



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce: **R.M.**, bytem xx, PSČ xx, zast. daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 6413/11-1300-506441, ze dne 22. 7. 2011, a č.j. 5934/11-1500-505085, ze dne 28.6.2011,

t a k t o :

- I. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 7. 2011, č.j. 6413/11-1100-506441, z a m í t á .
- II. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5934/11-1500-505085, o d m í t á .
- III. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou a jejím doplněním podaným v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena dvě rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), jimiž v prvním případě správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2010, č.j. 79771/10/187912506336, doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 2 422 876 Kč a současně sdělil penále, v druhém případě pak dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2010, č.j. 79788/10/187912506336, doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 2 058 636 Kč a také sdělil penále. Zároveň se žalobce domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5934/11-1500-505085, kterým se upravovalo řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob.

První žalobní námitkou byla námitka nicotnosti, resp. nezákonnosti prvně označeného napadeného rozhodnutí žalovaného, spočívající v rozporu mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí. Rozpor spočívá v rozporu mezi výrokem rozhodnutí, v němž jsou uvedeny ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a odůvodněním, v němž jsou citovaná také ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., s právě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Není tak zřejmé, podle kterého z právních předpisů žalovaný postupoval, s výjimkou sdělení penále. Není zřejmé, posuzoval-li žalovaný z úřední povinnosti, zda lhůta pro vyměření daně již neuplynula, zda dle ZSDP či daňového řádu. Podle žalobce přitom v daném období ani jeden z těchto předpisů neplatil. Ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP je ke dni 31. 12. 2009 odlišné od znění ke dni 31. 12. 2010. Žalobce namítá přímou retroaktivitu aplikovanou žalovaným a správcem daně. Z výroku ani odůvodnění napadených rozhodnutí neplyne, podle kterých konkrétních ustanovení hmotněprávního předpisu byla daň doměřena, chybí úvaha žalovaného, jak se vypořádal se skutkovým stavem zjištěným správcem daně a jako na věc aplikoval příslušnou hmotněprávní normu. Ve výroku je uvedeno, že bylo rozhodováno podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tedy ve znění zákona ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tedy ke dni 27. 7. 2011, žalovaný tak rozhodoval dle neplatného hmotněprávního předpisu, což je nepřijatelnou retroaktivitou. Žalovaný postupoval podle jiného hmotněprávního předpisu než správce daně, neboť v dodatečném platebním výměru správce daně uvedl, že rozhodoval podle zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tj. ve znění zákona ke dni vydání rozhodnutí správce daně, tedy ke dni 23. 9. 2010, což je také nepřijatelnou retroaktivitou. Ačkoli pro daná zdaňovací období roku 2006 a 2007 platila různá právní úprava, bylo rozhodováno dle stejného právního předpisu.

Za druhé žalobce namítal, že právo dodatečně doměřit daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 bylo ke dni doručení rozhodnutí žalovaného prekludováno.

Třetí žalobní námitka směřovala do nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Ta byla dle žalobce zahájena pouze formálně, neboť při ústním jednání dne 13. 10. 2009 a 29. 10. 2009 nebyly žalobci ze strany správce daně sděleny žádné pochybnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu č.j. 1835/07 Sb., ani ve spise se nenachází listina, která by zachycovala přezkoumatelnou úvahu a důvody, proč je daňová kontrola u žalobce zahajována. Žalobce s ohledem na vysokou míru korupce a případy zneužití státní moci ze strany pracovníků správních úřadů, s ohledem na to, že řada rozhodnutí správců daně je následně v odvolacím či soudním řízení zrušena, dovozoval, že v jeho případě nebyla daňová kontrola zahajována podle objektivních skutečností, ale ze subjektivního důvodu některých osob. Žalobce namítal, že paní J.K. neudělil k zastupování v daňovém řízení a k zastupování při daňové kontrole plnou moc.

Pod čtvrtým žalobním bodem žalobce napadal nezákonnost ukončení daňové kontroly, čímž bylo dle něj porušeno jeho právo dle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Správce daně nepostupoval v souladu s právními předpisy při ústním jednání dne 22. 9. 2010. Jednání trvalo pouze 7 minut, správce daně zapsal do protokolu o ústním jednání nepravdivý údaj, že byl s žalobcem projednán výsledek kontroly obsažený ve zprávě o kontrole. Žalobce do protokolu uvedl, že s tvrzením pracovníků správce daně nesouhlasí. Obsah a text protokolu o ústním jednání byl předem připravený, nebyl zaznamenán skutečný průběh jednání, protokol byl dán žalobci pouze k podpisu. Žalobce nebyl patřičně poučen, čímž byla porušena

zásada dle § 4 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., o správním řízení, protokol byl žalobcem podepsán pod nátlakem, že odepření podpisu je bezvýznamné. Žalobce se přitom k věci vyjádřil tak, že nesouhlasí, to znamená, že nesouhlasí s tím, co je v protokolu o ústním jednání zapsáno. Žalobce neví, co je konkrétně obsaženo v § 2 odst. 9 a § 24 ZSDP a jaké jsou právní důsledky jejich nerespektování. Žalobce nevěděl, jaká mu vznikají práva a povinnosti při ústním jednání, nevěděl, že má právo na právní zastoupení od počátku jednání, nevěděl, že může podat námitku proti obsahu protokolu o ústním jednání, nevěděl, jaký právní význam má projednání správy o daňové kontrole a jak má ve skutečnosti projednání zprávy o daňové kontrole probíhat. Poučení uvedené v protokole o ústním jednání bylo pouze formální, v důsledku chybného poučení žalobce byl uveden v omyl, že protokol o ústním jednání tak, jak mu byl předložen, musí podepsat, a tím je daňová kontrola ukončena. Byl tak připraven o možnost seznámit se se zprávou o daňové kontrole. Bylo porušeno žalobcovo právo dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, aby se před ukončením daňové kontroly vyjádřil k výsledku uvedenému ve zprávě. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, že až na ústním jednání mu zpráva o daňové kontrole byla předána, nikoliv však, že by mu bylo umožněno se s ní seznámit a vyjádřit se k výsledku tam uvedenému. Natož aby zpráva mohla být projednána ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP a řádně daňová kontrola ukončena. Za méně než 7 minut se žalobce s obsahem zprávy o daňové kontrole nemohl seznámit, natož ji projednat, neboť zpráva obsahuje 53 stran. Žalobce tedy dovozuje, že dne 22. 9. 2010 nebyla zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob řádně projednána, zpráva byla předána pouze k seznámení a daňová kontrola tedy nebyla v souladu se zákonem ukončena.

Žalobce dále namítal, že proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly podal dne 19. 10. 2011 námitky dle § 16 odst. 6 ZSDP. Námitky nebyly vyřízeny v souladu se zásadou projednací, žalobce nemohl realizovat své právo být přítomen jednání nadřízeného pracovníka s pracovníky. Vznesené námitky nebyly projednány v souladu se zásadou projednací, nebyla tak odstraněna nezákonnost daňové kontroly.

Za páté žalobce namítal, že mu nebylo řádně umožněno seznámit se se spisem. Žalobce si po nezákonném ukončení daňové kontroly sjednal zastoupení, ale zástupkyni nebylo dne 13. 10. 2010 umožněno nahlédnout do spisu v požadovaném rozsahu. Nestalo se tak ani dne 7. 2. 2011. Zástupkyně žádala, aby jí byl předán ověřený opis obsahu spisu, ale nebyl jí předložen kompletní seznam písemností ve spise uložených, nahlížení tedy nebylo umožněno v plném rozsahu. Byl předložen jen seznam některých písemností kontrolního a vyměřovacího oddělení. Pod položkou č. 50 byly předány obálkové balíky neidentifikovatelných písemností ve spise jednotlivě neuvedených. Spis nebyl řádně veden. Dle žalobce balíkové obálky, kde byl nadepsán druh daně, a byly zaznamenány pod položkou č. 50, neobsahovaly přehled o tom, kolik a jaké konkrétní písemnosti jsou uloženy. Nadto správce daně podal dne 9. 5. 2011 na zástupkyni stížnost ke komoře daňových poradců, žalobce namítá nezákonný postup správce daně a zastrašování jeho zástupkyně, které ve svém důsledku může znamenat zasažení práva na právní zastoupení. Stížnost byla disciplinární komisí shledána neodůvodněnou. Žalobce vznesl námitky proti výzvě č.j. 15509/11 ze dne 7. 2. 2011, kterou byl žalobce vyzván k úhradě správního poplatku ve výši 2 790 Kč, podle žalobce správce daně nepostupoval v souladu se zákonem o správních poplatcích, žalobce požadoval ověřené kopie listin, které nejsou předmětem správního poplatku ani dle položky č. 3 a ani dle položky č. 4 zákona o správních poplatcích. Požadované listiny s obsahem, jak jsou uloženy ve spise, správce daně žalobci nepředložil, byly předloženy listiny, které mají

jiný obsah, než ve spise listiny uložené. Na listiny předložené doplnil správce daně podstatné údaje týkající se daňových povinností a jejich vyměření. Správce daně při stanovení správního poplatku nešetřil podstatu a smysl zákonného ustanovení o předmětu správního poplatku, jehož účelem je možnost bezplatně získat totožné listiny uložené v daňovém spisu. Výzva k úhradě správního poplatku neobsahuje podpis úřední osoby, navíc osoby, které rozhodnutí vydaly, nebyly úřední osobou dle § 12 daňového řádu, neboť v daňovém spise žalobce nebyl žádný úřední záznam o tom, kdo je úřední osobou. V rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno odvolání žalobce, č.j. 5422/11-1400-506218 ze dne 10. 6. 2011, tak bylo nesprávné, byl zde nesprávný právní názor, neboť bylo požadováno vydání listin, které správnímu poplatku nepodléhají. Listiny nemají stejný obsah jako listiny podané žalobcem, naopak obsahují další podstatné skutečnosti, přičemž je i správní praxe správců daně, že je daňovému subjektu vydán ověřený opis jeho podání bez správního poplatku. Do dnešního dne nebyl žalobci předán soupis obsahu složky pod č. 50. Doměřovací řízení nebylo vlastně ukončeno.

Jako šestou žalobní námitku žalobce uplatnil námitku, podle které vydané platební výměry nemají odůvodnění. Žalobce uvedl, že dne 7. 11. 2010 požádal o sdělení důvodu mezi stanovaným daňovým základem a daní uvedenou v dodatečných platebních výměrech dle § 32 odst. 9 ZSDP. Platební výměry jsou z důvodu absence odůvodnění nezákonné. Konkrétní důvody správce daně nesdělil, odkázal na zprávu o daňové kontrole a to, že byla projednána dne 22. 9. 2010. Žalobce dále namítal, že zprávu o daňové kontrole zpracuje pracovník správce daně oddělení kontroly, k vlastnímu vyměření a hodnocení důkazních prostředků je příslušný pracovník vyměřovacího oddělení. Ten by měl správní úvahu vtělit do příslušného rozhodnutí, event. by měla být založena ve vyměřovacím spise. Žalobci bylo upřeno jeho právo, aby ve věci rozhodoval příslušný pracovník správce daně oddělení vyměřovacího, ale věc posoudil pracovník oddělení kontrolního, tedy závěrečné zhodnocení důkazních prostředků a vyměření daně de facto neproběhlo.

Podle žalobce správce daně nepostupoval tak, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně se nedostatečně vypořádal se svou důkazní povinností dle § 31 odst. 8 ZSDP, tedy neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost důkazních prostředků. Nezdůvodnil, jak, kdo a za jakou úplatu připravil starší automobily na STK. Skutečnost, že bylo použito razítko společnosti xx., se sídlem xx, nesvědčí o dodatečně vystavených a orazítkovaných písemnostech, je obvyklé, že stav v obchodním rejstříku se rozchází se stavem skutečného sídla a provozování podnikání. Bylo na místě doplnit dokazování u jednatele společnosti xx i u vlastníka nemovitosti xx a xx ohledně skutečného sídla společnosti. Dokazování bylo nedostatečné a na dalším dokazování byl žalobce omezen nesprávným projednáním zprávy o daňové kontrole. Nedostatečné bylo dokazování při spotřebě benzínu.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadených rozhodnutí a rozhodnutí správce daně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný správní orgán uvedl, že napadené rozhodnutí o odvolání a rozhodnutí správce daně splňují požadavky, které zákonný předpis požaduje. Podle žalovaného byl učiněn úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, dne 15. 9. 2009 byla zahájena daňová kontrola za rok 2006, resp. dne 29. 10. 2009 za rok 2007, to znamená,

že tříletá lhůta začala běžet znovu od konce roku 2009, a proto bylo možné daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 doměřit do konce roku 2012, což se stalo, neboť dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 1. 8. 2011, tedy v rámci prekluzivní lhůty. Žalovaný upozornil na to, že soud usnesením ze dne 16. 6. 2011, č.j. 59 A 9/2011-26, odmítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly. Podle žalovaného byl žalobce zastoupen Janou Kadlecovou na základě plné moci ze dne 25. 1. 2005, kterou žalobce Janu Kadlecovou zplnomocnil k zastupování při řízení před správcem daně. Plná moc byla udělena pro blíže neurčená řízení před správcem daně, tedy i pro daňové řízení. Daňová kontrola je přitom jedním z nástrojů, které má správce daně dle § 1 odst. 2 ZSDP k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Správce daně proto zahájil vyměřovací řízení, ale i daňovou kontrolu s osobou, která k tomu byla žalobcem zplnomocněna. Podle žalovaného byla protokolem o ústním jednání ze dne 15. 9. 2009, resp. 29. 10. 2009 daňová kontrola řádně zahájena. Nebylo nutné, aby při zahájení daňové kontroly sdělil správce daně konkrétní pochybnosti, které by ho k zahájení daňové kontroly vedly. Žalovaný odkázal na odlišnost vyměřovacího řízení a daňové kontroly, zdůraznil, že oproti vytýkácímu řízení ve smyslu § 43 ZSDP není předpokladem zahájení daňové kontroly existenci konkrétních pochybností o správném stanovení daně. Podle žalovaného také nejsou důvodné žalobní námitky týkající se ukončení daňové kontroly dne 22. 9. 2010. Tohoto dne při ústním jednání žalobce dostal zprávu o daňové kontrole, byla jím převzata a podepsána, při ústním jednání žalobce nepředložil žádné doklady, ani jiné písemnosti jako důkazní prostředky, nežádal o lhůtu k vyjádření ke zjištěným závadám, uvedl jen svůj nesouhlas a protokol s tím podepsal. Zpráva obsahovala jen ty skutečnosti, které byly se žalobcem projednány v předešlých jednáních dne 26. 4. 2010 a 22. 9. 2010. Doslovné přečtení zprávy žalobce nepožadoval, tato povinnost není stanovena v zákonném předpisu. Žalobce vyjádřil svůj nesouhlas se zjištěními, ve svém vyjádření nežádal o lhůtu k vyjádření ke zprávě, protokol podepsal s tím, že vzal na vědomí skutečnost, že daňová kontrola je ukončena a zpráva projednána. Žalovaný se dále ztotožnil se závěrem správce daně, který námitky proti postupu při ukončení daňové kontroly posoudil jako nepřípustné podání a řízení o nich zastavil. V tomto směru žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu. Ve vztahu k námitce nahlížení do spisu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí ze dne 22. 7. 2011, č.j. 6314/11-1300-506441, žalovaný má za to, že žalobci bylo umožněno nahlížení do spisu v požadovaném rozsahu dle Spisového a skartačního řádu pro územní finanční orgány. Ani následným prošetřením způsobu vyřízení stížnosti žalobce žalovaným nebylo shledáno, že by správce daně nepostupoval v souladu se zákonem. K domněnce žalobce, že podání stížnosti na postup správce daně proti umožnění nahlížení do spisu bylo žalobci na újmu, neboť byla podána stížnost ke komoře daňových poradců, žalovaný uvedl, že postup nesměřoval proti žalobci, ale proti jeho zástupkyni. K námitce nezákonnosti platebních výměrů z důvodu absence odůvodnění žalovaný odkázal na § 32 odst. 3 ZSDP, podle něhož dodatečný platební výměr odůvodnění neobsahuje. Rovněž se ohradil proti námitkám, kterými měl být žalobce zkrácen v důsledku toho, že daň nevyměřilo oddělení vyměřovací. Žalovaný s odkazem na správní spis uvedl, že daňovou kontrolu včetně zhodnocení provedl pracovník správce daně z oddělení kontrolního, dodatečný platební výměr vydal pracovník správce daně z oddělení vyměřovacího, tedy činnost byla vykonávána dle organizačního řádu územních finančních orgánů. Dále žalovaný nesouhlasil s tím, že správce daně měl dle § 31 odst. 8 ZSDP zdůvodnit, kdo a za jakou úplatu připravil starší automobily na STK, tuto povinnost správce daně neměl. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud ověřil, že žalobce podal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007. Platebním výměrem ze dne 24. 11. 2008, č.j. 88567/08/187911/1205, vyměřil správce daně žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 0 Kč a daňovou ztrátu ve výši 3 851 940 Kč shodně s údaji na podaném daňovém přiznání.

Dle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2009 byla se žalobcem, v zastoupení paní J.K. dle generální plné moci ze dne 25. 1. 2005, zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a daně silniční za rok 2006 a 2007. Žalobce byl poučen, že jeho práva a povinnosti při daňové kontrole jsou uvedeny v § 16 ZSDP, k protokolu bylo přiloženo podrobné poučení daňového subjektu při zahájení daňové kontroly o právech a povinnostech při daňové kontrole a zásadě součinnosti. Žalobce byl poučen o možnosti nechat se zastupovat, o sepisování protokolu o ústním jednání a povinnosti zachovávat mlčenlivost. Žalobce ke kontrole předložil účetní závěrku za rok 2006, obrátové rozvahy, hlavní účetní knihy výnosů a nákladů a dlouhodobého hmotného majetku a odpisů, bankovní výpisy, faktury přijaté a vydané, pokladní příjmové a výdajové doklady včetně stvrzenek a paragonů, interní doklady, dále knihy o výkonu vozidel (o přepravě zboží dispečink – dopravní objednávky), kopie technických průkazů a záznamní povinnost k DPH. Dne 25. 9. 2009 byly žalobcem předány další účetní doklady, a to interní účetní doklady, inventura zásob, smlouvy se týkající se provozu pumpy, sestavy dlouhodobého hmotného majetku za rok 2005, 2007 a 2008 a další účetní doklady. Další účetní doklady byly žalobcem předloženy dne 2. 10. 2009, a to kniha vydaných a přijatých faktur za rok 2006, dodatky k nájemním smlouvám, cestovné, výpisy stavu majetku a soupis majetku k 31. 12. 2006. Dne 13. 10. 2009 bylo zahájeno šetření údajů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Žalobcem byly předány rovněž účetní doklady za rok 2007, nato i knihy jízd vozidel. S ohledem na zjištění správce daně na základě předložených dokladů byla dne 29. 10. 2009 zahájena také daňová kontrola z daně příjmů fyzických osob za rok 2007.

Výzvou ze dne 2. 11. 2009 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností, které mu vznikly při kontrole daně z příjmů fyzických osob, a to pokud si žalobce do nákladů zahrnul přijaté faktury vystavené J.I. a společností xx, dle knihy přijatých faktur a záznamní povinnosti, když ale faktury předloženy nebyly. Žalobce byl vyzván, nechť prokáže, že náklady zahrnuté do základu daně uplatnil v souladu se zákonem o daních z příjmů. Žalobce předložil daňové doklady, kopie vystavené společností xx., se sídlem xx. Uvedl, že při nahrávání dat došlo k chybě v číselníku organizací, a při zápisu daňových dokladů naskočila jiná firma. Faktury dodal dodatečně, neboť část faktur byla ukradena, musel požádat o opisy faktur s tím, že část faktur měl uloženou v jiné složce, než která byla předána správci daně.

Další výzvou ze dne 2. 12. 2009 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností a prokázání dalších skutečností. Žalobce byl vyzván, aby prokázal uplatnění nákladů ve smyslu § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to na nákup benzínu na základě předložených pokladních bloků v návaznosti na stvrzenky o nákupu s ohledem na to, že měl evidováno jedno vozidlo s benzinovým motorem. Žalobce byl konkrétně vyzván, aby předložil další doklady prokazující spotřebu benzínu za uvedené období, např. technické průkazy vozidel se spotřebou benzínu a knihu jízd, technické údaje o používaných pracovních

strojích včetně údaje o spotřebě benzínu na motohodinu, knihy a výkazy o provedené práci stroje, např. při stavební činnosti, a to v návaznosti na dosažené tržby pomocí vydaných faktur a písemností týkající se stavebních prací pro odběratele za dané období. Dále správce daně žalobce vyzval, aby prokázal daňovou účinnost nákladů, které si do základu daně zahrnul na základě přijatých faktur vystavených společností xx, s tím, necht' prokáže u jakých vozidel byly opravy či nákupy pneumatik a náhradních dílů či provedení klempířských prací učiněny, případně jak byla předána hotovost za provedené práce či náhradní díly. Žalobce byl vyzván také k prokázání spotřeby materiálu, a to odebrané motorové nafty v návaznosti na její dodávky, její dovoz, přečerpání a placení v hotovosti. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že i tyto náklady byly zahrnuty do základu daně v souladu s § 23 odst. 1, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně žalobce naváděl k předložení dokladů a písemností prokazujících oprávněnou spotřebu benzínu pro jeho ekonomickou činnost. Správce daně měl k dispozici vyjádření likvidátora společnosti xx. ze dne xx, který uvedl, že se nepodařilo kontaktovat bývalého jednatele likvidované společnosti, nemůže se k vystaveným fakturám vyjádřit, neboť nemá k dispozici účetnictví. Uvedl, že žalobci žádné kopie faktur neposkytl. Dne 13. 1. 2010 a 20. 1. 2010 proběhla ústní jednání, při nichž byla vydaná výzva projednána. Další ústní jednání k projednání výzvy se konalo 27. 1. 2010. Žalobce při něm uvedl, že k části přijatých faktur od xx. nejsou platební doklady, neboť platba faktur neproběhla, jinak byly předány kopie platebních dokladů. Při dalším ústním jednání dne 4. 2. 2010 žalobce uvedl, že při platbách společnosti xx. byla hotovost předávána společně s doklady, v sídle na Rádle předával hotovost a doklady osobně, za xx. hotovost přebíral pan Šír. Další výzva k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti byla vydána dne 10. 2. 2010. Týkala se prokázání nákladů, a to odpisů dlouhodobého hmotného majetku. K fakturám vystaveným od xx. žalobce doplnil SPZ vozidel, kterých se faktury týkají. Ke spotřebě benzínu žalobce předložil kopie vydaných faktur a dodacích listů, pracovní stroje se spotřebou benzínu, vydané faktury a přílohy za odběr pohonných hmot a kopie vydaných faktur a dodacích listů, označené pracovní stroje se spotřebou benzínu. Dále předkládal vydané faktury a dodací listy na úklid vozovek a záznamy o provozu vozidla nákladní dopravy k prokázání skutečností, které byly požadovány výzvou ze dne 2. 11. 2009. Dne 29. 3. 2010 pak žalobce předal správci daně některé další listinné důkazy.

Dne 26. 4. 2010 proběhlo ústní jednání, při němž byly projednány zjištěné závady z kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007. Zjištění jsou vtělena do 99 stran protokolu o ústním jednání, jehož přílohou je přehled pokladních výdajových dokladů k nákupu benzínu. Následně proběhla dvě další ústní jednání dne 26. 5. 2010 a 23. 6. 2010, při nichž žalobce předložil své písemné vyjádření a další doklady. Při ústním jednání konaném dne 22. 9. 2010 byla se žalobcem dle protokolu o ústním jednání č.j. 65642/10/187931506628 projednána zjištění učiněná správcem daně na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob a DPH. Žalobce byl seznámen, jak správce daně hodnotí jím předložené důkazy poté, co byl při ústním jednání dne 26. 4. 2010 seznámen s podrobným hodnocením předloženého účetnictví ze strany správce daně a zjištěných nedostatků při daňové kontrole. Žalobce byl seznámen se závěrem správce daně o tom, že ani dodatečně předložené doklady skutečnosti, k jejichž prokázání správce daně žalobce vyzýval, neprokazují. Ve zprávě o daňové kontrole č.j. 74610/10/187931506628 zachytil správce daně kontrolní zjištění. Zpráva byla žalobci následně předána dne 22. 9. 2010 dle protokolu o ústním jednání č.j. 78971/10/187931506628 a žalobcem byla podepsána.

Na základě této zprávy byly potom vydány dodatečný platební výměr ze dne 23. 9. 2010, č.j. 79771/10/187912506336, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 2 422 876 Kč a současně sdělil penále dle § 37b odst. 1 písm. a), písm. c) ZSDP; a dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2010, č.j. 79788/10/187912506336, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 2 058 636 Kč a zároveň sdělil výši penále.

Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta a dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob byly potvrzeny žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22. 7. 2011 č.j. 6413/11-1100-506441. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shodně konstatoval údaje uvedené v žalobcem podaných daňových přiznáních, uvedl, že dodatečné platební výměry byly vystaveny na základě výsledku daňové kontroly, které jsou zachyceny ve zprávě o daňové kontrole č.j. 74610/10/1879315066228, s tím, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 9. 2009, resp. dne 29. 10. 2009. Žalovaný přezkoumal dodatečné platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání, kdy žalobce uplatnil procesní námitky, současně má za to, že nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti sice neuplatněné, ale které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí. Žalovaný neshledal odvolací námitky důvodnými, uvedl, že poté, co byl správce daně na tuto skutečnost upozorněn, doručil řádně dodatečné platební výměry zplnomocněnému zástupci žalobce, námitka nesprávného doručení dodatečných platebních výměrů je tedy bezpředmětná. Žalovaný konstatoval, že správce daně vyhověl žádosti žalobce uplatněné dle § 32 odst. 9 ZSDP, když dne 15. 11. 2010 žádosti žalobce vyhověl. K námitce nahlížení do spisu žalovaný uvedl, že o nahlížení do spisu byl dne 7. 2. 2011 pořízen protokol, do něhož zástupkyně uvedla, že se odvolává proti rozsahu, ve kterém jí bylo umožněno do spisu nahlížet. Toto odvolání bylo posouzeno jako stížnost dle § 261 daňového řádu, z vyrozumění správce daně vyplynulo, že bylo umožněno nahlížet do spisu, který byl veden v požadovaném rozsahu, ani následným prošetřením způsobu vyřízení stížnosti ze strany žalovaného nebylo zjištěno porušení zákona, žalovaný odkázal na vlastní vyrozumění ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5887/11-1500-505589, kdy se s jednotlivými námitkami žalobce řádně vypořádal. Podle žalovaného dále není důvodná námitka absence zahájení daňového řízení a z toho důvodu nemožnosti vydat dodatečné platební výměry. Žalovaný odkázal na § 2 odst. 1 ZSDP, který stanovil, co je daňové řízení. Z § 21 odst. 1 ZSDP pak vyplývaly možnosti zahájení daňového řízení. V případě žalobce byla řádně zahájena daňová kontrola dne 15. 9. 2009, resp. 29. 10. 2009 dle příslušných protokolů o ústním jednání o zahájení daňové kontroly, zahájením daňové kontroly bylo zahájeno daňové řízení. Daňová kontrola pak byla řádně ukončena, byla podepsána zpráva o daňové kontrole, v tomto směru žalovaný odkázal na protokoly ze dne 22. 9. 2010, kdy se žalobcem správce daně projednal zjištění a umožnil mu vyjádřit se ve věci, zpráva o daňové kontrole byla žalobcem podepsána. K vydání dodatečných platebních výměrů došlo po řádném ukončení daňové kontroly, správce daně proto postupoval v souladu se zákonem. Podrobně se žalovaný s námitkami vypořádal již v rozhodnutí ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5934/11-1500-505085, a ze dne 19. 7. 2011, č.j. 6380/11-1500-505085, ve věci zastavení řízení o námitce proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly.

Krajský soud napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního (dále jen „s. ř. s.“) v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek dle § 75 odst. 2 s. ř. s., kterými je soud v duchu dispoziční zásady vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

K projednání podané žaloby bylo nařízeno ústní jednání, při němž oba účastníci setrvali na svých závěrech vyjádřených v písemných podáních. V den konání ústního jednání podal žalobce repliku, v níž zopakoval nejdůležitější body žaloby a dodal, že při nahlížení do spisu žalobce u jiného správce daně – Finančního úřadu v Hustopečích dne 30. 5. 2012 – zjistil, že jsou součástí spisu opět balíky listin bez zřejmého označení jejich obsahu. Dodal, že se zde nacházejí i další listiny, se kterými žalobce nebyl seznámen, z nichž plyne, že byly obcházeny svědecké výpovědi, což byla i odvolací námitka. Navíc byla součástí spisu listina ze dne 8. 10. 2010, kterou žalobce navrhl provést důkaz, v níž je konstatováno, že jeho účetnictví za daná zdaňovací období bylo v pořádku. Žalobce také navrhoval, aby byly v soudním řízení použity i důkazy prováděné v trestním řízení, které bylo na základě trestního oznámení správce daně zahájeno. Uvedl dále, že správní spis není kompletní, některé listiny jsou vynechány, některé tam nebyly. Zdůraznil, že se nikdy nedozvěděl obsah listin, které mu byly předloženy. Dále namítal, že ve spise není úřední záznam o určení osoby, která bude rozhodovat, a to ani u napadeného rozhodnutí. Dále doplnil, že má seznam listin, se kterými nebyl seznámen a které se týkaly neveřejné části spisu. Žalobce se opět zmínil o skutečném sídle společnosti xx., zdůraznil, že společnost opravdu funguje a fungovala, podle něj je relevantní sídlo skutečné, nikoli uvedené, ty pravděpodobně nesouhlasily, o tom žalobce není kompletně informován. Žalobce navrhoval shodně jako v žalobě a doplnění zrušení žalobou napadených rozhodnutí. Žalovaný jen v krátkosti odkázal na svoje písemné vyjádření a navrhoval zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Soud provedl dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s. výpisem z obchodního rejstříku společnosti xx., z něhož zjistil, že sídlo xx bylo v obchodním rejstříku zapsáno až od 19. 9. 2006, nikoli do této doby, jak tvrdil žalobce v žalobě, dále bylo zjištěno, že společnost nefunguje, ke dni 14. 5. 2009 bylo zapsáno její zrušení s likvidací, ke dni 25. 8. 2010 byla společnost z obchodního rejstříku vymazána z důvodu zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku. Soud proto pro nadbytečnost neprováděl žalobcem navrhovaný důkaz sjetinou z internetu ohledně fungování společnosti.

Byl proveden důkaz kopií listiny správce daně č.j. 83429/10/187931506628 (patrně) ze dne 8. 10. 2010, na níž bylo uvedeno, že kontrolu období 2006 – 2007 provedl pracovník správce daně J.V. a konstatováno, že nebyly zjištěny nedostatky podle zákona č. 563/1991 Sb. a nejsou tedy uloženy sankce ani žádná opatření.

Žalobní námitku, že paní K. neměla generální plnou moc, žalobce doplnil o tvrzení, že dne 1. 2. 2006 byla udělena jiná plná moc, ale neví komu, žalobce se odvolával na přehled – registrační spis a navrhoval jím provést důkaz. Z žalobcem předloženého přehledu – registračního spisu bylo zjištěno, že pod položkou č. 25 je uvedeno „plná moc z 1. 2. 2006“.

Pokud žalobce až v replice a při ústním jednání namítal, že závěry správce daně byly činěny na základě svědeckých výpovědí a žalobce byl zkrácen na svém právu být při jejich

provádění přítomen, jednalo se o žalobní námitku uplatněnou po lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s. a soud se jí jako opožděnou nezabýval.

Soud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování prováděného v trestním řízení. Jednat žalobce neupřesnil, jaké konkrétní důkazy z trestního řízení mají být soudem provedeny a k prokázání jakých skutečností rozhodných pro posouzení žalobních bodů mají směřovat. Jednak trestní řízení má jiný účel než řízení daňové, je vedeno jinými zásadami, a pouhá skutečnost, že v trestním řízení jsou prováděny důkazy, sama o sobě neznamená, že dokazování v řízení daňovém trpělo vadami. Pokud byly závěry správce daně postaveny na neunesení důkazního břemene žalobcem v průběhu daňové kontroly, pak případně následně provedené důkazy v trestním řízení, jejichž navržení a provedení v daňovém řízení nic nebránilo, nemohou závěry správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem zvrátit.

Skutečnosti zjištěné při ústním jednání soud posoudil společně s obsahem správního spisu a o žalobních námitkách uvážil následně.

Nejprve se soud zabýval žalobní výtkou nicotnosti, resp. nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu rozporu výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Za nicotný je třeba považovat správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost). K nicotnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí je soud povinen přihlédnout nejen k námitce žalobce, ale z úřední povinnosti. Vlastní definici nicotnosti pak obsahuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního. Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami shora zmíněnými, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu.

Žádné shora popsané vady napadených rozhodnutí soud nenalezl. A o natolik intenzivní vadu, která by způsobovala nicotnost, se nejedná v případě namítaného rozporu výroku a odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani v případě absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a dokonce ani v případě namítané retroaktivity hmotněprávního předpisu.

Namítaná vada spočívající v rozporu mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí je zpravidla považována za vadu způsobující nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Soud však žalobcem tvrzený rozpor mezi výrokem napadeného rozhodnutí a jeho odůvodněním neshledal. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům byla podána ještě za účinnosti ZSDP, jejich doplnění pak již po 1. 1. 2011. Žalovaný tak o nich rozhodoval v době, kdy již nabyl účinnosti nový daňový řád. Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou nejbližší. Žalovaný tedy postupoval právě v intencích tohoto zákonného ustanovení (jež ostatně také citoval ve výroku rozhodnutí), pokud odvolací řízení, zahájené ještě za účinnosti ZSDP, dokončil již podle daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 a aplikoval ustanovení části druhé, hlavy VII, dílu 2 daňového řádu upravující odvolací řízení včetně ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, na který také ve výroci napadených rozhodnutí odkázal.

S ohledem na to, že podstatou výroku rozhodnutí nadřízeného správce daně jako odvolacího správního orgánu je rozhodnutí o tom, jak je naloženo s odvoláním a rozhodnutím správcem daně vydaným v 1. stupni ve smyslu ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu (tj. zda se napadené rozhodnutí mění či zda se napadené rozhodnutí ruší a zastavuje se řízení či zda se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje), byl odkaz žalovaného na ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu (ve spojení právě se shora cit. přechodným ustanovením) ve výroku napadeného rozhodnutí zcela na místě. Absence uvedení všech ustanovení ZSDP a potažmo zákona o daních z příjmů, která byla ve věci aplikována, ve výroku rozhodnutí odvolacího orgánu pak nesrozumitelnost rozhodnutí nezpůsobuje. Rozhodnutí o odvolání je třeba vnímat společně s rozhodnutím správce daně vydaným v 1. stupni řízení jako jeden celek, když teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. V daném případě žalovaný postupem podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu potvrdil napadená rozhodnutí správce daně o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období, čímž potvrdil zjištění učiněná správcem daně a správnost jeho právních úvah o doměření daně. Z odkazu na § 264 odst. 1 daňového řádu ve výroku napadeného rozhodnutí je nutno dovodit právě jen to, že odvolací řízení bylo dokončeno v souladu s uvedeným ustanovením podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného od 1. 1. 2011.

K námitce absence odůvodnění, zda byla dodržena lhůta k doměření předmětné daně a dle kterého právního předpisu toto bylo žalovaným posuzováno, soud odkazuje na znění § 116 odst. 2 daňového řádu, podle něhož musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, což souvisí s principem apelačním, který se v daňovém odvolacím řízení uplatňuje podle § 114 odst. 2 daňového řádu. Kromě toho, že je odvolací orgán povinen vypořádat se všemi uplatněnými odvolacími námitkami, musí odůvodnění jeho rozhodnutí odpovídat i obecným požadavkům na odůvodnění každého rozhodnutí vydaného v daňovém řízení ve smyslu § 102 daňového řádu a musí z něho být zřejmé, že odvolací orgán postupoval také v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu a napadené rozhodnutí správce daně prověřil také nad rámec odvolacích důvodů, tj. prověřil nesprávnosti nebo nezákonnosti v odvolání

neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, vyjdou-li při přezkoumávání najevo.

V souzeném případě žalovaný uvedl v odůvodnění rozhodnutí, že při přezkumu dodatečných platebních výměrů žádné takové skutečnosti nezjistil. Z toho nelze než dovodit, že z úřední povinnosti ani nezjistil, že by správce daně doměřil daň za daná zdaňovací období po uplynutí prekluzivní lhůty. Vzhledem k tomu, že v průběhu daňové kontroly ani v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům a jejich doplnění žalobce zánik práva správce daně daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty nenamítal, žalovaný nepochybil, pokud konkrétně nerozváděl, podle jakých ustanovení případný zánik práva správce daně daň doměřit přezkoumával. Není povinností odvolacího orgánu v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvést veškeré skutečnosti, které při přezkumu napadených rozhodnutí ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu neměly vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. A ze skutečnosti, že se prekluzí práva správce daně daň doměřit žalovaný výslovně v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval, což soud nepovažuje za vadu řízení, která by způsobovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pak nelze dovozovat, že žalovaný postupoval dle nesprávného a neúčinného hmotněprávního předpisu a dopustil se tak přímé retroaktivity. Námitku soud nepovažoval za opodstatněnou.

Soud ověřil, že ve výroku napadeného rozhodnutí žalovaného bylo uvedeno, že daň byla doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Je tak splněn požadavek dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, podle něhož je náležitostí výroku rozhodnutí uvedení právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno.

Pokud není zmíněn hmotněprávní předpis a jeho konkrétní ustanovení v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pak opět protože konkrétní námitky v odvolání byly jen procesního charakteru a žalovaný neshledal žádné skutečnosti s vlivem na zákonnost rozhodnutí správce daně, což výslovně vyjádřil. Protože rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek s rozhodnutími správce daně vydanými v 1. stupni řízení a žalovaný jako odvolací orgán souhlasil s doměřením daně dle ustanovení zákona o daních z příjmů, na něž odkázal správce daně ve zprávě o daňové kontrole, nelze než dovodit, že daň byla žalobci doměřena právě podle těchto ustanovení hmotněprávního předpisu.

Žalobce nesprávně dovozuje, že správce daně a žalovaný postupovali při doměření daně z příjmů fyzických osob dle zákona o daních z příjmů v různých zněních (správce daně ve znění ke dni 23. 9. 2010 a žalovaný ke dni 27. 7. 2011) jen z toho, že správce daně i žalovaný poznamenali, že postupují dle zákona o daních z příjmů s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“. Uvedení příslušného zákona s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“ je běžně používanou praxí, jež reflektuje zásadu, že jsou brány v potaz následné novelizace příslušného právního předpisu a že hmotněprávní nárok, tj. v posuzovaném případě daňová povinnost, se posuzuje dle příslušného zákona ve znění dalších novel platných v době vzniku daňové povinnosti, když případné otázky procesní, tedy např. skutečnost, že daň byla vyměřena až po nabytí účinnosti novely, nemohou mít na posouzení vztahu hmotněprávního vliv. S ohledem na to, že žalobce před správcem daně ani následně žalovaným nenamítal (a ostatně tak nečiní ani v žalobách), že by některá novelizace zákona o daních z příjmů ovlivnila správnost doměření daně, nepovažuje soud absenci uvedení zákona o daních

z příjmů ve znění všech novelizací účinných ke dni vzniku daňových povinností žalobce pro jednotlivá zdaňovací období za vadu rozhodnutí, jež by způsobovala nezákonnost rozhodnutí žalovaného a vydaných dodatečných platebních výměrů, či dokonce jejich nicotnost.

Pokud správce daně a žalovaný v rozhodnutích uvedli, že postupovali dle zákona o daních z příjmů s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“, neznamená to, že se dopustili nepřipustné retroaktivity, a to ze shora uvedených důvodů. Znovu lze uvést, že uvedení tohoto dodatku nelze vyložit tak, že daň z příjmů fyzických osob byla žalobci doměřena dle zákona účinného ke dni vydání rozhodnutí správce daně, tj. ke dni 23. 9. 2010, resp. žalovaného, tj. ke dni 27. 7. 2011, ale ve znění rozhodném pro stanovení daňových povinností žalobce za příslušná zdaňovací období podle shora uvedené zásady pro aplikaci hmotněprávních norem.

Druhou základní námitku prekluze práva správce daně doměřit daň soud posoudil jako nedůvodnou. Při tomto posouzení soud vyšel z toho, že daňová kontrola u žalobce zahájena dne 15. 9. 2009 za zdaňovací období roku 2006 a dne 29. 10. 2009 za zdaňovací období roku 2007 byla zahájena v souladu se zákonem a byla úkonem dle § 47 odst. 2 ZSDP z důvodů, které ještě soud následně rozvede.

Prekluzivní lhůta v souzeném případě počala u obou zdaňovacích období daně z příjmů fyzických osob běžet do 31. 12. 2010, tedy za účinnosti ZSDP. Podle § 47 odst. 1 ZSDP 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. Tam, kde lhůta pro doměření daně neskončila do 1. 1. 2011, se bude běh a délka lhůty řídit daňovým řádem, jež rovněž stanoví obecnou tříletou prekluzivní lhůtu (§ 148 daňového řádu), a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu, počátek běhu lhůty se však bude posuzovat podle § 47 odst. 1 ZSDP. Ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je pak stanoveno zachování právních účinků právních skutečností, které měly vliv na běh lhůty a nastaly před 1. 1. 2011. Dle tohoto ustanovení jsou tak zachovány právní účinky učiněných úkonů správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, v důsledku nichž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

V souzeném případě tak měla tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP skončit k 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010. Pokud před uplynutím této lhůty došlo k zahájení daňové kontroly (dne 15. 9. 2009 za rok 2006 a dne 29. 10. 2009 za rok 2007), nastaly účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP, neboť daňová kontrola je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, a jejím zahájením došlo k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet k 31. 12. 2009. Účinky daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty zůstaly zachovány dle § 264 odst. 4 daňového řádu a prekluzivní lhůta měla uplynout k 31. 12. 2012. Protože k pravomocnému doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 i 2007 došlo dne 1. 8. 2011, tj. v prekluzivní lhůtě, není žalobní námitka důvodná.

K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly soud zjistil ze správního spisu následující rozhodné skutečnosti.

Žalobce udělil dne 25. 1. 2005 obecnou plnou moc k zastupování žalobce v řízení před správcem daně paní Janě Kadlecové. Správci daně bylo zplnomocnění dáno na vědomí dne 31. 3. 2005. V rámci doplnění dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s. soud zjistil, že ve správním spisu – přehledu – registračním spisu – je poznámka o plné moci ze dne 1. 2. 2006 bez upřesnění. Žalobce ale nedokázal uvést, komu a v jakém rozsahu, pro které řízení či jen úkony byla tato plná moc udělena. Ze správního spisu dále plyne, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly č.j. 74984/09/1879931506628 a č.j. 74986/09/1879931506628 ze dne 15. 9. 2009 oznámil správce daně žalobci zahájení daňové kontroly mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a žalobce správci daně předložil účetní doklady k prověření. Další účetní doklady včetně těch za rok 2007 byly správci daně předkládány následně. Poté podle protokolu o ústním jednání ze dne 29. 10. 2009, č.j. 84519/09/1879931506628 byla zahájena také daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Správce daně jednal správce při zahájení daňové kontroly s paní J.K., bylo konstatováno, že se tak děje na základě uvedené plné moci. Dále je zřejmé, že paní J.K. na výzvy správce daně překládala účetní doklady žalobce, některých následně konaných ústních jednání se účastnila jak paní J.K., tak žalobce. Dne 22. 3. 2010 dala paní J.K. správci daně na vědomí, že plnou moc k zastupování žalobce udělenou jí dne 31. 3. 2005 vypovídá, dále se některých ústních jednání účastnila jako třetí osoba (z pozice účetní žalobce, když žalobce vůči ní zprostil správce daně povinnosti mlčenlivosti).

K udělení plné moci a zahájení daňové kontroly došlo ještě za účinnosti ZSDP. Podle ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Podle ustanovení § 21 odst. 1 ZSDP bylo řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“, v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správy daně“ dle § 1 odst. 1, odst. 2 ZSDP, lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně. A jelikož správa daně (§ 1 odst. 2 ZSDP), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle ZSDP splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že správce daně byl na základě udělené plné moci oprávněn v daném případě při zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období jednat s žalobcovou zástupkyní paní J.K. podle § 10 odst. 3 ZSDP. Vymezení zastupování k řízení před správcem daně zahrnuje samozřejmě též zastupování v daňovém řízení. Tolik k námitce, že udělená plná moc se vztahovala na řízení před správcem daně, nikoli na řízení daňové.

Pokud žalobce žalobní bod doplnil, či spíše změnil, z důvodu tvrzení, že plná moc nebyla paní J.K. již udělena, neboť ve správním spisu je zmínka o jiné plné moci ze dne 1. 2. 2006, soud ani tuto zjištěnou skutečnost nepovažoval za důvod vyhovět podané žalobě. Ani sám žalobce tuto plnou moc soudu nepředložil, ani nedokázal uvést, komu že plnou moc ze dne 1. 2. 2006 (která není ve správním spisu založena a byla o ní jen zmínka v přehledu –

registračním spisu) vlastně udělil a v jakém rozsahu a zda tímto došlo k zániku generální plné moci udělené paní J.K. Za rozhodné soud proto považoval, že jak paní J.K., tak žalobce se při zahájení daňové kontroly a v celém průběhu daňového řízení chovali tak, že generální plná moc ze dne 31. 3. 2005, na základě které správce daně s paní J.K. jako zástupkyní žalobce od počátku daňové kontroly jednal, je platná, nebyla vypovězena. Žalobce si byl zastoupení paní Janou Kadlecovou vědom a byl s ním evidentně srozuměn, nijak ho při zahájení daňové kontroly ani v jejím průběhu nezpochybňoval, u některých ústních jednání byl přítomen společně se zástupkyní a ani tehdy její jednání nijak nenapadal, nevystupoval proti němu. Žalobní obranu postavenou na tom, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s osobou, která k zastupování pro daňovou kontrolu nebyla zmocněna, tedy soud považuje za nepřipadnou, žalobce nebyl nijak postupem správce daně na svých právech zkrácen.

Okamžik a způsob zahájení daňové kontroly ZSDP nedefinoval. O zahájení daňové kontroly dle § 16 odst. 1 ZSDP byl obvykle sepsán protokol o ústním jednání, v němž správce daně v souladu s § 12 odst. 1, odst. 2 ZSDP zachytil okamžik zahájení daňové kontroly a její předmět, tj. uvedení konkrétního druhu kontrolované daně za určité zdaňovací období. Přitom je třeba při posouzení zahájení daňové kontroly mít na zřeteli, že za zahájení daňové kontroly se nepovažuje pouze formální zahájení daňové kontroly, po kterém nenásleduje faktické prověřování základu daně a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně ze strany správce daně.

V souzeném případě nebylo zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 dne 15. 9. 2009 formální, neboť již téhož dne žalobce správci daně předložil účetní doklady. Účetní doklady za rok 2007 byly předkládány následně a správce daně na základě zjištění v rámci daňových kontrol dalších druhů daní a na základě šetření účetních dokladů za rok 2007 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů za rok 2007. Takový postup správce daně není rozhodně formální, neboť správce daně začal ihned s činností směřující k prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu § 16 odst. 1 ZSDP.

K námitce, že nezákonnost zahájení daňové kontroly způsobuje absence konkrétních pohybů správce daně o správné výši přiznané daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. 1835/07, soud uvádí následující. Názor o nutnosti konkrétních pochybností ohledně správnosti přiznané daně vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl již byl konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, (publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, (publ. in: Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 vyslovil, že *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup*

nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Je třeba uzavřít tím, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 15. 9. 2009 a následně 29. 10. 2009 nečiní ze zahájení daňové kontroly jen formální úkon správce daně.

Pokud se žalobce dovolává toho, že žalovaný měl zkoumat, jaké důvody vedly správce daně k zahájení daňové kontroly u žalobce a zda to byly důvody zákonné, nezbývá než odkázat na již řečené, tj. že daňové kontrola je v rámci správy daní kontrolním nástrojem správce daně k prověření či zjištění daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně, správce daně nemusí při jejím zahájení disponovat konkrétními pochybnostmi či zjištěními o nesprávném stanovení základu daně a její zahájení u daňového subjektu samo o sobě nemá difamující účinky, jak již zdejší soud v některých ze svých předchozích rozhodnutí konstatoval. Žalovaný nebyl zásadně povinen přezkoumávat důvody, které vedly správce daně k jejímu zahájení.

Soud uzavírá s tím, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 15. 9. 2009, resp. dne 29. 10. 2009, a správce daně při zahájení daňové kontroly nepostupoval nezákonně.

Dále se soud zabýval žalobním bodem, v němž žalobce napadal nezákonnost ukončení daňové kontroly.

K ukončení daňové kontroly mělo dle správce daně a žalovaného dojít dne 22. 9. 2010, tedy ještě za účinnosti ZSDP. Podle § 16 odst. 8 ZSDP účinného ke dni 22. 9. 2010 sepíše o výsledku zjištění pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Pro posouzení otázky, zda byl žalobce zkrácen na svých právech při projednání zprávy o daňové kontrole č.j. 74610/10/187931506628, a zda byla daňová kontrola ukončena v souladu s tehdy platným ZSDP, považuje soud za důležité zrekapitulovat průběh daňové

kontroly, který jejímu ukončení přecházel. Ze správního spisu soud zjistil, že vypracování zprávy o výsledku daňové kontroly předcházela projednání zjištěných nedostatků při ústním jednání dne 13., 20. a 27. 1. 2010 a 4. 2. 2010 (projednání výzvy ze dne 2. 12. 2009), žalobcem byly dodány některé další doklady. Posléze správce daně vydal další výzvu ze dne 10. 2. 2010 k odstranění pochybností. Dne 1. 3. 2010 proběhlo další ústní jednání k projednání výzvy ze dne 10. 2. 2010. Dne 29. 3. 2010 předložil žalobce správci daně další důkazní prostředky. Z protokolu č.j. 44628/10/187931506628 ze dne 26. 4. 2010 plyne, že s žalobcem byla podrobně projednána všechna zjištění správce daně, tohoto projednání se účastnila i paní J.K. jako třetí osoba (účetní žalobce, vůči které zprostil žalobce správce daně mlčenlivosti dle § 24 odst. 4 ZSDP), zjištění správce daně byla vtělena do skoro 100 stran protokolu, jehož přílohou byla zjištění týkající se spotřeby materiálu. S ohledem na rozsah zjištění se žalobce se správcem daně dohodl na lhůtě 30 dnů k vyjádření ke zjištěným nedostatkům. Žalobce se písemně vyjádřil ke zjištěným nedostatkům dne 17. 5. 2010. Při ústním jednání dne 26. 5. 2010, kdy byly projednávány závady zjištěné správcem daně na základě provedené daňové kontroly, žalobce předal správci daně některé další doklady (protokoly o oznámení Policii ČR, přijaté faktury od xx, kopie předávacích protokolů, zakázkových listů, dodacích listů vystavených xx), při tomto ústním jednání měl správce daně k dispozici písemné vyjádření žalobce ze dne 17. 5. 2010. Znovu při ústním jednání konaném dne 23. 6. 2010 (když z protokolu plyne, že předchozí 2 termíny zrušeny pro zaneprázdněnost žalobce) došlo k projednání zjištěných závad, znovu byly žalobcem předloženy některé další doklady. K vlastnímu projednání zprávy o daňové kontrole soud ověřil z protokolu č.j. 65642/10/187931506628, že při ústním jednání započatém v 9,30 hod. správce daně žalobci sdělil, že ani nedávno předložené doklady (které byly podrobně hodnoceny) neprokazují daňovou účinnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednání bylo ukončeno v 10, 45 hod. a žalobce se vyjádřil tak, že s hodnocením správce daně nesouhlasí a odvolá se. Poté byla žalobci předána vypracovaná zpráva č.j. 74610/10/187931506628. Podle protokolu č.j. 78971/10/1879315506628 byla se žalobcem projednána, žalobce byl poučen a bylo mu sděleno, že správce daně má daňovou kontrolu za ukončenou. K ukončení daňové kontroly připojil žalobce jako vyjádření svůj podpis, po sdělení správce daně o tom, že toho dne byl se žalobcem projednán výsledek zjištění daňové kontroly, žalobce uvedl, že nesouhlasí a že se odvolá.

Soud dospěl k závěru, že žalobce nebyl zkrácen na svém právu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku daňové kontroly, nebyl zkrácen na svém právu reagovat na zjištění správce daně a navrhopvat v tomto směru doplnění ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Se všemi zjištěními správce daně byl žalobce seznámen již dne 26. 4. 2010, kdy ho správce daně velmi podrobně seznámil se zjištěními, k nimž při provádění daňové kontroly dospěl. Žalobce si vyžádal dostatečně dlouhou lhůtu 30 dnů, aby se mohl se správcem vymezenými nedostatky seznámit a reagovat na ně. Žalobce této možnosti využil, písemně se vyjádřil a při ústních jednáních konaných následně dne 26. 4. 2010 a 26. 5. 2010 předložil správci daně další účetní doklady a důkazy. Při ústním jednání konaném dne 22. 9. 2010 (jež netrvalo 7 minut, ale téměř 2 hodiny dle časů uvedených v protokolu č.j. 65642/10/187931506628) správce daně na žalobcem předložené vyjádření a předložené důkazy reagoval, sdělil žalobci, že ani tyto další jím předložené důkazy nic nemění na jeho předchozích závěrech o tom, že specifikované výdaje nepovažuje za daňově účinné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce při tomto jednání na závěr správce daně nereagoval věcnými námitkami, neuváděl, že je třeba daňovou kontrolu ještě doplnit o další

důkazy, nic konkrétního proti hodnocení důkazů ze strany správce daně nevznesl, další důkazy nepředložil, ani je neoznačil, vyjádřil jen svůj nesouhlas a záměr odvolat se. Za této situace postupoval správce daně v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP, předložil-li žalobci vypracovanou zprávu o výsledku daňové kontroly, která zachycovala závěrečné hodnocení důkazů včetně těch, které žalobce dodatečně předkládal a s jejichž hodnocením byl již seznámen, a nechal žalobce zprávu podepsat. Podpisem zprávy žalobcem je třeba považovat daňovou kontrolu za ukončenou, protože žalobce již ničeho nenamítal, nepožadoval doplnění daňové kontroly, ani zjištění správce daně. K danému postupu správce daně ničeho nenamítal, vzal na vědomí, že podpisem zprávy je daňová kontrola ukončena, nežádal (jako v případě předchozího ústního jednání dne 26. 4. 2010) lhůtu, aby se mohl ke zprávě ještě písemně vyjádřit a navrhnout její doplnění. Pokud vyjádřil svůj nesouhlas se závěrem správce daně, jednalo se o nesouhlas obecný, žalobce dále vyjádřil vůli, že v dalším řízení využije svého práva odvolat se.

Žalobce ostatně ani nyní v žalobě neuvádí, jaké jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně nemohl v důsledku postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly uplatnit, nespecifikuje, s jakými skutečnostmi a návrhy na doplnění dokazování se správce daně v důsledku postupu při projednání výsledků daňové kontroly nevypořádal, případně mu neumožnil svým postupem uplatnit některé důkazy či návrhy důkazů.

Není také vadou řízení, že při ústním jednání dne 22. 9. 2010 nebyla žalobci celá zpráva o výsledku daňové kontroly čtena. Ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP správci daně pouze ukládalo zprávu o výsledku daňové kontroly písemně vypracovat, zachytit do ní veškerá zjištění z daňové kontroly (včetně reakce na vyjádření daňového subjektu a jeho návrhů na doplnění dokazování a doplnění daňové kontroly, což se v daném případě stalo) a tuto zprávu se žalobcem projednat. V situaci, kdy již byl žalobce v dostatečném předstihu seznámen se zjištěními správce daně z daňové kontroly (viz. protokol č.j. 44628/10/187931506628 ze dne 26. 4. 2010 čítající téměř 100 stran) a poté se správce daně podrobně vyjádřil tak, že ani další žalobcem předložené důkazy jeho předchozí závěr nemění, a žalobce po obdržení písemné zprávy nenamítal, že se chce se zněním zprávy ještě lépe seznámit, nežádal o poskytnutí další lhůty k vyjádření, nebylo povinností správce daně celou zprávu žalobci číst doslova.

Pokud žalobce namítá, že zpráva nemohla být projednána za 7 minut a protokol o ústním jednání č.j. 78971/10/1879315506628 proto nezachycuje pravdivý a skutečný průběh jednání, zcela pomíjí, že předložení písemné zprávy předcházelo ústní jednání konané též den, při němž správce daně detailně reagoval na písemné stanovisko žalobce ze dne 17. 5. 2010 a na jednotlivé dodatečně předložené doklady a zcela jasně sdělil žalobci svoje stanovisko k doměření daně z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období.

Dále je třeba uvést, že postup správce daně (ale běžně i jiných správních orgánů i soudů), kdy jsou používány připravené formuláře či předpřipravené protokoly o ústních jednáních, kam se dopisují aktuálně potřebné údaje, je běžnou praxí, zavedenou především za účelem rychlosti řízení tak, aby sepsání celého protokolu se všemi částmi, které jsou vždy jeho součástí, zbytečně neprodlužovalo dobu úkonu. Tento postup sám o sobě ještě nevede k závěru, že nebyl zachycen skutečný průběh ústního jednání. Pokud měl žalobce nějaké námitky proti obsahu protokolu a proti protokolaci, mohl je uplatnit, což neučinil. Žalobce

opět ani nyní konkrétně neuvádí, jaké skutečnosti měl správce daně do protokolu o projednání zprávy podle něj uvést, aby pravdivý průběh jednání popisovaly.

Soud neuznal ani námitku nedostatečného poučení žalobce při ústním jednání konaném dne 22. 9. 2010, v důsledku čehož žalobce nemohl využít svá procesní práva. K tomu lze uvést, že v době, kdy byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem projednávána, neukládal zákon správci daně, aby žalobce před ukončením daňové kontroly o všech jeho právech v průběhu daňové kontroly a o průběhu ukončení a důsledcích ukončení daňové kontroly pro další řízení poučoval, s výjimkou výslovně uložené povinnosti správce daně upozornit daňový subjekt na to, že bezdůvodné odepření podpisu zprávy není pro platnost ve zprávě uvedených zjištění významné (§ 16 odst. 8 ZSDP). Při provádění a ukončení daňové kontroly byl správce daně povinen postupovat v souladu se základní zásadou daňového řízení, a to zásadou součinnosti s daňovým subjektem, která znamená, že správce daně postupuje tak, aby umožnil daňovému subjektu výkon jeho procesních práv a dbal na jejich dodržování. Nicméně ani tato zásada neznamená, že by správce daně musel o všech jednotlivých právech daňový subjekt při každém dílčím úkonu v průběhu daňového řízení poučovat.

V souzeném případě byl žalobce při zahájení daňové kontroly (viz. jednotlivé protokoly o ústních jednáních o zahájení daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období) vždy poučen o tom, že práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně jsou obsažena v § 16 ZSDP. Rovněž při ukončení daňové kontroly správce daně žalobce upozornil na dle jeho pohledu relevantní právní ustanovení. Soud má za to, že takové poučení o právech daňového subjektu je odpovídající a žalobce v průběhu daňové kontroly jednotlivá procesní práva uplatňoval (vyjadřoval se ke zjištěním správce daně, předkládal důkazy, žádal o změnu termínu ústních jednání, využil práva být v daňovém řízení zastoupen), nenamítal při poučení ze strany správce daně, že poučení nerozumí a neví, jak si v průběhu daňového řízení počínat. Ani při ústním jednání dne 22. 9. 2010, při němž došlo k projednání zprávy o daňové kontrole a jejímu podpisu, žalobce poté, co byl správcem daně na počátku jednání poučen, neuváděl, že by poučení nerozuměl, jen k poučení připojil svůj podpis, aniž by uplatnil nějaké výhrady. Nezbyvá, než konstatovat, že soud nezjistil žalobcem namítané porušení jeho práv a že zpráva o daňové kontrole byla projednána a podepsána v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP a žalobce nebyl zkrácen na svém právu dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP a správce daně nebránil žalobci v realizaci jeho práv při daňové kontrole a respektoval zásadu součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem.

Nyní již k části žaloby směřující do rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5934/11-1500-505085, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí správce daně o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP ze dne 3. 11. 2010, č.j. 89725/10/187930500924, o námitkách žalobce ze dne 19. 10. 2010 vzneseným proti postupu pracovníků správce daně při ukončení daňové kontroly.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č.j. 1 Afs 86/2004-54, publ. pod č. 792/2006 ve Sb. NSS, uvedl následující:

„Z článku 36 odst. 2 Listiny, čl. 4 Ústavy, čl. 13 Úmluvy a čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k této Úmluvě tedy vyplývá, že ve správním soudnictví jsou vždy přezkoumatelná ta rozhodnutí, která se dotýkají základních práv a svobod podle citovaných dokumentů. V tomto

smyslu je nutno vykládat i § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. že rozhodnutím podle tohoto ustanovení jsou především takové úkony správního orgánu, které se dotýkají základních práv a svobod. Krom toho jsou samozřejmě rozhodnutími podle § 65 odst. 1 s. ř. s. i takové úkony správních orgánů, jimiž se zakládají, mění nebo závazně určují i taková subjektivní práva a povinnosti, jež postrádají ústavně či mezinárodně právní základ, tj. která toliko vyplývají z jednoduchého práva.

Krajský soud je proto povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se úkon správního orgánu, proti němuž žalobce brojí, dotýká subjektivních práv a povinností - ať již je jejich pramenem ústavní, mezinárodní či jednoduché právo - žalobce, a zda tedy je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Paušální přístup, který by celou kategorii rozhodnutí (např. právě rozhodnutí o zastavení řízení) vylučoval ze soudní ochrany, není na místě a je v příkrém rozporu s principy právního státu. Vyloučení určitých úkonů ze soudního přezkumu podle § 70 s. ř. s. totiž představuje výjimku z generální klauzule, zužující pravomoc soudů jednajících a rozhodujících ve správním soudnictví; jako kteroukoliv jinou výjimku v právu je zapotřebí vykládat ji restriktivně. Proto nabízejí-li se dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch soudního přezkumu a druhá proti němu, je vždy zapotřebí upřednostnit tu první, resp. v pochybnostech, zda se určitý úkon dotýká práv a povinností žalobce podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a tedy podléhá přezkumu, je na místě usuzovat, že tomu tak je.“

Z uvedeného má soud za to, že v případě napadeného rozhodnutí žalovaného ve věci zastavení daňového řízení je povinen zkoumat, zda napadené rozhodnutí má v konkrétním projednávaném případě povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Povahou takového rozhodnutí (o zastavení daňového řízení ve věci podané námitky proti postupu správce daně po ukončení daňové kontroly) společně s povahou rozhodnutí správce daně o vyřízení námítky se již zabýval Krajský soud v Ústí nad Labem v usnesení ze dne 24. 2. 2005, č. j. 15 Ca 164/2004 – 108, jehož závěry o odmítnutí žaloby směřující proti takovým rozhodnutím byly v řízení o kasační stížnosti podrobeny přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 12. 9. 2006, č.j. 1 Afs 116/2005-137, www.nssoud.cz, uvedl:

„ V případě nezákonné daňové kontroly jsou jiným prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Kontrolovaný daňový subjekt proto bude muset nejprve využít je, a teprve nedosáhne-li jimi ochrany (nadřízený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s.

U nezákonné daňové kontroly není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námitkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl.

s. ř. s. Samotné rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při kontrole nelze proto přezkoumat soudem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. [§ 70 písm. a) § 68 písm. e) s. ř. s.], což současně vylučuje posouzení takového rozhodnutí jako předběžného podle § 70 písm. b) s. ř. s.“

Právě uvedené lze zrekapitulovat se závěrem, že obranou proti vyřízení námitek proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly není žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podaná podle § 65 a násl. s. ř. s. S ohledem na charakter úkonu správce daně a nadřízeného správce daně ve věci vyřízení námitek vznesených ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP není ani rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání námitek této povahy rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., když podstatná je povaha podání, tj. vznesených námitek, o nichž bylo řízení zastaveno. Pokud totiž vyřízením, resp. rozhodnutím správce daně o námitkách proti postupu správce daně nemůže dojít k zásahu do práv žalobce ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a takové vyřízení, resp. rozhodnutí není podrobeno soudnímu přezkumu, pak ani rozhodnutí o zastavení řízení o takové námitce do práv žalobce zasáhnout nemůže a není důvod ani takové rozhodnutí správce daně a žalovaného v řízení o žalobě podané dle § 65 a násl. s. ř. s. přezkoumávat.

Z uvedených důvodů soud žalobu v části směřující do rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011, č.j. 5934/11-1500-505085, odmítl v souladu s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustnou z důvodu kompetenční výluky dle § 70 písm. a) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s.

Pro úplnost soud dodává, že námitky vznesené proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly žalobce zároveň označil jako důvody, v nichž spatřoval nezákonnost daňové kontroly, jež mohla mít vliv na zákonnost doměření daně, a soudem byly tyto námitky řádně vypořádány právě jako součást žaloby směřující proti dodatečným platebním výměrům správce daně a rozhodnutí žalovaného. Tento žalobcův postup tak v podstatě odpovídá charakteru vypořádání se s námitkami vznesenými dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP ze strany správce daně.

K páté námitce týkající se nahlížení do správního spisu soud zjistil, že sdělením ze dne 1. 2. 2011 správce daně zástupkyni žalobce sdělil, že pod pořadovým č. 50 jsou vedeny poznámky správce daně (veřejná část a neveřejná), kdy se jedná o převážně kopie dokladů, které předložil žalobce a které mu byly následně vráceny, s tím, že poznámky jsou v obálkách, na nichž je uveden obsah obálky s označením druhu daně a zdaňovacího období a obecný název písemností a označení č.j. a dat protokolů o ústním jednání, kdy byly písemnosti jako důkaz předloženy, s tím, že položka č. 50 není ve spisu týkajícím se silniční daně, ale ve spisu vedeném ve věci daně z příjmů fyzických osob, protože poznámky jsou vedeny společně. Popsané skutečnosti nejsou mezi účastníky sporné, žalobce je výslovně zmiňuje v žalobě.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 2. 2011, č.j. 15509/11/187912500943, soud ověřil, že zástupkyně žalobce se dostavila ke správci daně, požadovala nahlízet do spisu, byly jí předány opisy seznamů písemností ze spisu. Na vlastní fotoaparát si zástupkyně pořídila kopie písemností. Bylo jí sděleno, že složka č. 50 (kontrolní poznámky) nemají samostatný seznam písemností a byly jí předloženy k nahlížení. Zástupkyně do nich odmítla nahlízet,

dokud nebude vyhotoven seznam těchto písemností a sdělila, že si podává odvolání do rozsahu, v jakém jí bylo do spisu umožněno nahlížet, neboť není zřejmé, co balík obsahuje. Výzva k zaplacení správního poplatku ve výši 2 790 Kč se týkala zaplacení správního poplatku za vydání kopií daňových přiznání, které správce daně obdržel od žalobce. Správce daně zástupkyni sdělil data nabytí právní moci platebních výměrů vydaných konkludentně, ubezpečil ji o tom, že spis je kompletní a že jí bylo umožněno nahlédnout do všech důkazních prostředků týkajících se daňové kontroly a doměření daně. Následně si zástupkyně žalobce podala odvolání do rozsahu, v jakém jí bylo umožněno do spisu žalobce nahlédnout. Správce daně odvolání posoudil dle § 261 ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu jako stížnost a dne 22. 4. 2011 sdělil žalobci, že stížnost nebyla po provedeném šetření shledána důvodnou, neboť dne 7. 2. 2011 byl zpřístupněn celý spis žalobce k nahlížení včetně položky č. 50 – nadepsaných obálek s vypsányými typy dokumentů a nebylo povinností správce daně vést seznam těchto písemností.

Žalobce si v zastoupení podal podnět k prošetření vyřízení stížnosti, v němž opět poukazoval na to, že položka č. 50 nebyla opatřena přehledem o obsahu písemností, spis tak není veden v souladu se zákonem o archivnictví a vyhláškou o spisové službě. Pod č.j. 5887/11-1500-505589, ze dne 29. 6. 2011, žalovaný žalobce vyrozuměl o tom, že jeho podnět k prošetření nebyl shledán důvodným, neboť žalobci byly předloženy i poznámky správce daně (jejich veřejná část), které teprve slouží k přípravě dokumentů, jež jsou součástí spisu. Obsah obálek, které tvořily položku č. 50, byly žalobci předloženy k nahlédnutí, žalobci byl obsah celé této složky objasněn.

Nahlížet do svého daňového spisu se žalobce v zastoupení své zástupkyně domáhal v daňovém řízení zahájeném za účinnosti ZSDP, podle přechodného ustanovení § 264 odst. 8 daňového řádu se proto při vedení spisu a nahlížení do spisu postupuje podle ZSDP, žalobcův nesouhlas s rozsahem, v němž mu do spisu bylo povoleno nahlédnout, byl již procesně vyřízen postupem podle § 261 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu.

Nahlížení do spisu bylo upraveno v ustanovení § 23 ZSDP, kdy odst. 1 cit. ustanovení zakotvil právo daňového subjektu nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností, odst. 2 potom vymezil části spisu, do nichž daňový subjekt nahlížet oprávněn nebyl, s výjimkami zde uvedenými. Početná judikatura správních soudů i Ústavního soudu se výkladech tohoto ustanovení zabývala, ale ať už řešila oprávnění daňového subjektu nebo častěji rozsah, ve kterém může daňový subjekt v průběhu daňového řízení do svého spisu nahlížet, vnímala institut nahlížení do spisu jako významný procesní prostředek daňového subjektu, jak se seznámit se stavem důkazního řízení (samozřejmě pokud bylo do spisu nahlíženo v rámci probíhajícího daňového řízení). Nahlížení do spisu je totiž důležitým dílčím procesním právem, prostřednictvím kterého se daňový subjekt může seznámit s důkazními prostředky, které správce daně v řízení i bez součinnosti daňového subjektu opatřil, může se seznámit s postupem správce daně v jakémkoli stadiu daňového řízení, a tak na kroky správce daně adekvátně reagovat, nahlížením do spisu může daňový subjekt zjistit, co bylo podkladem pro vydaná rozhodnutí správce daně.

Z žalobního bodu uplatněného v zákonné lhůtě ovšem plyne, že podstatou žalobní námitky není zpochybnění rozsahu, v němž bylo zástupkyni žalobce do spisu umožněno nahlédnout, ale vlastně to, že několik obálek, které obsahovaly poznámky správce daně

a kopie důkazních prostředků předložených žalobcem a které byly nadepsány do co druhu daně a zdaňovacího období a opatřeny obecným označením druhu písemností a vedeny pod položkou č. 50 spisu, neobsahovalo podrobný soupis všech těchto pořízených listin založených do obálek. Pokud byl žalobce dopředu správcem daně upozorněn na to, jaký druh listin se v obálkách vedených pod položkou č. 50 nachází (viz. sdělení správce daně ze dne 1. 2. 2011) a při ústním jednání dne 7. 2. 2011 byly žalobci zpřístupněny i tyto obálky, které obsahovaly podklady pro vyměření daňové povinnosti, což žalobce nijak nerozporuje, nelze dospět k závěru, že žalobce byl zkrácen na svém právu nahlížet do spisu dle § 23 ZSDP způsobem, který mohl mít vliv na stav důkazního řízení, tj. způsobem, který mohl negativně ovlivnit možnost žalobce předkládat či označovat další důkazní prostředky či doplňovat odvolací námitky a vznášet další argumenty proti úvahám, zjištěním a závěrům správce daně zachycených ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce pak tuto námitku nespojuje s tvrzením, že by snad v důsledku nevedení a nepředložení seznamu písemností, které mu byly předloženy k nahlížení dne 7. 2. 2011, došlo k nesprávnému stanovení jeho daňové povinnosti, protože správce daně k některému z jím předložených účetních dokladů (soud k tomu konstatuje, že převzetí účetních dokladů bylo vždy zachyceno v protokolech o ústním jednání, proti jejichž obsahu žalobce nic nenamítal) nepřihlédl a zcela jej jako důkaz opomenul. Pokud žalobce namítá, že v důsledku toho neví, co se stalo důkazním prostředkem a co nikoli, nikde není zachycen jejich obsah, není jeho obrana důvodná. Žalobce zcela opomíjí, že tyto skutečnosti byly podrobně zachyceny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole č.j. 74610/10/187931506628 a hodnocení důkazních prostředků bylo předmětem četných ústních jednání, která předcházela projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Soud uzavírá tím, že v daném případě neumožnění nahlédnout do soupisu písemností v obálkách z důvodu nevedení takového soupisu písemností určité složky spisu, která prokazatelně byla žalobci předložena k nahlížení, nepovažoval za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 ods. 1 písm. c) s. ř. s.

Pokud žalobce při ústním jednání namítal, že má seznam listin, se kterými nebyl seznámen, protože byly součástí neveřejné části spisu, pak soud konstatuje, že takový seznam soudu ani nepředložil a soudu svoje tvrzení v tomto směru nijak neprokázal. Za rozhodující soud považuje, že podle § 23 odst. 2 ZSDP nebyl daňový subjekt do neveřejné části spisu oprávněn nahlížet. Žalobce nenamítal, že by některé konkrétní listiny byly do neveřejné části spisu zařazeny v rozporu s § 23 odst. 2 ZSDP, či že správce daně a žalovaný v daňovém řízení nesprávně posoudili důvody, pro které se žalobce domáhal nahlédnutí do neveřejné části spisu, neboť takové požadavky ze strany žalobce zazněly jen ve vztahu k soupisu obálek položky č. 50. Tato část spisu byla žalobci zpřístupněna, jak soud popsala shora.

K dílčí poznámce o podání stížnosti na zástupkyni žalobce ke Komoře daňových poradců soud uvádí, že z obsahu předloženého správního spisu není patrné, že by tato okolnost jakkoli ovlivnila procesní postup správce daně a žalovaného vůči žalobci v probíhajícím daňovém řízení.

K části žaloby týkající se nezákonné výzvy k zaplacení správního poplatku za vydání kopií listin z daňového spisu a v důsledku nevydání těchto kopií nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2011, č.j. 5422/11-1400-506218, soud uvádí, že tato námitka s napadeným rozhodnutím nesouvisí. Žalobce sice žádal o vydání kopií listin ze svého

daňového spisu při jednání dne 7. 2. 2011, které se týkalo jak doměření DPH, tak daně z příjmů fyzických osob, nicméně z protokolu o tomto ústním jednání a obsahu daňového spisu vedeného pro DPH a pro daň z příjmů fyzických osob plyne, že žádost o vydání kopií listin směřovala k vydání kopií daňových přiznání k DPH (žalobce listiny v žalobě označoval jen obecně, o jaké kopie žádal, však plyne právě z označení listin ve spisu). Namítané porušení zákona a nezákonnost výzvy k zaplacení správního poplatku tak nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, které se týkalo doměření daně z příjmů fyzických osob.

K šesté námitce absence odůvodnění dodatečných platebních výměrů soud konstatuje, že ani tuto námitku nepovažoval za důvodnou. Podle § 32 odst. 3 ZSDP účinného v době vydání dodatečných platebních výměrů platilo, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Z právě citovaného se podává, že ne každé rozhodnutí správce daně muselo obsahovat odůvodnění, ve kterém by správce daně rozebral důvody pro vydání rozhodnutí. Např. právě v případě, kdy odůvodnění rozhodnutí správce daně je již daňovému subjektu známé z jiného dokumentu, pak bylo ovšem povinností správce daně takový dokument, který obsahuje důvody rozhodnutí správce daně, v rozhodnutí označit.

Soud má shodně se žalovaným za to, že tomuto zákonnému požadavku zakotvenému v § 32 odst. 3 ZSDP správce daně dostál. Dodatečné platební výměry obsahují část označenou jako odůvodnění, v němž správce daně odkazuje na důvody svého rozhodnutí obsažené ve zprávě o daňové kontrole č.j. 74610/10/187931506628 projednané dne 22. 9. 2010 a zároveň zdůvodňuje, že penále bylo stanoveno podle § 37b ZSDP ve výši 20 % z doměřené daně a 5 % zrušené ztráty. Správce daně zákon neporušil a vydané dodatečné platební výměry nejsou nezákonné či nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů jen proto, že správce daně znovu důvody pro dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob obsažené ve zprávě o daňové kontrole v odůvodnění dodatečných platebních výměrů neopakoval.

Totéž lze uvést k námitce nesdělení konkrétních důvodů doměření daně ve sdělení správce daně ze dne 15. 11. 2010, č.j. 92163/187912506336. Podle § 32 odst. 9 ZSDP mohl daňový subjekt využít svého práva požádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána, odchylovala-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení. Zákon pro sdělení těchto důvodů správcem daně nestanovil žádné náležitosti, obsah sdělení důvodů dle § 32 odst. 9 ZSDP však musel zaručit daňovému subjektu možnost seznat důvody rozhodnutí správce daně (hodnocení důkazů a úvahy správce daně dle § 2 odst. 3 ZSDP a hodnocení unesení důkazního břemene a konečné důvody pro doměření daně v určité výši). Zda tyto požadavky obsah sdělení správce daně v konkrétním případě splňuje, dle přesvědčení soudu záleží také na průběhu daňového řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo.

V daném konkrétním případě má soud za to, že odkaz správce daně na zprávu o daňové kontrole ve sdělení ze dne 15. 11. 2010, č.j. 92163/187912506336, postačil. Zpráva o daňové kontrole byla shledána soudem přezkoumatelnou, správce daně v ní zmiňoval nejen průběh daňové kontroly, ale hodnotil jednotlivě i v souhrnu žalobcem předložené důkazní prostředky podle zásady dle § 2 odst. 3 ZSDP, ze zprávy je zřejmé, že tyto důkazní prostředky správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, neprokazující, že určitá část výdajů byla žalobcem uplatněna v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zpráva obsahuje zjištění správce daně, na základě kterých dospěl k důvodům pro doměření daně z příjmů fyzických osob za daná zdaňovací období v dané výši. V takové situaci pak není nutné, aby sdělení správce daně na žádost žalobce podanou dle § 32 odst. 9 ZSDP všechny tyto skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole opakovalo, když žalobci byl stejnopis zprávy o daňové kontrole předán a měl ji tak v plném znění k dispozici a zpráva s ním byla v souladu se zákonem projednána, jako soud vyložil shora.

Není pravdou, že by u žalobce neproběhlo závěrečné hodnocení důkazních prostředků. To je obsaženo právě ve zprávě o daňové kontrole, na níž v souladu s § 32 odst. 3 ZSDP správce daně v dodatečných platebních výměrech odkázal. Daňová kontrola byla u žalobce prováděna pověřenými pracovníky správce daně, jejichž jména byla uvedena v jednotlivých protokolech, resp. dalších písemnostech vyhotovovaných v průběhu daňové kontroly. Dodatečné platební výměry pak byly v souladu s § 32 odst. 2 písm. g) ZSDP opatřeny vlastnoručním podpisem pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otiskem úředního razítka se státním znakem. Pracovník, který daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 žalobci doměřil, tj. stanovil dodatečným platebním výměrem základ daně a její výši, a také penále, nebyl znovu povinen svoje úvahy, jež vedly k doměření daně, žalobci sdělovat v odůvodnění dodatečným platebním výměrů právě s ohledem na znění § 32 odst. 3 ZSDP a skutečnost, že s důvody doměření daně již byl žalobce seznámen. Pokud žalobce vyvozuje z absence celého odůvodnění dodatečných platebních výměrů, že u něj doměření daně neproběhlo, vyměřovací řízení neskončilo, mýlí se. Jak již soud uvedl, zahájením daňové kontroly bylo u žalobce zahájeno daňové řízení, po ukončení daňové kontroly nemusí správce daně již znovu vyměřovací řízení zahajovat. Pokud výsledky daňové kontroly vedou správce daně k doměření daně, vydá dodatečný platební výměr. Tento postup lze dovodit ostatně i ze znění § 16 odst. 8 ZSDP, podle něhož dokonce je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Je zřejmé, že ZSDP žádné další procesní kroky správce daně mezi vypracováním zprávy o daňové kontrole, jejím projednáním a následným vydáním dodatečných platebních výměrů nepředpokládá.

Namítá-li žalobce nedostatek aktivity správce daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, lze na tuto dílčí námitku reagovat obecně, neboť žalobce nekonkretizuje, jaké skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně správce daně v jeho případě pominul. Správce daně byl sice dle § 31 odst. 2 ZSDP povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, nicméně tato zásada nemůže být vykládána tak, že správce daně byl povinen sám z úřední povinnosti zjistit vše rozhodné pro správné stanovení daně. Tuto zásadu je nutno vykládat s ohledem na ustanovení § 31 odst. 8 a odst. 9 ZSDP, jež upravovala rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce

daně. Žalobce v žalobě správci daně nevytýká konkrétně, jak mělo být ještě jeho úsilí o správné stanovení daně zvýšeno, neuvádí, jaké důkazní prostředky správce daně opomenul, ač se jejich provedení žalobce domáhal či je správci daně předložil nebo označil, neuvádí, jaké skutečnosti plynoucí z předložených důkazů správce daně konkrétně při stanovení daňové povinnosti žalobce nezohlednil.

Pro posouzení důvodnosti poslední námitky jsou pak podstatná ustanovení ZSDP, upravující důkazní břemeno daňového subjektu a správce daně.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP prokazoval daňový subjekt všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak správce daně prokazoval dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, přehledně ji shrnul např. v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124, (všechny cit. rozsudky dostupné na www.nssoud.cz), v němž odkázal na rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996, <http://nalus.usoud.cz/>). Nejvyšší správní soud také zmínil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (s odkazem na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Dále zdůraznil, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (s odkazem na rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

Podle Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124: „*Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119,*

a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).“

Soud konstatuje, že žalobce vyšel z nesprávného pochopení důkazního břemene správce daně, když porušení § 31 odst. 8 ZSDP dovozuje z toho, že správce daně neprokázal a nezdůvodnil, kdo a za jako úplatu připravil starší automobily na STK. Aby správce daně dostál své povinnosti unést důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP, nemusí prokázat, že údaje o určitém obchodním případě jsou v rozporu se skutečností, protože ta byla jiná a prokázat jaká (viz. shora citovaná část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124), ale postačí, pokud identifikuje konkrétní skutečnosti, na základě kterých mu vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti a průkaznosti předložených účetních dokladů.

Soud má za to, že tomuto požadavku správce daně dostál. Z předloženého obsahu spisu jsou důvodné pochybnosti správce daně o věrohodnosti žalobcem předložených kopií faktur vystavených xx. zřejmé a rozhodně se tyto pochybnosti nezakládaly jen na zjištění, že část předložených kopií faktur a předávacích protokolů vozů s uvedením data vystavení do 19. 9. 2006 byla opatřena razítkem dodavatele xx., kde jako sídlo bylo uvedeno Hlušice, tedy sídlo zapsané v obchodním rejstříku až od 19. 9. 20 6, jak soud ověřil z výpisu obchodního rejstříku společnosti xx. Tyto pochybnosti ohledně uskutečnění obchodních případů plynuly již z toho, že žalobce původně k těmto obchodním případům evidoval v knize přijatých faktur za rok 2006 a záznamní povinnosti k DPH faktury uvedených čísel jako přijaté od J.I., xx a xx., xx (správce daně měl ověřeno, že se jedná o nekontaktní subjekty). Teprve po výzvě správce daně k předložení faktur přišel žalobce s vysvětlením, že konkrétní faktury byly vydány dodavatelem xx. a k chybnému zachycení došlo při následném zadávání dodavatelů do počítačového systému (z důvodu krádeží účetnictví a PC) z důvodů podobnosti kódu dodavatele, který byl chybně zadán a způsobil záměnu. Správce daně však žalobci podrobně vysvětlil, že jeho tvrzení nemá za prokázané a svoji argumentaci založil na tom, že kódy dodavatelů, které žalobce uvedl, byly jiné (zjištěno z předložené pokladní knihy za rok 2006), a na tom, že tvrzení o dodatečném chybném zadání přijatých faktur není pravdivé, protože ani na některých účetních dokladech vystavených, případně vytištěných předtím (před tvrzenou krádeží PC) nebyl uveden jako dodavatel xx., ale právě J.I. či xx. To vše přispělo k důvodným pochybnostem správce daně o věrohodnosti předložených kopií faktur vystavených xx. Dále původní tvrzení žalobce o tom, že kopie faktur zčásti získal tak, že požádal o jejich opisy, popíral likvidátor této společnosti, který uvedl, že účetnictví mu jednatel této společnosti nepředal a opisy faktur žalobci on nevystavoval. Žalobce se poté bránil tím, že jeho zástupkyně toto uvedla nesprávně, opisy faktur nebyly vyžádány (zde si soud nemohl nevšimnout, že tvrzení žalobce v tomto směru nebyla konzistentní, ve svém vyjádření ze dne 17. 5. 2010 naopak žalobce znovu uvedl, že si kopie zcizených faktur musel vyžádat a nenese odpovědnost za razítko, které dodavatel užívá). Na základě těchto zjištění společně s uvedením až následně zapsaného sídla na předložených kopiích daňových dokladů si mohl správce daně celkem logicky učinit závěr o dodatečném vystavení všech předložených specifikovaných kopií faktur vystavených xx. Soud neshledal důvodným návrh žalobce na doplnění dokazování před soudem o skutečném sídle a provozování podnikání společnosti xx., neboť, jak již bylo řečeno, otázka sídla společnosti xx. nebyla jedinou skutečností, která vyvolala pochybnosti správce daně. Nadto měl žalobce v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení dostatek prostoru, aby pochybnosti správce směru v tomto směru

rozptýlil, a soud není v soudním přezkumném řízení povolán k tomu, aby nedostatek aktivity žalobce v tomto směru nahrazoval.

Na tom, že správce daně má pochybnosti o daňové účinnosti výdajů, k jejichž prokázání žalobce vyzval, nic nemění ani jeho vyjádření ze dne 8. 10. 2010, že účetnictví žalobce bylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. Pochybnosti správce daně o konkrétních účetních případech plynou z celého průběhu daňové kontroly, závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole a doměření daně z příjmů fyzických osob dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 9. 2010. Vyjádření správce daně až ze dne 8. 10. 2010, tedy až po vydání dodatečných platebních výměrů, tak není důkazem o tom, že veškeré účetní doklady byly bezvadné a vyvracející pochybnosti správce daně a toto vyjádření nemůže předchodit závěry správce daně zvrátit. Soud dovozuje, že tímto vyjádřením dal správce najevo jen svou vůli nezhajovat s žalobcem řízení o uložení sankcí či jiných opatření, jak bylo možno z tohoto vyjádření seznat.

K námitce nedostatečně vedeného dokazování při spotřebě benzínu soud uvádí, že taktéž není důvodná, neboť důkazní břemeno v tomto směru leželo na žalobci, což žalobce ostatně nijak konkrétně nerozporuje. Bylo zásadně jeho povinností prokázat, že výdaje, které si v daňových přiznáních uplatnil, byly skutečně daňově účinnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak k tomu byl správcem daně vyzván. Není tedy na místě vytýkat správci daně, že dokazování v tomto směru nevedl dostatečně.

K námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu absence založení úředního záznamu o určení osoby, která bude rozhodovat, soud uvádí, že byla uplatněna až po uplynutí zákonné lhůty k rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s. a soud se jí pro opožděnost nezabýval.

Pro úplnost soud uvádí, že si byl vědom, že součástí předloženého správního spisu nebyly obálky s poznámkami správce daně a kopiemi účetních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, nicméně tato skutečnost nebránila soudu v přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu a z hlediska vznesených námitek, které nesměřovaly do konkrétního hodnocení předložených účetních dokladů, ale především do procesních postupů správce daně a žalovaného.

Lze tak uzavřít s tím, že žaloba nebyla shledána důvodnou a byla zamítnuta postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : 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 Liberci dne 26. září 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu