



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce J.Ch., zast. JUDr. Josefem Kašparem, advokátem se sídlem v Karlových Varech, Jáchymovská 27, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.10.2008, čj. 7784/08-1100-402099 a ze dne 20.10.2008, čj. 7788/08-1100-402099,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20.10.2008 č.j. 7784/08-1100-402099 a dodatečný platební výměr č. 1060003457 vydaný Finančním úřadem v Sokolově dne 1.11.2006 č. 86459/06/155910/0556 se zrušují a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20.10.2008 č.j. 7788/08-1100-402099 se zamítá.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou k poštovní přepravě dne 2.1.2009 a Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 5.1.2009 žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 20.10.2008 č.j. 7784/08-1100-402099. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru čj. 86459/06/155910/0556, vydaného Finančním úřadem v Sokolově dne 1.11.2006, kterým žalobci byl dodatečně stanoven základ daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2001 ve výši 460.416 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 125.954 Kč. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla soudem evidována pod sp.zn. 30 Ca

1/2009. Žalobou podanou k poštovní přepravě dne 2.1. 2009 a soudu doručenou dne 5.1.2009 žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 20.10.2008 č.j. 7788/08-1100-402099, kterým zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č.j. 86461/06/155910/0556 vydanému Finančním úřadem v Sokolově dne 1.11.2006, kterým žalobci byl dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002 ve výši 559.372 Kč a dodatečně byla vyměřena daň ve výši 156.903 Kč. Tato žaloba byla u soudu evidována pod sp.zn. 30 Ca 2/2009. Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 10. února 2009 č.j. 30 Ca 2/2009-31 žalobu vedenou u Krajského soudu v Plzni pod sp.zn. 30 Ca 2/2009 spojil ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp.zn. 30 Ca 1/2009 s tím, že obě žaloby budou vedeny nadále pod sp.zn. 30 Ca 1/2009. Usnesení nabylo právní moci dne 23.2.2009.

Obě žaloby směřující proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 a 2002 obsahují zcela totožné žalobní výtky, které soud rozčlenil do **sedmi žalobních bodů**.

1. Žalobce tvrdil, že ve zdaňovacím období 2001 a 2002 došlo k doměření daně z příjmu fyzických osob po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zák. o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. (dále jen daňový řád, d.ř.). Správcem daně nebyl učiněn úkon prodlužující tříletou prekluzivní lhůtu stanovenou pro vyměření daně, neboť tímto úkonem podle žalobce nemůže být samotné předvolání svědka Poláka, protože jeho výslech jednak nemá vztah ke zdaňovacímu období roku 2001, ale pouze ke zdaňovacímu období roku 2002, ale zejména proto, že výslech tohoto svědka nebyl v průběhu odvolacího řízení vůbec proveden. Podle žalobce předvolání svědka není přitom úkonem prodlužujícím lhůtu pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, protože předvolání a výslech svědka v daném případě jsou úkony směřující k prověření závěrů správce daně, který daň již vyměřil. Podle žalobce tříletá lhůta k vyměření daně je zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena nebo doměřena vydáním platebního výměru a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen a to bez ohledu na to, že odvolací řízení případně probíhá až po uplynutí této lhůty. Žalobce dále tvrdil, že rozhodnutí o odvolání, kterým bylo odvolání daňového subjektu zamítnuto nebo prvostupňové rozhodnutí správce daně bylo zrušeno, není rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně. Z těchto důvodů žalobce tvrdil, že **k doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2001 a 2002 došlo po uplynutí lhůty stanovené v § 47 d.ř. , neboť tato lhůta uplynula dne 31. 12. 2007.**

2. Žalobce tvrdil, že dodatečný platební výměr byl vydán v obou zdaňovacích obdobích předčasně, neboť správce daně nečekal na jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole a nevyčkal ani na seznámení jeho manželky, jako spolupracující osoby s výsledky daňové kontroly prováděné u žalobce. **Správce daně tím předjímal výsledek daňové kontroly a nepostupoval v souladu s ust. § 2 odst. 1 a § 31 odst. 2 daňového řádu.** Správce daně před skončením daňové kontroly v rámci zprávy o provedené daňové kontrole hodnotil skutečnosti vztahující se k žalobci i k jeho manželce, aniž by dal možnost vyjádřit se k nim a navrhopat důkazy, tím došlo k **porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a f) daňového řádu, porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 38 odst. 2 téže Listiny.** Tím, že správce daně vydal dodatečný platební výměr předčasně, předčasně ukončil daňovou kontrolu, aniž s jejími výsledky a závěry seznámil manželku žalobce, jako spolupracující

osobu a v průběhu daňové kontroly jí **neumožnil využití práv podle § 16 odst. 4 písm. c), e), f) daňového řádu**, zkrátil tím žalobce na jeho právech.

3. Další žalobní výtky žalobce vázal na **výzvu vydanou Finančním úřadem v Sokolově dne 22.12.2005** vydanou na podkladě ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tvrdil, že v případě, má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně, musí se jednat o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou a právě těmto požadavkům předmětná výzva neodpovídá. Žalobce tvrdil, že při zahájení daňové kontroly dne 28.1.2004 sdělil správci daně, že doklady potřebné pro daňovou kontrolu předložil Policii ČR. Správce daně tak měl předmětné doklady sám k dispozici, neboť, aniž by daňový subjekt informoval, vyžádal si tyto doklady od policie, avšak přesto požadoval po daňovém subjektu prokázání skutečností, které se o obsah těchto dokladů mohly opírat. Správce daně ve výzvě neuvedl jaké konkrétní pochybnosti má a jakých údajných nedostatků v účetních dokladech se mají týkat a právě tím postupoval v rozporu s § 2 odst. 2 daňového řádu. Pokud správce daně nesprávně a neurčitě vymezí rozsah skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, pouhým odkazem na § 31 odst. 9 daňového řádu, pak se jedná o vadu řízení, která má vliv na jeho zákonnost. Žalobce tvrdil, že nelze souhlasit s názorem žalovaného, podle kterého v případě nachází-li se daňové řízení ve fázi kontroly a daňový subjekt neplní své povinnosti plynoucí z daňového řádu, vydává správce daně vždy výzvu podle § 16 odst. 2 písm. c) ve spojení s § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle žalobce ve smyslu § 32 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Způsob jakým správce daně daňové řízení provádí, upravuje část třetí daňového řádu označená jako řízení vyměřovací. Vzniknou-li přitom pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Náležitosti takové výzvy upravuje § 43 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce proto právní názor správce daně, že konkretizace jeho pochybností nepatří k náležitostem výzvy, není správný.

4. Další žalobní výtku žalobce směřoval k závěru správce daně, který pojal pochybnosti, zda poplatník vyplácel finanční prostředky třetím osobám a to J.P., P.P. a J.J. Vycházel přitom z protokolu o ústním jednání před Finančním úřadem v Sokolově ze dne 10.11.2005 a z výpovědi žalobce učiněné na Policii ČR dne 24.1.2003. Žalobce tvrdil, že záznam pořizený Policií ČR ze dne 24.1.2003 nebyl ke dni 22.10.2007 součástí spisu správce daně. Ve spisu správce daně nebyl ani dodatek úředního záznamu Policie ČR z 24.7.2003, který žalovaný zmiňuje na čl. 18 svého rozhodnutí ve vztahu se zdaňovacím obdobím 2001 i 2002. Žalobce tvrdil, že navíc výpověď učiněná podle § 158 odst. 5 tr.ř. nemůže být pokládána za důkaz, který by byl proveden před soudem a nemůže být považována ani za důkazní prostředek v jiném řízení, zejména ne v daňovém. Uvedené důkazy nebyly vůbec v rámci daňové kontroly pořizeny a žalobce s nimi tím nebyl ani seznámen.

5. Žalobce tvrdil, že správce daně ani žalovaný nevyřešili otázku, zda na daňový subjekt přešlo právo k věcem nabízeným do prodeje třetími osobami či nikoliv a zda tím došlo oprávněně ze strany správce daně k přesunu daňově neuznatelných příjmů a výdajů do příjmů a výdajů daňově uznatelných. Tyto skutečnosti nebyly důsledně vzaty v potaz, přestože správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 22.10.2008 uvedl, že v případě výkupu

zboží firmou Václav Ježek a Elektro Ježek, s.r.o. se jednalo o komisioní prodej a správce daně námitku daňového subjektu v tomto směru, jak je uvedeno v odvolání, pokládal za opodstatněnou. Podle žalobce odvolacímu orgánu lze vytknout i tu skutečnost, že nepřihlédl k uvedenému závěru správce daně prvního stupně, byť učiněnému v rámci odvolacího řízení při doplňování řízení a tímto závěrem se při novém hodnocení důkazů ani nezabýval.

Žalobce tvrdil, že správce daně ani žalovaný nerozporovali existenci zboží a dovodili, že došlo k převodu vlastnického práva k tomuto zboží na žalobce a z takto nedostatečně zjištěného skutkového stavu vyvodili nelogický závěr. Překročili tím meze správního uvážení spočívající v nepřijatelnosti zjevně nepřiměřeného rozsahu výše daňově uznatelných příjmů a výdajů, které správce daně přesunul z daňově neuznatelných do daňově uznatelných a na základě toho dodatečně stanovil základ daně a daň. Rozhodnutí správce daně i žalovaného bylo vydáno bez řádného dokazování, neboť nebyla vyslechnuta ani jedna z osob nabízejících věci do prodeje, čímž došlo k porušení **ust. § 31 odst. 2 daňového řádu**

6. Žalobce v další žalobní výtce tvrdil, že mu byla odňata možnost seznámit se s výsledky doplněného daňového řízení, ačkoliv správce daně předvolal k výslechu svědka na 21.11.2007 ale již 6.11.2007 postoupil odvolání proti dodatečným platebním výměrům odvolacímu orgánu. V důsledku tohoto postupu žalobce nemohl využít možnosti odvolání doplnit ve smyslu § 48 odst. 7 daňového řádu. Tímto postupem správce daně prvního stupně byl žalobce zkrácen na svých právech, neboť nebyl seznámen s výsledky doplněného řízení a byla mu fakticky odňata možnost kvalifikovaněji doplnit své odvolání. Byl-li odvolacímu orgánu postoupen i kompletní spisový materiál, byla žalobci odňata možnost nahlédnout do spisu ještě před shrnutím výsledků doplněného řízení. Seznámení žalobce s výsledky doplněného řízení, včetně závěrů o svědecké výpovědi svědkyně S., neučinil správce daně prvního stupně a ani samotný žalovaný. Tímto postupem nebyla dodržena zásada součinnosti podle **ust. § 2 odst. 2 daňového řádu**. Podle **§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu** má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo daňovému subjektu náleží nejen při dokazování prováděném správcem daně před vydáním dodatečného platebního výměru, ale také při doplnění dokazování v rámci řízení odvolacího.

7. Žalobce v dalším okruhu žalobních bodů tvrdil, že nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neunesl důkazní břemeno v případě vyplacení peněžních prostředků J.P. v roce 2001 v celkové výši 960.070 Kč a v případě vyplacení peněžních prostředků J.P., J.J. a P.P. v roce 2002 v celkové výši 960.228 Kč, které správce daně v obou zdaňovacích obdobích vyloučil z celkových výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tento závěr o neuznání výdajů v uvedené výši jako daňově uznatelných, není v důsledku procesních vad daňového řízení dostatečně doložen. Podle žalobce důkazy, o které se tento závěr o neunesení důkazního břemene opírá, musejí být provedeny v souladu s daňovým řádem a neprovedení takových důkazů musí být přezkoumatelným způsobem odůvodněno. Podle žalobce, pokud výzva vydaná Finančním úřadem v Sokolově dne 22.12.2005 nebyla učiněna řádným procesním způsobem, nelze jí pokládat za platnou a postup správce daně je postižen vadou, která mohla mít vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí (výzvy) a tato vada byla důvodem pro jeho zrušení a důkazní břemeno pak stíhalo správce daně. Žalobce vytýkal žalovanému, že v průběhu daňového řízení nebyl vyzván k prokázání

existence zboží a k prokázání, že zboží skutečně koupil od osob na účetních dokladech uvedených a v uvedeném množství a čase, jak žalovaný uvádí. Podle žalobce v průběhu daňové kontroly nebyly provedeny výsledky osob nabízejících jednotlivé věci do prodeje. Žalovaný na jedné straně zpochybnil hodnověrnost výpovědi svědkyně S., naopak výpověď svědka H. hodnotil jako věrohodnou, avšak výsledk tohoto svědka 15.6.2006 byl proveden bez vyrozumění žalobce a navíc u tohoto svědka se jednalo o osobu podjatou, která dala podnět k trestnímu stíhání V.J.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 žalobce tvrdil, že jedním z důkazních prostředků byl výdajový pokladní doklad (VPD/022/2002) z 31.1.2002 na jméno J.J., který obsahoval i číslo občanského průkazu této osoby. Při pochybnosti o správnosti a průkaznosti tohoto vystaveného dokladu a o pravdivosti údajů v něm uvedených, mělo být v daňovém řízení ověřeno, zda je identické s občanským průkazem J.J. Pokud by číslo občanského průkazu bylo identické a byla správná i adresa bydliště na předkládaných účetních dokladech, pak nešlo argumentovat tím, že nemohlo dojít k nabídce zboží a k vyplacení peněz za takovéto zboží. Pokud vznikly správci daně o těchto skutečnostech pochybnosti, měl je řádným procesním způsobem žalobci sdělit a umožnit mu odpověď a umožnit i předložení dalších důkazních prostředků, což nestalo. Tím žalovaný **porušil ust. § 2 odst. 3 a ust. § 31 odst. 1, 2 a 8 daňového řádu.**

Žalovaný **v písemném vyjádření k projednávaným žalobám** uváděl, že v obou žalobách žalobce opětovně uvádí tytéž námitky, které byly předmětem odvolacího řízení. Vyjádření k podaným žalobám je, co do rozsahu, úměrné skutečnosti, že ke všem těmto námitkám se žalovaný podrobně vyjádřil ve svých rozhodnutích o odvolání, která jsou soudem přezkoumávána. Žalovaný ke stěžejní námitce žalobce, kterou je problematika uplynutí běhu tříleté prekluzivní lhůty uvedl, že se s touto námitkou vypořádal ve svých rozhodnutích o odvolání na straně 2-8. Obdobným odkazem na dotčené části odůvodnění rozhodnutí žalovaného o podaných odvoláních reagoval žalovaný na další žalobní výtky žalobce týkající se předčasného ukončení daňové kontroly ve vztahu k seznamování manželky žalobce, jako spolupracující osoby, s obsahem zprávy o daňové kontrole a k další žalobní výtce týkající se výzvy vydávané správcem daně prvního stupně v průběhu daňové kontroly. Stejným způsobem odkázal na vypořádání se s námitkami žalobce, které se týkaly výsledku svědků provedených v průběhu daňového řízení. Ve vztahu k výtkám, které se vázaly k výpovědi žalobce učiněné na Policii ČR v souvislosti s jeho trestním stíháním žalovaný zdůraznil, že předmětné a citované úřední záznamy sepsané Policií ČR dne 24.1.2003 a 24.7.2003 byly součástí písemnosti označené jako dožádání Finančního úřadu v Plzni č.j. 19739/05/155930 a založené ve spisu správce daně v části označené kontrola 2001/2002. Z tohoto důvodu není pravdivé tvrzení žalobce, že jeho výpovědi na Policii ČR nejsou součástí spisového materiálu. Správce daně i žalovaný považovali tyto výpovědi za listinné důkazy, které lze v podstatě dle § 31 odst. 4 daňového řádu použít i v rámci dokazování v daňovém řízení. K námitce žalobce, že součástí materiálu získaný od Policie ČR byl i znalecký posudek z oboru písmoznalectví, který byl předán žalobci správcem daně teprve 22.10.2007, z čehož žalobce dovozoval, že správcem daně nebyl získán v průběhu kontroly a tudíž nemůže být důkazem a ani nemůže být jako důkaz hodnocen, žalovaný uvedl, že znalecký posudek byl součástí zmíněných materiálů získaných od Policie ČR, avšak pro potřeby finančního úřadu nebyla pořízena kopie celého obsahu znaleckého posudku, ale pouze jeho potřebných pasáží a z tohoto důvodu

nemohl znalecký posudek být následně v tomto rozsahu žalobci předán správcem daně v rámci daňové kontroly. Pokud obdobně žalobce tvrdil, že součástí správního spisu nebyla ani informace o nepřerušném pobytu pana J. ve vězení, pak žalovaný připomněl, že tato informace již byla obsažena ve zprávě z daňové kontroly, na její straně 6. Pouhé potvrzení této skutečnosti Policií ČR o nepřetržitém pobytu pana J. ve výkonu trestu, o které požádal odvolací orgán, v průběhu odvolacího řízení nepřineslo žádné nové informace, s nimiž by již žalobce nebyl dříve seznámen. Žalobce dále namítá, že odvolací orgán nedodržel zásadu součinnosti a neseznámil daňový subjekt se souhrnnými výsledky doplnění odvolacího řízení. Žalovaný k této výtce uvedl, že v rámci odvolacího řízení se pokusil napravit procesní pochybení správce daně, který v rámci daňové kontroly všechny žalobcem navržené svědky. Odvolací orgán činil úkony k tomu, aby se svědecké výpovědi v rámci odvolacího řízení doplnily, nicméně prováděné úkony byly marné. V rámci odvolacího řízení tak nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti, které by zakládaly povinnost žalovanému sdělit žalobci před vydáním rozhodnutí o odvolání a proto si odvolací orgán není vědom porušení zásady součinnosti, jak žalobce namítá. Žalovaný proto navrhl, aby obě žaloby byly soudem zamítnuty jako nedůvodné.

Krajský soud projednal obě žaloby a rozhodnutím ze dne 10.8. 2011, čj. 30 Ca 1/2009-58 tyto žaloby zamítl. Toto rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce kasační stížností, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4.1. 2012, čj. 1 Afs 74/2011-126, kterým rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 10.8. 2011, čj. 30 Ca 1/2009-58 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud se zabýval jednotlivými kasačními námitkami a řešil otázku *prekluze pravomoci správce daně doměřit daň*, dále řešil *žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku Krajského soudu ve vztahu k otázce, zda žalobce skutečně vykoupil elektromateriál v deklarovaném množství a čase a k otázce podané stížnosti podle § 175 správního řádu*, dále se zabýval otázkou *tvrzeného nezákonného předčasného vydání dodatečných platebních výměrů*, otázkou *nezákonnosti výzvy ze dne 22.12.2005* a dále otázkou *neseznámení žalobce s některými důkazními prostředky, včetně svědeckví svědkyně Schallerové* a otázkou *převodu vlastnického práva k elektromateriálu a zvýšením žalobcových příjmů a výdajů*.

V rámci otázky **prekluze pravomoci správce daně doměřit daň (prvý žalobní bod)** Nejvyšší správní soud vycházel z předmětu řízení, kterým byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 by skončila prekluzivní lhůta pro vyměření a doměření této daně dne 31.12.2004 a u druhého zdaňovacího období 31.12.2005. Správce daně dne 28.1.2004 protokolem o ústním jednání č.j. 4291/04/155930 zahájil u žalobce daňovou kontrolu této daně za obě zdaňovací období. Správce daně, žalovaný krajský soud i žalobce považovaly citovaný protokol o zahájení daňové kontroly za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Správní soudy podle Nejvyššího správního soudu jsou však povinny přihlížet k daňové prekluzi z úřední povinnosti a proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zmiňovaný protokol o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon přerušující prekluzivní lhůtu. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně po zahájení daňové kontroly neučinil žádný další úkon téměř dva roky, a to až do 23.8.2005, kdy správce daně pořídil kopie dokladů z trestního spisu. O tomto úkonu však

žalobce nebyl zpraven. Dalším úkonem bylo až ústní jednání se žalobce dnem 10.11.2005, jak plyne z protokolu o ústním jednání č.j. 70177/05/155930. Dne 22.12.2005 pak následovala výzva správce daně vůči žalobci a další úkony daňové kontroly. Nejvyšší správní soud za této situace vzal za prokázané, že zahájení daňové kontroly dne 28.1.2004 bylo ryze formální. Za faktické zahájení daňové kontroly lze považovat až ústní jednání se žalobcem dne 10.11.2005 a toto lze teprve považovat za úkon přerušující prekluzivní lhůtu pro vyměření a doměření daně. Nejvyšší správní soud proto konstatoval, že prekluzivní lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 marně uplynula dne 31.12.2004. Veškeré úkony správce daně a žalovaného směřující k doměření daně po tomto datu byly nezákonné a krajský soud se dopustil nezákonnosti, pokud k prekluzi nepřihlédl. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 naopak úkon ze dne 10.11.2005 již účinně prekluzivní lhůtu přerušil, lhůta začala běžet znovu od konce roku 2005 a skončila dne 31.12.2008. Jelikož daň za toto zdaňovací období byla žalovaným pravomocně doměřena dne 6.11.2008, není v tomto případě námitka prekluze důvodná. S ohledem na konstatovanou daňovou prekluzi se Nejvyšší správní soud dalšími kasačními námitkami zabýval pouze ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, které se týkalo zdaňovacího období roku 2002.

V rámci kasační námitky mířící na **nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu**, Nejvyšší správní soud řešil otázku prokázání výkupu elektromateriálu žalobcem a rovněž otázku stížnosti žalobce podle § 175 správního řádu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného správního orgánu vyplývá, že žalobce neprokázal, že skutečně vykoupil elektromateriál od osob uvedených na výdajových pokladních dokladech v deklarovaném místě a čase a že těmto osobám za vykoupený materiál zaplatil. Žalobce tyto dva závěry žalovaného napadl a tvrdil, že vykoupení elektromateriálu od dotčených osob správce daně po žalobci nikdy nepožadoval prokazovat a v této souvislosti nemohl být žalobce zatížen důkazním břemenem. Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval především otázkou, zda žalobce dotčeným osobám za vykoupený materiál zaplatil, avšak k námitkám žalobce, týkajících se otázky vykoupení elektromateriálu od dotčených osob, se krajský soud nevyjádřil. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě rovněž napadal závěry žalovaného týkající se využití § 175 odst. 1 správního řádu žalobcem v průběhu daňového řízení, avšak těmito námitkami se krajský soud ve svém rozsudku zcela opomněl zabývat a nijak se k nim nevyjádřil. Také v této části Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud v rámci řešení kasační námitky o **nezákonnosti vydání dodatečných platebních výměrů (druhý žalobní bod)**, řešil otázku, zda předmětné platební výměry byly vydány předčasně před ukončením daňové kontroly. Z obsahu správního spisu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že správce daně se dopustil vady řízení jednak tím, že nevyčkal na písemné vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole a jednak tím, že na toto vyjádření o zprávě a kontrole nijak nereagoval. Pokud si daňový subjekt vymínil písemné vyjádření, měl mu správce daně k tomu určit přiměřenou lhůtu a teprve po jejím marném uplynutí byl oprávněn vydat dodatečný platební výměr. Tyto vady řízení však podle Nejvyššího správního soudu neměly vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru, a to s ohledem na obsah vyjádření žalobce doručené správci daně dne 15.11.2006. Žalobce v něm opakoval své

námítky obsažené již ve vyjádření ze dne 10.10.2006, které rozšířil o žádost o provedení konkrétních důkazů. Neshledal-li správce daně již po prostudování předchozího vyjádření žalobce důvod pro pokračování v daňové kontrole, není rozumného důvodu předpokládat, že by svůj názor změnil na základě obsahu druhého vyjádření žalobce. Nezákonnost platebního výměru nezpůsobuje ani absence reakce správce daně na druhé vyjádření žalobce, neboť lze předpokládat, že by spočívala pouze v setrvání správce daně na jeho původním stanovisku k prvnímu vyjádření žalobce. Správce daně ve zprávě o kontrole se podrobně zabýval vyjádřením a námitkami žalobce ze dne 10.10.2006 a proto Nejvyšší správní soud následná pochybení v postupu správce daně neshledal za porušující zákonné normy v rozsahu § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu. Skutečnost, že se správce daně rozhodl po podaném odvolání provést výslech svědkyně S. a žalovaný se pokoušel provést výslechy některých dalších svědků, nevypovídá nic o tom, zda byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem dostatečným způsobem projednána.

Nejvyšší správní soud k další kasační námitce se zabýval otázkou **nezákonnosti výzvy ze dne 22.12.2005 č.j. 82322/05/155930 (třetí žalobní bod)** a dospěl k závěru, že v případě žalobce prováděl správce daně daňovou kontrolu poté, co byla žalobci daň konkludentně vyměřena ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daně a poplatků, nepřicházela proto v úvahu aplikace § 43 téhož zákona, který se vztahuje pouze na vytýkácí řízení. Správce daně zcela správně vyzval žalobce k prokázání některých skutečností postupem podle § 16 odst. 2 ve spojení s § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků. Nebyl přitom žalobci povinen sdělovat, zda a jaké konkrétní pochybnosti mu případně vznikly a proč výzvu podává. Nejvyšší správní soud proto rovněž považoval námitky žalobce týkající se nezákonnosti výzvy ze dne 22.12.2005 č.j. 82322/05/155930, založené na nedodržení podmínek § 43 zák. o správě daní a poplatků, za nedůvodné, neboť se zcela míjejí s právním charakterem této výzvy. Žalobce ve vztahu k této výzvě současně tvrdil, že výzva byla nejednoznačná, neurčitá, nesrozumitelná a nesplnitelná. Nejvyšší správní soud však přesvědčení žalobce o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v tomto ohledu nesdílel a neshledal, že by výzva trpěla některou z vytýkaných vad a tyto své závěry blíže zdůvodnil, jak plyne z odůvodnění jeho rozhodnutí na str. 136 a 137. Pokud jde o žalobcem tvrzenou neplatnost výzvy ve smyslu § 32 odst. 7 zák. o správě daní a poplatků, spatřoval tuto neplatnost žalobce zjevně právě v její neurčitosti a její nesrozumitelnosti, avšak těmito vadami výzva netrpěla, proto nemůže být důvodná ani námitka její neplatnosti založená na tvrzených, ale neexistujících vadách. Pokud žalobce nerozuměl obsahu výzvy, mohl od správce daně požadovat vysvětlení na základě § 2 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků. Z jednání žalobce je ovšem zřejmé, že mu byly požadavky správce daně obsažené ve výzvě naprosto jasné a nebylo jediného důvodu, proč by jim neměl vyhovět.

K další kasační námitce týkající se tvrzení, že **žalobce nebyl seznámen s některými důkazními prostředky (čtvrtý žalobní bod)** a byla mu **odňata možnost seznámit se s výsledky řízení doplněnými v řízení odvolacím (šestý žalobní bod)**. Nejvyšší správní soud uváděl, že tato námitka se týká listinných důkazů, které nebyly součástí spisu správce daně, nebyly jím provedeny a hodnoceny, avšak žalovaný je jako důkaz uznal a též hodnotil. Tato námitka míří na úřední záznam Policie ČR ze dne 24.1.2003 č.j. ORSO-986/HK-2002 na znalecký posudek ze dne 5.9.2006 č.j. PZC-4793/KP-E-2003 a na svědeckou výpověď L.S. Ve vztahu k úřednímu záznamu Policie ČR ze dne 24.1.2003 č.j. ORSO-986/HK-2002

Nejvyšší správní soud shledal, že v přehledech spisového materiálu, které správce daně vytvořil v průběhu daňové kontroly, tento úřední záznam uveden není. Správní spis tedy neprokazuje tvrzení žalovaného o tom, že tento úřední záznam měl správce daně k dispozici v době před vydáním výzvy ze dne 22.12.2005 a zejména není prokázáno, že by žalobce s tímto záznamem byl seznámen. O tom, že jej správce daně má k dispozici se zjevně dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného o odvolání. Nejvyšší správní soud přihlédl přitom ke skutečnosti, že se jednalo o úřední záznam o podaném vysvětlení, které podával sám žalobce a obsah tohoto záznamu musel žalobci být znám. Tento záznam nesloužil jako podklad pro doměření daně. Protože záznam nebyl použit jako důkaz, nemohou být námitky žalobce o nepoužitelnosti záznamu jako důkazního prostředku důvodné. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že neseznámení žalobce s tím, že správce daně měl k dispozici tento úřední záznam, nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Ve vztahu k znaleckému posudku Policie ČR ze dne 5.9.2006 z odvětví ruční písmo, vycházel Nejvyšší správní soud ze zjištění, že byl posudek vyžádán správcem daně v rámci odvolacího řízení. Dne 22.10.2007 byli žalobce a jeho zástupkyně při ústním jednání u správce daně s tímto posudkem seznámeni a byli informováni o tom, že posudek bude použit jako důkazní materiál. Výslech svědkyně S. provedl správce daně v rámci odvolacího řízení postupem podle § 48 odst. 6 zák. o správě daně a poplatků. Ve vztahu ke znaleckému posudku Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko, že byl vyhotoven 2 měsíce před ukončením daňové kontroly a není zřejmé, zda o něm měl správce daně v té době povědomost. Jeho opatření až v odvolacím řízení proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezákonné, pokud s ním byl žalobce seznámen a mohl se k němu vyjádřit. K výsledku svědkyně S., provedenému v odvolacím řízení, Nejvyšší správní soud konstatoval, že v případě je-li u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, je třeba dokazování ve věci soustředit právě do časového úseku této kontroly. Zákon o správě daní a poplatků ovšem současně nevylučuje, aby dokazování bylo doplňováno i v odvolacím řízení. Pokud žalovaný zjistil, že správce daně opomněl vyslechnout některé svědky, jejichž výpovědi žalovaný považoval za důležité, byl oprávněn v rámci odvolacího řízení takové výsledky provést, resp. uložit jejich provedení správci daně. V projednávané věci postupoval žalovaný a též správce daně v souladu se zákonem, pokud v rámci odvolacího řízení odstraňoval pochybení správce daně v daňové kontrole. Doplněním dokazování však nedošlo ke změně právní kvalifikace. Jedinou kvalifikační změnou byla změna hodnocení transakcí mezi žalobcem a V.J. Zatímco správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce se stal vlastníkem elektromateriálu, který následně prodal V.J., v rámci odvolacího řízení žalovaný i správce daně uznali, že se jednalo o komisi prodej, v němž žalobce zařizoval prodej elektromateriálu od třetích osob V.J. a nestával se mezitím vlastníkem tohoto materiálu. Tímto postupem došlo k uznání námitky žalobce, že byl v rámci daňové kontroly nesprávně posouzen skutkový stav. Tato změna byla žalobci řádně a včas sdělena při ústním jednání dne 22.10.2007. Kasační námitky v tomto směru vznesené Nejvyšší správní soud považoval za nedůvodné.

Nejvyšší správní soud rovněž posuzoval námitku týkající se otázky **převodu vlastnického práva elektromateriálu, zvýšení žalobcových příjmů a výdajů a nevyslechnutí osob, s nimiž žalobce obchodoval (pátý žalobní bod) a otázku, zda žalobce unesl své důkazní břemeno (sedmý žalobní bod)**. Žalobce v tomto směru tvrdil, že správce daně a žalovaný nevyřešili otázku, zda bylo na žalobce převedeno vlastnické právo k elektromateriálu, který od pana P., J. a P. vykupoval za součinnosti žalobce V.J. S touto

námítkou Nejvyšší správní soud nesouhlasil. Z důvodů blíže vysvětlených v odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (str. 140-141) dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud zvýšení žalobcových daňově účinných příjmů a výdajů provedené správcem daně ponechal beze změny i po změně názoru na podstatu žalobcových transakcí. Pro doměření dodatečné daňové povinnosti žalobce nebylo určující toto zvýšení příjmů a výdajů, nýbrž skutečnost, že žalobce neprokázal vyplacení částek za prodej elektromateriálu třetím osobám. I kdyby ke zvýšení žalobcových daňově účinných příjmů a výdajů nedošlo, bylo by toto zjištění správce daně dostatečné pro dodatečné vyměření daně. Žalobce se totiž ocitl v situaci, kdy přijal částku 967.228,- Kč, kterou měl zřejmě vyplatit zmiňovaným osobám, avšak její vyplacení neprokázal. Tuto částku je pak nutno považovat za jeho příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob, jako jakýkoliv jiný příjem. Nejvyšší správní soud připouštěl, že pro žalobce bylo zjevně rozhodující provedení výsledků svědků P., J. a P., jako osob, jímž měl vyplatit výše uvedenou částku. Pokud jde o pana P., ten zemřel před zahájením daňové kontroly a výslech nebylo možné objektivně provést. Potřeba provést výslech pana J. odpadla v situaci, kdy Centrální evidence vězňů potvrdila, že byl ve dnech 14.9.2001 až 11.2.2002 ve výkonu trestu odnětí svobody, bez možnosti vzdát se mimo věznici a nemohl tedy v lednu uzavřít s žalobcem komisi smlouvy, prodat V.J. elektromateriál a převzít za něj hotovost. Svědka P. se správce daně pokusil předvolat v průběhu daňové kontroly, nicméně neúspěšně. Správce daně sice nevyužil všechny možnosti, které mu zákon o správě daní a poplatků nabízel, avšak toto pochybení se snažil napravit žalovaný v odvolacím řízení, kdy nicméně po opakovaných pokusech o předvolání tohoto svědka zjistil, že svědek se nachází v psychiatrické léčebně a jedná se o těžkého alkoholika, který není schopen výslechu. Správce daně se o předvolání tohoto svědka pokusil a s ohledem na další důkazy ve věci provedené a jejich hodnocení v souhrnu i jednotlivě, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je prokázáno, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně vyplacení předmětných částek a že žalovaný správce daně dostatečně zjistily skutkový stav pro závěr o doměření daňové povinnosti žalobce. Tyto námítky Nejvyšší správní soud nepovažoval tedy za důvodné.

Ve vztahu k otázce postupu správce daně a žalovaného při posuzování podání žalobce na podkladě ust. § 175 odst. 1 správního řádu, která dosud neměla být soudem řešena, krajský soud z obsahu správního spisu zjistil následující skutečnosti.

Dne 22.8.2007 bylo Finančnímu úřadu v Sokolově doručeno *podání žalobce J.Ch. označené jako odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1060003458 č.j. 86461/06/155910/0556 ze dne 1.11.2006* na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002. V tomto odvolání žalobce kromě jiného uváděl (str. 5 odvolání, předposlední odstavec), že obsahem jeho písemného podání ze dne 9.10.2006, stejně tak i ze dne 13.11.2006, byla i žádost o ověření neplatnosti výzvy č.j. 82322/05/155930, na kterou však nebylo správcem daně řádným způsobem reagováno (§ 32 odst. 7 zák. o správě daní a poplatků). Zároveň žalobce žádal, aby se správce daně s námítkou neplatnosti předmětné výzvy vypořádal i na základě tohoto podání.

Dne 2.10.2007 Finančnímu úřadu v Sokolově bylo doručeno další *podání žalobce označené jako doplněné odvolání*, ve kterém na str. 2 k původnímu podanému odvolání prostřednictvím své zástupkyně uváděl, že podle obsahu tohoto vyjádření mělo být jeho podání považováno zároveň i jako stížnost proti postupu správního orgánu, který nereagoval

na námitky daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že správce daně I. stupně dosud na tuto žádost nereagoval, využil žalobce svého práva vyplývajícího z ust. § 175 zák. č. 500/2004 Sb. správního řádu, které je použitelné na základě ust. § 99 zák. o správě daní a poplatků a podal tímto zároveň stížnost na liknavý postup správního orgánu v této věci a žádal, aby dotčený správní orgán vyřídil jeho žádost o ověření neplatnosti předmětné výzvy a o výsledku šetření i o opatřeních přijatých k nápravě učinil záznam do spisu a aby o přijatých opatřeních byl vyrozuměn daňový subjekt i jeho zástupkyně. Nebude-li tak učiněno správcem daně, který předmětnou výzvu vydal, požádá žalobce, aby se touto stížností zabýval nadřízený správní orgán a aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti, učinil příslušná opatření a o výsledku šetření byl vyrozuměn jak dotčený daňový subjekt, tak jeho zástupkyně.

V průběhu jednání o žalobě žalobce prostřednictvím svého zástupce uváděl, že setrvává na svých žalobních výhradách k rozhodnutí žalovaného a s některými závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v jeho rozhodnutí nesouhlasí. Žalobce především konstatoval, že Nejvyšší správní soud sám dospěl k závěru, že v některých směrech došlo k porušení práv žalobce a dovedl, že tato porušení sama o sobě nejsou způsobila založit nezákonnost celého rozhodnutí. Žalobce zdůraznil, že k porušení práv žalobce a k pochybení správce daně došlo ve většině množství případů a proto tato pochybení je nutno hodnotit ve vzájemných souvislostech společně. Z těchto důvodů žalobce vyslovil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné a z těchto důvodů navrhl, aby Krajský soud v Plzni rozhodnutí žalovaného zrušil.

V průběhu jednání o žalobě žalovaný poukázal na právní závěry Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že ve zdaňovacím období roku 2001 došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2002 žalovaný setrvával na svých právních závěrech, které prezentoval v napadeném rozhodnutí i v původním písemném vyjádření k projednávané žalobě. V této souvislosti odkázal na své vlastní právní závěry, které jsou obsaženy v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 14, kde se vypořádal s pohledem na posuzování části odvolání žalobce jako stížnosti ve smyslu ust. § 175 správního řádu. Pokud se jedná o problematiku prokázání vykoupení elektromateriálu od panů P., J. a P. ve vztahu k zdaňovacímu období 2002, pak žalovaný odkázal na právní závěry krajského soudu obsažené v původně vynesném rozhodnutí a obsažené v jeho odůvodnění na str. 14-15 rozsudku ve vazbě na právní názor zaujatý k této otázce Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutí v rozsahu důvodů uvedených na str. 141. Žalovaný tím konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něm spočívá ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Současně žalovaný poukázal na právní názor Nejvyššího správního soudu, ze kterého vyplývá, že správce daně i žalovaný zjistily skutkový stav dostatečně pro rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobci. Z těchto důvodů žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby ve vztahu k zdaňovacímu období 2002. Žalovaný se vzdal práva na náhradu nákladů řízení.

Krajský soud při posuzování obou žalob vycházel z obsahu správního spisu, z obsahu odůvodnění obou napadených rozhodnutí žalovaného a z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2012 č.j. 1 Afs 74/2011-126. Tím krajský soud postupoval podle § 110 odst. 4 s.r.s., podle kterého zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu

věc k dalšímu řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

V rámci opakovaného vyhodnocení důvodnosti jednotlivých žalobních bodů, vycházel krajský soud z následujících závěrů.

V prvním žalobním bodu žalobce tvrdil, že daňová povinnost za zdaňovací období roku 2001 a 2002 byla doměřena po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. Tuto žalobní výtku krajský soud posuzuje jako důvodnou pouze ve vztahu k doměření k daňové povinnosti žalobci za zdaňovací období 2001. Tento právní závěr je akceptací vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven ve zmíněném rozsudku a který je prezentován v jeho odůvodnění v části III. odstavec 12 až 20. Tento závěr vychází ze zjištění, že správce daně formálním způsobem zahájil protokol o ústním jednání z 28.2.2004 žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Tento protokol o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon přerušující prekluzivní lhůtu, neboť správce daně od zahájení daňové kontroly neučinil další úkony téměř dva roky, a to až do 23.8.2005 a dalším právně významným úkonem se stalo až ústní jednání se žalobcem konaném dne 10.11.2005. Právě den 10.11.2005 je nutno považovat za faktické zahájení daňové kontroly, čímž prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 marně uplynula dne 31.12.2004. Veškeré úkony správce daně a žalovaného směřující k doměření daně po tomto datu byly nezákonné. Z tohoto důvodu žalobní výtku ve vztahu k rozhodnutí k doměření daňové povinnosti žalobci za zdaňovací období roku 2001 byla shledána důvodnou a dotčené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně trpící stejnou nezákonností bylo soudem zrušeno a věc byla v tomto rozsahu vrácena žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a § 78 odst. 3, 4, s.ř.s.).

Ve svém druhém žalobním bodu žalobce tvrdil, že dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2002 byl vydán předčasně, neboť správce daně nečekal na jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole a nevyčkal ani na seznámení jeho manželky, spolupracující osoby, s výsledky daňové kontroly prováděné u žalobce. Tento žalobní bod krajský soud posuzoval ve svém rozsudku z 10. srpna 2011 č.j. 30Ca 1/2009-58 a na tyto právní závěry obsažené v odůvodnění tohoto původního rozsudku na str. 8 a 9 krajský soud plynně odkazuje. Současně odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v rozsahu jeho odůvodnění v části III. odst. 25 až 35. Obsah správního spisu, již zaujatý právní názor krajského soudu a právní hodnocení této žalobní výtky Nejvyšším správním soudem, dokládají nedůvodnost druhého žalobního bodu.

V třetím žalobním bodu žalobce tvrdil, že správce daně výzvou z 22.12.2005 vyzval žalobce v souladu s ust. § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 daňového řádu k písemnému vysvětlení a předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků a tuto výzvu žalobce vyhodnotil jako nezákonnou. Důvody, kterými žalobce podpíral své tvrzení o nezákonnosti výzvy z 22.12.2005, krajský soud vyhodnotil ve svém předchozím rozhodnutí v jeho odůvodnění na str. 9 až 12. Stejnou problematiku vyhodnotil Nejvyšší správní soud ve svém zmiňovaném rozhodnutí a své důvody, pro které výzvu z 22.12.2005 nezákonnou neshledal, prezentoval ve své části třetí v odstavci 36 až 45. Krajský soud konstatuje, že v návaznosti na právní závěry

vynesené v této tvrzené nezákonnosti krajským soudem ve shodě s právním názorem Nejvyššího správního soudu zakládají nedůvodnost této žalobní výtky.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce napadal postup správce daně, který řešil otázku, zda žalobce vyplácel finanční prostředky panu P., P. a J. a ke svým právním závěrům používal listiny, které netvořily součást správního spisu, vyhodnotil krajský soud jako výtku nedůvodnou, na podkladě závěrů plynoucích z odůvodnění původního rozhodnutí krajského soudu v rozsahu jeho odůvodnění na str. 12-13. Tyto právní závěry, byly ověřeny v rámci řízení o kasační stížnosti žalobce, kdy Nejvyšší správní soud kasační výtky totožné s žalobním bodem čtvrtým vyhodnotil jako nedůvodné, jak vyplývá z odůvodnění jeho rozhodnutí v části III. odst. 46-53.

V pátém žalobním bodu žalobce tvrdil, že správce daně i žalovaný nevyřešily otázku, zda na daňový subjekt přešlo vlastnické právo k věcem nabízeným do prodeje třetími osobami, či nikoliv a zda došlo ze strany správce daně oprávněně k přesunu daňově neuznatelných příjmů a výdajů do příjmů a výdajů daňově uznatelných. Žalobce tvrdil, že rozhodnutí bylo vydáno v této části bez řádného dokazování, nebyla vyslechnuta ani jedna z osob nabízející věci do prodeje, čímž došlo k porušení ust. § 31 odst. 1 daňového řádu. Tuto žalobní výtku krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou, a to na podkladě závěrů vyplývajících z odůvodnění původního rozsudku na str. 13 až 17. Nejvyšší správní soud prezentoval nedůvodnost těchto žalobních tvrzení na podkladě právního názoru obsaženého v odůvodnění jeho rozhodnutí v části III. odstavec 54 až 58. Žalobní výtky v tomto rozsahu byla krajským soudem proto rovněž shledána nedůvodnou.

V šestém žalobním bodu žalobce tvrdil, že mu byla odňata možnost seznámit se s výsledky doplněného daňového řízení v období po vydání dodatečných platebních výměrů. Krajský soud tuto žalobní výtku vyhodnotil jako nedůvodnou na podkladě právních závěrů plynoucích z odůvodnění původního rozhodnutí na str. 17. Krajský soud dospěl k závěru, že jediným novým důkazem v daňovém řízení opatřeným po vydání dodatečného platebního výměru správcem daně, byl výslech svědkyně S., který byl proveden za přítomnosti daňového subjektu – žalobce a jeho zástupce, a proto nebylo za důvodné shledáno žalobcovo tvrzení, že neměl možnost se s výsledkem doplněného daňového řízení seznámit. Pokud žalobce nebyl formálně žalovaným vyzván k seznámení se s výsledky odvolacího řízení a jeho doplnění, nelze tento postup žalovaného označit za procesní vadu mající vliv na rozhodnutí ve věci samé. Tuto žalobní výtku krajský soud shledal jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud k témuž tvrzení zaujal právní názor totožný s právním názorem krajského soudu a odůvodnění tohoto právního názoru je obsaženo v rozsudku Nejvyššího správního soudu v jeho části III. odst. 50.

V rámci sedmého žalobního bodu žalobce souhlasil se závěrem žalovaného, že sám neunesl důkazní břemeno v případě vyplacení peněžních prostředků J.P., J.J. a P.P. ve zdaňovacím období roku 2002. Krajský soud tuto žalobní výtku neshledal důvodnou v návaznosti na právní názor prezentovaný v odůvodnění původního rozhodnutí na str. 17 až 19. Tento právní názor byl akceptován Nejvyšším správním soudem, který shledal za prokázané, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně vyplacení předmětných částek a že žalovaný a správce daně dostatečně zjistily skutkový stav pro závěr o doměření daňové

povinnosti žalobce. Důvody tohoto právního závěru jsou patrné z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jeho části III. odst. 57 - 58.

Krajský soud v rámci vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu v dané věci vysloveným, se dále zabýval otázkou shledané nepřezkoumatelnosti původního rozsudku krajského soudu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu plynoucího z odůvodnění jeho rozhodnutí v části III. odst. 21 až 24, žalobce uplatnil v žalobě dvě zásadní námitky, z nichž první se týkala otázky prokázání výkupu elektromateriálu žalobcem a druhá v postupu správce daně při projednávání stížnosti žalobce podle § 175 správního řádu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal: a) že skutečně vykoupil elektromateriál od osob uvedených na výdajových pokladních dokladech v deklarovaném místě a čase a b) že těmto osobám za vykoupený materiál zaplatil. Žalobce v žalobě podle Nejvyššího správního soudu napadl oba závěry žalovaného a ve vztahu k závěru ad a) tvrdil, že tyto skutečnosti po něm správce daně prokazovat nikdy nepožadoval a že v této souvislosti žalobce nemohl být zatížen důkazním břemenem. Krajský soud ve svém rozsudku se zabýval především problematikou určující pro posouzení okolností podřazených pod ad b) a k námitkám žalobce otázce ad a) se nevyjádřil. V této části Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Krajský soud v této souvislosti ověřoval zákonnost právního závěru žalovaného v části tvrzení, že žalobce neprokázal, že skutečně vykoupil elektromateriál od osob uvedených na výdajových pokladních dokladech v deklarovaném místě a čase. V této souvislosti krajský soud konstatuje, že určující pro vyslovení tohoto právního závěru je skutečnost, že žalobce podal za zdaňovací období roku 2002 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a v této souvislosti byl zatížen povinností prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání k této dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Současně žalobce byl k průkazu těchto skutečností vyzván správcem daně výzvou ze dne 22.12.2005. Předpoklad žalobce, že tato výzva správce daně je nezákonná, nebyl potvrzen na podkladě právních závěrů vynesných krajským soudem a Nejvyšším správním soudem ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období roku 2002. Zůstává skutečností, že v průběhu vedené daňové kontroly a v průběhu celého daňového řízení, včetně řízení odvolacího, žalobce nepředložil jediný důkaz dokládající pravdivost jeho tvrzení, z kterého vychází též i přiznání k dani z příjmů fyzických osob o výkupu elektromateriálu od konkrétních osob uvedených na výdajových pokladních dokladech v tvrzeném místě a čase. Pro posouzení tohoto právního závěru jsou platné právní závěry, ke kterým dospěl krajský soud i Nejvyšší správní soud v otázce neunesení důkazního břemene žalobcem, kdy postup správce daně i žalovaného byl vyhodnocen jako postup v souladu se zákonem, když v daňovém řízení byl dostatečným způsobem zjištěn skutkový stav nezbytný pro závěr doměření daňové povinnosti žalobce. Tyto skutečnosti dokládají, že není důvodné ani tvrzení žalobce, že otázku vykoupení elektromateriálu od konkrétních osob správce daně po žalobci nepožadoval prokázat, neboť správce daně výzvou z 22.12.2005 vytvořil žalobci prostor k nabídnutí důkazů a k prokázání pravdivosti těch skutečností, ze kterých vyvozoval svoji daňovou povinnost podáním daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Z těchto důvodů krajský soud tuto část žalobní výtky mířící na postup správce daně hodnotí jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud krajskému soudu dále vytkl nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů v té části, kde opomněl se vyjádřit a vyhodnotit závěry žalovaného týkající se využití § 175 odst. 1 správního řádu žalobcem v průběhu daňového řízení. V této žalobní výtce krajský soud vycházel z obsahu správního spisu a z výkladu ust. § 175 odst. 1 správního řádu. Podle tohoto zákonného ustanovení, dotčené osoby mají právo obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany (§ 175 odst. 1 správního řádu zák. č. 500/2004 Sb.). Při hodnocení této části žalobní výtky vycházel soud z výkladu citovaného ustanovení, ze kterého vyplývá, že podaná stížnost ve své podstatě není opravným prostředkem, není dozorčím prostředkem a není ani návrhem na zahájení řízení. Stížnost je pouhým podnětem k zahájení řízení z moci úřední a na její vyřízení není právní nárok. Výsledkem projednání podané stížnosti ve smyslu § 175 odst. 1 správního řádu je vyrozměnění stěžovatele o opatřeních směřujících k nápravě vytýkaného postupu správního orgánu a tím výsledkem projednané stížnosti není odstranění závadného stavu. Krajský soud vycházel ze širšího výkladu ust. § 175 odst. 1 správního řádu a akceptoval, že stížnost lze podat nejen proti postupu správního orgánu, aplikujícího správní řád, ale i v průběhu řízení v rámci výkonu veřejné správy, což nevylučuje, aby stížnost ve smyslu § 175 odst. 1 správního řádu, byla stěžovatelem uplatněna i v průběhu vedeného daňového řízení. Současně krajský soud ovšem konstatuje, že i v situaci, pokud by správce daně žalobcem podanou stížnost na postup správce daně neprojednal, ani tato případná vada řízení by nemohla mít přímý vliv na zákonnost rozhodnutí o dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci. Krajský soud vzal v úvahu, že z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce učinil u Finančního úřadu v Sokolově podání, doručené Finančnímu úřadu v Sokolově 22.8.2007, které bylo označené jako odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002 ze dne 1.11.2006. V tomto odvolání žalobce kromě jiného uváděl, že žádá o ověření neplatnosti výzvy správce daně ze dne 22.12.2005 a ve svém následujícím podání správci daně, které bylo označeno jako doplněné odvolání, kromě jiného uváděl, že jeho odvolání vůči dodatečnému platebnímu výměru mělo být považováno za stížnost proti postupu správního orgánu, který nereagoval na námitky daňového subjektu. V této souvislosti krajský soud konstatuje, že stížnost žalobce navíc vycházela z tvrzení žalobce o neplatnosti předmětné výzvy správce daně ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, a toto tvrzení bylo prokázáno ve světle právního názoru vysloveného krajským soudem i Nejvyšším správním soudem na podkladě odůvodnění v jeho rozhodnutí v odstavci 45, jako nedůvodné. Tyto skutečnosti dokládají, že ani případný nesprávný postup při projednání stížnosti žalobce vznesené na podkladě § 175 odst. 1 správního řádu, nemohl způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, tj. ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2002. Tato žalobní výtky je tím krajským soudem hodnocena jako zjevně nedůvodná. Tento závěr při respektování procesní ekonomie dovedl krajský soud k tomu, že bližší právní otázky ve vztahu k způsobu projednání stížnosti podle § 175 odst. 1 správního řádu neřešil. Právní názor krajského soudu o výkladu ust. § 175 odst. 1 správního řádu, vycházejí ze souladné judikatury Nejvyššího správního soudu prezentované rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2010 č.j. 4 Aps 2/2010-44 dostupného na www.nssoud.cz.

Vzhledem k tomu, že krajský soud veškeré žalobní námitky mířící vůči rozhodnutí žalovaného ve vazbě na zdaňovací období roku 2002 shledal nedůvodnými, žalobu ve vztahu k tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

Ve smyslu § 61 odst. 1 s.ř.s. o povinnosti nahradit náklady řízení rozhodne soud zpravidla v rozsudku nebo usnesením, jímž se řízení končí. Vzhledem k tomu, že v době vynesení rozsudku ve věci samé nebyly u soudu k dispozici kompletní podklady pro rozhodnutí o náhradě nákladů řízení v souvislosti s rozhodnutím ve věci samé, o povinnosti nahradit náklady řízení nerozhodl s tím, že o této otázce bude rozhodnuto samostatným rozhodnutím.

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 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížností namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.)

V Plzni dne 27. dubna 2012

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu