



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: M. P.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem se sídlem v Praze, adresa pro doručování ul. 28. října 3649, Chomutov, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16.12.2010, č.j. 12398/10-1100-505275,**

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 16.12.2010, č.j. 12398/10-1100-505275, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Žatci (dále jen „správce daně“) ze dne 24.9.2010, č.j. 38861/10/203971506235, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 3 238 464,- Kč.

Vzhledem k tomu, že dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán v oblasti výkonu správy daní je žalovaným od 1.1.2013. Dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1.1.2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1991 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž kromě jiného zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1.1.2013 dle

zákona o finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení původním žalovaným, je žalovaným s účinností od 1.1.2013 namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle 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), jakož i ustanovením § 20 odst. 2, zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ustanovení § 7 písm. a) zákona o finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ustanovení § 5 zákona o finanční správě). Tento závěr je současně podepřen i ustanovením § 69 s.ř.s., neboť dle tohoto ustanovení je jednoznačné, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je právě Oblastní finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě konstatoval, že se původní žalovaný ve smyslu ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), nevypořádal se všemi jeho námitkami, ačkoli mu to citované ustanovení zákona ukládá, například se nezaměřil na zjištěné rozdíly v databázích Policie České republiky a obecních úřadů, nevysvětlil, proč některé důkazy slyšením navržených svědků neprovedl, apod. Má za to, že k vyměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 ZSDP, přičemž k uplynutí této lhůty je povinen přihlídnout soud z úřední povinnosti. Podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09 není přitom povinností účastníka řízení namítat, zda určitý úkon správce daně byl či nebyl formální, nebo zda byl skutečně veden zcela konkrétními pochybnostmi správce daně. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze přitom daňovou kontrolu považovat za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP jen tehdy, pokud vychází z reálných pochybností o vyměření daně, přičemž za takový úkon nelze považovat bez dalšího sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly v daném případě je úkonem ryze formálním, jehož zřejmým účelem bylo přerušení prekluzivní lhůty. Správce daně zahájil dne 18.6.2007 daňovou kontrolu, avšak až po více než čtyřech měsících vyzval žalobce k odstranění pochybností. Své pochybnosti probral správce daně se žalobcem až na ústních jednáních konaných dne 8.8.2008, 5.11.2009 a dne 22.2.2010, která sice jsou zpravením žalobce o pochybnostech, avšak proběhla již po uplynutí prekluzivní lhůty. Dále má žalobce za to, že daň nebyla správně a objektivně zjištěna. Správce daně i původní žalovaný zjistili, že žalobce převedl třetím osobám zboží, nepodařilo se však doložit, od koho přesně ho nabyl. Bylo však jednoznačně prokázáno, že ho nabyl, protože ho převedl třetím osobám. Žalobcovi příjmy z prodeje byly započteny do jeho příjmů, na druhé straně žalobce toto prodané zboží nabyl od osob, které nebyly zjištěny. Proto výdaje na pořízení tohoto zboží byly vyloučeny z výdajů, které měl žalobce na dosažení svých zdanitelných příjmů vynaložit. Z prosté logiky plyne nesprávnost tohoto postupu, protože žalobce zboží, které prodal, musel nějak nabýt. Nelze přehlédnout, že v době, které se zmíněné daňové řízení týká, stanovil § 18 odst. 1 písm. d) zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech (dále jen „zákon o odpadech“), povinnost ověřovat totožnost osob, kterým osoba vykupující odpady tyto převádí, naopak vůči osobám, jež tyto odpady prodávají, měl žalobce podle § 18 odst. 3 zákona o odpadech pouze oprávnění nahlédnout do dokladu totožnosti. V době, o kterou jde, žalobce neměl povinnost ověřovat totožnost osob dodávajících odpad. Žalobce má tak za to, že by na něj neměly být přenášeny majetkové dopady nedostatku právní úpravy, který uznal i sám zákonodárce tím, že zákon o odpadech následně novelizoval. Vzhledem k tomu, že došlo k situaci, kdy žalobce neprokázal

své údaje ohledně daňového základu a výše daně, měla mu být podle ustanovení § 31 odst. 7 ZSDP vyměřena daň podle pomůcek. Přitom měla být zohledněna podle § 46 odst. 3 ZSDP výhoda pro daňový subjekt, například minimální obvyklá cena zboží, které žalobce prokazatelně nabyl a prodal.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že co se týká žalobcem uváděného nevypořádání se se všemi námitkami, těmito se zabýval ve svém rozhodnutí a řádně se s nimi vypořádal. V daném případě se nejednalo o formální zahájení daňové kontroly a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Aps 2/2009-52 a disentující stanovisko k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Žalobce byl správcem daně vyzván k prokázání skutečností týkajících se výkupů surovin v souvislosti se zaúčtováním těchto nákupů do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Ani po řádně provedeném dokazování se nepodařilo žalobci unést důkazní břemeno ohledně nákladů uplatněných na nákup surovin. Doklady o nákupu surovin po stránce formální obsahovaly veškeré náležitosti, ale po stránce věcné kontroly vyplynulo, že údaje o dodavatelích neodpovídaly skutečnosti, neboť např. v evidenci výkupu byla uváděna čísla občanských průkazů náležejících zcela jiným osobám, neexistující adresy apod. V daném případě nedošlo k situaci, která by vedla k aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 a 6 ZSDP. Žalobce v daném případě předložil a navrhoval důkazní prostředky, čímž své zákonné povinnosti v tomto ohledu splnil a pouze došlo k tomu, že dle žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci nabytí předmětného materiálu. Stejně tak nebyly dány podmínky pro sjednání daně. Žalobce až nyní přináší nová tvrzení spolu s podrobnou argumentací, která nebyla uplatněna v daňovém řízení.

Na vyjádření původního žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž uvedl, že původní žalovaný neunesl své důkazní břemeno, neboť to nespočívá jenom v tom, že se vyzve druhá strana k prokázání skutečností, neboť správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí. Původní žalovaný považuje důkazní břemeno za cosi přelétavého, připouští, že daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní, prokáže-li svá tvrzení svým účetnictvím, avšak hned poté dovozuje, že pokud zaujme pochybnost o účetnictví, pak se toto důkazní břemeno přeneslo opět na žalobce, což je konstrukce se kterou se žalobce nemůže ztotožnit. Žalobce tedy v daném případě nenesl důkazní břemeno. Původní žalovaný zvolil ústavně nekonformní postup, když své postupy vědomě neopírá o vykonatelný nález Ústavního soudu. Žalobce má za to, že v daném případě leželo důkazní břemeno na původním žalovaném a ten se ho nemůže zbavit tím, že vyzval žalobce k odstranění pochybností. Původní žalovaný na jedné straně konstatuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, na druhé straně konstatuje, že žalobce nic neporušil. Avšak kdyby měl původní žalovaný hypoteticky pravdu, došlo k situaci, že žalobce neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výše daně, přičemž pokud vyšší daně nelze spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, měl původní žalovaný se žalobcem daň sjednat.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a původní žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas 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 tolíko 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.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že se původní žalovaný nezaměřil na zjištěné rozdíly v databázích Policie České republiky a obecních úřadů, nevysvětlil, proč některé důkazy slyšením navržených svědků neprovedl. K uvedeným námitkám se původní žalovaný vyjadřuje na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Původní žalovaný stručně řečeno uvedl, že součástí spisu je i písemnost zasláná policií správci daně, ze které vyplývá, že pokud jsou na výkupních listcích uváděna čísla občanských průkazů či jiné identifikační údaje k osobě, tak tyto údaje patří zcela jiným osobám, dále veškeré uváděné adresy jsou smyšlené. Policií byly prověřeny výkupy konkrétně molybdenu, niklu a anticora. Bylo zjištěno, že všechny osoby, které měly tento materiál do sběrný dodávat, neexistují. Stejně tak i z odpovědí na výzvy k součinnosti zasláné správcem daně příslušným městským úřadům za účelem zjištění přesné identifikace uvedených osob je zřejmé, že osoby navržené žalobcem k provedení svědeckých výpovědí nebyly v databázi městských úřadů dohledány z důvodu neexistujících čísel popisných a ulic. Tudíž nebylo možné osoby dodavatelů surovin jednoznačně identifikovat. Z výše uvedeného dle původního žalovaného vyplývá, že ani neveřejná databáze městských úřadů netvrdí opak databáze policie, přičemž žalobcem uváděný rozdíl nebyl podložen žádnými konkrétními údaji, ve kterých by se měl rozpor vyskytovat.

Takto uvedené vypořádání se s odvolacími námitkami žalobce považuje soud za dostatečné a srozumitelné a je z tohoto odůvodnění patrný náhled původního žalovaného na žalobcem tvrzené námitky. Soud pak může k obecné žalobní námitce žalobce, že nebyly provedeny důkazy slyšením navržených svědků, pouze obecně konstatovat, stejně jako původní žalovaný na str. 12 svého rozhodnutí, že není zřejmé, jaké konkrétní návrhy má žalobce na mysli. K návrhům na výsledky neexistujících osob, které měly dodávat žalobci odpad, se dostatečně vyjádřil původní žalovaný, jak bylo citováno výše.

Žalobce dále namítl jednak nezákonnost daňové kontroly z důvodu neexistence konkrétních pochybností správce daně o správném stanovení daně a dále, že zahájená daňová kontrola není úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, protože uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně dne 31.12.2007.

Žalobce svou první námitkou směřuje k právnímu názoru uvedeného v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Otázkou nutnosti uvedení a existence důvodů zahájení daňové kontroly se již zabývala četná judikatura navazující na citovaný nálezu Ústavního soudu. Lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, ze kterého vyplývá následující: „V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodná, potřebná a přiměřená. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková

jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Afs 3/2006 - 53, vše na www.nssoud.cz). Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (viz body 21, 22), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s.ř.s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“

Na uvedené závěry Nejvyšší správní soud navázal v řadě svých dalších rozhodnutí (např. rozsudky NSS, č. j. 7 Afs 15/2010 – 89, č. j. 7 Afs 16/2010 - 84, č. j. 1 Afs 28/2010 – 107, č. j. 8 Afs 63/2010 - 106, č. j. 9 Afs 54/2010 - 84, č. j. 5 Afs 13/2010 - 58, č. j. 5 Afs 61/2010-65, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Soud konstatuje, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu je v posouzení předmětné otázky nutnosti uvádět důvody daňové kontroly při jejím zahájení zcela konzistentní a ustálená.

V této souvislosti soud považuje za potřebné podotknout, že i Ústavní soud výrazně korigoval svůj předešlý náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správci daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (www.usoud.cz), ve kterém dovedl, že za svévolný postup správce daně postup nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.

Z těchto závěrů soud vychází i v nyní posuzované věci. K zahájení daňové kontroly není podle judikatury Nejvyššího správního soudu a nejnovější judikatury Ústavního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.

V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které

by takový závěr odůvodňovaly. V protokole ze dne 18.6.2007, č.j. 30058/07/203930/1947, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, správce daně vymezil rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 až 2005 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 až prosinec 2005. Žalobce svévolný či šikanózní postup správce daně při zahájení a následném provádění daňové kontroly nenamítal a ani soud nic v tomto směru ve spise nenalezl.

Dále bylo na místě posoudit, zda bylo zahájení daňové kontroly dne 18.6.2007 úkonem přerušujícím běh lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, nebo šlo pouze o formální úkon bez účinku na běh lhůty.

Podle § 47 odst. 1 ZSDP, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, 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.

Podle § 47 odst. 2 věta první ZSDP 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.

Nejvyšší správní soud uvedl, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 21.4.2005, 2 Afs 69/2004, www.nssoud.cz).

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že přerušení prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP přitom nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených v ZSDP, zejména pak § 2 odst. 7 ZSDP, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být nepochybně i daňová kontrola. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou ZSDP, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Provádění daňové kontroly tedy nemůže pracovník správce daně svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu, rovněž i jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Protokol o zahájení kontroly by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu (rozsudky NSS ze dne 12.5.2008, 5 Afs 78/2007, a ze dne 17.2.2006, 8 Afs 7/2005, www.nssoud.cz).

Ze správního spisu soud zjistil, že protokol o ústním jednání ze dne 18.6.2007, jímž byla zahájena daňová kontrola obsahuje nejen předmět kontroly, jak shora uvedeno, ale i to,

že pracovníci správce daně si vyžádali od žalobce předložení všech dokladů a důkazních prostředků prokazujících správnost údajů uváděných v daňových přiznáních u kontrolovaných daní, včetně evidencí uložených daňovými a jinými zákony a podání informací souvisejících se zjištěním jejich správnosti a oprávněnosti. Dále je z protokolu patrné, že pracovníci správce daně převzali bankovní výpisy za roky 2003 až 2005, faktury vydané a přijaté za roky 2003 až 2005 a pokladní doklady za shodná období.

Z protokolů o ústním jednání ze dne 31.7.2007, č.j. 35140/07/203930/1120, č.j. 35142/07/203930/1120, č.j. 35143/07/203930/1120, a ze dne 25.9.2007, č.j. 40820/07/203930/7202, je patrné, že správce daně prováděl místní šetření, a to jak u žalobce, tak u dalších subjektů obchodujících s odpady, aby ověřil rozhodné skutečnosti ohledně obchodu s odpady, které tvrdil žalobce. Dále jsou v neveřejné části spisu založena i dožádání ze dne 30.8.2007 dalším správcům daně za účelem zjištění, zda jsou faktury evidované žalobcem evidovány u dalších subjektů.

Výzvou ze dne 5.10.2007, č.j. 31334/07/203930/1948, k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 a dle § 16 odst. 2 ZSDP, kterou žalobce převzal dne 29.10.2007, byl žalobce vyzván k předložení dalších záznamů, dokladů a písemností a doložení a prokázání skutečností ovlivňujících základ daně, neboť bylo mimo jiné zjištěno, že přijaté faktury od podnikatele JJ Skácel, Gorkého 15, Plzeň, IČO 48138514, jsou vystaveny neexistujícím subjektem. V evidenci výkupu za hotové jsou uvedeny výkupy od fyzických osob, u kterých není čitelné jméno a adresa. Dále byl žalobce vyzván k prokázání a doložení toho, že použití telefonů bylo uskutečněno v souvislosti s podnikatelskou činností.

Soud na základě shora uvedených skutečností konstatuje, že daňová kontrola byla řádně zahájena a nikoliv toliko formálně, neboť správce daně ihned po zahájení daňové kontroly převzal od žalobce doklady a počal činit kroky k prověření daňového základu žalobce, své zjištěné pochybnosti prezentoval ve výzvě k odstranění pochybností, která byla rovněž učiněna v rámci běhu první prekluzivní lhůty. Soud shrnuje, že daňová kontrola byla úkonem prodlužujícím lhůtu k vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP o další tři roky, a to do 31.12.2010. Z výše uvedeného je patrné, že daň z příjmů fyzických osob byla žalobci doměřena ve lhůtě stanovené zákonem, neboť k ukončení daňového řízení došlo dne 30.12.2010, kdy bylo doručeno žalobou napadené rozhodnutí žalobci.

Poslední námitkou žalobce bylo tvrzení, že daň mu měla být stanovena podle pomůcek a pokud to nebylo možné, měla s ním být sjednána.

Podle § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 31 odst. 7 ZSDP dojde-li za daňového řízení k situaci, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výše daně podle odstavců 1 až 4 a daňový základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má k dispozici správce daně, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Tato dohoda o sjednané dani musí být zachycena vždy protokolárně.

Podle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle stávající judikatury správních soudů ze znění citovaného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že daňovým výdajem není každý výdaj vynaložený daňovým subjektem, ale

pouze takový, který byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňově uznatelnými výdaji podle § 24 odst. 1 ZDP jsou tak pouze výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným výnosům a pro které tedy platí princip věcné shody, jak vyplývá z ustanovení § 23 odst. 1 citovaného zákona vymezujícího základ daně. Prokázat výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů je podle § 31 odst. 9 ZSDP povinností daňového subjektu. Pouhé tvrzení daňového subjektu, že se o takové výdaje jedná, k daňové uznatelnosti nestačí (viz např. rozsudky NSS ze dne 25.3.2005, 7 Afs 82/2004; ze dne 28.4.2005, 2 Afs 95/2004, www.nssoud.cz).

Soud konstatuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem, tj. žalobcem, a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 ZSDP. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy mj. 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 ZSDP 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) ZSDP 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 ZSDP.

V daném konkrétním případě tedy nestačí argumentovat k uplatnění daňově účinných výdajů „pouhou logikou věci“, že žalobce musel prodaný odpad nějak nabýt, ale je nutno prokázat konkrétně způsob nabytí včetně pořizovací ceny, aby mohl být výdaj na dosažení příjmu započítán v konkrétní výši. To v daném případě prokázáno nebylo. Správce daně relevantně vyjádřil své pochybnosti na základě zjištění, že dodavateli vykázanými v účetnictví žalobce byly neexistující osoby, čímž splnil svoji povinnost stanovenou v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a důkazní břemeno přešlo na žalobce, tomu se naopak vyvrátit pochybnosti správce daně nepodařilo a nesplnil tak svoji povinnost podle § 31 odst. 9 ZSDP.

Nicméně k tomu, aby mohla být žalobci vyměřena daň dle pomůcek, je nutno, aby byly splněny zákonem stanovené podmínky.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu neplatí, že v případě, kdy správce daně shledal nedostatek v účetnictví, měl stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat. Způsob, jakým je daň stanovena, není určován podle volby správce daně či přání daňového subjektu, nýbrž se uplatňuje v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná z § 31 ZSDP. Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 ZSDP). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně

spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (§ 31 odst. 6 ZSDP). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující (viz rozsudek NSS ze dne 14.2.2007, 1 Afs 7/2006, www.nssoud.cz).

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 ZSDP založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani podle pomůcek, daň se sjedná. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. (viz rozsudek NSS ze dne 23.3.2007, 2 Afs 20/2006, www.nssoud.cz).

Na základě shora uvedeného judikatury a skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení je možno konstatovat, že žalobce nesplnil svou povinnost vyplývající z § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v průběhu daňové kontroly a rovněž povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván [srov. též § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP]. Nicméně dále je nutno konstatovat, že k tomu, aby mohla být stanovena daň podle pomůcek, nesmí být vůbec možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně podle pomůcek by došlo za situace, kdyby například účetnictví žalobce nebylo vedeno, nebo nebylo jako celek dostatečně průkazné, úplné a věrohodné. Avšak skutečnost, že některé výdaje zaúčtované v účetnictví se v průběhu daňové kontroly nepodařilo žalobci prokázat, neznamená, že by mělo být automaticky přikročeno k vyměření daně podle pomůcek. V daném případě tak žalobce pouze neunesl důkazní břemeno k některým svým výdajům, což však neznamená, že by mělo být vyloučeno dokazování jako primární způsob stanovení daně. Správce daně přechází k vyměření podle pomůcek až v případě nemožnosti stanovení daně dokazováním a nikoliv v případě, kdy se to zdá daňovému subjektu výhodnější. Soud tedy závěrem konstatuje, že původní žalovaný postupoval v souladu se zákonem a námitky žalobce jsou nedůvodné.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

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

prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 28.1.2013

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová