



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: MUDr. R. B., „X“, zastoupeného Ing. V. R., CSc., daňovým poradcem, ORCA – ekonomické poradenství, s.r.o. SNP 1872, Most, proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11.10.2010, č.j. 7664/10-1100-500144,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11.10.2010, č.j. 7664/10-1100-500144, **se pro vady řízení a nezákonnost z r u š u j e** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **7 808,-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 původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11.10.2010, č.j. 7664/10-1100-500144, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Teplicích ze dne 9.4.2008, č.j. 77274/08/210913/7082, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši dodatečně stanoveného základu daně z částky 827 693,70 Kč na částku 406 548,11 Kč a ve výši dodatečně vyměřené daně z částky 264 864,- Kč na částku 130 112,- Kč. Současně se domáhal i zrušení výše uvedeného platebního výměru.

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 a § 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 namítá, že v rámci odvolacího řízení byly původně žalovaným prováděny důkazy, které žalobce v průběhu kontroly navrhoval, ale správce daně je neprovedl. Za tohoto stavu se žalobce domnívá, že rozsah, v jakém bylo dokazování doplňováno, překročil meze dané ustanovením § 50 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), kdy odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení. V daném řízení však nejsou důkazy doplňovány, nýbrž jsou prováděny důkazy nové, které prvostupňový správce daně bezdůvodně a v rozporu se zákonem neprovedl. Podle názoru žalobce jde v daném případě o „bezbřehé zahlazování chyb“ a výzva č.j. 77274/08/210913/7082 doručená žalobci dne 30.12.2008 byla vydána dle jeho názoru převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Proto je žalobce přesvědčen, že prekluzivní lhůta marně uplynula dne 31.12.2008 a celé odvolací řízení probíhalo již jako řízení nezákonné. V toto směru odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2009, č.j. 9 Afs 42/2008-84, kde je uvedeno, že výsledky odvolatelem navržených svědků v daném případě nemohou představovat úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť k jejich provedení až v odvolacím řízení došlo zejména v důsledku nezákonného postupu správce daně, a nemohou tak znamenat oprávněné prodloužení již jednou prodloužené zákonné prekluzivní lhůty.

Dále žalobce namítal, že v průběhu daňové kontroly i v odvolání navrhoval vyslechnutí svědků, kteří by prokázali oprávněnost jeho výdajů na tzv. „dlouhé cesty“ jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňové orgány tyto výsledky neprovedly a dle žalobce ani přezkoumatelným způsobem nezdůvodnily, proč tak neučinily. Žalovaný pouze u jednoho ze svědků (JUDr. H.) uvedl, že výslech nebylo možno provést, neboť svědek zemřel. Dle žalobce žalovaný zcela pominul, že svědka mohl vyslechnout v průběhu let 2006-2008 během daňové kontroly. Žalobce trvá na tom, že ze spisového materiálu není patrný důvod proč ve vztahu k tzv. „dlouhým cestám“ nebyly provedeny výsledky osob, se kterými žalobce resp. Ing. M. B. z jeho pověření jednali.

Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že mu nebyly uznány jako daňově uznatelné výdaje náklady na pracovní cesty do Ústí nad Labem za daňovým poradcem, kdy s ním jednal na základě žalobcova pověření Ing. M. B. Tyto výdaje nebyly uznány s odůvodněním, že obsahem mandátní smlouvy pro Ing. M. B. není daňové poradenství. Žalobce trvá na tom, že Ing. M. B. mu nikdy daňové poradenství neposkytoval, nýbrž za něj vyřizoval celou řadu administrativních záležitostí, tedy i předávání materiálů a podkladů daňovému poradci a přebírání písemných výstupů daňového poradenství.

Dále žalobce namítal, že při výslechu paní A. B. nebylo umožněno žalobci ani jeho zástupci klást svědkyni otázky, čímž bylo porušeno jeho právo zakotvené v § 16 odst. 4 písm.

e) daňového řádu. Zdůraznil, že z protokolu o ústním jednání ze dne 11.8.2009, č.j. 122763/09/210932502410, je zřejmé, že svědecká výpověď paní A. B. byla provedena bez účasti žalobce či jeho zástupce a ze spisu je pak patrné, že o tomto výsledku nebyli předem žalobce ani jeho právní zástupce informováni. Daňový poradce Ing. R., CSc., který byl výsledku účasten, zdůraznil, že v odvolacím řízení nezastupuje žalobce a výsledku se účastnil výlučně jako daňový poradce svědkyně.

Dále žalobce nesouhlasí s hodnocením výdajů za služby poskytované mu paní A. B. ze strany daňových orgánů. Správní orgány trvají na tom, že cena za tyto služby je v rozporu s ustanovením § 23 odst. 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný přitom zdůrazňuje toliko fakt, že žalobce a A. B. jsou osoby blízké, avšak opomíjí skutečnost, že v řízení nikdy nebylo dle žalobce prokázáno, že se v daném případě nejednalo o běžné obchodní vztahy za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný srovnává cenu prací A. B. s cenou, kterou si v daném místě a čase účtovaly jiné účetní za vedení účetnictví pro soukromého praktického lékaře. Dle žalobce ovšem žalovaný opomíjí, že žalobce má více než jednu ordinaci (tři ordinace ve třech různých městech) a paní A. B. zajišťuje pro žalobce jako živnostník ekonomické a organizační poradenství (včetně vedení daňové evidence), vedení mzdové agendy včetně mzdové a personální evidence, zpracovávání ekonomických a jiných přehledů, vedení skladových evidencí zdravotnického prádla včetně zajištění jeho praní a úklidu a evidenci zdravotnického materiálu, jednání na úřadech, jednání s daňovým poradcem a vedení korespondence. Žalobce tedy trvá na tom, že věcný a prostorový rozsah prací je jiný než u obvyklého vedení účetnictví pro praktického lékaře s jednou ordinací. Tuto skutečnost žalovaný ve své správní úvaze zcela opominul a učinil jí tak dle žalobce nepřezkoumatelnou.

Dále poukazuje žalobce na skutečnost, že u něho byla provedena v letech 1996 až 2002 daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1993 a 1994. Při této kontrole byly posuzovány i výdaje za služby paní A. B. na základě mandátní smlouvy, která byla totožná jako v letech 2002 až 2004. Správce daně mandátní smlouvu posoudil a nezpochybnil ji ani co do výše ceny ani co do předmětu fakturace. Žalobce tedy postupoval v následujících letech podle závěrů a doporučení správce daně s tím, že se tak vyvaruje případných problémů. V této souvislosti poukázal na základní zásadu správních řízení, které jsou dle § 177 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“) aplikovatelné i v rámci daňového řízení, dle které správní orgán dbá, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení. Žalobce trvá na tom, že k odstranění rozporu v daném případě nedošlo. Tím měly být porušeny základní zásady činnosti správních orgánů a porušeno i právo žalobce na spravedlivý proces. Žalobce rovněž trvá na tom, že nebylo jeho povinností uvedenou skutečnost prokazovat, neboť dle § 31 odst. 3 daňového řádu není potřeba prokazovat skutečnosti známé správci daně z jeho jiné činnosti. Žalobci nemůže být k tíži, že žalovaný již údajně důkazy nemá, protože doklady týkající se kontroly žalobce ukončené rozhodnutím o odvolání v roce 2002 již skartoval. Žalobce však na tyto skutečnosti poukazoval již od roku 2006.

Dále žalobce namítá, že po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení měl být seznámen s výsledky doplněného dokazování a před vydáním rozhodnutí o odvolání měl mít právo vyjádřit se k výsledku doplněného dokazování, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Žalovaný však dle žalobce mu nedal možnost vyjádřit se k novým skutečnostem, které vyšly z doplněného dokazování v odvolacím řízení najevo, čímž výrazně porušil žalobcova práva na spravedlivý proces.

Dále žalobce s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, dospěl k závěru, že v protokolu o zahájení daňové kontroly v jeho případě není dostatečným způsobem osvědčena existence důvodů pro zahájení kontroly. Žalobce namítá, že z toho důvodu nelze zahájení kontroly resp. daňovou kontrolu za rok 2002 jako celek považovat za úkon provedený v souladu se zákonem a ústavními principy. Napadené rozhodnutí bylo tedy dle jeho názoru vydáno na základě neústavně vedené daňové kontroly. Žalobce tedy trvá na tom, že se dodatečné doměření daně opírá toliko o důkazy získané v rozporu se zákonem, a proto považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

K námitce nesprávného posouzení možnosti vzájemné fakturace mezi manželi původně žalovaný konstatoval, že postup správce daně, který neuznal výdaje za práce fakturované manželkou bez dalšího, byl v rámci odvolacího řízení napraven. Původně žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně, ale to nemohlo znamenat, že bez dalšího lze všechny tyto výdaje považovat za prokázané. Proto bylo přistoupeno k doplnění podkladů. V rámci výsledku paní A. B. sdělila, jaké práce vykonávala pro žalobce, ale na dotaz správce daně nebyla schopna sdělit konkrétnější informace ohledně fakturovaných prací, např. rozsah jednotlivých druhů provedených prací a cenu za jednotlivé úkony. Pouze obecně odkázala na mandátní smlouvu uzavřenou mezi manželi a na předložené faktury s konstatováním, že činnosti na nich uvedené vykonávala vždy na 100%. K výzvě na prokázání rozsahu fakturovaných prací žalobce předložil tabulku s počtem odpracovaných hodin, ze které vyplývá, že odpracované hodiny vypočetl vydělením fakturovaných měsíčních částek hodinovou sazbou dle mandátní smlouvy ve výši 300,- Kč. V uvedené odpovědi žalobce dále zdůraznil, že je prokázáno, že práce byla vykonána a že nedošlo ke změně způsobu fakturace oproti minule kontrolovaným rokům, pouze došlo k navýšení počtu odpracovaných hodin. Původně žalovaný zdůraznil, že při hodnocení dané otázky vycházel z mandátní smlouvy mezi žalobcem a manželkou z roku 1995, která se vztahuje pouze na kontrolu a vedení účetnictví a její změna nebyla žalobcem prokázána. Dále původně žalovaný porovnal ceny fakturované paní A. B. s cenami fakturovanými dvěma odlišnými subjekty, které poskytují srovnatelné služby jiným lékařům – ortoped a rehabilitační lékař. Původně žalovaný tedy provedl v odvolacím řízení v dané věci řádné dokazování a vzhledem k tomu, že žalobce rozdíl mezi cenami fakturovanými jím a cenami služeb, které poskytovaly srovnatelné subjekty, nedoložil, původně žalovaný upravil základ daně žalobce o zjištěný rozdíl.

K námitce, že rozsah, v němž bylo řízení doplňováno, překračuje meze dané ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu, původně žalovaný uvádí, že trvá na tom, že odvolání žalobce bylo vyřízeno v rozsahu důvodů, které podle žalobce osvědčovaly nesprávnost a nezákonnost prvostupňového rozhodnutí.

K námitce týkající se neúčasti žalobce při výslechu paní A. B., původně žalovaný konstatoval, že je skutečností, že o výslechu svědka dne 11.8.2009 zástupce žalobce informován nebyl a přítomný Ing. V.R., CSc. jej u tohoto úkonu nezastupoval. Toto pochybení však bylo odstraněno, když byla A. B. dne 7.10.2009 opětovně vyslechnuta za přítomnosti zástupce žalobce Ing. P. K.

K námitce nevyslechnutí svědků navrhaných žalobcem k prokázání tzv. dlouhých cest původně žalovaný uvedl, že svědky Ing. K., P. H., pana K., pana Š., Ing. Z., pana P., MUDr. D. uvedl žalobce k rozpisu jízd za měsíce leden až březen 2001. Přesto z textu doplnění odvolání ze dne 23.9.2008 dle žalovaného vyplynulo, že žalobce trvá na provedení těchto svědeckých výpovědí i pro rok 2002, 2003 a 2004. Následně byl žalobce vyzván k bližší identifikaci svědků, což žalobce učinil přípisem ze dne 16.7.2009, kde mimo jiné uvedl, že JUDr. J. H. zemřel dne 2.7.2008. Následně správce daně přípisem ze dne 21.7.2009 sdělil žalobci, že svědci Ing. D. K., P. H., Doc. MUDr. K. D., J. Š. a Ing. J. Z. jsou žalobcem uvedeni jen u písemností vztahujících se k daňovému řízení roku 2001, a proto je bezpředmětné tyto svědky předvolávat, a že ve věci roku 2002 až 2004 budou svědci Ing. P. K., Ing. M. J. a J. P. vyslechnuti a v případě JUDr. J. H., jehož výslech byl navrhnut žalobcem dne 23.9.2008, tedy již po jeho smrti, nebude svědecká výpověď provedena z důvodu jeho úmrtí dne 2.7.2008. Původně žalovaný tedy trval na tom, že relevantní svědci byli vyslechnuti. Pokud k výpovědi některých svědků nedošlo, bylo to z důvodu, že jejich svědectví nesouviselo s předmětným zdaňovacím obdobím. Návrh na vyslechnutí svědka JUDr. H. zaslal žalobce původně žalovanému už po jeho smrti, a proto nelze přičítat k tíži původně žalovaného, že neprovedl jeho výpověď.

K námitce, že správce daně v identickém případě postupoval jinak než v případě v minulosti provedené daňové kontroly, původně žalovaný uvádí, že žalobce byl skutečně již v předcházejícím období kontrolován a z kopií (spisový materiál byl po uplynutí desetileté lhůty od rozhodnutí skartován) je možné zjistit, že i v tomto období byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob. Z odůvodnění předmětných rozhodnutí lze zjistit, že v předmětném období manželka žalobce žalobci fakturovala pouze službu ve věci odborného překladu a poradenské činnosti a dále jí žalobce uhradil, na základě smlouvy, náklady na cestu do USA, kde se měla účastnit pracovní cesty žalobce jako překladatelka, což však žalobce v odvolacím řízení neprokázal. Dle původně žalovaného se tedy jednalo o skutkově odlišnou věc.

K námitce, že žalobci nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutečnostem, které vyšly najevo z doplnění dokazování v odvolacím řízení, původně žalovaný uvedl, že žalobce byl s výsledky doplněného řízení seznámen při ústním jednání dne 18.1.2010. Bylo zaprotokolováno, že žalobce se k výsledkům v protokole uvedeným vyjádří do 15 dnů, nicméně se již nevyjádřil.

K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly původně žalovaný s obsáhlým odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, ze dne 13.5.2010, č.j. 1 Afs 26/2010-163, ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, ze dne 3.12.2009, 2 Aps 2/2009-52) konstatoval, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu s daňovým řádem a žalobce nebyl zkrácen na svých zákonných právech a zároveň správce daně splnil ve vztahu k zahájení daňové kontroly zákonem uložené povinnosti.

K námitce žalobce, že v odvolacím řízení se původně žalovaný dopustil „bezbréhého zahlazování chyb“ správce daně a výzva ze dne 10.12.2008 byla vydána převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty, původně žalovaný uvedl, že žalobce nijak nespecifikoval, v čem konkrétně toto zahlazování spatřuje. Vzhledem k tomu, že chybí informace o tom, které činy původního žalovaného žalobce považuje za zahlazování, nemohl se k této námitce původně žalovaný blíže vyjádřit. Za spekulativní označil původně žalovaný i názor žalobce, že výzva ze dne 10.12.2008 byla vydána převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Smyslem uvedené výzvy bylo v daném případě zejména doplnění daňového řízení v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu. Předmětná výzva byla žalobci řádně doručena dne 30.12.2008, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. Za úkon, který zakládá nový běh tříleté prekluzivní lhůty je možno považovat dle původně žalovaného i výzvu k prokázání tvrzení obsažených v odvolání a k prověření poznatků či získaných pochybností. V tomto směru žalovaný opět odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, a ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134).

Následně žalovaný zaslal soudu doplnění vyjádření, kde akcentoval, že setrvává na názorech obsažených ve vyjádření původně žalovaného. Dále poukázal na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu v otázce nutnosti konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly a uzavřel, že žalobcem uváděný nálezný Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, jež byl od samého počátku Nejvyšším správním soudem přijímán rozporuplně, je v současné době již překonaný a rozhodnutí překonávající tento nálezný již prošly i testem ústavnosti.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

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, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval námitkou zákonnosti zahájení daňové kontroly a s tím související námitkou týkající se plynutí prekluzivní lhůty k doměření daně.

Otázkou nutnosti uvedení důvodů zahájení daňové kontroly se již zabývala četná judikatura navazující na žalobcem citovaný nálezný Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, která je konzistentní a ucelená, přičemž lze poukázat např. na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, a ze kterého vyplývá, že uvádět důvody daňové kontroly při jejím zahájení ze strany správce daně není bezpodmínečně nutné, když současná judikatura správních soudů vypracovala podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Na právě předestřený závěr v dané otázce Nejvyšší správní soud přitom navázal v řadě svých dalších rozhodnutí (např. č.j. 8 Afs 63/2010 - 106, č.j. 9 Afs 54/2010 - 84 a č.j. 5 Afs 13/2010 - 58, které jsou dostupné na www.nssoud.cz), a dne 3. 11. 2010 rozhodl Ústavní soud ve věci I. ÚS 378/10 o odmítnutí ústavní stížnosti, přičemž v tomto rozhodnutí akceptoval výše předestřené závěry Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud ve výše citovaném odmítnutí uvedl: „Ústavní soud zdůrazňuje, (a to zvláště při srovnání s argumentací uvedenou v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 pod bodem 36. a 39.), že nejen správní soudy, ale ani Ústavní soud neshledal, že v nyní souzené věci trpěl úkon daňové kontroly zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon. Z obsahu Protokolu o ústním jednání u FÚ dne 14. 1. 2009 (str. 3 dole a str. 4 nahoře; dále jen "Protokol") lze jednoznačně seznat, že po otázce zmocněného zástupce stěžovatelky na důvody provedení daňové kontroly u stěžovatelky FÚ uvedl, že důvodem zahájení kontroly ... je ověření oprávněnosti nároku na odpočet ... ověření osvobozených plnění ... ověření úplnosti účetnictví atd. Ústavní soud v této souvislosti uvádí, že tato sdělení jsou typickými a obvyklými skutečnostmi, jež jsou v kontrolní činnosti daňových úřadů předmětem daňové kontroly a jejich běžné ověření nepředstavuje neobvyklou či snad dokonce šikanózní formu výkonu daňové správy; proto také ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nestanoví pro daňovou kontrolu žádné podmínky s výjimkou nezbytně nutného rozsahu, jenž má sloužit dosažení zákonného účelu (srov. § 16 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků).“

V daném konkrétním případě je v protokole ze dne 8.12.2005, č.j. 163918/05/210931/6852, ve znění opravy obsažené v protokolu ze dne 13.12.2005, č.j. 166508/05/210931/6852, uvedeno, že je zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a 2004, daně silniční za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a 2004 a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. Vycházejí z výše citovaného závěru Ústavního soudu shledal soud, že uvedené zahájení daňové kontroly nevykazuje neobvyklou či snad šikanózní formu výkonu daňové správy. V tomto směru soud tedy dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly je nutno považovat za řádný úkon správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, v jehož důsledku počala běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné vyměření daně. Zahájení daňové kontroly tedy shledal soud jako souladné se zákonem a ústavním pořádkem. Rovněž poznatky získané v rámci této kontroly soud vyhodnotil jako zjištění opatřená daňovými orgány v rámci zákonného postupu. V tomto směru tedy shledal soud žalobcovu námitku jako nedůvodnou.

Dále se zabýval soud k námitce žalobce otázkou běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. Problematiku prekluze v daňovém řízení upravuje ust. § 47 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V odstavci 2 citovaného

ustanovení je dále uvedeno, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

V daném konkrétním případě byla žalobci dodatečným platebním výměrem doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Bez dalšího by tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné doměření daně uplynula dne 31.12.2005. Ovšem protokolem ze dne 8.12.2005, č.j. 163918/05/210931/6852, ve znění opravy obsažené v protokolu ze dne 13.12.2005, č.j. 166508/05/210931/6852, byla u žalobce, jak bylo výše uvedeno, řádně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob mimo jiné i za předmětné zdaňovací období roku 2002. Tímto úkonem došlo k novému běhu prekluzivní lhůty a její konec se posunul do 31.12.2008. V rámci odvolacího řízení byla zástupci žalobce doručena výzva k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 10.12.2008, č.j. 177771/08/210932/2410. Tato výzva byla zástupci žalobce doručena dne 30.12.2008, tedy před koncem již jednou prodloužené prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Pokud by uvedená výzva byla úkonem zakládajícím nový běh prekluzivní lhůty, byl by posunut konec prekluzivní lhůty na 31.12.2011. Žalobou napadené rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, nabylo dle tvrzení samotného žalobce právní moci dne 12.10.2010. Pokud by výše uvedená výzva učiněná v rámci odvolacího řízení byla úkonem zakládajícím nový běh prekluzivní lhůty, nabylo by tedy žalobou napadené rozhodnutí právní moci před marným uplynutím prekluzivní lhůty. Ovšem právě otázka, zda předmětná výzva je úkonem zakládajícím nový běh prekluzivní lhůty, je spornou otázkou mezi účastníky.

Věcně obdobnou otázkou se zabýval již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, dospěl k závěrům: „*Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.*“

V daném konkrétním případě výše uvedenou výzvou ze dne 10.12.2008 byl žalobce v rámci odvolacího řízení s odůvodněním vyzván, aby u jednotlivých faktur vystavených paní A. B. v letech 2001 až 2004 uvedl konkrétně a doložil, jaké práce pro něho prováděla, v jakém období a v jakém rozsahu (např. v hodinách). Dále byl vyzván, aby u jednotlivých faktur vystavených v letech 2001 až 2004 Ing. M. B. uvedl konkrétně a doložil, jaké práce pro něho prováděl Ing. M. B., v jakém období a v jakém rozsahu. Současně byl vyzván k doložení a prokázání skutečnosti, jaké příjmy byly žalobcem přiznány v souvislosti s ekonomicko-organizačním poradenstvím v oblasti zdravotnictví a trhu s nemovitostmi. Dále byl žalobce vyzván, aby prokázal jednotlivé jízdy osobními automobily v souvislosti s fakturovanou prací,

aby vysvětlil, prokázal a doložil důkazními prostředky rozpory zjištěné správcem daně ve vztahu k nákladům uplatňovaným v rámci užívání osobních automobilů k podnikání a aby prokázal návaznost jednotlivých jízd na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve výzvě byly vždy konkrétní pochybnosti daňových orgánů popsány a zcela dostatečně stručně odůvodněny. Soud konstatuje, že obsah výzvy reagoval na námitky uplatněné žalobcem v rámci odvolacího řízení. Daná výzva tedy vyhovuje po straně obsahové požadavkům, které klade výše citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na úkon zakládající nový běh prekluzivní lhůty, neboť uvedená výzva vychází z pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, které vyvolal v odvolacím orgánu žalobce opakovanými podáními v rámci odvolacího řízení.

Soud rovněž konstatuje, že neshledal pochybení daňových orgánů v tom, že v rámci odvolacího řízení ve větším rozsahu přistoupily k dalšímu dokazování. V pojetí právní úpravy odvolacího řízení v daňovém řízení právě tato fáze řízení slouží k případnému odstranění pochybení ze strany prvostupňových orgánů. Proto snahu původně žalovaného po osvětlení sporných bodů a případném odstranění pochybení prvostupňového orgánu nelze považovat za pochybení ani za nezákonné „bezbřehé zahlazování chyb“ správce daně.

S ohledem na skutečnost, že předmětná výzva byla zástupci žalobce doručena předposlední den prekluzivní lhůty prodloužené zahájením daňové kontroly, zabýval se soud i otázkou, zda se v daném případě nejednalo o účelový úkon, jehož smyslem mělo být zejména přerušení běhu prekluzivní lhůty. Jak již bylo konstatováno výše, svým obsahem reaguje předmětná výzva na podání učiněná žalobcem v rámci odvolacího řízení. Z hlediska obsahového tedy účelovost předmětné výzvy dovodit zcela určitě nelze. Z hlediska časového pak vyplynuly z obsahu správního spisu následující skutečnosti. Dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán 9.4.2008. Odvolání proti němu žalobce vyhotovil dne 24.4.2008. Toto odvolání následně doplnil podáními ze dne 27.5.2008, 23.9.2008 a dne 10.11.2008. Z uvedeného vyplývá, že výzva žalovaného vyhotovená dne 10.12.2008 plynule bez většího časového odstupu navazovala na podání žalobce a byla zcela přiměřenou reakcí původně žalovaného na podání žalobce v rámci odvolacího řízení. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že předmětnou výzvu nelze považovat za úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty.

Předmětnou výzvu ze dne 10.12.2008 je tedy nutno v daném případě považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 daňového řádu.

S ohledem na skutečnost, že žalobce nijak nerozporuje řádnost doručení předmětné výzvy zástupci žalobce dne 30.12.2008, tedy před marným uplynutím již jednou prodloužené prekluzivní lhůty, došlo doručením předmětné výzvy k prodloužení prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně až do 31.12.2011. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 12.10.2010, tedy před marným uplynutím prekluzivní lhůty.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že žalobcova námitka týkající marného uplynutí prekluzivní lhůty je zcela nedůvodná.

K námitce, kde žalobce namítal, že bylo pochybením daňových orgánů, že jím navrhovaný svědek JUDr. H. nebyl vyslechnut dříve, než zemřel, soud uvádí následující. Předně je nutné uvědomit si rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti

uvedené v § 13 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 § 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 musí daňový subjekt 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 ustanovení § 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.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce prvně navrhl provedení důkazu výsledkem JUDr. J. H. ve svém podání ze dne 23.9.2008. Do té doby neměly daňové orgány důvod tohoto svědka vyslýchat, pokud jeho výsledkem nechtěly znevěrohodnit tvrzení žalobce, a to bez ohledu na skutečnost, jestli jméno tohoto svědka figurovalo v účetních dokladech žalobce či nikoliv. Jak vyplynulo ze sdělení žalobce ze dne 16.7.2009, JUDr. J. H. zemřel dne 2.7.2008, tedy ještě před tím, než jeho svědecký výslech žalobce v daném řízení navrhl. Za takové situace nemožnost výsledku svědka jde plně k tíži žalobce, neboť byť z objektivních důvodů, neunesl své důkazní břemeno, protože v době, kdy navrhl výslech svědka, již takový výslech nebyl proveditelný. Původně žalovaný se s neprovedením výsledku uvedeného svědka rovněž výslovně vypořádal s odkazem na jeho úmrtí i v žalobou napadeném rozhodnutí.

K námitce žalobce, že ze spisového materiálu nevyplývá, proč nebyl proveden výslech ostatních svědků ve vztahu k oprávněnosti výdajů na tzv. „dlouhé jízdy“, uvádí soud následující. Žalobce nijak nespecifikuje, o které svědky se jedná. V rámci podání ze dne 23.9.2008 žalobce navrhl kromě již výše zmíněného výsledku JUDr. J. H. ve vztahu k problematice tzv. „dlouhých jízd“ i provedení důkazu výsledkem svědků Ing. D. K., P. H., P. K., J. Š., Ing. J. Z., J. P. a MUDr. K. D. Jejich bližší identifikační údaje žalobce upřesnil až ve svém podání ze dne 16.7.2009. Finanční úřad v Teplicích reagoval na žalobcův návrh sdělením ze dne 21.7.2009, č.j. 112716/09/210932502410. V tomto sdělení je uvedeno, že vzhledem k tomu, že navrhovaní svědci Ing. D. K., P. K., P. H., MUDr. K. D., J. Š. a Ing. J. Z. byli uvedeni na prvotních dokladech, které má správce daně k dispozici, pouze ve vztahu ke skutečnostem, k nimž došlo v roce 2001 a daňové řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 bylo již ukončeno, považuje Finanční úřad v Teplicích za bezpředmětné tyto svědky předvolávat. Dále z obsahu správního spisu vyplynulo, že k dokazování svědeckou výpovědí J. P. bylo daňovými orgány přistoupeno. Z uvedeného vyplývá, že v případě žalobcem navržených svědků, k jejichž výsledku nebylo ze strany daňových orgánů přikročeno, bylo daňovými orgány žalobci v rámci daňového řízení výše citovaným sdělením oznámeno, že jejich výslech proveden nebude a zároveň byl uveden i důvod, proč považují daňové orgány výslech těchto svědků za bezpředmětný. Uvedené důvody neprovedení

uvedených svědeckých výpovědí shledal soud jako opodstatněné. Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že s postojem daňových orgánů byl tedy žalobce v rámci daňového řízení seznámen. Je pravdou, že úvaha ohledně svědků, k jejichž výsledku daňové orgány nepřikročily, by měla mít odraz i v obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ovšem s ohledem na skutečnost, že v průběhu samotného daňového řízení byl žalobce s postojem daňových orgánů v dané věci žalobce seznámen, nespatřuje v absenci této skutečnosti v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí soud vadu řízení, která by sama o sobě způsobovala nezákonnost daného rozhodnutí.

K námitce, že při výsledku paní A. B. konaném dne 11.8.2009 bylo porušeno žalobcovo právo klást svědkyni otázky zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, soud uvádí následující. Samotný původně žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě připouští, že při výsledku paní A. B. konaném dne 11.8.2009 došlo ze strany daňových orgánů k pochybení, neboť o plánovaném výsledku nebyl informován zástupce žalobce a následně tedy nebyl svědecké výpovědi přítomen ani žalobce ani jeho zástupce. Dle soudu je však třeba zdůraznit, že v rámci odvolacího řízení byla konána ještě jedna svědecká výpověď paní A. B., a to dne 7.10.2009, o které byl vyhotoven protokol o ústním jednání č. 131593/09/210932502410. Z tohoto protokolu vyplývá, že dne 3.9.2009 správce daně předal zástupci žalobce (v té době Ing. P. K.) kopii protokolu o svědecké výpovědi paní A. B. ze dne 11.8.2009 a následně umožnil zástupci žalobce klást svědkyni otázky ve vztahu k výpovědi svědkyně ze dne 11.8.2009. Uvedeným postupem daňové orgány napravily dle názoru soudu své původní pochybení a zajistily žalobci možnost uplatnění všech jeho procesních práv vyplývajících mu z tehdy platné právní úpravy. Tuto námitku žalobce tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

K námitce žalobce, že po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení nebyl seznámen s výsledky doplněného dokazování, uvádí soud, že z protokolu o ústním jednání ze dne 18.1.2010, č.j. 5355/10/210932502410, vyplývá opak. Uvedené ústní jednání, jehož předmětem bylo právě seznámení daňového subjektu s vyhodnocením skutečností zjištěných v rámci odvolacího řízení, proběhlo za účasti zástupce žalobce Ing. P. K. V protokolu je uvedeno, že zástupce žalobce si vymínil právo vyjádřit se k závěrům daňových orgánů písemně ve lhůtě 15 dnů (lhůta byla stanovena na str. 6 protokolu). Zástupce žalobce pak podáními ze dne 2.2.2010 a ze dne 15.2.2010 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření obsahu protokolu ze dne 18.1.2010, č.j. 5355/10/210932502410. Byl vyzván k úhradě správního poplatku za prodloužení lhůty ve smyslu tehdy platné položky 1 odst. 1 písm. a) přílohy zák. č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. Výzva byla zástupci žalobce doručena dne 9.3.2010. Dle obsahu správního spisu správní poplatek nebyl uhrazen a žalobce se až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí dne 11.10.2010 k obsahu předmětného protokolu nijak nevyjádřil. Vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil soud i tuto námitku jako zcela nedůvodnou.

K námitce žalobce, že úkony fakturované paní A. B. žalobci byly posuzovány v daném řízení odlišně oproti daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 a 1994, soud uvádí následující. Žalobce v rámci doplnění podání připsal ze dne 25.9.2008 namítl mimo jiné, že v průběhu minulé daňové kontroly u poplatníka správce daně nezpochybnil fakturaci mezi manžely (žalobcem a paní A. B.) ani jejich výši. V rámci

odvolacího řízení se k uvedené námitce daňové orgány žádným způsobem nevyjádřily a ani v rámci seznámení s doplněním řízení v rámci odvolacího řízení nebyl ze strany původně žalovaného s žalobcem projednán postoj původně žalovaného k této námitce. Žalobce rovněž nebyl žádným způsobem vyzván daňovými orgány, aby předložil důkazy vztahující se k této námitce. Před vydáním samotného žalobou napadeného rozhodnutí nebyl seznámen žalobce s postojem daňových orgánů k této námitce ani s rozsahem jejich případného šetření v rámci jejich archivů. V samotném žalobou napadeném rozhodnutí pak původně žalovaný uvedl, že z dostupné evidence zjistil, že daňová kontrola byla u žalobce vedena v předchozích letech jen za zdaňovací období roku 1994, ale spisový materiál je již skartovaný neboť uplynula desetiletá lhůta od vydání rozhodnutí. Z kopie rozhodnutí o odvolání ve věci zdaňovacího období roku 1994, kterou měl původně žalovaný k dispozici, je dle jeho názoru však zřejmé, že manželka žalobce paní A. B. poskytla žalobci pouze službu ve věci odborného překladu a poradenské činnosti, když za poradenskou činnost si nic nefakturovala. Dále z dohledané kopie rozhodnutí o odvolání ve věci týkající se zdaňovacího období roku 1994 dle původně žalovaného vyplývá, že na základě smlouvy žalobce paní A. B. uhradil náklady na cestu do USA. Tato cesta se však žalobci nepodařila dle původně žalovaného prokázat. Původně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí s odkazem na obsah dohledané kopie rozhodnutí o odvolání tedy trval na tom, že v roce 1994 se jednalo o skutkově zcela odlišnou věc a námitku legitimního očekávání uzavřel tak, že je dle jeho názoru „*neopodstatněná, neboť odvolatelem (žalobcem - pozn. soudu) nebyla konkretizována ani podložena návrhem důkazního prostředku případně vlastním doložením důkazního prostředku. Ze zjištění provedeného Finančním ředitelstvím (původně žalovaným – pozn. soudu) bylo ověřeno, že Finanční úřad (správce daně – pozn. soudu) kontroloval pouze zdaňovací období roku 1994, v daném roce však skutečnosti namítané odvolatelem zjištěny nebyly. Z uvedeného je tedy zřejmé, že k situaci, že by mohlo dojít k porušení legitimního očekávání ze strany Finančního úřadu, nedošlo, a skutečnosti namítané odvolatelem nebyly zjištěny.*“

V tomto směru je nutno dle soudu poukázat na žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1572/2008. V tomto rozhodnutí dospěl Nejvyšší správní soud mimo jiné k závěru, že vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení.

V daném případě nedošla věc tak daleko, že by přímo vyšlo najevo, že byla činnost paní A. B. v rámci dvou různých daňových kontrol hodnocena pokaždé jinak. Ovšem dle soudu lze uzavřít, že pokud bylo žalobcem v rámci odvolacího řízení namítnuto, že v rámci kontroly jiného zdaňovacího období prováděné tímtež správcem daně byly částky fakturované paní A. B. žalobci na základě obdobné mandátní smlouvy za totožné činnosti plně akceptovány jako daňově uznatelné výdaje, měl tuto skutečnost v rámci řádného důkazního řízení původně žalovaný prověřit. Je třeba zdůraznit, že žalobce se dovolával skutečností, které měly být správcem daně známy z jeho úřední činnosti, a proto lze souhlasit se stanoviskem žalobce, že takové skutečnosti nebyl povinen v souladu s § 31 odst. 3 daňového řádu primárně dokazovat on. Samotný původně žalovaný uvádí, že předmětné doklady týkající se daňové kontroly za zdaňovací období roku 1993 a 1994 již skartoval a nemá je tedy k dispozici a vycházel z pouhé kopie rozhodnutí o odvolání s tím, že z obsahu odůvodnění tohoto

rozhodnutí o odvolání nevyplývá, že by v rámci odvolacího řízení byla otázka fakturace administrativních úkonů ze strany paní A. B. vůči žalobci řešena. Ovšem je třeba zdůraznit, že žalobce namítal, že fakturace ze strany jeho ženy A. B. ve zdaňovacím období 1993 a 1994 byla v plném rozsahu akceptována jako daňově uznatelné výdaje. Výdaje od počátku plně akceptované ze strany daňových orgánů jako daňově uznatelné výdaje se však dle soudu neobjeví ani v rámci zprávy o daňové kontrole ani v rámci rozhodování o odvolání daňového subjektu, neboť jak ve zprávě o daňové kontrole tak i v řízení o odvolání se projednávají skutečnosti, které jsou mezi daňovým subjektem a daňovými orgány sporné. Skutečnost, že určité údaje byly účtovány jako výdaje a daňovými orgány byly plně akceptovány jako daňově uznatelné výdaje tak lze plně přezkoumat pouze nahlédnutím do příslušného účetnictví. Soud zdůrazňuje, že v daném případě měl původně žalovaný povinnost s ohledem na předmětnou námitku přistoupit k zjišťování ve vlastních evidencích a archivech. V daném případě totiž právě s odkazem na ustanovení § 31 odst. 3 daňového řádu, kde je uvedeno, že není třeba prokazovat skutečnosti známé správci daně z jeho činnosti, netížila prvotní důkazní povinnost žalobce, ale ležela na bedrech původně žalovaného. V tomto směru shledává soud přístup daňových orgánů jako zcela laxní a nedostatečný.

Dále je třeba zdůraznit, že pokud daňové orgány neměly k dispozici podklady z předchozích daňových kontrol z důvodu jejich skartace (byť provedené v souladu se zákonem), měly daňové orgány po důkladném šetření ve vlastních podkladech seznámit žalobce s výsledkem jejich pátrání a vyzvat jej k předložení důkazů, které by jeho tvrzení podpořily. Teprve pokud by ani žalobce nebyl schopen doložit svá tvrzení, bylo by možno konstatovat, že z objektivních důvodů nelze žalobcovo tvrzení prokázat a vyhodnotit danou námitku jako neprokázanou. Takto původně žalovaný ovšem nepostupoval. Aniž by seznámil žalobce s výsledkem šetření ve vztahu k žalobcem namítaným skutečnostem týkajícím se daňové kontroly za zdaňovací období roku 1993 a 1994 a s hodnocením zjištěných skutečností až v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce v dané věci neunesl svoje důkazní břemeno. Dle soudu svým postupem zkrátil původně žalovaný žalobce výrazně na jeho procesních právech. V uvedeném postupu žalovaného spatřuje soud vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

K námitce týkající se přímo problematiky míry, ve které lze uznat částky fakturované paní A. B. žalobci jako daňově uznatelné výdaje, soud dospěl k závěru, že řešení této problematiky úzce souvisí s řádným vyřešením výše uvedené námitky týkající se toho, že v předchozí daňové kontrole byly částky fakturované paní A. B. vůči žalobci na základě obdobné mandátní smlouvy za administrativní činnosti plně akceptovány jako daňově uznatelné výdaje. Soud dospěl k závěru, že je předčasné se touto námitkou zabývat, aniž by byla řádně v daňovém řízení vypořádána výše uvedená námitka týkající se odlišného posuzování totožného skutkového stavu ze strany daňových orgánů, neboť řešení dané otázky velice úzce souvisí s řešením předchozí námitky. Je totiž možné, že dle výsledku řešení výše uvedené námitky nebude již otázka míry započtení v daném případě vůbec nastolena, případně bude nastolena ve zcela jiných konsekvencích. Proto se touto námitkou soud blíže nezabýval.

K námitce týkající se neuznání nákladů na pracovní cesty za daňovým poradcem do Ústí nad Labem jako daňově uznatelných nákladů, uvádí soud následující. Předmětem sporu

mezi účastníky jsou konkrétně cesty, které podnikl Ing. M. B. k daňovému poradci Ing. K. ve dnech 22.1.2002, 25.1.2002 a 25.2.2002. V žalobou napadeném rozhodnutí je uvedeno, že se neprokázalo, že se v případě uvedených cest jednalo o daňově uznatelné výdaje, protože Ing. K. odmítl v rámci své svědecké výpovědi s odkazem na mlčenlivost specifikovat, jaké konkrétní služby daňového poradenství a v kterých dnech poskytl Ing. M. B. Dále v žalobou napadeném rozhodnutí původně žalovaný poukázal na skutečnost, že daňové poradenství není předmětem fakturovaných prací Ing. M. B. a není ani obsahem mandátní smlouvy, kterou měl Ing. M. B. uzavřeno s žalobcem. Ostatní služební cesty vykonané Ing. M. B. pak byly uznány jako daňově uznatelné výdaje.

V rámci odvolacího řízení byl dne 3.9.2009 proveden svědecký výslech Ing. P. K., o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 131602/09/210932502410. V rámci své svědecké výpovědi Ing. Krejčí výslovně uvedl, že poskytoval žalobci služby daňového poradce (prostřednictvím Ing. M. B. nebo A. B.) a radil mu k případným investicím při rozšíření podnikání. Uvedené služby byly poskytovány převážně v Ústí nad Labem a v Teplicích, ale i v jiných městech dle potřeby. Na přímou otázku daňového orgánu, kdo za ním jezdil, pokud se setkání konala v Ústí nad Labem, svědek Ing. K. odpověděl, že pouze Ing. M. B. a že jeho návštěvy v celém období let 2002-2004 souvisely s podnikatelskou činností žalobce. Na otázku na základě jakých skutečností může svědek prohlásit, které osoby, v kterých dnech jej navštívily v roce 2002-2004 Ing. K. odpověděl, že odpověď na tuto otázku zná, ale její obsah získal při výkonu daňového poradenství a je vázán mlčenlivostí. Po nahlédnutí do tabulky přehledu služebních jízd Ing. M. B., ve které byly uvedeny mimo jiné i předmětné sporné jízdy, svědek uvedl, že předpokládá, že jsou v nich údaje uvedené přesně, protože žalobce si tyto věci vede řádně a že uvedené účely cest souhlasí s tím, co žalobci v rámci své činnosti poskytoval.

Provedení předmětných jízd ve svých svědeckých výpovědích potvrdil i samotný Ing. M. B.

Soud konstatuje, že ze strany daňových orgánů byly jako daňově uznatelné výdaje respektovány na základě zejména výpovědi Ing. K. všechny náklady na služební jízdy vykonané Ing. M. B. pro žalobce k Ing. K., kromě jízd vykonaných ve dnech 22.1.2002, 25.1.2002 a 25.2.2002, u kterých bylo jako účel jízdy uvedeno daňové poradenství. K odlišnému hodnocení uvedených jízd však soud neshledal žádný relevantní důvod. Skutečnost, že se uvedené jízdy uskutečnily, potvrdil svědek Ing. K. zcela totožně jako v případě jiných služebních jízd, na které se jej daňové orgány dotazovaly. Rovněž svědek potvrdil správnost účelu uvedených cest a potvrdil, že prostřednictvím Ing. M. B. poskytoval žalobci daňové poradenství. Ve výpovědi svědka se tedy nevyskytuje jediný důvod, který by opodstatňoval odlišné hodnocení předmětných jízd oproti jiným jízdám Ing. M. B. k Ing. K., které daňové orgány jako daňově uznatelné výdaje respektovaly. K argumentaci původně žalovaného obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí, že předmětem mandátní smlouvy uzavřené mezi Ing. M. B. a žalobcem není daňové poradenství a že Ing. M. B. ani nefakturoval žalobci poskytnutí daňového poradenství, je třeba zdůraznit, že předmětem posuzování jsou náklady na služební cestu vykonanou Ing. M. B. v zájmu žalobce, kde Ing. B. vystupoval jako zástupce žalobce. Jde tedy vyloženě o náklady na provedenou jízdu, jejímž předmětem bylo zprostředkování daňového poradenství pro žalobce. V daném případě není předmětem posuzování otázka odměny Ing. M. B. za to, že dané jízdy vykonal a informace získané od Ing. K. v rámci daňového poradenství žalobci dodal. Pro posouzení nákladů na provedení předmětných jízd (náklady na pohonné hmoty, amortizaci vozu apod.) jako daňově

uznatelných výdajů, za situace, kdy vykonání uvedených jízd i jejich účel svědek potvrdil, je zcela irelevantní, na základě jakého pověření Ing. M. B. uvedené jízdy pro žalobce vykonal a zda si za jejich vykonání účtoval nějakou odměnu či je provedl zdarma.

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že daňové orgány pochybily, pokud svědeckou výpovědí řádně prokázané náklady na předmětné jízdy k Ing. K. konané Ing. M. B. ve dnech 22.1.2002, 25.1.2002 a 25.2.2002 nevyhodnotily jako daňově uznatelné náklady. V tomto směru se dle soudu původně žalovaný ve svém rozhodnutí dopustil nezákonnosti ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadené rozhodnutí původně žalovaného zrušil pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.] a nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku. Vzhledem ke skutečnosti, že jde o vady, které lze odstranit v rámci odvolacího řízení, nepřistoupil soud ke zrušení platebního výměru.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 7 808,- Kč, která se skládá z částky 2 000,- Kč odpovídající soudnímu poplatku, z částky 4 200,- Kč za dva úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté zástupcem Ing. V. R., CSc. [převzetí věci a podání žaloby 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 600,- Kč za s tím související dva režijní paušály po 300,- Kč a z částky 1 008,- Kč odpovídající 21% DPH z výše uvedených částek kromě soudního poplatku.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 25. září 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tvarová