



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové, v právní věci žalobce **L. L.**, zastoupeného Ing. Janem Věbrem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Křenová 65c, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 12. 2012, č. j. 16851/12-1102-708855,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce v žalobě označil jako žalovaného Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, jelikož se domníval, že tento je právním nástupcem Finančního ředitelství v Brně. Podle § 69 zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje promiscue jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr – Finančního úřadu Brno-venkov (dále též „správce daně“) ze dne 15. 2. 2012, č. j. 63252/12/293913704255, kterým správce daně žalobci doměřil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc, a § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, za zdaňovací období roku 2008, daň z příjmů fyzických osob ve výši 42 435 Kč, dále daňovou ztrátu ve výši – (minus) 123 385 Kč a sdělil penále z doměřené daně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 8 487 Kč a penále z doměřené ztráty podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 6 169 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[4] Žalobce konkrétně namítal, že nikdy nebylo zahájeno doměřovací řízení ve smyslu § 141 a násl. daňového řádu, na základě kterého by byl žalobce oprávněn předepsat doměrek do evidence daní žalobce a vydat platební výměr. Zahájení doměřovacího řízení je velmi důležité proto, aby bylo možné i po ukončení daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr. Podmínkou vydání tohoto rozhodnutí hmotněprávní povahy je existence nalézacího řízení (viz § 134 odst. 1 daňového řádu). Skutečnost, že správní orgán vydal platební výměr bez toho, aby prokazatelně zahájil doměřovací řízení, je hrubým porušením čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[5] Správní orgán se nevyrovnal přezkoumatelným způsobem s připomínkami k postupu dokazování zaslanými v odvolání dne 3. 4. 2012. Ve výsledku kontrolního zjištění neuvedl správce daně všechny důkazní prostředky, které byly provedeny. Žalovaný byl povinen konkrétně uvést, které z nich osvědčil jako důkaz, jaké úvahy ho k tomu vedly a jaká skutková zjištění z nich učinil. Zároveň musí být ze spisu seznatelné důvody, proč jiným důkazům neuvěřil.

[6] Ve správním spisu není dohledatelný jediný doklad o tom, že by správce daně hodnotil předepsaným způsobem důkazy předložené daňovým subjektem ke kontrole, jak mu ukládá

při dokazování § 92 odst. 5 daňového řádu. Není zřejmé na základě jakých zjištění či důkazů dospěl správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě o kontrole.

[7] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[8] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Zdůraznil především, že povinnost správce daně dle § 91 daňového řádu nelze posuzovat přepjatě formalisticky, tedy že určitý úkon správce daně musí obsahovat výslovně odkaz na toto ustanovení a slovní vyjádření, že „*tímto se zahajuje řízení*“. Je nepochybné, že seznámením daňového subjektu s kontrolním zjištěním včetně vyčíslení daně dal správce daně jasně najevo, že tímto je dáno faktické zahájení doměřovacího řízení. V nyní projednávané věci byl v rámci protokolárního jednání dne 12. 12. 2011 žalobce seznámen s kontrolním zjištěním, čímž bylo fakticky zahájeno doměřovací řízení.

[9] Co se týče dokazování, žalobce nenavrhl ani nepředložil žádný důkazní prostředek, který by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě ze dne 13. 8. 2012, č. j. 380588/12/293932705270. Žalobce předložil pouze účetní doklady, a tedy prokázal daňově uznatelné výdaje pouze formálně, což k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 daňového řádu nestačí. Správce daně nezpochybnil samotné uskutečnění nákupu náhradních dílů, ale zpochybnil tvrzení ohledně použitelnosti náhradních dílů na opravy hmotného majetku. Ani v doplněném odvolacím řízení však žalobce neprokázal, že výdaje vynaložené na nákup náhradních dílů jsou výdaji podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[10] S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[11] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 14. 6. 2013 žalobce zopakoval, že spolu se zahájením daňové kontroly se současně musí zahájit daňové řízení. Daňový řád v § 91 vyžaduje formální oznámení zahájení řízení. V tomto smyslu nestačí, že je daňový subjekt seznámen pouze se zahájením daňové kontroly, ale v protokolu o ústním jednání, kterým se zahajuje daňová kontrola, musí být současně konstatováno, že je zahajováno dílčí daňové řízení (v této věci doměřovací řízení). Správce daně prokazatelně doměřovací řízení nezahájil, nevyužil svoji zákonnou možnost daň z moci úřední doměřit na základě výsledků daňové kontroly a nemohl doměřenou daň dále vymáhat.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[12] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[13] Nelze se ztotožnit s názorem žalobce, že by byl správce daně povinen před doměřením daně z moci úřední stěžovateli formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení. Z ustanovení § 91 odst. 1 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu nevyplývá nezbytnost takového postupu. Doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě zprávy o daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). V okamžiku, kdy je kontrola ukončena, již není prostor pro uplatnění dalších námitek, které by v dané fázi řízení mohly mít vliv na výsledky kontrolního zjištění. Samostatné následné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva žalobce.

[14] Daňová kontrola nemusí být zahájena jen v již probíhajícím daňovém řízení (např. výzvou k podání daňového přiznání nebo jeho podáním). Pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení, nelze dojít k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009-100, který se sice týkal dřívější právní úpravy podle zákona o správě daní a poplatků, ale jeho závěry jsou použitelné i nyní pro řízení dle daňového řádu).

[15] Zahájení daňové kontroly je z povahy věci vždy spojeno se zahájením doměřovacího řízení. Toto doměřovací řízení však, stejně jako každé jiné řízení, musí mít jasně daný zákonný počátek a konec. V daném případě počátkem bylo zahájení daňové kontroly (k tomu blíže srov. *Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv*, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 179).

[16] V nyní projednávané věci správce daně řádně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 18. 1. 2011 (viz protokol č. j. 6984/11/293932705270). Dne 2. 2. 2012 byla se zástupcem žalobce projednána, podepsána a zástupci předána zpráva o daňové kontrole č. j. 444289/11/293932705270. Na základě zprávy o daňové kontrole byl správce daně v souladu s § 143 odst. 3 daňového řádu oprávněn doměřit daň z moci úřední. Není žádného rozumného důvodu trvat na tom, aby správce daně vyrozuměl daňový subjekt o doměřovacím řízení, neboť doměřovací řízení bylo zahájeno zahájením daňové kontroly.

[17] Postup, kterého se domáhá žalobce, by byl dle zdejšího soudu přepjatým formalismem, pro který nelze nalézt oporu v zákoně. Ke stejnému závěru opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudcích ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 41/2013-47 a ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[18] K námitkám žalobce ohledně dokazování je třeba předně upozornit na § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle kterého musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Podrobně se výkladu tohoto ustanovení věnoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58 (publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS), z něhož vyplývá, že „*líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem*“, žalobce je přitom povinen vylíčit „*jakých*

konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“; zcela jistě se nelze spokojit „s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“.

[19] Žalobce v žalobě uvedl, že se správní orgán „nedokázal vyrovnat přezkoumatelným způsobem se vznesenými připomínkami k postupu dokazování“, že „neuvedl všechny důkazní prostředky, které byly provedeny“, dále že „není dohledatelný jediný doklad o tom, že správce daně hodnotil předepsaným způsobem důkazy předložené daňovým subjektem“, a nakonec že není zřejmé na základě jakých zjištění či důkazů dospěl správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě o kontrole.

[20] Žalobce tedy konkrétně neuvedl, s jakými odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal či které důkazy správní orgány opomněly provést nebo se s nimi vypořádat. S ohledem na obsah žaloby tak mohl zdejší soud tyto námitky přezkoumat pouze v obecné rovině.

[21] V odvolání ze dne 3. 3. 2012 (žalobce v žalobě zřejmě chybně uvedl 3. 4. 2012) žalobce mj. namítal, že správce daně v rozhodnutí (resp. v návrhu zprávy o kontrole) nevyložil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil.

[22] Žalobce byl dne 12. 12. 2011 seznámen protokolem č. j. 444287/11/293932705270 s výsledkem kontrolního zjištění. V něm je podrobně popsán průběh daňové kontroly, obsah jednotlivých ústních jednání a výzev, důkazní prostředky předložené žalobcem, nesrovnalosti zjištěné správcem daně a závěry správce daně z nich plynoucí. V souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, nicméně rozporoval závěry pouze za zdaňovací období roku 2009.

[23] Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 444289/11/293932705270 proto správce daně uvedl stejné skutečnosti, výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 nezměnil a vydal předmětný dodatečný platební výměr. V souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje právě zpráva o daňové kontrole.

[24] I v rozhodnutí o odvolání žalovaný popsal průběh řízení a proces dokazování. Upozornil na to, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, a jednak povinnost toto tvrzení dokázat. V daném případě měl správce daně oprávněně pochybnosti o výši a množství nakoupených náhradních dílů uplatněných jako výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce předložil pouze účetní doklady (které byly zpochybněny) a nepředložil žádný další důkazní prostředek, který by vyvrátil pochybnosti správce daně. Došlo tak pouze k formálnímu prokázání daňově uznatelných výdajů. Správce daně nezpochybnil samotné

uskutečnění nákupu náhradních dílů. Na základě informací získaných místním šetřením u dodavatele ale zpochybnil použitelnost předmětných náhradních dílů, a tím i tvrzení žalobce, že část náhradních dílů byla použita na opravy hmotného majetku.

[25] Žalovaný vyhodnotil, že správce daně pochybil, když žalobce neseznámil s místním šetřením provedeným dne 29. 7. 2011 u dodavatele APM AUTOMOTIVE-BRNO.cz, s.r.o., a ani jej neuvedl jako důkazní prostředek ve zprávě o daňové kontrole. V rámci odvolacího řízení proto uložil správci daně odstranit vady řízení.

[26] Dne 13. 8. 2012 byl zástupce žalobce seznámen s úředním záznamem o předmětném místním šetření ze dne 29. 7. 2011 a dále mu byla předána výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání, že jednotlivé výdaje uvedené ve výzvě jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[27] Žalobce byl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se zjištěnými skutečnostmi v rámci doplněného odvolacího řízení podáním ze dne 14. 11. 2012, č. j. 17511/12-1102-708855, a současně byl vyzván výzvou ze dne 16. 11. 2012, č. j. 17512/12-1102-708855, k uplatnění práva vyjádřit se a popřípadě navrhnout další důkazní prostředky (obě písemnosti byly doručeny zástupci žalobce prostřednictvím datové schránky dne 19. 11. 2012).

[28] Ani v doplněném odvolacím řízení žalobce neprokázal, že výdaje vynaložené na nákup náhradních dílů jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a tedy výdaji podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[29] Jak je z napadeného rozhodnutí zřejmé, žalovaný se odvolacími námitkami žalobce řádně zabýval a své závěry srozumitelně a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Pochybení správce daně při hodnocení důkazů v rámci zásady jednotnosti správního řízení žalovaný napravil, a tak zdejší soud v hodnocení důkazů žádnou nezákonnost neshledal.

VI. Závěr a náklady řízení

[30] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení

o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 17. prosince 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu