



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **R. Š.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství Ústí nad Labem), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 30. listopadu 2012, čj. 12096/12-1100-304075, t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 30. listopadu 2012, čj. 12096/12-1100-304075, s e z r u š u j e a věc se Odvolacímu finančnímu ředitelství vrací k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9 800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „S.ř.s.“).

Žalobce se domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že námitky odvolání posoudil jako nedůvodné, a neuplatněné skutečnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí, nezjistil. Konstatoval, že základ daně a daň byly stanoveny dokazováním. Žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období v rámci podnikatelské činnosti provozoval prodejnu jízdních kol a cyklistických potřeb. Vedl daňovou evidenci a byl plátcem daní z přidané hodnoty. V roce 2008 vykázal příjmy z podnikání dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ke kterým uplatnil prokázané výdaje a vykázal základ daně. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce měl v roce 2008 kromě příjmů uvedených v daňové evidenci a v daňovém přiznání ještě další, nezdaněné příjmy v hotovosti, které obdržel ve formě plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek České pošty, s.p. Součinností tohoto subjektu bylo zjištěno, že objem zaslaných hotovostních finančních prostředků, které nebyly zahrnuty do daňové evidence a do daňového přiznání, činil za rok 2008 finanční částku ve výši 896 796 Kč bez daně přidané hodnoty, která se skládala ze 163 menších částek v průběhu celého roku. Od oslovených zasilatelů plateb bylo zjištěno, že se v těchto případech jednalo o platby za nákup nového nebo použitého zboží, a to buď kompletních jízdních kol nebo jednotlivých komponentů. Objednávky probíhaly prostřednictvím internetového obchodu nebo elektronicky a zákazník obdržel od žalobce doklad o prodeji označený obchodním jménem žalobce, s uvedeným datem prodeje, druhem zboží a cenou. Vzhledem k tomu, že se podle popisu prodávaného sortimentu jednalo o tržby v hotovosti za prodej zboží, tedy z činnosti shodné s předmětem podnikání žalobce, které ale nebyly zahrnuty do daňové evidence a do daňového přiznání, měl správce daně důvodnou pochybnost o tom, zda se v tomto případě nejednalo o nepřiznané zdanitelné příjmy z podnikatelské činnosti dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Proto žalobce vyzval, aby zdůvodnil nezahrnutí příjmů z prodeje zboží na dobírku do zdanitelných příjmů a aby prokázal výdaje související s těmito příjmy. Na tuto výzvu žalobce uvedl, že společně s manželkou byli aktivními sportovci a v roce 2008 se s ohledem na narození dcery a vážnou nemoc ženy rozhodli vlastní sportovní vybavení rozprodat. Dále uvedl, že výzvu považuje za nespílitelnou, neboť ho správce daně neseznámil s konkrétními příjmy a neidentifikoval osoby, od kterých měl platby obdržet. Následně tedy správce daně žalobce znovu vyzval, aby prokázal své tvrzení, že příjmy obdržené prostřednictvím poštovních poukázek byly za použité movité věci osobní povahy. V reakci na tuto výzvu žalobce zaslal soupis osobních prodejů za rok 2008 s uvedeným datem a částkou. V návaznosti na to vydal správce daně výzvou k prokázání tvrzení, že tyto prodeje byly prodeje věcí pocházejících z jeho osobního vlastnictví a požadoval zdůvodnit vystavení dvou číselných řád paragonů. Na tuto výzvu žalobce nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky. Správce daně provedené důkazní řízení vyhodnotil tak, že žalobce neprokázal, že se v případě hotovostních příjmů prostřednictvím poštovních poukázek za rok 2008 jednalo o příjmy za prodej movitých věcí osvobozené od daně dle ust. § 4 odst. 1 písm. c)

zákona o daních z příjmů. Správce daně pak navýšil o částku hotovostních platby základ daně z podnikání žalobce a z této částky doměřil daň. Dále žalovaný uvedl, že žalobce byl vyrozuměn o soustředění podkladů pro vydání platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008, tedy o možnosti seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění na finančním úřadě dne 6. 10. 2011. Vzhledem k tomu, že se žalobce na úřad nedostavil a ani se žádným způsobem nevyjádřil, byla mu zpráva o daňové kontrole zaslána poštou a dne 1. 11. 2011 byl vydán dodatečný platební výměr.

Dále žalovaný uvedl, že při přezkoumávání napadeného rozhodnutí shledal vady řízení spočívající v neseznámení žalobce s údaji o příjmech obdržených prostřednictvím poštovních poukázek, které měl k dispozici, a nedodržení ust. § 88 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný proto uložil správci daně odstranění vad řízení a doplnění dokazování v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu. Správce daně pak žalobce seznámil s důkazními prostředky získanými v rámci vyhledávací činnosti a vyzval jej, aby prokázal, že příjmy v hotovosti, obdržené prostřednictvím poštovních poukázek v roce 2008, byly již zdaněny nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny, a aby doložil výdaje související s těmito příjmy. Žalobce byl současně vyzván ke sdělení jména a identifikačních údajů navrhovaných svědků. Na výzvu správce daně žalobce nereagoval.

Žalovaný v návaznosti na uvedené konstatoval, že důkazní břemeno za takové situace nestíhá správce daně, nýbrž daňový subjekt dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Uvedl, že žalobce je podnikatelským subjektem, který by měl být z povahy své činnosti obeznámen s daňovými předpisy, a tudíž předjímat případné pochybnosti ohledně prodeje sportovního vybavení. Pokud žalobce neměl k těmto předmětům potřebnou dokumentaci, mohl a měl dokládání obchodních transakcí věnovat takovou pozornost, aby nedostatek byl v budoucnu schopen nahradit jinými důkazy. Proto pokud žalobce důkazní prostředky na výzvu správce daně nepředložil, neunesl ani důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že se v případě příjmů v hotovosti obdržených prostřednictvím poštovních poukázek jednalo o příjmy z prodeje movitých věcí osobní potřeby.

Žalovaný dále s odkazem na jednotlivá ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“) zdůraznil, že žalobce v roce 2008 podnikal na základě živnostenského oprávnění v oboru maloobchodního prodeje sportovního vybavení. Z databáze České pošty, s.p., vyplývá, že prodej movitých věcí, které byly stejného druhu jako zboží prodávané prostřednictvím maloobchodní prodejny, byl uskutečňován soustavně v průběhu celého roku 2008. Z poskytnutých údajů od zasilatelů u předmětných plateb v hotovosti bylo zjištěno, že žalobce těmto osobám vystavoval doklady o prodeji zboží shodného s předmětem podnikání, z čehož žalovaný dovodil, že tyto přijaté tržby v hotovosti v celkové výši 896 796 Kč byly další příjmy z podnikatelské činnosti dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, které měl žalobce zdanit. Žalobce neprokázal, že by se jednalo o příjmy nezdanitelné, jak tvrdil.

Žalovaný uvedl, že se postupně zabýval všemi námitkami uvedenými v odvolání. K námitce, že žalobce nebyl seznámen se shromážděnými důkazy v průběhu daňové kontroly ani při jejím ukončení, žalovaný ze spisu zjistil, že správce daně disponoval informacemi o přijatých platbách v hotovosti prostřednictvím poštovních poukázek. S těmito údaji žalobce zcela seznámil až ve zprávě o kontrole a tím bylo daňové řízení zatíženo vadou nedostatečné součinnosti, kterou správce daně napravil v odvolacím řízení s tím, že žalobce s údaji o příjmech v hotovosti za rok 2008 týkajícími se jeho osoby a předanými Českou poštou, s.p., seznámil v písemnosti ze dne 13. 9. 2012. Přitom žalobce vyzval, aby u těchto příjmů prokázal, že se jedná o příjmy již zdaněné nebo příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. Žalobce skutečnosti požadované výzvou neprokázal. Z uvedeného žalovaný dovodil, že namítaná vada neměla nepříznivý následek pro žalobce, byť k jejímu zhojení došlo až v odvolacím řízení.

Dále žalobce, jak žalovaný uvedl, namítal, že neměl možnost se ke kontrolnímu zjištění vyjádřit a nebyl řádně seznámen se zprávou o daňové kontrole. K tomu žalovaný uvedl, že ze spisu bylo zjištěno, že správce daně dne 20. 9. 2011 vydal vyrozumění o soustředění podkladů pro vydání platebních výměrů na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2008, ve kterém byl žalobce vyzván k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dne 6. 10. 2011 v místě finančního úřadu a k možnosti se k tomuto výsledku zjištění vyjádřit. Ze spisu dále žalovaný zjistil, že tato písemnost byla žalobci doručena dne 3. 10. 2011 ten se však na finanční úřad k jednání nedostavil. Dne 10. 10. 2011 správce daně zprávu o daňové kontrole žalobci odeslal, a ten ji obdržel dne 14. 10. 2011. Tím byla daňová kontrola ukončena v souladu s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. Tento postup nebyl dle žalovaného zcela v souladu s daňovým řádem, neboť žalobci nebylo umožněno požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění dle ust. § 88 odst. 3 řádu, nicméně v jeho konečném důsledku nebyla zkrácena práva žalobce takovým způsobem, aby byla ovlivněna zákonnost dodatečného platebního výměru. Tento závěr vycházel dle žalovaného z toho, že žalobce byl vyzván k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění, ale toto právo z vlastní viny nerealizoval, a proto mu byla zpráva o kontrole zaslána poštou. Námitky proti výsledku kontrolního zjištění pak mohl uplatnit v rámci odvolání proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru, čehož i využil.

Žalobce, jak žalovaný konstatoval, také brojl proti tomu, že nebyl vyslechnut jím navržený svědek, že se nemohl zúčastnit výslechů svědků, které správce daně prováděl pouze „korespondenčně“. K tomu žalovaný uvedl, že ze spisu nezjistil žádné výsledky svědků provedené v průběhu daňového řízení, ani žádný návrh žalobce na výslech konkrétního svědka ve věci prodeje movitých věcí určených pro osobní potřebu v roce 2008. Žalovaný měl rovněž zato, že správce daně „korespondenční“ výslech svědků neprováděl, ale že vyžádal od zasilatelů plateb listiny a doklady, které měli v držení v souvislosti s nákupem movitých věcí od žalobce. Žalovaný uvedl, že tato vyžádání a poskytnutí listin a informací byla provedena v souladu s ust. § 57 odst. 1 daňového řádu a že tyto listiny a informace

poskytnuté zasilateli platby jsou založeny v daňovém spise. Správce daně seznámil žalobce s existencí těchto důkazních prostředků při nahlížení do spisu, ve zprávě o daňové kontrole a v jednotlivých výzvách. Dále bylo dle žalovaného zjištěno, že správce daně v rámci doplnění dokazování reagoval na výše uvedenou námitku tak, že dne 13. 9. 2012 žalobce vyzval, aby u osob, které měl správce daně dle jeho názoru vyslechnout, sdělil potřebné identifikační údaje a informaci o tom, které skutečnosti mají být těmito výsledky prokázány. Na tuto výzvu však žalobce nereagoval a požadované údaje nesdělil. Proto nemohly být svědecké výpovědi uskutečněny.

V podané žalobě namítal žalobce nicotnost rozhodnutí. Uvedl, že náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení jsou upraveny v § 102 daňového řádu. Upozornil, že napadené rozhodnutí neobsahuje podstatnou náležitost rozhodnutí, a to podpis úřední osoby ve smyslu ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Rozhodnutí bylo dodáno žalobci do datové schránky jeho zástupce, dodaný soubor však obsahuje hlášení „Validity unknown“, tzn. platnost podpisu neznámá. U tohoto záznamu je uvedeno: „Ing. T. R. ředitelka“. Žalobce namítl, že tato osoba není úřední osobou ve smyslu ust. § 12 daňového řádu, která by byla oprávněna jménem žalovaného rozhodnutí podepsat. Žalobce má za to, že rozhodnutí, ve kterém absentuje podpis osoby oprávněné jednat za žalovaného a je podepsáno neplatným podpisem je nicotné ve smyslu ust. § 105 daňového řádu. V případě, že by soud dovodil, že se nejedná o rozhodnutí nicotné, tak žalobce namítl, že rozhodnutí je nezákonné právě pro absenci zákonem stanoveného podpisu úřední osoby. Dále žalobce namítl nezákonnost výroku a odůvodnění rozhodnutí, kdy z výroku vyplývá, že žalovaný ve věci daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 rozhodl podle zákona o daních z příjmů, v platném znění. Zkrátka v platném znění dle žalobce znamená, že bylo rozhodnuto ve znění platném ke dni rozhodnutí tedy ke dni 30. 11. 2012. Pokud žalovaný odkázal na znění zákona o daních z příjmů ke dni 30. 11. 2012, tak rozhodoval dle platných zákonů v roce 2012. S ohledem na rychlost a četnost změn právního řádu v oblasti daňového práva, nelze dle žalobce než apelovat na přesné vyjádření určitosti označení normy a zákonného znění konkrétního ustanovení zákonného předpisu, které žalobce porušil, v jiném případě je dle žalobce rozhodnutí neurčitě. Žalobce namítl, že z výroku rozhodnutí žalovaného vyplývá, že v jeho věci bylo rozhodováno dle hmotněprávního předpisu, který nebyl účinný ke dni vzniku povinnosti podat daňové přiznání na daňovou povinnost k dani z příjmu právnických osob, tedy ke dni 31. 12. 2008, ale dle předpisu pozdějšího. Upozornil, že uplatňování pravé retroaktivity zákonných norem je v daňovém řízení zásadně nepřípustné.

Žalobce dále namítal vady odvolacího řízení. Konstatoval, že popis skutečného stavu v uvedených rozhodnutích, který zjistil správce daně a z kterého pak vyšel žalovaný, vykazuje vady a neodpovídá stavu zjištěnému v průběhu daňové kontroly. Za nepravdivé označil tvrzení, že kromě příjmů uvedených v daňové evidenci a v daňovém přiznání ve výši 3 3996 394 Kč měl žalobce ještě další nezdaněné příjmy v hotovosti, které obdržel ve formě plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek. Žalobce zdůraznil, že již při místním šetření dne 13. 5. 2010 si správce daně od žalobce zapůjčil všechny doklady, tedy paragony, přijaté faktury,

vydané faktury, bankovní výpisy, evidenci tržeb příznání a peněžní deník. Doklady byly žalobci vráceny dne 4. 10. 2010 na ústním jednání, tím bylo dle žalobce porušeno ust. § 16 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákon o správě daní“). Z těchto předaných dokladů správci daně dle žalobce přímo vyplývalo, že žalobce zahrnul do daňové evidence příjmy z poštovních poukázek za prodej a ty řádně zdanil. Tvzení žalovaného neodpovídá dle žalobce stavu skutečnému a je přímým důsledkem vadně vedené daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž ta nebyla doposud řádně ukončena. Jako důkaz navrhl žalobce soudu daňovou evidenci k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

Za další vadu řízení označil žalobce skutečnost, že se žalovaný nezabýval řádně odvolacími námitkami. Bylo namítáno, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly seznámen s důkazními prostředky, nemohl se účastnit výsledku svědků, který byl veden nezákonným způsobem. Daňová kontrola nebyla v souladu se zákonem ukončena projednáním kontrolních zjištění tak, aby žalobce mohl být seznámen s důkazními prostředky a k vadám zjištění se nemohl řádně vyjádřit. Žalovaný se dle žalobce nezabýval námitkou, že nebyla řádně ukončena daňová kontrola, která tudíž doposud trvá. Postup žalovaného prezentovaný ve výzvě správce daně ze dne 13. 9. 2012 považuje žalobce za nezákonný a nezákonný je i právní úkon – ukončení daňové kontroly pouhým zasláním zprávy o daňové kontrole. Žalobce upozornil, že nebyl seznámen s žádnými důkazními prostředky, které správce daně v jeho věci shromáždil a na základě nich mu doměřil daň, a to ani v průběhu daňové kontroly a ani v průběhu odvolacího řízení. Proto se k seznamu sepsanému ve výzvě nemohl vyjádřit, pouze namítl, že tento seznam je soupisem osobních pocitů příslušných pracovníků správce daně o výši nezdaněných příjmů u žalobce, který však neodpovídá stavu skutečnému. Žalobce měl za to, že řádně v průběhu daňové kontroly správci daně předložil daňovou evidenci, ve které byly příjmy inkasované za obchodní zboží poslané na dobírku uvedeny, a tudíž i zdaněny. Žalobce, jak uvedl, se nikdy nedozvěděl, jak tento důkazní prostředek byl hodnocen, a proč má tyto příjmy opětovně prokazovat. Ani žalovaný se nevyjádřil, jak zhodnotil údaje uvedené v daňové evidenci a proč tato evidence nebyla osvědčena jako důkaz. K osobním příjmům předložil žalobce správci daně již při zahájení daňové kontroly výdaje na nákupy osobní spotřeby, jak však byly hodnoceny, se nikdy nedozvěděl. Výzvu považoval žalobce za nezákonnou také pro obcházení zákona, kdy místo toho, aby bylo pokračováno v řádné daňové kontrole, byl pouze seznámen s konkrétními shromážděnými důkazními prostředky. Byl mu předkládán nějaký sepsaný seznam pouhých příjmů bez souvislosti s konkrétním prodejem, o jehož pravdivosti má pochybnosti. S konkrétními důkazy však ani při daňové kontrole ani v odvolacím řízení seznámen nebyl.

Žalobce zdůraznil, že nebyl v rámci odvolacího řízení seznámen s tím, že došlo k soustředění podkladů, odvolání tak dle jeho názoru nebylo projednáno v souladu se zásadou projednací.

Nezákonnost výzvy správce daně ze dne 13. 9. 2012 shledal žalobce také v tom, že mu uložila plnění nesplnitelné, když v ní nebylo uvedeno, u kterých

konkrétních prodejců – kterých konkrétních věcí měl prokázat, že se jednalo o osobní prodej. Splnění takové výzvy, kdy od prodeje uplynuly více než 4 roky, je pro žalobce pouze podle jména osoby, data a částky nemožné. Žalobce si pamatuje, které věci měl on či jeho žena k soukromému užívání a které následně prodal, ale nepamatuje si však, kdy, za kolik a komu je prodal. Pokud by byl řádně vyzván ke splnění svého důkazního břemene, a to tak, aby prokázal, že příjem z konkrétní věci byl od daně z příjmů osvobozen, byl by své důkazní břemeno unesl.

Žalobce namítal další vady odvolacího řízení. Uvedl, že žalovaný v odůvodnění odkazuje na důkazní prostředek z databáze České pošty, s.p., s jehož obsahem nebyl nikdy seznámen. Žalobce se přitom několikrát dožadoval, aby mu při nahlížení do spisu bylo umožněno seznámit se se všemi důkazními prostředky. Pokud jeho obsahem měly být všechny příjmy, které v roce 2008 převzal prostřednictvím poštovních poukázek, tak žalobce namítl, že tento důkaz je nepravdivý, neboť nezachytil řádně skutkový stav. Tvrdil, že má v daňové evidenci roku 2008 řádně zdaněny příjmy, které převzal poštovními poukázkami, ale v seznamu příjmů, který zpracovali pracovníci správce daně a uvedli ve výzvě ze dne 13. 9. 2012, nejsou zahrnuty. To dle žalobce svědčí buď o nesprávném důkazním prostředku databáze České pošty, s.p., nebo o vadném přepisu dat pracovníci správce daně. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo umožněno seznámit se při nahlížení do spisu s tímto důkazním prostředkem, tak nemůže s jistotou tvrdit, nicméně se tak domnívá, že není pravdivé tvrzení žalovaného, že z databáze České pošty, s.p., vyplývá, že prodej movitých věcí, které byly stejného druhu jako zboží prodávané prostřednictvím maloobchodní prodejny, byl uskutečňován soustavně v průběhu celého roku 2008. S ohledem na delší časový odstup se žalobce domnívá, že všechny příjmy, které obdržel poštovními poukázkami, nebyly pouze za movité věci. Konstatoval rovněž, že některé příjmy za prodej cyklistického zboží neobdržel. Zdůraznil přitom, že správce daně nemá žádný důkaz, ze kterého by vyplynulo, že prodal věci v rámci podnikání a tento příjem nezdanil. Důkaz totiž svědčí pouze o tom, že žalobce převzal určitou hotovost.

Žalobce rovněž upozornil, že dne 4. 8. 2010 nebylo jeho zástupkyni umožněno nahlížení do spisu. Proti rozsahu nahlížení bylo podáno odvolání, v němž bylo žádáno umožnění nahlížet do kompletního daňového spisu. Odvolání bylo vyhověno. Ve výroku rozhodnutí bylo určeno „vyhovuje se v plném rozsahu“. Nato se dne 4. 10. 2010 zástupkyně žalobce dostavila ke správci daně. Rozsah nahlížení do spisu byl opětovně nezákonně omezen, do neveřejné části nebylo umožněno nahlížet z důvodů, že obsahuje důkazní prostředky, které ještě nebyly vyhodnoceny jako důkazy. To však dle žalobce bylo v rozporu s předchozím výrokem rozhodnutí o odvolání. Proti omezení rozsahu nahlížení do spisu podal žalobce dne 12. 10. 2010 odvolání, v němž namítal, že mu nebylo umožněno nahlížet do kompletního spisu, tedy do neveřejné části. Upozornil rovněž, že v kanceláři příslušné pracovnice správce daně existovaly určité písemnosti, které na jedné straně byly prezentovány jako soukromé a s řízením nesouvisející, a proto nebyly ani uvedeny v seznamu neveřejné části, na druhé straně se však týkaly žalobce. Ten namítal, že neuvedením těchto soukromých poznámek porušuje pracovnice správce daně čl. 10 Listiny základních práv a svobod, když neoprávněně shromažďuje údaje o daňovém

subjektu pro osobní potřebu a tyto údaje neuvádí v daňovém spise. O odvolání bylo rozhodnuto dne 23. 3. 2011 tak, že bylo zamítnuto. Nezákonnost tohoto rozhodnutí shledává žalobce v porušení práva na nahlížení do spisu, neboť je dle jeho názoru na správci daně, aby vhodným způsobem, například anonymizací některých částí zajistil realizovat právo žalobce na seznámení se s důkazními prostředky, k jejichž prokazování byl dne 3. 8. 2010 správcem daně vyzván.

Dále žalobce uvedl, že v souvislosti s přípravou žaloby jeho zástupkyně opětovně dne 30. 1. 2013 nahlížela do spisu u správce daně, avšak i v tomto případě byla její práva nezákonně omezena. Do dalších písemností nebylo žalobci umožněno nahlížet se slovy, že byly zaslány na Finanční úřad pro Liberecký kraj. Na žádosti ze dne 31. 1. 2013 o sdělení, kde je umístěn spis, nebylo reagováno.

Žalobce uvedl, že dne 23. 6. 2012 předložil správci daně doklady týkající se nákupu kol či náhradních dílů na kola, které byly jeho vlastními nákupy pro vlastní potřebu, tato skutečnost byla zaznamenána správcem daně do protokolu o ústním jednání, v němž bylo uvedeno, že se jednalo asi o 40 dokladů. V průběhu daňové kontroly se žalobce nikdy nedozvěděl, jak tyto doklady byly správcem daně vyhodnoceny. Pokud nebyly vyhodnoceny jako důkazní prostředky, tak z jakého důvodu. Obdobně ani žalovaný nezaujal k těmto předloženým důkazním prostředkům žádný právní názor, není tedy uvedena žádná přezkoumatelná správní úvaha, jak tyto doklady o nákupech kol pro vlastní potřebu byly žalovaným hodnoceny, zda vůbec hodnoceny byly a s jakým výsledkem.

Dále žalobce namítal, a že ani v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nebyl seznámen s korespondenčním výsledkem svědků. Při nahlížení do spisu dne při 30. 1. 2013 zjistil, že se v něm nachází úřední záznam o telefonickém výsledku svědka a 16 písemností svědčících o korespondenčním výsledku svědků. Žalobce namítal, že se takového výsledku nemohl zúčastnit klást svědkům otázky. Navíc uvedl, že svědkům byla uložena návodná otázka. Dále uvedl, že mezi svědeckými výpověďmi se nacházejí pouze tři, z kterých vyplývalo, že se jednalo o zboží nové. Žalobce také namítal nesprávně zjištěný stav, když správce daně své závěry o krácení daně při prodeji nového obchodního zboží uvedl pouze obecně a neopřel je o konkrétní shromážděné důkazy, nezhodnotil konkrétní svědecké výpovědi a neosvětlil, co z nich dovodil. Žalobci nebylo jasné, proč správce daně tvrdí, že bylo prodáváno zboží nové, když to tvrdili pouze tři osoby. Nezdůvodnil ani svůj závěr o tom, že žalobce všemi 163 poukázkami inkasoval nedaňovou hotovost, která souvisí s jeho podnikáním, když sám správce daně prověřil pouze 17 osob.

Žalobce upozornil, že z žádné správní úvahy žalovaného nevyplývá, jaké konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmu porušil, jaká konkrétní věc byla prodána a proč příjem z prodeje této konkrétní věci nebyl osvobozen od daně z příjmu. Obdobně ani z odůvodnění dodatečného platebního výměru není zřejmé, dle jakého ustanovení byla daň z příjmů pravomocně doměřena. Žalovaný ani správce daně se nevypořádali se svým důkazním břemenem, které na ně přešlo po předložení důkazních prostředků žalobcem. K námitce žalovaného, že žalobce měl

zákazníkům vystavovat doklady o prodeji zboží shodného s předmětem podnikání s uvedením data prodeje druhů zboží, ceny a vlastního obchodního jména, žalobce uvedl, že se jedná pouze o čtyři prodeje. Není tedy zřejmé, jaké stanovisko k tomu žalovaný zaujal, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí není uvedena přezkoumatelná správní úvaha.

Žalobce v žalobě dále namítal nezákonnost ukončení daňové kontroly a má za to, že i nadále trvá. Proto úkony správce daně a žalovaného v odvolacím řízení považuje z procesního pohledu za chybné.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nad rámec údajů uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí znovu zdůraznil, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že výše uvedené příjmy nebyly zahrnuty do evidence a do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008. Současně konstatoval, že ze spisového materiálu nevyplyvá, že by správce daně v průběhu daňového řízení prováděl výsledky svědků, ani že by žalobce sám navrhoval v průběhu daňového řízení výsledky svědků provést. Správce daně přitom disponoval informacemi o přijatých platbách v hotovosti prostřednictvím poštovních poukázek s daty, částkami a identifikačními údaji odesílatelů plateb, přičemž s těmito údaji seznámil žalobce ve zprávě o daňové kontrole. K tvrzení žalobce, že mu nebyly předloženy všechny poukázky, pak uvedl, že tato skutečnost nijak nesnižuje pravost předložených důkazních prostředků, tedy informací zjištěných od České pošty, s.p., které jsou ve spisovém materiálu na CD nosiči. Pokud žalobci nebyla při nahlížení do spisu zpřístupněna neveřejná část daňového spisu, nejde v takovém případě dle žalovaného o rozpor s právními předpisy.

Při nařízeném jednání žalobce uvedl, že nesouhlasí s výší vyměřeného nedoplatku na dani z příjmu, neboť některé příjmy z těch, které byly součástí doměrku, jsou zaevidovány v jeho peněžním deníku a byly uvedeny v daňovém přiznání a zdaněny. Žalobce předložil soudu seznam všech poštovních poukázek, které přijal v roce 2008 a uvedl, že na žádost daňové poradkyně porovnal tento seznam s účtenkami – pokladními doklady a připsal k nim číslo paragonu (pokladního dokladu), datum vystavení tohoto dokladu a identifikaci prodaného zboží. Pověřená pracovnice žalovaného k žalobcem předloženému soupisu dokladů uvedla, že byl vyhotoven až po 31. 1. 2013, nicméně žalovaný ve věci rozhodl dne 3. 12. 2012. Nemohl tedy v tomto přehledu uvedené údaje brát v úvahu. Uvedla dále, že žalobce byl vyzýván, aby uvedl, které platby byly součástí jeho podnikání a které se týkaly prodeje jeho osobních věcí. Do vydání napadeného rozhodnutí na výzvu nereagoval. Žalobce v závěru žádal soud, aby všechny podklady zvážil a rozhodl podle platných předpisů i svého svědomí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně vyhledávací činností zjistil, že žalobce obdržel prostřednictvím poštovních poukázek platby v celkové výši 896.796 Kč za kontrolované zdaňovací období. Bylo přitom nepochybné, že se předmětné platby týkaly prodeje cyklistického materiálu nového i použitého, který žalobce prodával prostřednictvím internetových obchodů. Správce daně a následně i žalovaný pak dospěli k závěru, že platby za zboží nebyly zahrnuty do daňové evidence žalobce, proto správce daně zahájil dne 23. 6. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob. V průběhu této kontroly pak vydal dne 3. 8. 2010 výzvu, prostřednictvím které žádal, aby žalobce vysvětlil a zdůvodnil nezahrnutí příjmů z prodeje zboží na dobírku do zdanitelných příjmů, včetně prokázání souvisejících výdajů. Na tuto výzvu žalobce sdělil, že požadavky správce daně jsou nekonkrétní a nesplnitelné a doložil doklady o výdajích k některým nákupům pro osobní potřebu. Nato správce daně vydal dne 10. 1. 2011 další výzvu, v níž žádal doložení, že příjmy získané prostřednictvím poštovních poukázek se týkaly použitých osobních věcí. V reakci na tuto výzvu předložil žalobce soupis osobních prodejů za rok 2008. Následně byl žalobce dne 17. 5. 2011 opětovně vyzván k prokázání, že v případě prodeje věcí konkrétním osobám oprávněně tyto věci zahrnul do osobních prodejů použitých věcí, přestože se dle kopií dokladů jednalo o věci nové. Na danou výzvu žalobce nereagoval. Správce daně mu poté zaslal vyrozumění o soustředění podkladů pro vydání platebních výměrů s tím, že se může s obsahem zpráv o daňové kontrole seznámit na finančním úřadu a vyjádřit se k nim. Ze skutkových okolností je dále zřejmé, že žalobce se ve stanovený termín ke správci daně nedostavil, a proto mu byla zpráva o daňové kontrole doručena do vlastních rukou. Tím správce daně považoval daňovou kontrolu za ukončenou a daň dodatečným platebním výměrem vyměřil. Žalobce podal proti předmětnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že řízení bylo zatíženo vadou, když správce daně ve výzvě k odstranění pochybností o nezdaněných příjmech žalobce neseznámil s údaji o částkách přijatých plateb a o prodaném zboží. Žalovaný tak přisvědčil názoru žalobce, že vydané výzvy byly nekonkrétní a nesplnitelné, a proto správci daně uložil odstranění vad řízení doplněním dokazování. V návaznosti na tento pokyn vydal správce daně další výzvu a to dne 11. 7. 2012, v níž uvedl taxativní výčet částek přijatých žalobcem prostřednictvím poštovních poukázek s konstatováním, že tyto částky nebyly uvedeny do příjmů v přiznání k dani z příjmu za příslušné zdaňovací období. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že předmětné příjmy byly zdaněny nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. Současně byl žalobce vyzván, aby k předmětným příjmům doložil i výdaje. V na tuto výzvu reagoval žalobce prostřednictvím svého zástupce podáním ze dne 5. 9. 2012, v němž opětovně namítal neurčitost výzvy, se zdůrazněním, že za takového stavu nemůže adekvátně reagovat na výzvu správce daně, který jasně a konkrétně nevyznačil svoje požadavky. Uvedl rovněž, že z těchto důvodů podává stížnost na nesprávný úřední postup. Ze spisu je dále zřejmé, že k datu 13. 9. 2012 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností opětovně, přičemž tato výzva byla stejného obsahu jako výzva ze dne 11. 7. 2012. Ze spisu nevyplývá, že by žalobce na tuto výzvu jakkoliv reagoval.

Krajský soud na základě naznačených skutkových okolností považuje za nepochybné, že žalobce vedle své běžné podnikatelské činnosti provozoval rovněž

obchod s cyklistickým zbožím, novým i použitým, a to prostřednictvím internetových obchodů. Je rovněž zřejmé, že správce daně na základě své vyhledávací činnosti u České pošty, s.p., ověřil, že žalobci byly formou poštovních poukázek zasílány za prodávané zboží jednotlivě platby. Lze mít rovněž za prokázané, že žalobce byl s jednotlivými částkami, které byly předmětem zdanění na základě daňové kontroly, seznámen, i když se tak stalo až v odvolacím řízení. Takový postup je souladný s ust. § 115 daňového řádu. Za takto nastavených okolností však nelze přehlédnout zásadní námitku žalobce upozorňující na skutečnost, že tvrzení správce daně o skutkovém stavu, které bylo následně žalovaným přejato, není objektivní a pravdivé. Žalobce totiž uvedl, že si od něho správce daně již při místním šetření dne 13. 5. 2010 zapůjčil všechny doklady, tedy paragony, přijaté faktury, vydané faktury, bankovní výpisy, evidenci tržeb, daňové přiznání a peněžní deník, z nichž dle žalobce přímo vyplývalo, že do jeho daňové evidence byly zahrnuty i příjmy z poštovních poukázek za prodej a ty pak i následně byly žalobcem zdaněny. Na tuto námitku reagoval jak správce daně v podaných výzvách, tak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouhým konstatováním, že předmětné platby nebyly zahrnuty do daňové evidence a do daňového přiznání za uvedené zdaňovací období. K tomu krajskému soudu nezbyvá než konstatovat, že potřebné doklady k ověření uvedených tvrzení správce daně i žalovaného ve správním spise absentují. Nebylo v něm shledáno ani žádné prohlášení ve formě úředního záznamu, jež by najisto postavilo, že správce daně provedl kontrolu daňové evidence a následné porovnání jednotlivých sporných částek získaných na základě vyhledávací činnosti s položkami v peněžním deníku či dalších dokladech daňové evidence. V postupu správce daně i žalovaného tak krajský soud shledává procesní pochybení, které má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka vytýkající žalovanému tento nedostatek je tedy důvodná. V daňovém řízení totiž žalobce tvrdí opak toho, co správce daně a žalovaný a takové tvrzení proti tvrzení nemůže soud z předložených podkladů ověřit.

Krajský soud přitom považuje, ve shodě s názorem žalovaného, za zřejmé, že žalobce reagoval na výzvy správce daně buď ne zcela dostatečně nebo dokonce vůbec. Nelze ovšem přehlédnout, že i v případě takového postoje není správce daně zbaven povinnosti dbát, a to ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. To se však v projednávané věci nestalo. Krajskému soudu proto nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 1 s.ř.s.“).

Další žalobní námitky vznesené v podané žalobě však již krajský soud považoval za nedůvodné.

Jednalo se o námitku nicotnosti rozhodnutí z důvodu absence podpisu oprávněné osoby a nezákonnosti výroku tohoto rozhodnutí z důvodu nesprávného označení hmotně právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. K tomu krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že napadené rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby. Náležitosti požadované v ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu tak byly naplněny. Rovněž tak výrok rozhodnutí obsahoval právní předpis, podle

něhož bylo rozhodováno, jak ostatně vyžaduje ust. § 102 odst. 1 písm. d) uvedené právní úpravy. Nelze se ztotožnit s žalobní námitkou zpochybňující dovětek „v planém znění“. Z něho krajský soud na rozdíl od žalobce ve shodě s názorem žalovaného usuzuje, že při vyměření daně byl použit hmotně právní předpis platný v daném zdaňovacím období.

Za důvodnou nelze označit ani žalobní námitku dotýkající se ukončení daňové kontroly. Z daňového řízení je totiž zřejmé, že správce daně poté, co zjistil požadované podklady pro vyměření, sdělil tuto skutečnost žalobci a umožnil mu, aby se s výsledky kontrolního zjištění seznámil. Žalobce však nevyvinul žádnou iniciativu a ani se k tomuto oznámení nikterak nevyjádřil. Správce daně mu tak v souladu s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu doručil zprávu o daňové kontrole poštou. Lze tak přisvědčit názoru žalovaného, že den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Krajský soud se nemohl rovněž přiklonit k žalobní námitce, dle níž výzvy správce daně byly nezákonné a nesplnitelné. Z jejich obsahu je totiž zřejmé, že požadavky na předložení požadovaných důkazů vyjádřil správce daně konkrétně a přesně. Rovněž tak postup správce daně při nahlížení zástupkyně žalobce do spisu nebyl v rozporu se zásadami stanovenými v ust. § 66 a násl. daňového řádu. Odst. 1 daného ustanovení totiž uvádí, že daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do části spisu týkající se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Zde je oprávněn nahlédnout pouze do soupisu písemností. Z postupu správce daně zachyceného v obsahu správního spisu nelze dovodit, že by požadavkům daných ustanovení odporoval.

Za nedůvodnou musel krajský soud označit i poslední žalobní námitku vytýkající správci daně, že žalobce neseznámil s tzv. korespondenčními výsledky svědků. Je totiž zřejmé, že správce daně výslech svědků neprováděl, když pouze vyhledávací činností zjistil, že jednotliví zákazníci zaslali žalobci peněžní prostředky, a proto je následně vyzval ve smyslu ust. § 57 odst. 1 daňového řádu k poskytnutí údajů.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 11. července 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu