



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: **A.G.**, zastoupeného Law&Finance s.r.o., daňovým poradcem, se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012, č. j. 9601/12-1100-401062 a č. j. 9602/12-1100-401062,

t a k t o:

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanými žalobami, spojenými zdejším soudem ke společnému projednání a rozhodnutí, domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)], kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry, ze dne 9. 2. 2012, č. j. 19131/12/133911401027 a č. j. 19137/12/133911401027 tak, že se text „podle § 147 a § 143“ nahrazuje textem „podle § 147, § 143 a § 98“. V ostatním zůstaly oba dodatečné

platební výměry, jimiž byla žalobci po provedené daňové kontrole doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a sdělena výše penále, nezměněny.

I. Obsah žalob

Žalobce v podaných žalobách nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, přičemž ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím 2008 a 2009 daně z příjmů fyzických osob (dále též „daň z příjmů“) shodně namítal nezákonnost postupu žalovaného při rozhodování o odvoláních žalobce a domáhal se přezkumu vydaných správních rozhodnutí v rozsahu následujících žalobních bodů:

1. žalovaný se v rozhodovaných věcech dopustil nesprávného právního posouzení a postupu, který byl v rozporu se zákonem;
2. žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci, kdy zjištěný skutkový stav nepostačuje k řádnému posouzení věci;
3. skutkový stav, z něhož žalovaný při svém rozhodování vycházel, je v rozporu s obsahem spisu;
4. napadená rozhodnutí trpí pro nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelností, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 pak také vadou kumulace různých způsobů stanovení daně.

K jednotlivým žalobním bodům žalobce dále uvedl následující:

I. a) Zdaňovací období roku 2008

Žalobce v odvolání uvedl, že nesouhlasí s postupem prvoinstančního správce daně při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008, neboť prvoinstanční správce daně postupoval v rozporu s judikaturou Ústavního soudu platnou v době vydání předvolání k zahájení kontroly č. j. 95378/10/133931403531 a v předmětném předvolání neuvedl odůvodnění zahájení daňové kontroly. Žalovaný se při svém rozhodování ztotožnil s postupem prvoinstančního správce daně ohledně jeho postupu při zahájení daňové kontroly a v napadeném rozhodnutí uvádí s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2008 provedenou u žalobce nelze považovat za zahájenou nezákonným způsobem. Žalovaný ve svém rozhodnutí napadeném touto žalobou nastínil vývoj judikatury týkající se sporné otázky zahájení daňové kontroly včetně odkazu na stanovisko Pléna Ústavního soudu PI.ÚS-st 33/11 ze dne 8. 11. 2011. Uvedené stanovisko, které lze považovat za stanovisko sjednocující výklad nejasného zákonného ustanovení, však bylo vydáno až po zahájení daňové kontroly u žalobce. Dle názoru žalobce proto není možno argumentovat odkazem na uvedené stanovisko, které v době zahájení daňové kontroly nebylo vydáno. Důsledkem uvedeného postupu žalovaného, resp. také prvoinstančního správce daně, bylo, že daňová kontrola byla nezákonně zahájena.

Také v dalším postupoval žalovaný v rozporu se zákonem. Zejména tehdy, když se ztotožnil s postupem prvoinstančního správce daně, který se v průběhu daňové kontroly dopustil nezákonnosti v podobě porušení mlčenlivosti. Prvoinstanční správce daně v průběhu kontroly jednal s nezmocněným zástupcem - fyzickou osobou, Mgr. Ing. J.M., přestože u

správce daně byla pro všechny věci daňové uložena generální plná moc pro daňového poradce - právnickou osobu, společnost Law&Finance s.r.o. Z obsahu protokolů zjednání (např. č. j. 1604/11/133931402727, č. j. 5845/11/13393140277, č. j. 12834/11/1339314033531 ad.) vyplývá, že správce daně jednal s Mgr. Ing. M. jako se zástupcem žalobce, přestože zplnomocněným zástupcem žalobce byla společnost Law&Finance s.r.o. Žalovaný se zcela ztotožnil s uvedeným postupem prvoinstančního správce daně, a dopustil se tak závažného procesního pochybení a postupu, který byl v rozporu se zákonem. Důsledkem uvedeného postupu je, že na provedené úkony je nutno hledět, jako kdyby nebyly provedeny.

Dle názoru žalobce se žalovaný, stejně jako prvoinstanční správce daně, dopustil také dalšího závažného procesního pochybení, které mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí. V průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 zahájil prvoinstanční správce daně také daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob (a rovněž daně z přidané hodnoty) za zdaňovací období roku 2009. Obě kontroly byly vedeny odděleně a prvoinstanční správce daně i žalobce si vyměňovali písemnosti v rámci jednotlivých kontrol. Následně však dne 03. 11. 2011 vydal prvoinstanční správce daně jedinou písemnost č. j. 136834/11/133930402727 "Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u prováděné kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 3. čtvrtletí 2009". Uvedená písemnost naznačuje, že v průběhu řízení došlo ke spojení obou probíhajících daňových kontrol. Také ve zprávě o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2012, č. j. 693/12/133930402727, která je odůvodněním dodatečných platebních výměrů, je uvedeno, že předmětem a rozsahem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009. Žalobce však nebyl ze strany prvoinstančního správce daně nijak informován, že k uvedenému spojení obou probíhajících kontrol došlo. Důsledkem uvedeného postupu bylo nejasné důkazní řízení, čímž žalobci bylo odňato zákonné právo bránit se, když nebylo zřejmé, které důkazy jsou uloženy ve kterém spise. Žalovaný měl při svém rozhodování postupovat v souladu se zákonem a měl prověřit postup prvoinstančního orgánu. Tím, že uvedené pochybení prvoinstančního správce daně nenapravil, sám se dopustil závažného procesního pochybení, které mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

Žalovaný, stejně jako prvoinstanční správce daně, dále postupoval v rozporu se zákonem i při doměření částky rezerv na opravu hmotného majetku. Žalobce se v této souvislosti domníval, že žalovaný se dopustil nepřipustného extenzivního výkladu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když na základě vlastního uvážení zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období roku 2008 o jím stanovenou částku rezerv tvořených v letech 2005 až 2007, konkrétně o 1 600 000 Kč (pozn. KS: v roce 2009 pak o částku 2 000 000 Kč). Žalovaný se tak dopustil nepřipustného jednání, které nebylo v souladu se zásadou "v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu". Uvedené zákonné normy totiž byly žalovaným vykládány příliš extenzivním způsobem, a to zejména ohledně doby tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a následného zrušení nevyčerpaných rezerv. Nepřipustný extenzivní výklad zákona o rezervách měl dopad také do výkladu ustanovení zákona o daních z příjmů a jako důsledek tohoto nepřipustného výkladu byla žalobci způsobena majetková újma. Zákon o rezervách ve

svém ustanovení § 7 stanoví maximální dobu tvorby rezerv s ohledem na zařídění hmotného majetku do odpisových skupin. Ve stejném ustanovení je také uvedeno, že rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, jak žalovaný dospěl k závěru, že rezervy tvořené žalobcem měly být tvořeny právě dva roky, a proto má žalobce za to, že žalovaný vykládá uvedený předpis extenzivně, když způsobem nepodloženým jakýmkoliv důkazními prostředky, zřejmě ze své libovůle, určuje, že rezervy tvořené v letech 2005 až 2007 měly být rozpuštěny v letech 2008 a 2009. Žalovaný tak sice použil správný právní předpis, ale nesprávně jej vyložil, a dopustil se tak nesprávného právního posouzení dané věci, jehož důsledkem bylo způsobení majetkové újmy žalobci.

K žalobnímu bodu ad 2. žalobce opětovně poukázal na postup žalovaného (stejně jako prvoinstančního správce daně) v rozporu se zákonem, když při doměření částky rezerv na opravu hmotného majetku nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a skutkový stav, z něhož správní orgány vycházely, nepostačoval k řádnému posouzení věci. Dle názoru žalovaného i prvoinstančního správce daně žalobce nedoložil v průběhu překládání důkazních prostředků žádné důkazy, které by prokazovaly tvorbu a čerpání rezerv na opravu hmotného majetku. Prvoinstanční správce daně při svém rozhodování vycházel z jakési fikce, že v uplynulých letech byly tvořeny rezervy, které měly být čerpány v roce 2007, příp. jako nevyčerpané zrušeny v roce 2008. Takové rozhodnutí však dle žalobce nemělo oporu v důkazech. Na základě tohoto svého konstatování, které se neopírá o jediný konkrétní důkaz a které lze považovat za vlastní úvahu správce daně, pak prvoinstanční správce daně doměřil žalobci daň dokazováním. Žalovaný pak při svém rozhodování vycházel se shodného skutkového stavu, z jakého vycházel prvoinstanční správce daně, avšak dospěl k závěru, že uvedený způsob stanovení daně nelze považovat za stanovení daně dokazováním.

Žalovaný proto v odvolacím řízení vyzval žalobce výzvou č. j. 6733/12-1100-401062 ze dne 25. 9. 2012 k doložení všech skutečností a podkladů týkajících se tvorby rezerv v letech 2005 až 2007 a k prokázání a doložení, kdy, v jaké výši a jakým způsobem byly rezervy tvořené v letech 2005 až 2007 čerpány, vyčerpany nebo v souladu se zákonem zrušeny. Žalovaný ve výše uvedené výzvě ze dne 25. 9. 2012 dále žalobce upozornil, že pokud nebude možno na základě předložených důkazů stanovit daň dokazováním, stanoví ji správce daně podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Na tuto výzvu sdělil žalobce žalovanému, že daňovou evidenci ke skutečnostem požadovaným správcem daně již nemá k dispozici. Následně žalovaný zaslal žalobci výzvu č. j. 8607/12-1100-401062 ze dne 19. 11. 2012, kterou vyzval žalobce k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a oznámeným žalobci sdělením č. j. 8604/12-1100-401062 z téhož dne. V uvedeném sdělení č. j. 8604/12-1100-401062 na str. 8 dole žalovaný konstatuje, že výzvy prvoinstančního správce daně k prokázání skutečností ohledně rezerv tvořených v letech 2005 až 2007 zasílané žalobci v průběhu daňové kontroly obsahovaly nepřesnosti, že z jejich nesplnění nebylo možné dovodit oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný přesto posoudil způsob stanovení daně prvoinstančním správcem daně jako stanovení daně podle pomůcek a dospěl k závěru, že způsob, jakým byla daň za rok 2008 stanovena (stejně jako použité pomůcky) lze považovat za přiměřený (viz str. 17 a násl. rozhodnutí č. j. 9601/12-1100-401062).

Žalobce se s výše uvedeným názorem žalovaného nemohl ztotožnit. Dle jeho názoru měl žalovaný v první řadě všechny důkazy hodnotit samostatně a v jejich vzájemné souvislosti a měl přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Dospěl-li žalovaný k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, měl věc vrátit prvoinstančnímu správci daně, který by přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Zvolený postup žalovaného měl za následek porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, kdy žalobci bylo odňato právo řádného opravného prostředku definovaného zákonem právě pro tento případ v § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), tj. právo podat odvolání proti rozhodnutí o doměření daně podle pomůcek. Žalovaný tedy při svém rozhodování nejprve opět prováděl dokazování a následně konstatoval, že předložené důkazní prostředky nepostačují ke stanovení daně dokazováním a přikročil ke stanovení daně náhradním způsobem za použití pomůcek dle ustanovení § 98 daňového řádu.

Žalobce dále upozornil, že při stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 98 daňového řádu postupuje správce daně za použití prostředků definovaných zákonem, např. důkazních prostředků, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaných vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastních poznatků správce daně získaných při správě daní. Při stanovení daně však žalovaný ani prvoinstanční správce daně nevyužili jediný prostředek, který by bylo možno nazvat pomůckou. Ačkoliv výčet možných pomůcek uvedený v ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu je výčtem demonstrativním, nepoužil žalovaný ani žádný jiný prostředek, který je svým charakterem prostředkům uvedeným v demonstrativním výčtu podobný. Žalovaný v rozporu se zákonem při stanovení daně vycházel pouze a jediné z "úvahy" použité již prvoinstančním správcem daně. Tento postup žalobce pokládal za nezákonný a vedoucí k vydání nezákonného rozhodnutí.

Pokud jde o navazující žalobní bod 3., žalobce namítal, že dle ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. V daném případě však odvolání žalobce směřovalo proti rozhodnutí prvoinstančního správce daně, ze kterého pro jeho nedostatečné a nesrozumitelné odůvodnění nebylo patrné, jakým způsobem byla daň stanovena. V úvodu rozhodnutí prvoinstančního správce č. j. 19131/12/133911401027 daně je uveden odkaz na ustanovení § 147 a § 143 daňového řádu, přičemž v textu odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno, že ve vztahu k rezervám nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Prvoinstanční správce daně uzavřel, že žalobce ve vztahu k rezervám nic neprokázal. Žalobci proto nebylo zřejmé, zda se jednalo o stanovení daně dokazováním či podle pomůcek či jiným způsobem. Z rozhodnutí přitom musí být vždy jednoznačné, zda je daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek, či jiným způsobem. V opačném případě se jedná o rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nadto z ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu vyplývají pro daňový subjekt, ale i pro odvolací orgán, speciální práva a povinnosti. Odvolací orgán se má v případě odvolání podaného proti rozhodnutí stanoveného podle pomůcek zabývat přiměřeností použitých pomůcek. Žalovaný přitom posoudil způsob, jakým prvoinstanční správce daně stanovil daň, jako stanovení daně podle pomůcek, resp. konstatoval, že se nejednalo o stanovení daně dokazováním, a měl proto v souladu s ustanovením § 114 odst. 4

daňového řádu zkoumat podmínky pro vydání takového rozhodnutí, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Tento postup však žalovaný nedodržel, a zákonem uloženou povinnost tak nesplnil. V napadeném rozhodnutí v této souvislosti uvedl, že ze spisového materiálu není zřejmé, jak bylo s rezervami vytvořenými v předchozích letech naloženo, zda byly čerpány, vyčerpány nebo zrušeny. Zcela v rozporu s tímto svým tvrzením pak žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatuje, že proces posuzování a rozhodování o přiměřenosti použitých pomůcek vycházel ze spisu. Žalovaný tedy, stejně jako prvoinstanční správce daně, na jednu stranu konstatuje, že vůbec nic neví o osudu předmětných rezerv, a na základě tohoto "nic" sám svou "úvahou" neopírající se o žádnou část spisu, doměřil daň. S tímto závěrem žalovaného se žalobce neztotožnil mimo jiné proto, že ze spisu vedeného u prvoinstančního správce daně nelze s dostatečnou přesností určit, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem byly rezervy tvořené v předchozích letech, tj. v letech 2005 až 2007, v celkové výši 3 600 000 Kč čerpány.

Žalobce tak dospěl k závěru, že prvoinstanční správce daně a následně i žalovaný při svém rozhodování použili ničím nepodložený způsob stanovení daně. Dále poukázal na skutečnost, že žalovaný použil při doměření daně stejný postup, jaký použil prvoinstanční správce daně a stanovil daň podle pomůcek, přičemž postup a způsob výpočtu ohledně rezerv použitý žalovaným se v ničem neliší od postupu použitého prvoinstančním správcem daně. Obsah spisu však neobsahuje žádný prostředek, který by bylo možno nazvat pomůckou a ze spisu není ani patrné, zda se v předchozích letech jednalo o tvorbu rezerv na jednu, dvě či více majetkových položek, ani zda byly rezervy tvořeny na hmotný či nehmotný, movitý či nemovitý majetek a po jak dlouhou dobu. Žalobce tak měl za to, že žalovaný při svém rozhodování o přiměřenosti použitých pomůcek vycházel ze skutkového stavu, který nedostatečně zjistil a který nebyl v souladu s obsahem spisu.

Ve vztahu k žalobnímu bodu ad 4. žalobce zopakoval, že z rozhodnutí musí být vždy jednoznačné, zda je daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek, či jiným způsobem. V opačném případě se jedná o nepřezkoumatelné rozhodnutí. Způsob stanovení daně ovlivňuje práva a povinnosti žalobce i žalovaného, pokud jde o podání odvolání, jeho náležitosti a postup odvolacího orgánu. Z ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu vyplývají pro daňový subjekt, ale i pro odvolací orgán, speciální práva a povinnosti. Odvolací orgán se má v případě odvolání podaného proti rozhodnutí stanoveného podle pomůcek zabývat mimo jiné přiměřeností použitých pomůcek. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí však není patrné, zda žalovaný při posuzování přiměřenosti pomůcek zkoumal také jiné možnosti stanovení daně podle pomůcek, než jakou zvolil prvoinstanční správce daně. Žalobce měl za to, že žalovaný nedostatečně přezkoumal přiměřenost pomůcek použitých prvoinstančním správcem daně. Uvedl, že správce daně musí postupovat v souladu se zákonnými ustanoveními. V ustanovení § 1 daňového řádu je přitom uvedeno, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní. Při přechodu na stanovení daně podle pomůcek musí být proto pomůcky zvoleny tak, aby byl tento cíl správy daní naplněn. Správce daně musí při správě daní přihlížet také ke všem okolnostem, které jsou ve prospěch daňového subjektu. Tuto svou povinnost žalovaný nesplnil.

Žalobce rovněž namítal, že již v podaném odvolání naznačil, že způsob doměření daně zvolený prvoinstančním správcem daně není jediným možným způsobem. Rezervy, které dle

spisu tvořil žalobce v letech 2005 až 2007 ve výši celkem 3 600 000 Kč, rozdělil prvoinstanční správce daně na dvě části. O část ve výši 1 600 000 Kč zvýšil základ daně v roce 2008 a o část ve výši 2 000 000 Kč v roce 2009. Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil s postupem prvoinstančního správce daně, aniž by ovšem z rozhodnutí vyplývalo, zda se zabýval i jinými možnými způsoby doměření daně. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda a jaký jiný možný způsob stanovení daně vzal žalovaný při svém rozhodování v úvahu. Odkaz na úřední záznam, ze kterého dle žalovaného vyplývá, proč pro stanovení daně použil právě ty pomůcky, které použil, nelze považovat za dostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí uvedl odkaz na úřední záznam, avšak nijak nezrekapituloval jeho obsah. Z tohoto důvodu proto žalobce považoval napadené rozhodnutí žalovaného za nedostatečně odůvodněné.

I. b) Zdaňovací období roku 2009

Pokud se jedná o daň z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2009 a rozhodnutí správních orgánů obou stupňů vydaných ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období (tj. dodatečný platební výměr ze dne 9. 2. 2012, č. j. 19137/12/133911401027 a žalobou napadené rozhodnutí ze dne 20. 12. 2012, č. j. 9602/12-1100-401062), krajský soud uvádí, že žaloba obsahuje tytéž žalobní námitky (s výjimkou námítky procesního pochybení správce daně spočívajícího v porušení mlčenlivosti), které jsou uvedeny výše ve spojitosti se zdaňovacím obdobím roku 2008. Krajský soud na ně proto v plném rozsahu odkazuje.

Žaloba týkající se tohoto zdaňovacího období však navíc obsahuje námitku směřující proti pochybení správce daně při zahájení daňové kontroly za rok 2009, kdy se žalobce domníval, že správce daně měl postupovat v souladu s § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu, a tedy vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Správce daně však tímto způsobem v rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu nepostupoval, žalobce k podání dodatečného daňového přiznání nevyzval a namísto toho rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly. Žalovaný se pak ve svém rozhodnutí ztotožnil s postupem správce daně a v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí existovat důvodný a dostatečně spolehlivý předpoklad k doměření daně. Taková situace však dle žalovaného v daném případě nenastala. Žalobce se s uvedeným závěrem žalovaného neztotožnil a trvá na tom, že prvoinstanční správce daně v době vydání výzvy k zahájení daňové kontroly měl na základě skutečností, které zjistil v průběhu daňové kontroly daně z příjmů za rok 2008, důvodně předpokládat, že žalobci bude daň z příjmů doměřena i za zdaňovací období roku 2009. Žalovaný proto opět postupoval v rozporu se zákonem, v důsledku čehož došlo k vydání nezákonného správního rozhodnutí.

Ve vztahu k rezervám doměřeným v tomto zdaňovacím období pak žalobce navíc poukázal na skutečnost, že žalovaný stanovil daň shodně s postupem prvoinstančního správce daně, tj. doměřil v této části daň podle pomůcek. Prvoinstanční správce daně doměřil daň za uvedené zdaňovací období dokazováním, a to zejména ve vztahu k částce odpisů ve výši 70 266 Kč, kdy v odůvodnění dodatečného platebního výměru konstatoval, že žalobce nedoložil, ani jinak neprokázal, že výdaj v uvedené výši byl odpisem hmotného majetku dle § 26 zákona o daních z příjmů. Žalovaný doměřil daň v části týkající se rezerv podle

pomůcek, zatímco ve vztahu k odpisům způsob stanovení daně použitý prvoinstančním správcem daně žádným způsobem nepřezkoumával. Dle žalobce lze tedy dojít k závěru, že v části týkající se odpisů byla daň stanovena dokazováním. Žalovaný tak doměřil žalobci daň za zdaňovací období roku 2009 dvěma různými způsoby daně, a dopustil se nezákonného postupu. Na takovou praxi reagoval Nejvyšší správní soud ve svém judikátu sp. zn. 2 Afs 25/2003 ze dne 25. 5. 2004, kde se mimo jiné uvádí: „*Jestliže se totiž za jedno zdaňovací období platí jedna daň z příjmů fyzických osob, je třeba, aby tato daň byla stanovena buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není možné, aby většina daně byla vypočtena dokazováním a část za použití pomůcek.*“ Žalobce tak uzavřel, že postup, kdy je daň doměřena z části dokazováním a z části podle pomůcek, je v rozporu se zákony, jak potvrzuje i konstantní judikatura. I z tohoto důvodu proto žalobce považoval postup žalovaného za nezákonný, mající za následek vydání zmatečného a nepřezkoumatelného rozhodnutí.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud žalobami napadená rozhodnutí, jakož i prvostupňové dodatečné platební výměry, zrušil, věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobám

Žalovaný se ve svých vyjádřeních k žalobám neztotožnil s žádnou z uplatněných žalobních námitek. Odkázal především na odůvodnění napadených rozhodnutí, jakož i na obsah zprávy o daňové kontrole. Následně ve shodě s obsahem vydaných správních rozhodnutí podrobně reagoval na jednotlivé žalobní námitky, přičemž uzavřel, že napadená rozhodnutí jsou odůvodněna zcela vyčerpávajícím způsobem, obsahují podrobná vyjádření ke všem žalobcem uplatněným námitkám a v předcházejícím řízení nedošlo k poškození žalobce na jeho zákonných právech. Rozhodnutí žalovaného nejsou ani zmatečná, ani nepřezkoumatelná. Žalovaný proto navrhl žaloby jako nedůvodné zamítnout a žalobce zavázat k náhradě nákladů řízení.

III. Vyjádření účastníků řízení při ústním jednání

Při ústním jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých dosavadních tvrzeních. Žalobce pouze pro dokreslení celé situace a při vědomí toho, že tak činí nad rámec uplatněných žalobních bodů, upozornil, že žalobce je soukromý zemědělec řádně podnikající v daném regionu, místnímu prvoinstančnímu správci daně osobně známý, který své povinnosti vždy řádně plnil a který při svém hospodaření čerpá prostředky ze státního fondu, o nichž vždy řádně účtoval. Svůj dluh stanovený dodatečnými platebními výměry žalobce uhradil, i když s jistým zpožděním v řádu dnů. Přesto správce daně bez varování využil zákonných prostředků ve smyslu zřízení zákonného zástavního práva.

IV. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu, jakož i z jednotlivých listin provedených k důkazu při ústním jednání, krajský soud zjistil následující rozhodné skutečnosti:

Na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 byla žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 2. 2012, č. j. 19131/12/133911401027 a č. j. 19137/12/133911401027, doměřena daň z příjmů fyzických osob za tato zdaňovací období a sdělena výše penále. Důvodem k doměření byl především závěr učiněný správcem daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem byly čerpány rezervy tvořené v letech 2005 až 2007 v celkové výši 3 600 000 Kč, a rovněž neprokázal, v jakém zdaňovacím období při výpočtu výše rezervy předpokládal zahájení opravy hmotného majetku. Na základě toho, jak byla tvorba rezerv a jejich výše žalobcem vykázána v jednotlivých daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005 až 2007, správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bodu 7. zákona o daních z příjmů zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období let 2008 a 2009 o jím stanovenou část rezerv, které měl žalobce dle závěru správce daně zrušit.

Na základě odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům žalovaný dospěl po přezkoumání předloženého spisového materiálu a způsobu stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009 k závěru, že způsob, jak byl správcem daně zvýšen základ daně za roky 2008 a 2009 z důvodu zrušení rezerv (a následně z tohoto důvodu také dodatečně vyměřena daň z příjmů), nelze považovat za stanovení daně dokazováním. Zároveň však dospěl k závěru, že výzvy, které správce daně vydával v průběhu daňové kontroly, obsahovaly nepřesnosti, v důsledku kterých z jejich nesplnění nebylo možno dovodit oprávnění správce daně stanovit daň za použití pomůcek.

Žalovaný proto doplnil ve smyslu § 115 daňového řádu odvolací řízení, a to především výzvou ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062. Žalobce byl touto výzvou vyzván, aby prokázal, jakého majetku se týkaly jím tvořené rezervy vykazované v tabulce D. (Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů), Přílohy č. 1 daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005, 2006 a 2007; dále aby prokázal a doložil všechny skutečnosti a podklady týkající se tvorby těchto rezerv (stanovení jejich výše) v jednotlivých zdaňovacích obdobích let 2005 až 2007 a prokázal a doložil, kdy, v jaké výši a jakým způsobem byly rezervy tvořené v těchto letech v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách čerpány (tzn. použity na úhradu výdajů, na jejich úhradu byly vytvořeny), kdy a v jaké výši byly tyto rezervy vyčerpány nebo v souladu se zákonem o rezervách zrušeny. Současně byl žalobce poučen, že nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nebude možno daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. V odůvodnění této výzvy žalovaný mj. uvedl, že způsob tvorby rezerv v předchozích letech, jejich následné čerpání, případně zrušení v dalších letech má bezprostřední vliv na stanovení základu daně a daně z příjmů fyzických osob jak v letech, ve kterých byly tyto rezervy tvořeny, tak v letech následujících po letech tvorby, tzn. v letech, ve kterých mají být dříve vytvořené rezervy čerpány, případně zrušeny. Dle žalovaného tedy bylo zřejmé, že způsob tvorby, čerpání a případně zrušení rezerv

tvořených daňovým subjektem v letech 2005 až 2007 a vykázaných na konci zdaňovacího období roku 2007 ve výši 3 600 000 Kč má vliv na zjištění a správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009.

Žalobce na tuto výzvu žalovaného reagoval vyjádřením ze dne 16. 10. 2012, zn. LF/2877/12, v němž shodně jako v řízení před správcem daně opakovaně uvedl, že podklady týkající se tvorby těchto rezerv nedokládá, neboť dle jeho názoru rezervy žádným způsobem neovlivnily výši příjmů uvedených na řádku 101 daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, čímž prvoinstanční správce daně odůvodňoval požadavek na předložení rozpisu tvorby rezerv v letech 2005 - 2007 v rámci daňové kontroly. Žalobce namítal, že správce daně může v rámci dokazování vyzvat daňový subjekt k doložení a prokázání pouze toho, co sám tvrdí ve svém daňovém tvrzení. Při daňové kontrole za zdaňovací období let 2008 a 2009 tak mohl správce daně žalobce vyzývat pouze k prokázání skutečností, které uvedl v daňových tvrzeních za tyto roky. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím přitom žalobce veškeré skutečnosti prokázal. Žalobce poukázal na skutečnost, že v daňových přiznáních za zdaňovací období let 2008 a 2009 o rezervách nic neuváděl, a proto (s poukazem na negativní důkazní teorii) nemohl být správcem daně vyzýván k prokázání takových skutečností, které nadto věcně ani časově nesouvisely s kontrolovanou daňovou povinností žalobce. Žalobce měl za to, že skutečnosti jím tvrzené v řádných daňových přiznáních za roky 2008 a 2009 prokazoval a prokázal, a tedy důkazní břemeno unesl. Ve vztahu k rezervám případně tvořeným v letech 2007 a dříve žádné tvrzení v kontrolovaných obdobích neuváděl, a tedy správcem daně nemohl být k prokázání toho, co netvrdil, vyzván. Žalobce nadto upozornil na skutečnost, že daňovou evidenci ke skutečnostem správcem daně požadovaným již nemá k dispozici. Rovněž uvedl, že pokud by došlo ke stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení, aniž by věc byla vrácena zpět prvoinstančnímu orgánu, došlo by k porušení zásady dvojinstančnosti řízení a žalobci by bylo odňato právo řádného opravného prostředku ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu.

Žalovaný na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností týkající se správnosti údajů vykázaných v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, a v důsledku toho nebylo možno stanovit daň dokazováním, bylo nutno přistoupit ke stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009 podle pomůcek. Způsob, jakým byly pomůcky konstruovány, žalovaný zachytil v úředním záznamu ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062. Na obsah tohoto úředního záznamu žalobce reagoval v podaném vyjádření ze dne 27. 11. 2012, zn. LF/2945/12, a to v zásadě shodným způsobem, jako v podaných žalobách.

Žalovaný následně dne 20. 12. 2012 vydal žalobami napadená rozhodnutí č. j. 9601/12-1100-401062 a č. j. 9602/12-1100-401062, jimiž v návaznosti na své závěry o stanovení daně za použití pomůcek změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 9. 2. 2012, č. j. 19131/12/133911401027 a č. j. 19137/12/133911401027 tak, že v nich uvedený text „podle § 147 a § 143“ nahradil textem „podle § 147, § 143 a § 98“. V ostatním zůstaly oba dodatečné platební výměry nezměněny.

V. Posouzení věci krajským soudem

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž o věci rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

V projednávané věci je klíčovou otázkou posouzení problematiky dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za použití pomůcek, a to především doměřování částek rezerv na opravu hmotného majetku.

V úvodu krajský soud podotýká, že pokud jde o důvody pro stanovení daně podle pomůcek, z ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Krajský soud rovněž na tomto místě připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. I neunesení důkazního břemene se tedy podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo rozsudek ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, oba dostupné na www.nssoud.cz). Tato ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu se sice vztahuje k ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto i předmětná judikatura vztahující se k tomuto ustanovení je v uvedené věci plně aplikovatelná. V tomto ohledu tedy nelze souhlasit s žalobcem namítanou vnitřní rozporností vydaných rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že v nich žalovaný poukazuje na předchozí prováděné dokazování a následně na neunesení důkazního břemene ze strany žalobce.

Ve smyslu shora citovaného ustanovení § 98 daňového řádu tedy musí být ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek splněny 3 podmínky: (1.) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování; (2.) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

V projednávané věci přitom krajský soud nedospěl k závěru, že by žalovaný při doměřování částky rezerv na opravu hmotného majetku postupoval v rozporu se zákonem a že by se dopustil namítaného nepřipustně extenzivního výkladu zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů, když na základě použité pomůcky zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji žalobce za zdaňovací období roku 2008 o stanovenou částku rezerv ve výši 1 600 000 Kč; a za zdaňovací období roku 2009 o částku rezerv ve výši 2 000 000 Kč.

Žalobce v této souvislosti v podané žalobě namítal, že uvedené zákonné normy byly žalovaným vykládány příliš extenzivním způsobem, zejména co do doby tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a jejich následného zrušení jako rezerv žalobcem nevyčerpaných. Z odůvodnění napadených rozhodnutí pak dle žalobce nevyplývá, jak žalovaný dospěl k závěru, že rezervy tvořené žalobcem měly být tvořeny právě dva roky, přičemž následně žalovaný způsobem nepodloženým jakýmikoli důkazními prostředky a patrně ze své libovůle určil, že tyto rezervy měly být rozpuštěny v letech 2008 a 2009.

K těmto námitkám krajský soud připomíná, že to byl žalobce, kdo v průběhu daňového řízení vůbec věcně nereagoval na výzvy správce daně ani žalovaného (viz především výzva žalovaného ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062), aby prokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem čerpal rezervy, které tvořil v letech 2005 až 2007 v celkové výši 3 600 000 Kč. Veškeré reakce žalobce se ve vztahu k této otázce opakovaně omezovaly toliko na sdělení, že k prokázání požadovaných skutečností již uvedl a doložil veškeré důkazní prostředky a že daňovou evidenci ke skutečnostem požadovaným správcem daně, resp. žalovaným, již nemá k dispozici (srovnej např. vyjádření žalobce ze dne 16. 10. 2012, založené na č. l. 9 odvolacího spisu, právě k výzvě žalovaného ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062). Za této situace proto nelze žalovanému vytýkat, že ze spisu není patrné, zda se v předchozích zdaňovacích obdobích jednalo o tvorbu rezerv na jednu, dvě či více majetkových položek, zda byly rezervy tvořeny na hmotný, nehmotný, movitý či nemovitý majetek a po jak dlouhou dobu. Byl to žalobce, kdo v tomto ohledu finančním orgánům obou stupňů vůbec žádné údaje neposkytl.

Žalobce tedy neprokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem čerpal rezervy tvořené v letech 2005 až 2007 a rovněž neprokázal, v jakém zdaňovacím období přepokládal zahájení opravy hmotného majetku. Pokud žalobce v letech bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období roku 2008 a 2009 rezervy tvořil, což je mezi účastníky nesporné, a tedy i čerpal daňovou výhodu spočívající v zahrnování konkrétní výše tvořených rezerv do daňově uznatelných výdajů v příslušných zdaňovacích obdobích, v nichž k tvorbě rezervy docházelo, pak byl také povinen prokázat, jak s vytvořenými rezervami v následujících zdaňovacích obdobích naložil, kdy byla naplánována oprava majetku, na který byly rezervy tvořeny, kdy a na opravu jakého konkrétního majetku byly rezervy čerpány, a pokud čerpány nebyly (nebo nebyly vyčerpany zcela), kdy a v jaké výši byly rozpuštěny.

Žalovaný proto nepochybil, pokud při absenci jakýchkoli relevantních tvrzení žalobce podpořených konkrétními důkazy přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, při jejichž konstrukci vycházel z údajů obsažených v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, 2006 a 2007.

Z Přílohy č. 1 tabulky D těchto přiznání (pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů) vyplynulo, že žalobce v letech 2005 až 2007 tvořil rezervy v následující výši:

- stav k 1. 1. 2005	ve výši	0 Kč
- stav k 31. 12. 2005		ve výši 800 000 Kč
- stav k 1. 1. 2006	ve výši	800 000 Kč
- stav k 31. 12. 2006		ve výši 2 600 000 Kč
- stav k 1. 1. 2007	ve výši	2 600 000 Kč
- stav k 31. 12. 2007		ve výši 3 600 000 Kč

Z výše uvedeného přehledu pak vyplývá zcela logická úvaha správních orgánů obou stupňů odvíjející se od výše uvedených číselných počátečních a konečných zůstatků, že žalobce v letech 2005 až 2007 tvořil rovnoměrným způsobem z hlediska časového dvě následující rezervy, které správní orgány (při absenci jakýchkoli údajů poskytnutých žalobcem o způsobu tvorby rezerv, o jejich druhu, plánu jejich čerpání apod.) pokládaly za rezervy na opravu hmotného majetku:

1. rezerva	2. rezerva	
rok 2005	800 000 Kč	---
rok 2006	800 000 Kč	1 000 000 Kč
rok 2007	---	1 000 000 Kč
Celkem	1 600 000 Kč	2 000 000 Kč

Krajský soud uvedený závěr, k němuž dospěly správní orgány obou stupňů, nepokládá ani za exces, či libovůli daňových orgánů, ale za logickou úvahu plynoucí z údajů obsažených v samotných daňových tvrzeních žalobce.

Dle § 7 odst. 5 zákona o rezervách pak platí, že nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva v tomto následujícím zdaňovacím období. Ve smyslu tohoto ustanovení tak správní orgány obou stupňů opět zcela logicky určily, že v případě 1. rezervy tvořené v letech 2005 a 2006 mělo dojít k plánovaným opravám v roce 2007, a pokud žalobce neprokázal, že opravy v roce 2007 provedl, bylo nutné vytvořenou rezervu ve výši 1 600 000 Kč vyčerpat v následujícím zdaňovacím období, tj. v roce 2008, nebo ji zrušit; a pro 2. rezervu tvořenou v letech 2006 a 2007 správní orgány obou stupňů shodně určily, že v jejím případě mělo dojít k plánovaným opravám v následujícím roce 2008, a pokud žalobce neprokázal, že opravy v roce 2008 provedl, bylo nutné vytvořenou rezervu ve výši 2 000 000 Kč vyčerpat v následujícím zdaňovacím období, tj. v roce 2009, nebo ji zrušit. Správce daně proto zcela důvodně přistoupil ke zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji o částku 1 600 000 Kč v roce 2008 a o částku 2 000 000 Kč v roce 2009.

S ohledem na obsah další žalobcem vznesené námitky pak krajský soud úvodem předesílá, že podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách musí být tvorba opravných položek a rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů vždy zaúčtována podle zvláštního právního předpisu nebo uvedena v daňové evidenci (§ 7b zákona o daních z příjmů). Zůstatek rezerv a opravných položek zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se pak převádí do následujícího období (§ 4 odst. 4 zákona o rezervách).

Je tedy zřejmé, že pokud žalobce vykázal v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 stav rezerv na konci zdaňovacího období, tj. jejich zůstatek, ve výši 3 600 000 Kč, bylo ve smyslu výše citovaného ustanovení § 4 odst. 4 zákona o rezervách povinností žalobce tutéž částku vykázat jako stav rezerv, tj. jejich počáteční zůstatek, na začátku zdaňovacího období roku 2008. Je přitom nesporné, že v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 a následně ani za rok 2009 však žalobce již vůbec žádné rezervy nevykázal, a s ohledem na jím zvolenou procesní obranu a přístup k dané otázce dále nebylo možno ověřit, jak žalobce s rezervami tvořenými v předchozích letech naložil, zda byly čerpány, vyčerpány nebo zrušeny.

Z ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, které stanoví způsob tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, dále vyplývá, že pro výši rezervy, která se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku a charakteru opravy, je podstatný rozpočet nákladů na opravu a počet zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy.

Již také bylo uvedeno výše, že pro ty případy, kdy následně nedojde k realizaci oprav hmotného majetku, zákon o rezervách v § 7 odst. 5 stanoví mechanismus, dle kterého nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva v tomto následujícím zdaňovacím období.

Vliv čerpání (resp. nečerpání) vytvořené rezervy daňovým subjektem a jejího zrušení na základ daně z příjmů poplatníka, který nevede účetnictví, pak řeší ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení platí, že o částku zrušené rezervy (jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní předpis, tj. zákon o rezervách) se zvýší výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, ze kterého se vychází pro zjištění základu daně.

Z výše uvedených ustanovení zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů je tedy zřejmé, že způsob tvorby rezerv v předchozích letech, jejich následné čerpání, případně jejich zrušení v dalších letech, mělo a má bezprostřední vliv na stanovení základu daně a určení výše daně z příjmů fyzických osob nejen v těch letech, ve kterých byly tyto rezervy tvořeny, ale zcela nepochybně také v letech následujících po letech tvorby rezerv, jako tomu bylo v daném případě, tj. v letech, v nichž mají být dříve vytvořené rezervy čerpány, případně zrušeny.

Je přitom nerozhodné, zda výzvy daňových orgánů činěné v průběhu řízení byly formulovány způsobem, jak učinil žalovaný (viz především citace výzvy ze dne 25. 9. 2012,

č. j. 6733/12-1100-401062, obsažená na str. 9 a 10 odůvodnění rozsudku), či zda byla správnější formulace výzev určených žalobci způsobem, na který žalobce poukázal při ústním jednání, tj. že žalobce měl být vyzván k tomu, aby prokázal, proč v daňovém přiznání roku 2008 a 2009 v příslušné tabulce rezerv v kolonce začátek období neuvedl žádnou hodnotu. S ohledem na předmět sporu v nyní projednávané věci krajský soud hodnotí žalobcem vznesené požadavky na formulaci výzev jako přílišný formalismus. Z obsahu výzvy žalovaného ze dne 25. 9. 2012 vydané podle § 92 odst. 4 a podle § 115 odst. 1 daňového řádu totiž bylo možno bez jakýchkoli pochybností dovodit, že jejím smyslem a cílem nebylo „otvírat“ a jakkoli zpochybňovat žalobcem vykázaný základ daně a vypočtenou daň z příjmů v předcházejících zdaňovacích obdobích (tj. v letech 2005 až 2007), ale nepochybně zjistit právě ty skutečnosti, na které žalobce při ústním jednání poukazoval, tj. z jakých důvodů v roce 2008 a následně ani v roce 2009 již žádnou výši rezerv v daňových přiznáních nevykázal. Tuto skutečnost je možno bez pochybností dovodit nejen z textu výzvy žalovaného ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062 (viz zejména její odůvodnění na str. 4), ale také z předchozího průběhu daňového řízení a opakovaných reakcí žalobce na požadavky daňových orgánů. Vzhledem k tomu, že skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, měly vliv na zjištění a správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009, krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný (a před ním ani správce daně) nepochybil, pokud k jejich průkazu žalobce vyzýval, a taktéž nepochybil, pokud tak učinil shora popsáním způsobem.

Z výše uvedených důvodů proto nebylo možno přisvědčit námitkám žalobce, že se správce daně a následně i žalovaný dopustili pochybení, pokud žalobce vyzývali k prokázání skutečností a doložení důkazů vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím (zde 2005 až 2007), které věcně a časově nesouvisejí s kontrolovanými zdaňovacími obdobími, s tím odůvodněním žalobce, že v daňových přiznáních za roky 2008 a 2009 o rezervách nic neuváděl, a tedy nebylo k čemu jej vyzývat.

Namítal-li pak žalobce, že žalovaný nevyužil při stanovení daně podle pomůcek jediný prostředek, který by bylo možno nazvat pomůckou a který by byl svým charakterem podobný prostředkům uvedeným v demonstrativním výčtu obsaženém v ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu, nelze ani tomuto přisvědčit. Je totiž zřejmé, že žalovaný konstruoval pomůcku na základě toho, jakým způsobem byla tvorba rezerv a jejich výše žalobcem vykázána v podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 až 2007, kdy z údajů v nich uvedených bylo možno odvodit, jakým způsobem žalobce v předmětných letech rezervy tvořil (viz výše) a v jakém zdaňovacím období mělo dojít k jejich zrušení v případě, kdy nedošlo k zahájení opravy hmotného majetku, na kterou byly tyto rezervy tvořeny. V úředním záznamu ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062, je v této souvislosti výslovně uvedeno, že žalovaný jako odvolací orgán „za pomůcky považuje daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005 a 2006 a 2007, ve kterých daňový subjekt tvorbu rezerv vykazoval“. Tomuto postupu žalovaného nelze cokoli vytknout, neboť předmětná daňová přiznání představovala ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu důkazní prostředky, které nebyly žalovaným v průběhu řízení zpochybněny.

Žalobce měl taktéž za to, že žalovaný nedostatečně přezkoumal přiměřenost pomůcek použitých prvoinstančním správcem daně. V této souvislosti upozornil, že při přechodu na

stanovení daně podle pomůcek musí být pomůcky zvoleny tak, aby byl naplněn cíl správy daní ve smyslu § 1 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní. Správce daně tak musí přihlížet i ke všem okolnostem, které jsou ve prospěch daňového subjektu. Tuto svou povinnost však žalovaný nesplnil. Žalobce v této souvislosti rovněž namítal, že ačkoli již v podaných odvoláních naznačil, že zvolený způsob doměření daně není jediným možným, žalovaný se v napadených rozhodnutích zcela ztotožnil s postupem prvoinstančního správce daně, aniž by však z rozhodnutí vyplývalo, že by se zabýval i jinými možnými způsoby doměření daně. Z napadených rozhodnutí tak dle žalobce není vůbec zřejmé, zda a jaký jiný možný způsob stanovení daně vzal žalovaný při svém rozhodování v úvahu. Žalobce upozornil, že odkaz na úřední záznam, ze kterého dle žalovaného vyplývá, proč pro stanovení daně použil právě ty pomůcky, které použil, nelze považovat za dostatečné odůvodnění napadených rozhodnutí.

Krajský soud ve vztahu k výše uvedenému připomíná, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně správce daně přistoupí jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně obstarává pomůcky na základě své volné úvahy, i bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž při jejich výběru je limitován zákonem. „*Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě*“ (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, dostupný na www.nssoud.cz).

V rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt (zde žalobce) pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (k tomu opět srovnej výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, dostupný na www.nssoud.cz).

Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů daňových orgánů při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti tak, aby mu co nejvíce vyhovovala. V daném případě se ovšem žalobce omezil toliko na obecná, nekonkrétní a ničím nepodložená tvrzení, že zvolené pomůcky nebyly přiměřené a že se žalovaný nezabýval jinými způsoby možného stanovení daně. V souladu s výše uvedeným důkazní břemeno ohledně prokázání těchto tvrzení leželo na žalobci, který je však nepodpořil žádnou bližší a konkrétní argumentací, ani je nepodložil odpovídajícími důkazy. Takto obecně formulované námitky, které jsou z hlediska svého obsahu na hraně přezkoumatelnosti, proto nebylo možno pokládat za důvodné.

Dle žalobce také daňové orgány nedostatečně zohlednily výhody pro daňový subjekt, a tedy nedostály své povinnosti vyplývající s ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Ohledně této námitky platí totéž, co již bylo uvedeno výše, tj. že žalobce nijak blíže a konkrétně nespecifikoval, jaké výhody měl podle něj správce daně, resp. žalovaný, uplatnit v jeho prospěch. Přesto krajský soud z obsahu správního spisu, konkrétně z úředního záznamu ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062, o konstrukci pomůcky ověřil, že ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím roku 2008 a 2009 bylo přihlédnuto ke všem výhodám, které v případě žalobce připadaly do úvahy, a to k nezdanitelným částem základu daně i slevám na dani žalobcem uplatněným.

Upozorňoval-li žalobce, že odkaz na úřední záznam, z něhož by mělo vyplývat, proč žalovaný pro stanovení daně použil právě ty pomůcky, které použil, nelze považovat za dostatečné odůvodnění napadených rozhodnutí, ani s touto námitkou krajský soud nesouhlasí. Předmětný úřední záznam ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062, je součástí spisového materiálu a žalobce na jeho obsah podrobně reagoval již ve svém vyjádření ze dne 27. 11. 2012 (založeném na č. 1. 13 odvolacího spisu). V něm mj. namítal také nevhodnost zvolených pomůcek a rovněž (stejně jako v žalobě) nedostatečné zdůvodnění žalovaného, proč byly použity právě ty pomůcky a nikoli pomůcky jiné. Námitky shodného obsahu pak žalobce uplatnil i v podaných odvoláních. Za situace, kdy žalobci byl obsah uvedeného úředního záznamu znám a žalobce s ním již v průběhu odvolacího řízení polemizoval, proto krajský soud nedospěl k závěru, že by odkaz na jeho obsah (nadto řádně specifikovaný dnem jeho vydání a číslem jednacím) způsoboval nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti (stejně jako krajský soud ve vztahu ke shodně toliko obecně uplatněným žalobním námitkám) poukázal na skutečnost, že žalobce ve svých odvolacích námitkách žádným způsobem blíže nespecifikuje, proč považoval žalovaným použité pomůcky za nevhodně zvolené. S ohledem na takto obecně vznesené odvolací námitky proto krajský soud pokládá za naprosto dostačující, pokud žalovaný při jejich vypořádání v napadených rozhodnutích odkázal na úřední záznam a v této souvislosti v odůvodnění uvedl, že z tohoto úředního záznamu vyplývá, proč žalovaný v rámci odvolacího řízení použil pro stanovení daně právě takové pomůcky a proč zvolil právě takový způsob výpočtu, a to i s přihlédnutím k výhodám pro daňový subjekt. Žalovaný pak v odvolacím řízení zhojil také žalobcem namítanou nejednoznačnost dodatečných platebních výměrů, jakož i jeho případnou nejistotu, pokud jde o způsob stanovení daně, tím, že postavil

najisto, že se v daném případě jednalo o stanovení daně podle pomůcek. Žalobci pak zůstala zachována možnost obrany proti vydaným rozhodnutím žalovaného, a to v podobě jejich soudního přezkumu ve správním soudnictví.

Namítal-li žalobce celkovou nepřezkoumatelnost napadených správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů, je nutno konstatovat, že k nepřezkoumatelnosti je krajský soud povinen přihlížet *ex offio* (z úřední povinnosti, tj. i bez uplatnění žalobní námítky). Krajský soud tak je povinen vždy posoudit, zda se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami a okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej v souladu s pravidly logického usuzování vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Správní orgán je povinen svůj postup a úvahy v odůvodnění rozhodnutí podrobně rozvést a vyložit tak, aby bylo možné je následně soudně přezkoumat.

V dané věci přitom krajský soud dospěl k závěru, že odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí tomuto požadavku dostála. Žalobami napadená rozhodnutí umožňují jejich řádný soudní přezkum včetně ověření skutečnosti, zda ze strany žalovaného nedošlo ke svévolnému rozhodování. V daném případě jsou z napadených rozhodnutí závěry, které žalovaný v daném případě zaujal a jakými úvahami se při hodnocení zjištěných skutečností řídil, patrné. Žalobce s nimi ostatně dostatečně podrobně v žalobách polemizoval, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí byla vadou nepřezkoumatelnosti stížena.

Namítal-li následně žalobce, že pokud došlo ke stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení, byla tím porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení a žalobce byl v důsledku toho připraven o možnost zákonné obrany, ani s touto námitkou se krajský soud neztotožnil.

Ve shodě se závěry žalovaného krajský soud uvádí, že k této problematice se již vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to ve svém rozhodnutí ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Byť se toto rozhodnutí týká postupu v odvolacím řízení vedeném podle již nyní neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“, s ohledem na skutečnost, že postupy správce daně i odvolacího orgánu v odvolacím řízení byly v zákoně o správě daní a poplatků upraveny obdobně jako v nyní účinném daňovém řádu, jsou závěry učiněné rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu plně aplikovatelné také na odvolací řízení vedené podle nyní účinného daňového řádu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozhodnutí mj. dospěl k závěru, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení, a to buď autoremedurou prvoinstančního správce daně, nebo odvolacím orgánem postupem dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, čemuž v současné době odpovídá právní úprava obsažená v § 114 až § 116 daňového řádu. Tento postup se přitom uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazování, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle

pomůcek, přičemž přípustná je v odvolacím řízení i změna způsobu stanovení daně. Rozšířený senát uzavřel, že pokud zákon o správě daní a poplatků (a nyní daňový řád), neznají možnost zrušení vydaného platebního výměru a vrácení věci k dalšímu řízení správcí daně, nezbyvá než učinit závěr, že změna způsobu stanovení daně musí být možná i v řízení odvolacím. Odvolací řízení má tak dle Nejvyššího správního soudu nejen povahu přezkumnou, ale také povahu nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového.

K otázce porušení dvojinstančnosti se pak Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu vyjádřil tak, že případné doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti pokládat za nepřipustné. Tato zásada totiž znamená pouze to, že řízení probíhá ve dvou stupních a že prvoinstanční rozhodnutí podléhá kontrole odvolacího orgánu, a nikoli to, že konkrétní závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Jak žalovaný správně poukázal, dvojinstančnost zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení v prvním stupni. Krajský soud se tak neztotožnil s názorem žalobce, že změnou způsobu stanovení daně z dokazování na stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení je postupováno právě v rozporu s touto zásadou.

Ve vztahu k nyní projednávané věci je pak nutno konstatovat, že ačkoli žalovaný v odvolacím řízení přistoupil k napravení pochybení správce daně, kdy po přezkoumání předloženého spisového materiálu a po nové výzvě k prokázání skutečností dle § 115 daňového řádu ze dne 25. 9. 2012, č. j. 6733/12-1100-401062, dospěl k závěru, že způsob, jakým byl správcem daně zvýšen základ daně za roky 2008 a 2009 z důvodu zrušení rezerv, nelze považovat za stanovení daně dokazováním, fakticky se jednalo o stanovení daně z příjmů stejným způsobem, jak k tomu došlo již v řízení před prvostupňovým správcem daně. Žalovaný pouze přistoupil k doplnění a výslovnému označení dosud ne zcela zřejmého způsobu stanovení daně jako stanovení daně podle pomůcek, čemuž žalovaný v souladu s ustanovením § 98 odst. 1, větou poslední, daňového řádu přizpůsobil i výroky obou napadených rozhodnutí, jimiž změnil prvostupňové dodatečné platební výměry tak, že do jejich výrokové části doplnil příslušné ustanovení (zde § 98) daňového řádu.

Odmítnout je nutno také argumentaci žalobce, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 došlo k nepřipustné kombinaci stanovení daně z příjmů dokazováním (pokud jde o částku odpisů) a podle pomůcek (pokud jde o rezervy). Krajský soud ve vztahu k této námitce uvádí, že pokud daňové orgány dojdou v průběhu řízení k závěru, že v daném případě nebude možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané daňovými orgány v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (k tomu srovnej shodně již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz). Skutečnost, že jako pomůcky mohou být využity i některé poskytnuté důkazy proto není nikterak neobvyklá. Právě naopak, využití poskytnutých důkazních prostředků jako pomůcek předpokládá i ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůckami mohou být zejména a) *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny*, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových

subjektů a jejich daňových povinností a d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Postup žalovaného je tedy v tomto ohledu logický a nevykazuje znaky libovůle. Žalovaný své úvahy přesvědčivě popsal a vysvětlil především v úředním záznamu ze dne 19. 11. 2012, č. j. 8662/12-1100-401062, z něhož v této souvislosti vyplývá, že žalobce jako daňový subjekt „*neprokázal v roce 2009 oprávněnost uplatnění odpisů ve výši 70 266 Kč jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což bude v rámci stanovení daně podle pomůcek rovněž zohledněno*“. Žalovaný se proto nedopustil nepřipustné kombinace různých postupů pro stanovení daně, a tedy ani tuto námitku žalobce nelze považovat za důvodnou.

Zbývá tedy posouzení důvodnosti vznesených žalobních námitek směřujících proti procesním pochybením, jichž se měly dopustit správní orgány obou stupňů v předcházejícím daňovém řízení a které dle názoru žalobce ovlivnily zákonnost vydaných správních rozhodnutí.

Žalobce předně v podaných žalobách nesouhlasil s postupem správce daně, který v předvolání k zahájení daňové kontroly za rok 2008 (ze dne 16. 11. 2010, č. j. 95378/10/133931403531) neuvedl odůvodnění zahájení kontroly, a následně ve výzvě k zahájení daňové kontroly za rok 2009 (ze dne 9. 3. 2011, č. j. 27620/11/133931402727) pouze obecně uvedl, že bude ověřovat tvrzení žalobce jako daňového subjektu a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce odkázal především na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, platný v době zahájení daňové kontroly, přičemž se domníval, že v daném případě nebylo možno argumentovat odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st 33/11, neboť toto stanovisko nebylo vydáno v době zahájení daňové kontroly, ale až následně. Důsledkem tohoto postupu žalovaného, resp. prvoinstančního správce daně, tak bylo nezákonné zahájení daňové kontroly.

Takto uplatněné žalobní námitky krajský soud taktéž nepřisvědčil. Krajský soud se ztotožňuje s přijatými závěry žalovaného, že předmětný nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 nebylo možno ve vztahu k řešené otázce pokládat v posuzovaném období za ustálenou judikaturu. Tento nález byl ojedinělým judikátem odchylným se od dosavadní, léty zavedené praxe týkající se způsobu zahajování daňových kontrol a dlužno konstatovat, že reagoval na zcela konkrétní skutkové okolnosti Ústavním soudem projednávaného případu. To ostatně ve své rozhodovací činnosti potvrdil také Nejvyšší správní soud, z jehož závěrů vyplývá, že respektování precedenční povahy judikatury Ústavního soudu v obecné rovině nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů (srovnej např. rozsudek č. j. 1 Afs 84/2009 - 90 ze dne 22. 12. 2009, dostupný na www.nssoud.cz, či rozsudek č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 ze dne 3. 12. 2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Z rozsudků Nejvyššího správního soudu z předmětné doby, které se vyrovnávají s předmětným nálesem Ústavního soudu, je pak možno zmínit také např. rozsudek ze dne 30. 8. 2010, č. j. 5 Afs 9/2010 - 93, nebo rozsudek ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, oba dostupné na www.nssoud.cz), z nichž vyplývá, že od závěrů obsažených v předmětném nálezu Ústavního soudu je možno se odchýlit.

Sám Ústavní soud pak na shora uvedený nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 reagoval tím způsobem, že plénum Ústavního soudu přijalo pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 dne 8. 11. 2011 na návrh II. senátu Ústavního soudu (ve věci sp. zn. II. ÚS 431/11) k ústavně konformní interpretaci § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který se odchýlil od právních názorů Ústavního soudu vyslovených právě v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008, sjednocující stanovisko tohoto znění, publikované pod č. 368/2011 Sb.: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost“* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem). Přestože toto stanovisko bylo vydáno až poté, co v nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena, nepochybně je možno z výše uvedených důvodů závěry v něm obsažené vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť se jedná o stanovisko, jehož cílem a smyslem bylo sjednotit rozhodovací praxi soudů a potažmo i správních orgánů, pokud jde o v něm řešenou otázku.

Ústavní soud v citovaném stanovisku dále uvedl, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, tedy institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením ani samostatnou fází daňového řízení (např. nález sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Výklad pojmu daňové kontroly přitom musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či *ex officio* (z úřední povinnosti), zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rovněž již rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 ze dne 3. 12. 2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS).

Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (viz důvodová zpráva k zákonu o správě daní a poplatků). Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné podle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu (pozn.: potvrzení zvýrazněno krajským soudem). K týmž závěrům pak ve své rozhodovací činnosti dospěl také Nejvyšší správní soud např. v již výše zmiňovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, nebo ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 59, dostupných na www.nssoud.cz).

Namítal-li tedy žalobce v podaných žalobách, že při zahájení daňové kontroly nebyl seznámen s podezřením správce daně ani s konkrétními důvody provádění daňové kontroly, v důsledku čehož žalobce pokládal daňovou kontrolu za nezákonnou, nelze se s těmito námitkami z výše uvedených důvodů ztotožnit. Krajský soud pak doplňuje, že v daném případě byla daňová kontrola prováděna v nezbytně nutném rozsahu a ani postup správce daně při jejím provádění nejevil dle názoru soudu jakékoli známky svévole.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 pak žaloba obsahuje navíc také námitku směřující proti pochybení správce daně při zahájení daňové kontroly za rok 2009, kdy se žalobce domníval, že správce daně měl postupovat v souladu s ustanoveními § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu, a tedy vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Správce daně však tímto způsobem nepostupoval, žalobce k podání dodatečného daňového přiznání nevyzval a namísto toho rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly. Žalovaný se pak ve svém rozhodnutí ztotožnil s postupem správce daně a v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí existovat důvodný a dostatečně spolehlivý předpoklad k doměření daně. Taková situace však dle žalovaného v daném případě nenastala. Žalobce se s uvedeným závěrem žalovaného neztotožnil a trvá na tom, že prvoinstanční správce daně v době vydání výzvy k zahájení daňové kontroly měl na základě skutečností, které zjistil v průběhu daňové kontroly daně z příjmů za rok 2008, důvodně předpokládat, že žalobci bude daň z příjmů doměřena i za zdaňovací období roku 2009, a tedy mělo dojít k vydání předmětné výzvy. Ani tuto námitku žalobce však krajský soud neposoudil jako důvodnou, tj. jako námitku, která by měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ohledně zdaňovacího období roku 2009.

Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo

důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

Pokud jde o aplikaci shora citovaných ustanovení na daný případ, krajský soud se domnívá, že kromě nových skutečností, indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, nepochybně přicházejí v úvahu i zjištění učiněná v rámci probíhající daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak např. ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období, což byl i posuzovaný případ. Přesto je však krajský soud toho názoru, že i v případě zjištění takových skutečností se vydání předmětné výzvy děje v rovině správního uvážení správce daně, což plyne z použité formulace „může“, a tedy záleží na úvaze správce daně odvíjející se od konkrétních okolností každého jednotlivého případu, zda k vydání takové výzvy přistoupí či nikoli. V daném případě jsou pak podstatná již výše popsaná zjištění krajského soudu, že žalobce v průběhu daňového řízení nikterak věcně nereagoval na jakékoli výzvy správce daně ani žalovaného, aby prokázal, na opravy jakého hmotného majetku, v jaké výši a jakým způsobem čerpal rezervy, které tvořil v letech 2005 až 2007 v celkové výši 3 600 000 Kč. Veškeré reakce žalobce se ve vztahu k této otázce opakovaně omezovaly toliko na sdělení, že k prokázání požadovaných skutečností již uvedl a doložil veškeré důkazní prostředky, že daňovou evidencí ke skutečnostem požadovaným správcem daně již nedisponuje a že byl v této souvislosti správcem daně vyzýván k prokázání skutečností a doložení důkazů vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím (zde 2005 až 2007), které věcně a časově nesouvisejí s kontrolovanými zdaňovacími obdobími, což dále odůvodňoval tak, že v daňových přiznáních za roky 2008 a 2009 o rezervách nic neuváděl, a tedy nebylo k čemu jej vyzývat.

S ohledem na výše popsaný přístup žalobce je tedy krajský soud toho názoru, že vydání žalobcem požadované výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu by v předmětné věci bylo pouze formálním úkonem správce daně, jehož vydání by s ohledem na obranu, kterou žalobce v průběhu řízení volil, nemohlo ničeho ovlivnit na výsledku a konečných závěrech správce daně. Nevydání předmětné výzvy (i pokud by bylo hodnoceno jako pochybení správce daně) tak ve svém důsledku (i s přihlédnutím k intenzitě tohoto pochybení) nemělo žádný vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí žalovaného.

Stejně tak námitku žalobce, že správce daně jednal v průběhu daňové kontroly s nezmocněným zástupcem - fyzickou osobou, Mgr. Ing. J.M., ačkoli žalobce byl v průběhu řízení zastupován daňovým poradcem, právnickou osobou - společností Law&Finance s.r.o., pro kterou byla u správce daně uložena generální plná moc, krajský soud neshledal důvodnou.

Krajský soud se i v této otázce ztotožňuje s posouzením žalovaného, že i když správce daně pochybil a v jednotlivých protokolech (srovnej např. protokol ze dne 13. 1. 2011, č. j. 1604/11/133931402727; ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5845/11/133931402727; ze dne 24. 2. 2011, č. j. 21855/11/133931402727; ze dne 8. 4. 2011, č. j. 48102/11/133930402727; či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 95902/11/133930402727) nesprávně označoval jako zástupce žalobce Mgr. Ing. J.M., nemohlo tímto pochybením v označení zástupce žalobce dojít k porušení

mlčenlivosti a k jakémukoli zkrácení žalobce na jeho právech, neboť jmenovaný Mgr. Ing. J.M. je dle výpisu z obchodního rejstříku zároveň jednatelem společnosti Law&Finance s.r.o., tj. osobou jednající jménem této společnosti navenek, přičemž tuto funkci, která mu vznikla dne 21. 6. 2006, může dle zápisu v obchodním rejstříku vykonávat samostatně. Z obsahu správního spisu pak v této souvislosti vyplynulo, že veškeré písemnosti adresované žalobci jako daňovému subjektu byly v průběhu daňového řízení po obdržení plné moci pro zplnomocněného daňového poradce, společnost Law&Finance s.r.o., řádně zasílány do datové schránky této společnosti, z čehož je taktéž možno dovodit, že správce daně pokládal za zástupce žalobce právě jmenovanou společnost. Pouze v protokolu o místním šetření ze dne 3. 2. 2011, č. j. 12834/11/133931403531, je nesprávně uvedeno zastupování na základě plné moci doručené správce daně dne 27. 9. 2002, s odkazem na upřesnění plné moci ze dne 30. 9. 2009. Tato plná moc byla skutečně udělena daňovému poradci, Mgr. Ing. J.M. jako fyzické osobě. Jak ale žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, místního šetření se vedle zástupce zúčastnil také sám žalobce, přičemž ani on, ani přítomný Mgr. Ing. J.M., nevznikli vůči předmětnému protokolu žádné výhrady. Závěry místního šetření, jehož předmětem byla obhlídka provozoven žalobce včetně strojů a dobytka, se pak nijak nepromítly do výsledků daňové kontroly obsažených ve zprávě o daňové kontrole. V případě ostatních namítaných protokolů (srovnej např. protokoly o jednání ze dne 13. 1. 2011, č. j. 1604/11/133931402727; ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5845/11/133931402727; ze dne 24. 2. 2011, č. j. 21855/11/133931402727; ze dne 8. 4. 2011, č. j. 48102/11/133930402727; či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 95902/11/133930402727) již tyto odkazují na plné moci ze dne 17. 12. 2010, příp. ze dne 31. 3. 2011, tj. plné moci, které žalobce udělil daňovému poradci, právnické osobě - společnosti Law&Finance s.r.o.

Pochybení správce daně tedy krajský soud (ve shodě se žalovaným) hodnotí spíše jako pochybení formální, z něhož rozhodně nelze dovozovat, že by finanční orgány v předcházejícím řízení jednaly s nezmocněným zástupcem, případně že by za tohoto zástupce pokládaly Mgr. Ing. J.M. jako fyzickou osobu. Uvedená nepřesnost nemohla jakkoli ovlivnit výsledek daňového řízení a v něm učiněné závěry, a tedy se nejednalo o procesní pochybení, které by mělo jakýkoli vliv na zákonnost vydaných správních rozhodnutí.

Žalobce v podaných žalobách poukazoval také na další závažné procesní pochybení, kterého se měl dopustit žalovaný, jakož i prvoinstanční správce daně, a které dle žalobce mělo za následek vydání nezákonných rozhodnutí. Žalobce namítal, že v průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 správce daně zahájil také daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Přestože obě kontroly byly vedeny odděleně a prvoinstanční správce daně a žalobce si v rámci těchto kontrol vzájemně vyměňovali písemnosti, následně dne 3. 11. 2011 správce daně vydal pod č. j. 136836/11/133930402727 toliko jedinou písemnost „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u prováděné kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 3. čtvrtletí 2009“. Dle žalobce uvedená písemnost naznačuje, že v průběhu kontrolních řízení došlo ke spojení obou probíhajících daňových kontrol, žalobce však nebyl o tomto spojení nijak informován. Rovněž ve zprávě o daňové kontrole je v této souvislosti uvedeno, že předmětem a rozsahem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Důsledkem uvedeného postupu tak bylo nejasné důkazní řízení,

kdy žalobci bylo odňato jeho zákonné právo na obranu, neboť nebylo zřejmé, které důkazy jsou uloženy ve kterém spisu.

Ani této žalobní námitce krajský soud nepřisvědčil. Předně krajský soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že před shora označenou a žalobcem namítanou písemností je ve správním spisu obsažen také protokol ze dne 31. 5. 2011, č. j. 95902/11/133930402727 (pod č. 34 správního spisu), nazvaný jako „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u prováděné daňové kontroly daně z příjmů za rok 2008 a daně z přidané hodnoty za I. až IV. čtvrtletí roku 2008“. Tomuto protokolu pak v rámci správního spisu předchází ještě protokol ze dne 8. 4. 2011, č. j. 48102/11/133930402727 (pod č. 24 správního spisu), který v části C) ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 taktéž obsahuje seznámení žalobce s dílčím výsledkem kontrolního zjištění správce daně. Pokud se jedná o zdaňovací období roku 2009, je ve správním spisu obsažena také listina ze dne 16. 9. 2011, č. j. 124461/11/133930402727 (pod č. 55 správního spisu), označená jako „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u prováděné kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a daně z přidané hodnoty za 1. - 3. čtvrtletí roku 2009“. Se všemi těmito písemnostmi přitom žalobce byl řádně seznámen a také na ně reagoval ve svých vyjádřeních, konkrétně ve vyjádření ze dne 24. 6. 2011 ve vztahu ke kontrolním zjištěním za rok 2008 (viz č. 1. 43 správního spisu) a rovněž ve vyjádření ze dne 17. 10. 2011 (na č. 1. 64 správního spisu) ve vztahu ke kontrolním zjištěním a výsledkům těchto zjištění za rok 2009.

Žalobcem namítaná listina ze dne 3. 11. 2011, č. j. 136834/11/133930402727, založená ve správním spisu pod č. 66 a nazvaná jako „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u provádění kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 3. čtvrtletí 2009“ tedy představuje finální seznámení daňového subjektu s učiněnými zjištěními za obě zdaňovací období, která jsou v předmětné písemnosti přehledně rozdělena. Totéž platí i ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole, vydané pod č. j. 693/12/133930402727, která v části A. obsahuje přehledně rozdělené výsledky kontrolních zjištění dle jednotlivých zdaňovacích období (bod A. 1. pro rok 2008 a bod A. 2. pro rok 2009).

Podle § 88 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolních zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Z předmětného ustanovení daňového řádu přitom nelze žádným způsobem dovodit, že by daňový subjekt musel být s výsledky kontrolních zjištění seznamován pro každé zdaňovací období zvlášť. Dle krajského soudu dikci citovaného zákonného ustanovení nikterak neodporuje, pokud byla kontrolní zjištění ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím (zde roku 2008 a 2009) obsažena toliko v jediné písemnosti, ať už v písemnosti ze dne 3. 11. 2011, či následně ve zprávě o daňové kontrole. Dle krajského soudu je podstatné, zda žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění seznámen tak, aby věděl, k jakým konkrétním zjištěním správce daně v rámci kontroly dospěl, a mohl tak na předložené výsledky reagovat, což se také v předmětné věci stalo. Žalobci tak uvedeným postupem správce daně nebylo upřeno právo na jeho řádnou obranu.

Pokud žalobce v této souvislosti poukazoval na nejasné důkazní řízení, nelze ani s tímto tvrzením souhlasit. Žalobci bylo známo, že daňová kontrola probíhá ve vztahu ke dvěma zdaňovacím obdobím, tj. roku 2008 a 2009, přičemž i zde z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že jednotlivé výzvy správce daně, jakož i reakce žalobce na ně, byly činěny ve vztahu ke každému zdaňovacímu období samostatně. K tomu krajský soud příkladmo odkazuje např. na výzvu správce daně k doložení a prokázání skutečností ve vztahu k roku 2008 ze dne 7. 7. 2011, č. j. 105983/11/133930402727 (tj. v době, kdy již probíhala i kontrola daně z příjmů za rok 2009), po níž následovala výzva k předložení důkazních prostředků ke konkrétním ve výzvě popsáným skutečnostem, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 (výzva ze dne 7. 7. 2011, č. j. 105984/11/133931402727), na které žalobce také samostatně reagoval nejprve podáním ze dne 12. 8. 2011, zn. LF/2015/11, ve vztahu k první výzvě a podáními ze dne 12. 8. 2011, zn. LF/2014/11, a ze dne 30. 8. 2011, zn. LF/2057/11, ve vztahu k výzvě druhé. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 se pak jednalo např. o výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 5. 5. 2011, č. j. 64876/11/133931403531, a reakci žalobce na tuto výzvu ze dne 23. 5. 2011; a dále např. o podání správce daně týkající se sdělení otázek žalobci ze dne 8. 6. 2011, č. j. 97926/11/133930402727, a odpovědi žalobce v reakci na toto podání ze dne 22. 6. 2011. Nelze proto souhlasit s obecným a ničím nepodloženým tvrzením žalobce, že v daném případě nebylo zřejmé, které důkazy jsou uloženy ve kterém spise. V posuzované věci je naopak zcela zřejmé, že daňové řízení bylo vedeno přehledným způsobem, o čemž svědčí i ve spise obsažené písemnosti žalobce, jimiž v průběhu řízení reagoval na konkrétní písemnosti správce daně a jím učiněná zjištění ve vztahu k tomu kterému zdaňovacímu období (viz příkladmo shora).

Závěrem krajský soud pouze pro úplnost podotýká, že se nemohl zabývat důvodností námitky vznesené žalobcem při ústním jednání před soudem, která se týkala uplatněného postupu správce daně vůči žalobci, pokud jde o zřízení zákonného zástavního práva. Tato otázka nebyla předmětem projednávané věci, čehož si však žalobce byl vědom, neboť sám v této souvislosti uvedl, že uvedenou námitku činí nad rámec žaloby.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žaloby důvodnými, a proto je podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovaný byl ve věci úspěšný a pro tento případ uplatnil při ústním jednání před krajským soudem nárok na náhradu nákladů řízení. Žalovaný předložil soudu vyčíslení nákladů spočívajících jednak v cestovním pověření zaměstnankyně žalovaného na jednání soudu osobním automobilem Škoda Superb, RZ: ... ve vlastnictví České republiky - Generálního finančního ředitelství ve výši 4518 Kč; jednak ve stravě pověřené zaměstnankyně žalovaného ve výši 67 Kč dle příslušné vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí.

Dle dosavadní rozhodovací praxe správních soudů obvykle nenáleží náhrada nákladů řízení úspěšným správním orgánům, kdy jim prokazatelně nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, a dále jim nebývají přiznávány náklady právního zastoupení, pokud tyto správní orgány disponují odborným aparátem k řešení dané věci. V posuzované věci se přitom nejedná o situaci, kdy by byl žalovaný zastoupen advokátem, ale o situaci, kdy žalovanému vznikly náklady v souvislosti s cestou na soudní jednání konané u zdejšího soudu. V daném případě krajský soud setrvává na názoru a své dosavadní rozhodovací praxi, že cestu žalovaného a jeho účast na jednání soudu nepochybně je nutno řadit k výkonu běžné úřední činnosti, kdy žalovaný má v rámci své organizační struktury zřízeno samostatné oddělení, jehož pracovníci se zúčastňují soudních řízení a před soudem hájí žalobami napadená správní rozhodnutí. Pokud se jedná o posouzení důvodnosti takto vynakládaných nákladů soudního řízení, není bez významu, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ke změně organizační struktury daňové správy České republiky. Dříve existující a na regionální úrovni působící finanční ředitelství byla z rozhodnutí státu nahrazena jediným centrálním Odvolacím finančním ředitelstvím se sídlem v Brně, které vykonává působnost odvolacího orgánu pro celé území České republiky. Pokud stát přistoupil k takto rozsáhlé reformě organizační struktury daňové správy, nepochybně si měl být vědom důsledků s touto změnou souvisejících, k nimž mj. patří i náklady soudních řízení nově vznikající právě v souvislosti se zřízením a existencí centrálního orgánu se sídlem v Brně. Nutnost pracovníků tohoto správního orgánu dojíždět z jediného místa na jednání konané u jednotlivých krajských soudů, k čemuž došlo následkem rozhodnutí státu reformovat organizaci a působnost orgánů daňové správy, není dle krajského soudu dostatečným důvodem, aby takto vzniklé náklady byly ze strany státu přenášeny na soukromý sektor. Na základě výše uvedených skutečností tak krajský soud neshledal uplatněný nárok žalovaného na náhradu takto vynaložených nákladů důvodným, a proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 14. května 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová