



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: TOP 117, s.r.o., IČ 25415689**, se sídlem Moskevská 1/14, Most, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Lancem, daňovým poradcem, AGIS, spol. s r.o., Moskevská 1/14, Most, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.11.2007, č.j. 15544/07-1200-501482 a č.j. 15546/07-1200-501482,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.11.2007, č.j. 15544/07-1200-501482 a č.j. 15546/07-1200-501482, **se pro vady řízení z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5.3.2010, č.j. 15 Ca 42/2008-43, je žalovaný povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 200,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.11.2007, č.j. 15544/07-1200-501482, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Mostě ze dne 13.10.2006, č.j. 123130/06/206911/5507, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2001 do 31.12.2001 ve výši 2 702 270,- Kč.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.11.2007, č.j. 15546/07-1200-501482, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Mostě ze dne 13.10.2006, č.j. 123132/06/206911/5507, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002 ve výši 1 860 000,- Kč.

Současně se žalobce domáhal i zrušení výše uvedených dodatečných platebních výměrů.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v žalobě namítl, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě daňové kontroly, která nebyla ukončena v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole a to ani po výzvě, kterou žalobce formou námítky dne 16.10.2006 učinil. Zpráva o daňové kontrole je dle žalobce podepsána pracovníci správce daně, která k tomu nebyla v době podpisu oprávněna. Žalobce zdůraznil, že vůči dané pracovníci vznesl námitku podjatosti, o které nebylo řádně rozhodnuto před tím, než dotyčná pracovnice podepsala a zaslala zmocněnci žalobce zprávu o daňové kontrole. Správce daně totiž předvolal zástupce žalobce k ústnímu jednání ve věci převzetí rozhodnutí o námitkách a v dalších věcech. Zástupce žalobce doručení na základě předvolání k ústnímu jednání telefonicky odepřel. Žalobce trvá na tom, že žádný právní předpis neukládá daňovému subjektu povinnost dostavit se k ústnímu jednání ve věci převzetí doručované písemnosti a proto odmítnutí takového předvolání nemůže mít pro daňový subjekt žádné procesní důsledky. Nic na tom dle jeho názoru nemění skutečnost, že při daném ústním jednání chtěl správce daně podle předvolání řešit i jiné věci. Každou věc, která byla uvedena na předvolání je dle žalobce nutno posuzovat samostatně. V souvislosti s nedoručením rozhodnutí o námitce podjatosti při daném ústním jednání žalobce dovozuje, že toto rozhodnutí bylo řádně doručeno až prostřednictvím pošty dne 13.10.2006. Dle žalobce až po 13.10.2006 tedy bylo možné se žalobcem projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole. K tomu však nedošlo. Zpráva o daňové kontrole byla dne 12.10.2006, tedy před doručením rozhodnutí o námitce podjatosti, podepsána pracovníci, jejíž podjatost byla namítána, a byla téhož dne zaslána zástupci žalobce. Žalobce trvá na tom, že bez doručení rozhodnutí o námitce podjatosti není projednání zprávy o daňové kontrole možné. Projednání daňové zprávy tedy dne 12.10.2006 nemohlo proběhnout a úvaha správce daně o tom, že se zástupce daňového subjektu projednání zprávy vyhýbal, je irelevantní. Naopak zástupce žalobce se svým podáním ze dne 13.10.2006 projednání zprávy domáhal.

Dále žalobce namítl, že původně žalovaný překročil meze správního uvažování, neposoudil skutečnosti podle jejich obsahu a tím zbavil žalobce možnosti využít institutu odvolání. Správce daně odmítl provést důkazy navržené žalobcem, když odmítnutí odůvodnil nevěrohodností svědků a faktem, že provedené důkazy jsou pro rozhodnutí žalovaného dostatečné. Dle žalobce však důvodem odmítnutí byla časová tíseň, do které se správce daně při kontrole dostal. Správce daně opakovaně v písemnostech poukazoval na průtahy řízení ze

strany žalobce. Žalobce však trvá na tom, že právě správce daně vedl řízení déle, než bylo nutné. Správce daně bezdůvodně zpochybnil výdaje žalobce za poradenské služby poskytované společností J.A.H., s.r.o. a potřebu ostrahy nakupované od firmy MILAN, spol. s r.o., dále pak výdaje za úklid sněhu a výdaje za úroky z půjček od společnosti Severočeská reklamní s.r.o. Následně však daňové orgány dospěly k závěru, že nemají pochybnost o potřebě odborných znalostí pro podnikání v oblasti směnárství, nemají pochybnost o nutnosti ostrahy, nezpochybňují nutnost odklizení sněhu a nemají pochybnosti o tom, že Severočeská reklamní s.r.o. mohla získat prostředky na půjčky poskytnuté žalobci z cizích zdrojů.

Dále žalobce namítal, že institut doplnění řízení v rámci odvolacího řízení byl ze strany původního žalovaného jednoznačně zneužit, neboť v rámci odvolacího řízení bylo podstatným způsobem doplněno dokazování a většina důkazů byla provedena až v rámci odvolacího řízení. Dle žalobce tím byly jednoznačně překročeny meze pojmu „doplnění“. Odvolací orgán ve svém hodnocení poprvé formuloval některé podstatné výhrady k provedeným důkazům a žalobce tak neměl možnost na ně reagovat a navrhnout další důkazní prostředky k jejich vyvrácení. Dle žalobce byl institut doplnění řízení jasně zneužit nad meze dané zákonem k jeho škodě, když mu bylo odňato právo dvojinstančnosti řízení.

Dále žalobce namítl, že správce daně i původní žalovaný odmítli jako důkazní prostředek, písemné prohlášení Ing. M. M. Byla tak porušena povinnost zjistit skutečný stav věci a povinnost prokázat nevěrohodnost údajů v účetnictví. Poukázal na skutečnost, že výslech neměl být proveden k návrhu žalobce, ale na základě pokynu odvolacího orgánu. Tento výslech tedy měl prokázat nevěrohodnost údajů účetnictví. Správce daně pak ze skutečnosti, že svědek byl „nekontaktní“ dovodil svoji pochybnost o věrohodnosti údajů v účetnictví, které nějak souvisely s Ing. M. Žalobce zdůraznil, že správce daně nevyužil možnosti použití institutu předvolání svědka. Za nesprávný postup považuje žalobce rovněž odmítnutí písemného prohlášení Ing. M. jako důkazu, neboť v tomto případě Ing. M. není tím, kdo má prokazovat, jeho prohlášení je dle žalobce možno považovat za důkaz, neboť prohlášení učinila jiná osoba, než která je zatížena břemenem tvrzení.

Dále žalobce namítl, že správce daně odmítl provést výslech jednatele žalobce P. Č. s tím, že je vždy v postavení daňového subjektu a nikoli svědka. S tímto závěrem žalobce nesouhlasí. Trvá na tom, že žádný právní předpis nezapovídá jednatele jednat jen svým vlastním jménem.

Dále žalobce namítl, že spisový materiál neobsahuje žádný důkaz, který by prokazoval nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce o výdajích za služby nakoupených od společností J.A.H., s.r.o., MILAN, spol. s r.o. a Severočeská reklamní s.r.o. Zásadní důkaz byl výslech Ing. M., ale ten správce daně neprovedl. Důkazní prostředky navržené žalobcem jsou hodnoceny bez ohledu na podstatu toho, co má být prokazováno a na to, že doba od poskytnutí služby do provedení výlechu byla vinou správce daně tak dlouhá, že objektivně neumožňovala přesnější výsledky. Závěr správce daně i původního žalovaného, že nebylo prokázáno, že služby provedly právě uvedené firmy, je nutné odmítnout, neboť základním důkazem jsou faktury a pokladní doklady, jejichž nevěrohodnost správce daně nijak neprokázal. Byla tak překročena mez správního uvažování.

Konečně žalobce namítl, že spisový materiál neobsahuje žádný důkaz, který by prokazoval nevěrohodnost v účetnictví žalobce o výdajích za služby nakoupené od společnosti BIOTAV group, s.r.o. Žalobce nenavrhoval výslech V. T., šlo o důkaz správce daně, kterým chtěl zřejmě prokázat nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce. Sám správce daně dospěl k závěru, že svědek V. T. je nevěrohodný a jeho výslech nelze použít jako důkaz prokazující

provedení služeb. Potom ho ale nelze použít ani jako důkaz prokazující nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce. Důkazní prostředky navržené žalobcem jsou hodnoceny bez ohledu na podstatu toho, co má být prokazováno a na to, že doba od poskytnutí služby do provedení výsledku byla vinou správce daně tak dlouhá, že objektivně neumožňovala přesnější výsledky. Závěr správce daně i původního žalovaného, že nebylo prokázáno, že služby provedly právě výše uvedené firmy, je nutné odmítnout. Základním důkazem jsou faktury a pokladní doklady, jejichž nevěrohodnost správce daně nijak neprokázal. Byla tak překročena mez správního uvažování.

Původně žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v celém rozsahu.

Uvedl, že projednání a doručení zprávy o daňové kontrole mělo proběhnout při ústním jednání dne 12.10.2006 v prostorách správce daně. K ústnímu jednání byl předvolán žalobce rozhodnutím, ve kterém byl uveden i předmět jednání, tj. převzetí rozhodnutí o námitkách, vyhodnocení důkazních prostředků a projednání zprávy o daňové kontrole dle ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu. O tomto termínu, obsahu a rozsahu projednávaného žalobce věděl od 26.9.2006, telefonicky se omluvil až ve chvíli, kdy jednání mělo začít. Jako důvod uvedl, že jeho žaloba na krajský soud byla zamítnuta a on hodlá učinit další kroky. Původně žalovaný neshledal pochybení správce daně v tom, že zmařené ústní jednání posoudil jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy z daňové kontroly a že zaslal zprávu z daňové kontroly poštou, když důvod telefonické omluvy nepovažoval za dostačující ve vztahu k předmětu ústního jednání, které mělo být realizováno. Původně žalovaný tvrdí, že nic nebrání projednání zprávy po předání rozhodnutí o námitce. Ani žalobce žádné konkrétní důvody neuvádí. Původně žalovaný dále uvedl, že nedošlo k porušení ustanovení § 17 odst. 2 daňového řádu, neboť ani v odvolání ani v žalobě nejsou uvedeny žádné relevantní důvody odeprání přijetí písemnosti mimo kancelář daňového poradce a argumentace se soustřeďuje jen na fakt, že to daňový řád umožňuje a nikdo k tomu nemůže být nucen s odkazem na ústavní pořádek České republiky zahrnující Ústavu a Listinu základních lidských práv a svobod. V této souvislosti původně žalovaný uvedl, že mimo kancelář daňového poradce byla již dříve doručena rozhodnutí o námitkách a zástupce žalobce proti tomuto způsobu doručení nic nenamítal, ani jej jinak nenapadal. Odeslání zprávy o daňové kontrole v poštovní zásilce s doručenkou bylo v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole byla doručena dne 13.10.2006. Následné námitce žalobce proti postupu správce daně při daňové kontrole dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu (doručeno správci daně dne 16.10.2006), kterou se domáhal projednání zprávy, nebylo vyhověno z důvodu ukončení daňové kontroly dne 13.10.2006. Rozhodnutí bylo doručeno žalobci dne 20.10.2006. Při rozhodování o námitce žalobce, že práva o daňové kontrole nebyla podepsána oprávněnou osobou, vycházel správce daně ze skutečnosti, že v době podpisu zprávy pracovníci správce daně Bc. Růžickovou dne 12.10.2006 bylo již o neoprávněnosti námitky podjatosti pracovníků správce daně ředitelkou Finančního úřadu v Mostě rozhodnuto. Pouze jednání zástupce daňového subjektu způsobilo znemožnění nejen projednání a převzetí zprávy z daňové kontroly, ale i doručení tohoto rozhodnutí. Žalobce vůči Bc. R. a další pracovníci správce daně V. H. vznesl dne 21.7.2006 námitku podjatosti a navrhl jejich vyloučení z probíhající daňové kontroly. Ředitelka Finančního úřadu v Mostě dle ustanovení § 26 odst. 6 daňového řádu o této námitce rozhodla dne 22.9.2006 rozhodnutím č.j. 115351/06/1435, kterým námitce nevyhověla, neboť neshledala důvody k vyloučení pracovníků ve smyslu ustanovení § 26 odst.

1 a 2 daňového řádu, když pracovnice správce daně nerozhodovaly ani o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých, ani se v téže věci nezúčastnily daňového řízení jako pracovníci správce daně jiného stupně. Námitka totiž napadala spíše postup správce daně při daňové kontrole, přičemž tyto námitky byly obdobné jako v odvolání, ale kvalifikované důvody k vyloučení pracovníků správce daně neobsahovala. Při rozhodování o dopadu doručení rozhodnutí o námitce podjatosti až den po doručení zprávy o daňové kontrole vycházel žalovaný z toho, že smyslem rozhodnutí o námitce podle § 26 odst. 6 daňového řádu je rozhodnout o námitce podjatosti dříve, než je vydáno rozhodnutí ve věci samé, což se v dané věci stalo, když předmětné dodatečné platební výměry byly vydány ve stejný den, kdy bylo doručeno rozhodnutí o námitce podjatosti, tj. dne 13.10.2006 (doručeny byly dne 16.10.2006). Dle názoru původně žalovaného je v přezkoumávaném případě rozhodující, zda se jedná o natolik vážnou procesní vadu a o natolik důvodnou námitku v otázce podjatosti pracovnice správce daně, která by sama o sobě mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. S přihlédnutím k okolnostem případu původně žalovaný tvrdí, že v dané věci, vzhledem k formálnímu charakteru žalobcem vznesené námitky podjatosti, se o takovou vadu nejednalo. V této souvislosti není opodstatněné tvrzení žalobce, že bez doručení rozhodnutí o námitce podjatosti, tj. po odmítnutí převzetí rozhodnutí o námitce podjatosti mimo kancelář, není projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole možné, a že bylo jediným zákonným postupem doručit rozhodnutí a teprve potom předvolat zástupce daňového subjektu k projednání zprávy o daňové kontrole. Pro svá tvrzení nalézá původně žalovaný oporu v zákonných úpravách a předkládané spisové dokumentaci.

Dále původně žalovaný uvedl, že doplnění řízení nebylo zneužito k účelu uváděnému žalobcem a také nemělo žádný význam pro dodržení lhůty pro vyměření stanovené v § 47 daňového řádu. V daném případě byl spis vrácen správci daně k odstranění vad řízení, které mu umožňuje ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu a nikoliv k pouhému doplnění řízení, jehož rozsah žalobce napadá. Jeho tvrzení o ukončení daňové kontroly z důvodu časové tísně je v naprostém rozporu se skutkovým stavem, když i po provedení výsledku svědků a provedení místního šetření byla tato lhůta uvedená v § 47 daňového řádu dodržena. Původně žalovaný nařídil odstranění vad řízení, když při přezkoumávání spisového materiálu zjistil jako nedostačující důvody, pro které správce daně neprovedl výsledky a prověření místa navrženého žalobcem. Původně žalovaný tedy případný vadný stav odstranil před vydáním svých rozhodnutí (písemnost ze dne 27.4.2007, č.j. 4784/07-1200, kterou byl spis vrácen k doplnění řízení). K námitkám uváděným žalobcem ohledně uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů původně žalovaný uvedl, že je spatřuje nedůvodnými, neboť nemají žádnou oporu. Správce daně oprávněně požadoval po žalobci předložení takových důkazních prostředků, které by prokázaly nad veškerou pochybnost oprávněnost výdajů daňově uznatelných. V tomto případě správce daně požadoval odstranění podložených pochybností o tom, že služby byly v roce 2001 skutečně poskytnuty, a že je poskytla společnost J.A.H., s.r.o. Je tedy zřejmé, že to nemůže být sám o sobě znalecký posudek o potřebě poradenství. Ve všech případech se jednalo o důvodnost výdajů, nikoliv o odborný výklad jejich obsahu. Vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti správce daně o důvodnosti předmětných výdajů neodstranil, neunesl tak důkazní břemeno, které na něm spočívalo. Pro podporu svých tvrzení nachází původně žalovaný oporu ve spisové dokumentaci.

Dále původně žalovaný uvedl, že žalobce předložil správci daně tři písemná prohlášení Ing. M. První se vztahuje k fakturám roku 2001 v celkové výši 4 720 000,- Kč od společnosti J.A.H., s.r.o., kde byl od 4.11.1996 do 2.7.2002 jednatelem. Druhé se vztahuje k fakturám z roku 2001 v celkové výši 2 000 000,- Kč od společnosti MILAN, spol. s r.o., kde je od

14.6.2000 jednatelem. Třetí se vztahuje k půjčkám od společnosti Severočeská reklamní s.r.o. Po odmítnutí těchto prohlášení správcem daně žalobce učinil návrh, že zajistí odpovědi na písemné otázky správce daně, když vzhledem k osobní situaci pana M. nepředpokládá, že by se dostavil k výslechu, přičemž je toho názoru, že ve vztahu k tvrzení žalobce může být písemné vyjádření pana M. důkazním prostředkem (podání č.j. 117265/05/206932/6309 ze dne 22.11.2005). Správce daně tento návrh odmítl, když výpověď svědka je možné přijmout jako důkazní prostředek a následně případně jako důkaz pouze, je-li proveden za splnění zákonných podmínek. Nelze jej ovšem spojovat s takovou důkazní silou, která by nahradila i veškeré další důkazní prostředky. Použití čestného prohlášení jako důkazu o uskutečnění služby nelze v daňovém řízení akceptovat. Správce daně tak nepochybil, když neosvědčil jako důkaz čestné prohlášení Ing. M. Stejně tak nepochybil, když odmítl zaslání písemných dotazů Ing. M. poté, co se nedostavil k výslechu jako svědek. Nelze přisvědčit žalobní námitce, že za situace, kdy svědci nejsou k dispozici, je písemné prohlášení, respektive písemné odpovědi na položené dotazy, takovým důkazním prostředkem, který správce daně nemůže odmítnout, aniž by pak porušil zákonem stanovenou povinnost. Původně žalovaný trvá na tom, že neporušil ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, jak dovozuje žalobce.

K námitce, že původně žalovaný ve svém rozhodnutí poprvé formuluje některé podstatné výhrady k provedeným důkazům, na které neměl žalobce možnost reagovat, původně žalovaný uvedl, že toto tvrzení žalobce předkládá pouze ve velmi obecné rovině. Proto pouze odkazuje na závěry z dostatečně provedených důkazů v odvolacím řízení, které jsou shodné se závěry správce daně, a odkazuje na projednání těchto závěrů se žalobcem, ke kterému došlo dne 16.8.2007 v rámci ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 85707/07/206931/6309.

K námitce týkající se neprovedení výslechu P. Č. původně žalovaný uvedl, že svědeckou výpověď P. Č., jednatele žalobce, navrhl žalobce k objasnění pochybností správce daně o věrohodnosti účetních záznamů o nákladech hrazených J.A.H., s.r.o., když tento sám měl přebírat sporná plnění. Neprovedení výslechu P. Č. nelze vykládat jako porušení daňového řádu. Důvody, pro které tento výslech nebyl proveden, byly řádně vysvětleny. Pokud by byl tento výslech proveden, nebylo možno jej považovat za takový důkazní prostředek, který by mohl zacetit důkazní nouzi žalobce, neboť se nemohl stát sám důkazem o provedení služeb finančního a organizačního poradenství v celkové výši 4 720 000,- Kč společností J.A.H., s.r.o.

Dále původně žalovaný uvedl, že výslech Ing. M. neměl mít takovou důkazní hodnotu, jakou dovozuje žalobce. Neměl a také nemohl sám o sobě prokázat nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce. Původně žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že základní důkazy o provedení služeb jsou pouze faktury a pokladní doklady, a že bylo povinností správce daně prokázat jejich nevěrohodnost. Naopak důkazní břemeno leželo na žalobci a ten jej neunesl. K přenesení důkazního břemene na správce daně nedošlo. Dále původně žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce, že výslech V. T. měl prokázat nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce, nemá oporu v předkládané spisové dokumentaci. V průběhu daňového řízení byl žalobce v důkazní nouzi, kterou nedokázal odstranit, a v důsledku toho nedokázal rozptýlit pochybnosti správce daně. Žalobce neunesl své důkazní břemeno.

Nakonec původně žalovaný zdůraznil, že daňové řízení vedené před správcem daně a původně žalovaným bylo vedeno v souladu s ustanovením § 2 odst. 8 daňového řádu, netrpí žalobcem dovozovanými vadami řízení, správce daně a následně původně žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu, tzn., že při svém rozhodování hodnotili veškeré důkazní prostředky podle své úvahy, a to každý důkaz

jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Ke všem zjištěním měl možnost se žalobce vyjádřit a podávat námitky a návrhy. V průběhu celého řízení správce daně přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Původně žalovaný nejprve řízení dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu doplnil a následně řádně a úplně přezkoumal napadená rozhodnutí správce daně a odvolání žalobce v souladu s ustanovením § 50 odst. 6 daňového řádu ve spojení s ustanoveními daňového řádu dopadajícími na předmětnou právní věc zamítl a obsáhle své rozhodnutí odůvodnil. Nebyla porušena ustanovení § 31 a § 50 odst. 6, 7 daňového řádu. Žalobce nebyl nijak zkrácen na svých zákonných právech.

V následně učiněné replice k vyjádření původně žalovaného žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě daňové kontroly, která nebyla ukončena v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 daňového řádu. Správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole, a to ani po výzvě, kterou daňový subjekt formou námítky dne 16.10.2006 učinil. Zpráva o daňové kontrole je podepsána pracovníci správce daně, která k tomu nebyla v době podpisu oprávněna.

Dále uvedl, že porovnání napadených rozhodnutí původně žalovaného s dodatečně provedenými důkazy a jejich vyhodnocením provedeným správcem daně jasně ukazuje na významné odlišnosti. Odvolací orgán ve svém hodnocení poprvé formuluje některé podstatné výhrady k provedeným důkazům a žalobce již nemá možnost na ně reagovat a navrhnout další důkazní prostředky k jejich vyvrácení. Institut doplnění řízení byl jasně zneužit nad meze dané zákonem ke škodě žalobce, kterému tak bylo odepráno právo na odvolání či obecně na dvojinstanční řízení.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce i původně žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 5.3.2010, č.j. 15 Ca 42/2008-43. V uvedeném rozhodnutí dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí původně žalovaného ze dne 27.11.2007, č.j. 15544/07-1200-501482 a č.j. 15546/07-1200-501482, a jim předcházející dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Mostě ze dne 13.10.2006, č.j. 123130/06/206911/5507 a č.j. 123132/06/206911/5507, jsou nezákonné. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřoval krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová

povinnost vznikla. Dále soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ve kterém bylo judikováno, že má-li daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití a musí tedy být ze strany správního orgánu dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola, a tato pochybnost musí být zachycena v protokolu o zahájení kontroly. Soud vyhodnotil protokol o zahájení daňové kontroly, který neobsahoval důvod zahájení kontroly, ve smyslu citovaných nálezů jako ryze formální úkon, který nebylo možno považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. V důsledku toho pak soud dospěl k závěru, že daň byla v předmětných věcech pravomocně doměřena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Uvedený rozsudek původně žalovaný napadl včasnou kasační stížností v plném rozsahu. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 20.1.2011, č.j. 9 Afs 51/2010-88, pak rozsudek Krajského soudu ze dne 5.3.2010, č.j. 15 Ca 42/2008-43, zrušil a věc Krajskému soudu v Ústí nad Labem vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20.1.2011, č.j. 9 Afs 51/2010-88, konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádal se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, který vypracoval podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud má za to, že řešení, která v minulosti nabídl v rámci své judikatury, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je možné odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že k zahájení daňové kontroly v daném konkrétním případě nedošlo pouze formálním úkonem správce daně, který by účelově „prodlužoval“ lhůtu pro dodatečné vyměření daňové povinnosti na samém konci lhůt pro vyměření daně. Nejvyšší správní soud se následně zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně a konstatoval, že v daném případě je nutno zahájení daňové kontroly považovat za reálný úkon, který splňuje požadavky na přetržení lhůty stanovené pro dodatečné vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, že je nutno za tento úkon považovat i úkony provedené žalovaným v rámci odvolacího řízení a že v daném konkrétním případě byla daň z příjmů právnických osob za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období žalobci pravomocně doměřena v rámci prekluzivní lhůty.

Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení je zdejší krajský soud podle ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými ve výše citovaném rozsudku. Proto soud přistoupil k věcnému projednání jednotlivých žalobcových námitek.

K námitce nepřipustného rozsahu doplňování řízení v rámci odvolacího řízení a nemožnosti reakce ze strany žalobce na nově zjištěné skutečnosti uvádí soud následující. V ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu je mimo jiné uvedeno, že v rámci odvolacího řízení

může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný přípisem ze dne 27.4.2007, č.j. 4784/07-1200, vrátil věc správci daně k odstranění vad řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v rámci doplnění řízení provedl výslechy svědků F. K., V. S., T. Č., Ing. S. H., K. F., J. K. a V. T. K charakteru těchto výsledků se již ve výše zmíněném rozsudku ze dne 20.1.2011, č.j. 9 Afs 51/2010-88, vyslovil Nejvyšší správní soud tak, že podle obsahu správního spisu šlo zcela zřejmě o úkony, které směřovaly k doměření daně a byly nezbytné ke správnému doměření daně, neboť se jednalo o důkazní prostředky vztahující se k tvrzením, o kterých správce daně ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že nebyla prokázána. Dle Nejvyššího správního soudu se rovněž jednalo o důkazy způsobilé k prokázání předmětných tvrzení žalobce, pro jejichž neprovedení nebyl dán žádný racionální důvod. S hodnocením důkazních prostředků použitých v rámci odvolacího řízení ze strany žalovaného byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání konaného dne 16.8.2007, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 85707/07206931/6309. V rámci tohoto ústního jednání dostal žalobce možnost k danému hodnocení se vyjádřit, čehož také využil. Až do vydání žalobou napadených rozhodnutí (27.11.2007) mohl žalobce v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 daňového řádu následně na provedené dokazování reagovat doplněním svého odvolání.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že daná žalobcová námitka je zcela nedůvodná.

Pro úplnost soud poznamenává, že skutečnosti, které žalobce konkrétně uváděl ve své žalobě a replice, které byly posouzeny odlišně od prvostupňového rozhodnutí, jako byla otázka nutnosti odborných znalostí pro podnikání v oblasti směnárství, potřeba ostrahy, nutnost úklidu sněhu, či otázka původu prostředků společnosti Severočeská reklamní s.r.o. použitých k poskytování půjček, byly vždy posouzeny původně žalovaným tak, že bylo plně vyhověno námitkám žalobce uplatněným v odvolání. V tomto směru tedy nepřipadá v úvahu tvrzení žalobce, že změnou posouzení byl poškozen a došlo ke zkrácení jeho práva na dvojinstančnost řízení.

K námitce týkající se neprovedení výslechu P. Č. jako svědka v dané věci, který byl v době řízení jednatelem žalobce, uvádí soud následující. Obdobnou otázkou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19.10.2006, č.j. 7 Afs 15/2003-99, kde je uvedeno, že „nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“ S uvedenými závěry se soud plně ztotožnil. V daném případě je jednatel společnosti s ručením omezeným v postavení statutárního orgánu žalobce a jeho svědecká výpověď by proto nebyla ničím jiným než tvrzením samotného žalobce. Žalovaný tedy postupoval zcela v souladu s právními předpisy, pokud nepřistoupil k provedení svědeckého výslechu jednatele žalobce P. Č.

S ohledem na výše uvedené i tuto námitku soud vyhodnotil jako zcela nedůvodnou.

K námitkám žalobce, že spisový materiál neobsahuje žádný důkaz, který by prokazoval nevěrohodnost údajů v účetnictví žalobce o výdajích vynaložených žalobcem a uhrazených společností J.A.H., s.r.o., MILAN, spol. s r.o., Severočeská reklamní s.r.o. a BIOSTAV group, s.r.o., kdy žalobce poukazuje na faktury a pokladní doklady jako na základní důkaz, uvádí soud následující.

Pro vyhodnocení předmětného případu má zásadní význam skutečnost, že z ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „daňový zákon“), vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet nákladů, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nemůže se proto jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený plátcem daně, nýbrž pouze o takový, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho další podnikatelskou činnost. Základem pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši je jeho účetnictví, jehož vedení mu přikazuje zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“. Avšak samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj příslušným daňovým poplatníkem byl skutečně vynaložen a zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo. K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o vynaložených nákladech za poskytnuté zdanitelné plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě, jelikož důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je daňovým subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11.2.2008, sp.zn.I. ÚS 1841/07, ze dne 15.05.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21.4.2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21.4.2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010. Daňový subjekt v případě pochybností správce daně pak musí věrohodně prokázat, že jím vynaložené částky byly poskytnuty v souvislosti s jeho podnikatelskou činností.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je totiž v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází

zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona o účetnictví) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005 - 72.

V daném konkrétním případě žalobce zpochybňoval unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů ve vztahu k existenci pochybností o správnosti účtování týkajícího se výdajů provedených žalobcem ve vztahu ke společností J.A.H., s.r.o., MILAN, spol. s r.o., Severočeská reklamní s.r.o. a BIOSTAV group, s.r.o.

Ve vztahu k plněním žalobce poskytnutým společností J.A.H., s.r.o. daňové orgány založily svoje pochybnosti na skutečnostech, že daná společnost neplnila svoje daňové povinnosti, nepodávala daňová přiznání k dani z příjmů a od 2. čtvrtletí 1998 nepodávala ani daňová přiznání k dani z přidané hodnoty ani k jiné dani, byla jí dne 11.9.2000 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty z úřední moci, jednatel společnosti Ing. M. byl z obchodního rejstříku vymazán dne 2.7.2002 a od té doby nemá společnost osobu

oprávněnou jednat jejím jménem, jediným společníkem dané společnosti je od 22.12.1998 kyperská společnost COZCHMAN TRADING COMPANY LIMITED, ve smlouvě o dílo ze dne 29.12.2000 není uvedeno kdo společnost J.A.H., s.r.o. zastupuje a podpis je nečitelný s uvedením v.z.

Ve vztahu k plnění žalobce poskytnutým společností MILAN, spol. s r.o. daňové orgány založily svoje pochybnosti na skutečnosti, že Ing. Mottl, který je od 14.6.2000 jednatelem společnosti MILAN, spol. s r.o., v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u společnosti MILAN, spol. s r.o. uvedl do protokolu při ústním jednání konaném dne 21.11.2001, že společnost MILAN, spol. s r.o. v roce 2000 nevyvíjela žádnou aktivitu a do 14.6.2000, kdy došlo k převodu společnosti na jeho osobu, společnost nevykonávala vůbec žádnou činnost.

Ve vztahu k plnění žalobce poskytnutým společností Severočeská reklamní s.r.o. daňové orgány založily svoje pochybnosti na skutečnosti, že dle zjištění správce daně z účetních výkazů společnosti Severočeská reklamní s.r.o. neměla tato společnost k dispozici tak vysoké finanční částky, které byly touto společností dle účetnictví žalobce žalobci poskytnuty jako úvěr.

Ve vztahu k plnění žalobce poskytnutým společností BIOSTAV group, s.r.o. daňové orgány založily svoje pochybnosti na skutečnosti, že uvedená společnost nepodávala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2001 a k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2000-2003 a v omluvě z jednání na finančním úřadě ze dne 12.5.2004 uvedl V. T., který byl jednatelem společnosti BIOSTAV group, s.r.o. v období od 21.12.2000 do 28.2.2001, že společnost BIOSTAV group, s.r.o. ve skutečnosti nefungovala a on s žalobcem nikdy nejednal.

Uvedené skutečnosti dle názoru soudu plně postačují k tomu, aby daňové orgány oprávněně pojaly pochybnosti o věrohodnosti účetnictví vedeného žalobcem ve vztahu k výdajům účtovaným ve prospěch uvedených společností, přestože dané výdaje byly zaúčtovány na základě formálně úplných účetních dokladů. Výše uvedené skutečnosti zakládající pochybnosti daňové orgány v rámci daňového řízení prokázaly a v důsledku toho přešlo v souladu s výše uvedeným důkazní břemeno na žalobce již výzvou ze dne 17.5.2004, č.j. 49704/04/206932/1087.

Na základě výše uvedeného tedy soud námitku žalobce, že na něho v důsledku existence řádných faktur a pokladních dokladů nepřešlo důkazní břemeno ve vztahu k výdajům k výše uvedeným společnostem, vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou.

Pro úplnost soud podotýká, že hodnocení důkazních prostředků provedených v rámci daňového řízení ze strany daňových orgánů je nutno chápat s přihlédnutím právě k přechodu důkazního břemene na bedra žalobce. Pokud tedy původně žalovaný vyhodnotil některý výsledek svědka tak, že jej nelze osvědčit jako důkaz pro nevěrohodnost, znamená to, že i po provedení daného důkazního prostředku zůstaly pochybnosti daňových orgánů o věrohodnosti, průkaznosti správnosti či úplnosti účetnictví nerozptýleny. Uvedené pochybnosti byly v dané věci již před provedením daného důkazního prostředku a neznamena to, že by je tento důkazní prostředek prokázal.

K námitce, v níž žalobce napadal, že daňové orgány nepřipustily jako důkazní prostředek písemné ohlášení Ing. M. M. případně písemné odpovědi Ing. M. na otázky správce daně, a k námitce, že daňové orgány nevyužily možnost předvolání Ing. M., soud uvádí následující.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Lounech sdělil správci daně k dožádání přípisem ze dne 7.5.2004, č.j. 36093/04/201930/0852, že se pokoušel předvolat Ing. M. k podání svědecké výpovědi, ale zásilka adresovaná na adresu jeho trvalého pobytu se vrátila s poznámkou pošty, že adresát se odstěhoval a z výpisu centrální evidence obyvatel nebylo zjištěno místo jeho současného pobytu odlišné od adresy, na kterou bylo doručováno. Žalobce jako přílohu k podání ze dne 31.12.2004 přiložil tři prohlášení Ing. M. vztahující se k jeho činnosti ve společnostech J.A.H., s.r.o., MILAN, spol. s r.o. a Severočeská reklamní s.r.o. a k spolupráci těchto společností se žalobcem. Tato prohlášení nebyla datována a podpis na nich nebyl ověřen. Ve vyjádření žalobce k protokolu o ústním jednání č.j. 36433/05/206932/6309 ze dne 21.11.2005 žalobce navrhl správci daně, aby mu sdělil otázky, které chce položit Ing. M. a žalobce zajistí písemné vyjádření Ing. M. V rámci odvolacího řízení se pokusily správní orgány předvoláním ze dne 25.5.2007, č.j. 64033/07/206931/6136, opět předvolat Ing. M. k podání svědecké výpovědi, ovšem zásilka se opět vrátila s poznámkou pošty, že adresát se odstěhoval. V rámci ústního jednání konaného dne 29.6.2007, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 69128/07/206931/6309, se daňové orgány tázaly jednatele žalobce L. P., zda může sdělit kontaktní adresu nebo telefon na Ing. M. a jednatel žalobce uvedl, že „s tímto člověkem nikdy nebyl, v současné době nemá po těch letech žádnou možnost tento kontakt zajistit“.

Otázkou možnosti použití čestného prohlášení v rámci daňového řízení jako důkazního prostředku se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24.5.2006, č.j. 1 Afs 77/2005-43, publikovanému ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1049/2007. Dospěl k závěru, který shrnul v následující právní větě: Čestné prohlášení (§ 39 zák. č. 71/1967 Sb., o správním řízení) se v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí i když není důkazním prostředkem; daňový řád naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 daňového řádu). V uvedeném rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že čestné prohlášení není důkazním prostředkem, ale jde o institut zcela odlišný. Čestným prohlášením dle Nejvyššího správního soudu nemůže tedy být proveden důkaz – skutečnost jím nemůže být prokázána, může být pouze osvědčena. Dále je v citovaném rozsudku uvedeno, že *„je zřejmé, že mlčí-li daňový řád o čestném prohlášení, je to mlčení záměrné, podložené zvláštním významem dokazování v daňovém řízení a s tím spojenou přísnou návazností jednotlivých způsobů stanovení daně.“*

S uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu se soud zcela ztotožnil. Na základě výše uvedeného pak dospěl k závěru, že daňové orgány nepochybily, pokud neakceptovaly prohlášení Ing. M. jako důkazní prostředek v rámci daňového řízení. Dále soud konstatuje, že písemnou odpověď třetí osoby na případné otázky daňových orgánů, kterou nabízel zprostředkovat žalobce, považuje za doklad obdobného charakteru jako je čestné prohlášení, a proto ani takový doklad nelze považovat za důkazní prostředek v rámci daňového řízení.

K námitce, že daňové orgány nepřikročily k předvolání Ing. M. ke svědecké výpovědi, soud konstatuje, že toto tvrzení žalobce neodpovídá obsahu správního spisu. Jak správce daně v rámci daňové kontroly tak i původně žalovaný v rámci odvolacího řízení se pokoušeli předvolat Ing. M. k podání svědecké výpovědi. V obou případech pošta uvedla, že se adresát z uvedené adresy odstěhoval. Následně se daňové orgány obrátily na samotného žalobce s žádostí o sdělení kontaktu na uvedeného svědka. Jednatel žalobce v rámci ústního jednání do protokolu uvedl, že spojení na daného svědka nemá a nemá ani možnost jej zajistit. V tomto směru dle soudu daňové orgány vyčerpaly možnosti k opatření svědecké výpovědi daného svědka. Vzhledem k výše rozebrané skutečnosti, že důkazní břemeno bylo na bedrech žalobce, bylo na něm, aby daňovým orgánům navrhl jiné důkazní prostředky, které by byly

způsobilé výpověď daného svědka nahradit, či aby sdělil daňovým orgánům kontaktní údaje, které by mohly daňové orgány využít k zajištění svědecké výpovědi Ing. M.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že dané námitky žalobce vztahující se k neprovedení svědecké výpovědi Ing. M. a neakceptaci prohlášení Ing. M. či jeho písemné odpovědi na otázky daňových orgánů jako důkazního prostředku jsou zcela nedůvodné.

K námitce žalobce, že s ním nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole a že zpráva o daňové kontrole byla podepsána pracovníci správce daně, o jejíž nepodjatosti byly pochybnosti, neboť ke dni podepsání zprávy o daňové kontrole nebylo rozhodnuto o námitce podjatosti vznesené vůči ní, soud uvádí následující.

Z obsahu spisu vyplývá, že dne 26.9.2006 bylo zmocněnci žalobce doručeno předvolání k ústnímu jednání ze dne 22.9.2006, č.j. 112633/06/206136,, které bylo nařízeno na dne 12.10.2006, v jehož rámci mělo dojít k převzetí rozhodnutí o námitkách, k vyhodnocení důkazních prostředků předložených k protokolu o ústním jednání ze dne 10.7.2006, č.j. 86628/06/206932/6309, a k projednání zprávy o daňové kontrole a k jejímu spolupodepsání dle § 16 odst. 8 daňového řádu. Jednání se mělo tedy konat dne 12.10.2006 v 10 hod. u správce daně. Dne 22.9.2006 vyhotovil správce daně rozhodnutí o podjatosti pracovníků správce daně, č.j. 115351/2006/206040/1435, vtažující se k pracovnícům Bc. D. R. a V. H., kterým bylo rozhodnuto, že námitce podjatosti se nevyhovuje. Dne 12.10.2006, tedy v den plánovaného ústního jednání, v 10 hodin telefonoval zástupce žalobce, že na dané jednání se nedostaví. V reakci na to správce daně vyhotovil přípis ze dne 12.10.2006, č.j. 122762/06/206931/6309, kde uvedl, že dovedl, že daňový subjekt se vyhýbá převzetí a projednání zprávy o daňové kontrole. Jako příloha tohoto přípisu byla zástupci žalobce doručena dne 13.10.2006 zpráva o daňové kontrole podepsaná za správce daně Bc. D. R. Téhož dne, tj. dne 13.10.2006, jinou zásilkou bylo zástupci žalobci doručeno i samotné výše specifikované rozhodnutí o podjatosti.

V ustanovení § 26 odst. 5 daňového řádu je uvedeno, že pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony.

K tomu, aby mohla být námitka podjatosti považována za rozhodnutou, nepostačuje pouze samotné vyhotovení rozhodnutí příslušným správním orgánem, ale takové rozhodnutí o námitce musí nabýt alespoň vykonatelnosti. V daném případě musí tedy být řádně doručeno daňovému subjektu či jeho zmocněnému zástupci. Mezi účastníky je nesporné, že rozhodnutí o podjatosti pracovníků Bc. D. R. a V. H. bylo zástupci žalobce doručeno dne 13.10.2006. Doručením tohoto rozhodnutí tedy odpadly pochybnosti o nepodjatosti těchto pracovníků.

Samotná zpráva o daňové kontrole není datována. Byla ze strany správce daně podepsána Bc. D. R. Podepsaná zpráva o daňové kontrole byla zaslána zástupci žalobce současně s přípisem ze dne 12.10.2006, ve kterém je citována jako příloha. Daná zásilka byla zástupci žalobce doručena dne 13.10.2006. Z uvedeného dle soudu jednoznačně vyplývá, že zpráva o daňové kontrole byla ze strany správce daně podepsána nejpozději dne 12.10.2006, tedy ještě před doručením rozhodnutí o podjatosti pracovnice, která za správce daně zprávu o daňové kontrole podepsala. Vzhledem k této skutečnosti se musel soud zabývat otázkou, zda podepsání zprávy o daňové kontrole ze strany správce daně a její zaslání daňovému subjektu je možno považovat za „nezbytný úkon“ ve smyslu § 26 odst. 5 daňového řádu. Definicí pojmu nezbytný úkon se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 11.3.2008, č.j. 1 Afs 7/2008-91. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Spojení „nezbytný úkon“ je neurčitým právním pojmem, který je třeba vykládat v souladu se zásadou*

přiměřenosti samostatně v každém konkrétním případě. Obecně lze konstatovat, že nezbytným úkonem bude takový úkon, bez něhož by došlo ke zmaření cíle daňového řízení – stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy – a současně zde existuje závažné nebezpečí z prodlení. Ani nezbytný úkon by přitom neměl proběhnout bez úzké součinnosti s daňovým subjektem způsobem, který daňový subjekt nejméně zatěžuje.“ Ve smyslu uvedené definice nelze v daném případě dle soudu podepsání a zaslání zprávy o daňové kontrole v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu považovat za nezbytný úkon ve smyslu § 26 odst. 5 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti že konec lhůty pro vyměření či doměření daně byl s ohledem na okamžik zahájení daňové kontroly posunut až na 31.12.2007, nehrozil v dané věci zánik pravomoci vyměřit či doměřit daň a ani jiné okolnosti nenasvědčovaly tomu, že by projednáním zprávy o daňové kontrole až po doručení rozhodnutí o podjatosti příslušné pracovnice mohlo dojít ke zmaření cíle daňového řízení. S ohledem na uvedenou skutečnost soud konstatuje, že při postupu správce daně dle § 16 odst. 8 daňového řádu došlo k vadě řízení, neboť za správce daně činila úkony osoba, o jejíž nepodjatosti ještě k námitce daňového subjektu nebylo rozhodnuto. V důsledku toho nebyla s žalobcem řádně projednána zpráva o daňové kontrole.

K otázce významu řádnosti projednání daňové kontroly vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20.3.2007, č.j. 8 Afs 118/2005-53. V tomto rozsudku je uvedeno: *„Ukončení daňové kontroly, které je spojeno se seznámením kontrolovaného daňového subjektu s kontrolním výsledkem a s tím souvisejícími procesními právy daňového subjektu, je důležitým okamžikem celé daňové kontroly. Při nedodržení zákonného postupu dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybí-li kontrolovaný). Při přezkoumávání zákonnosti postupu správce daně je proto nutné pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí (platebního výměru). Nebyl-li při daňové kontrole - včetně jejího ukončení - dodržen zákon, nebude zpravidla možno bez odstranění takového nedostatku zprávu o kontrole použít jako zákonný důkazní prostředek.“*

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobcova námitka je důvodná, neboť s žalobcem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole před vydáním platebního výměru a k jejímu řádnému projednání nedošlo ani následně v rámci daňového řízení, ačkoli se toho žalobce připsal ze dne 13.10.2006 domáhal. Tuto vadu řízení soud vyhodnotil jako vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 psím. c) s.ř.s., která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

S ohledem na výše uvedené soud napadená rozhodnutí původně žalovaného ze dne 27.11. 2007, č. j. 15544/07-1200-501482 a č.j. 15546/07-1200-501482, zrušil pro vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku a provede řádné projednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem.

S přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu zabývající se charakterem odvolacího řízení v daňovém řízení (např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76) soud nepřistoupil ke zrušení i dodatečných platebních příkazů, neboť danou vadu řízení je možno odstranit v rámci odvolacího řízení.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 11 200,- Kč, která se skládá z částky 4 000,- Kč odpovídající soudnímu poplatku, z částky 6 300,- Kč za tři úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté zástupcem JUDr. Ing. Jiřím Lancem [převzetí věci, podání žaloby, podání repliky podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradních advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012], a z částky 900,- Kč za s tím související tři režijních paušály po 300,- Kč. Zástupce žalobce v rámci řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5.3.2010, č.j. 15 Ca 42/2008-43, a v rámci následného opětovného řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem nečinil žádné další úkony, a proto žalobci náhrada nákladů řízení za toto stádium řízení nenáleží.

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 nejbližze 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 Ústí nad Labem dne 18. března 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová