



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **J. Š.**, zastoupeného Ing. Tamarou Štěrbovou, daňovou poradkyní, se sídlem 686 01 Uherské Hradiště, V Teničkách 614, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 2468/10-1102-709598 ze dne 22. 3. 2009 se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

[1] V průběhu daňové kontroly, která byla zahájena dne 24. 4. 2009, správce daně zjistil, že v předloženém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 je uveden výdaj o 162.152,- Kč vyšší než v daňové evidenci za rok 2007. Současně byly v daňové evidenci kontrolovaného zdaňovacího období jako daňově účinné výdaje zaevidovány úhrady faktur, jež měl vystavit pan J. Z. dne 6. 8. 2007 na částku 387.697,- Kč (faktura č. 132007 za zhotovení omítek) a dne 17. 8. 2007 na částku 386.000,- Kč (faktura č. 192007 jako záloha na střechu). Dle žalovaného daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nedoložil, že deklarované výdaje byly vynaloženy v souladu s ust. § 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto správce daně zvýšil základ

daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 jednak o neprokázané výdaje ve výši 387.697,- Kč a 386.000,- Kč a současně i o rozdíl výdajů mezi daňovou evidencí za rok 2007 a přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období ve výši 162.152,- Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 9. 2009, č.j. 46800/09/311921702968 stanovil správce daně základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 935.849,- Kč, dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob v částce 280.614,- Kč a současně sdělil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 56.122,- Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného pak bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí

[2] Výzvou k dokazování dle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ze dne 10. 6. 2009 vyzval správce daně žalobce, aby k výše uvedenému rozdílu v částce 162.152,- Kč a k fakturám, jež měl vystavit J. Z., předložil důkazní prostředky, kterými by prokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce převzal výzvu osobně dne 10. 6. 2009 v průběhu ústního jednání, kdy mu byly současně vysvětleny požadavky správce daně. V patnáctidenní lhůtě ode dne doručení výzvy a ani v žalobcem navrhovaném prodloužení lhůty do 10. 8. 2009 však žalobce na výzvu nereagoval a požadované důkazní prostředky nepředložil, ač byl dne 23. 7. 2009 při ústním jednání opětovně poučen o následcích neprokázání jim deklarovaných skutečností. Správce daně vyslechl žalobcem deklarovaného dodavatele pana J. Z., který uvedl, že předmětné faktury nevystavil, práce neprovedl, peníze nepřijal, na příjmových pokladních dokladech není jeho písmo ani podpis a razítko je jiné než na ostatních svědkem vystavených dokladech. O provedení výsledku svědka byl žalobce vyrozuměn jednak zasláním oznámením o výsledku svědka ze dne 28. 5. 2009, které si však v úložní lhůtě nevyzvedl, a současně i při ústním jednání dne 10. 6. 2009, jak vyplývá z protokolu č.j. 35990/09/311930705006. S výsledky kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byl žalobce seznámen při ústním jednání konaném dne 8. 9. 2009, a protože neměl žádné připomínky, správce daně přikročil k projednání zprávy a daňovou kontrolu ukončil. Téhož dne vydal správce daně dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2007, proti němuž si žalobce podal odvolání.

[3] K odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zaujal žalovaný ve svém rozhodnutí toto stanovisko. Výzva k dokazování dle § 31 odst. 9 ZSDP byla srozumitelná, což žalobce potvrdil v protokolu o ústním jednání. Současně byla splnitelná, protože žalobce měl prokázat pouze ty skutečnosti, které ve své daňové evidenci za rok 2007 a v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období tvrdil. Žalobce však na výzvu nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky. Proto správce daně o neprokázané výdaje zvýšil základ daně z příjmů za kontrolované zdaňovací období. K námitce žalobce, že spis neobsahuje žádný záznam správní úvahy, který by mohl být podkladem pro dodatečné stanovení daně, žalovaný uvedl, že správní úvaha je zaznamenána ve zprávě o výsledku daňové kontroly, kde je též zrekapitulován průběh řízení. Za nedůvodnou považuje žalovaný námitku, že kontrola byla nepředvídatelným způsobem ukončena a není jasné, zda ukončena je, či zda trvá a námitku, že daň byla vyměřena, aniž by žalobci byla dána možnost se ke zjištění správce daně vyjádřit. Před ukončením daňové kontroly bylo žalobci umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, příp. mohl navrhnout její doplnění. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 9. 2009 však vyplývá, že k výsledkům uvedeným ve zprávě žalobce neměl žádné připomínky a zpráva s ním byla projednána.

Kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 tak byla ukončena řádně. Tvrzení daňového poradce, že se žalobce nestačil vzpamatovat a zareagovat na to, co se vlastně projednává, není relevantní. Samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předcházela ústní jednání dne 10. 6. 2009 a dne 23. 7. 2009, v jejichž průběhu správce daně s daňovým subjektem projednal požadavky výzvy k dokazování, takže zjištění projednávaná v průběhu jednání dne 8. 9. 2009 pro něj nebyla nová. Případná příprava osnovy protokolu o ústním jednání předem pak nemůže být v dané věci na závadu. Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou a podepisuje ho kromě správce daně i daňový subjekt, popř. jeho zástupce. Proto nelze spravedlivě tvrdit, že ústní jednání proběhlo jinak, než jak je v tomto protokolu potvrzeno.

[4] Po ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru zástupce žalobce při nahlížení do spisů dne 23. 9. 2009 vznesl námitky ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP směřující proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně těmito námitkám pro jejich opožděnost nevyhověl. Nicméně jejich důvodnost přezkoumal postupem podle § 50 odst. 3 ZSDP v rámci odvolacího řízení. K námitce směřující proti kontrolnímu oddělení, které nezajistilo, aby poznámky o provedené kontrole byly kompletní a nemohlo s nimi být manipulováno, když listiny nejsou očíslovány, zaujal žalovaný následující stanovisko. Uvedené písemnosti jsou pouze tzv. pracovní deníky sloužící výlučně pro potřeby správce daně, dle nichž lze prověřovat činnost správce daně provádějícího daňovou kontrolu z hlediska správnosti metodiky a kontrolních postupů. Pokud nebyly jednotlivé strany listů, z nichž je pracovní deník složen, číslovány, nemohlo to mít žádný vliv na otázku dodatečného doměření daně, neboť důvod doměření daně, kterým bylo neunesení důkazního břemene (nedoložení žádných důkazních prostředků) tím nemohl být zmanipulován. Žalobce též namítal, že pracovníci správce daně pristoupili k sepsání zprávy o daňové kontrole a vydání dodatečných platebních výměrů bez soupisu důkazu, které měly vliv na správní úvahy, ze kterých vycházel správce daně a bez záznamů o vyloučení nebo připuštění důkazů, kdy navíc předložený daňový spis zjevně neobsahuje žádný přezkoumatelný závěr ani popis postupu pracovníka kontrolního oddělení. Proces dokazování je zachycen dostatečným způsobem ve zprávě o výsledku daňové kontroly, která obsahuje i soupis důkazů. Protože žalobce žádné důkazy nepředložil, správce daně žádné jim navržené nebo předložené důkazní prostředky v procesu hodnocení důkazních prostředků vyloučit či připustit nemohl. Daňový spis tak obsahuje jak přezkoumatelný závěr, tak i popis postupu pracovníků kontrolního oddělení. Žalovaný je toho názoru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a dodatečně stanovený základ daně z příjmů odpovídá skutkovému stavu.

III.

Žalobní argumentace

[5] Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, případně též zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr č.j. 46800/09/311921702968 ze dne 8. 9. 2009 vydaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou za nezákonný z důvodu významných procesních pochybení správních orgánů při vydání rozhodnutí a též pro nesprávné posouzení věci. Žalobce setrvává na všech bodech uvedených v odvolání proti platebnímu výměru a na svých námitkách uvedených do protokolu. Konkrétně vytýká tyto vady:

1/ Rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru je nepřezkoumatelné, neboť bylo vydáno za stavu, kdy odvolání žalobce nebylo úplné a správní orgán nevyzval odvolatele k jeho doplnění. V odvolání zcela absentuje, co žalobce navrhuje.

2/ Žalobce zaviněním správce daně nemohl uplatnit všechny odvolací námitky a důvody, protože neznal správní úvahy žalovaného a správce daně mu do doby vydání rozhodnutí o odvolání neodpověděl na jeho dotazy vznesené při nahlížení do spisu při ústním jednání dne 23. 9. 2009. Žalobce byl připraven doplnit své odvolání poté, co získá vyjádření správce daně na své dotazy směřující ke zjištění, na základě jakých správních úvah bylo přikročeno k doměření daně. Ve spise však nebyla žádná správní úvaha správce daně ani hodnocení stavu. Reakce na dotazy žalobce až v rozhodnutí o dovolání považuje žalobce za porušení dvojinstančnosti řízení. Spis nebyl číslovaný a neobsahoval žádné důkazy.

3/ Žalobce nesouhlasí se způsobem vyřízení jeho námitky podané dne 1. 10. 2009, o které bylo rozhodnuto dne 21. 10. 2009, č.j. 51587/09/311930702947, kdy jediným důvodem nevyřízení námitky je její údajné pozdní uplatnění. Je přesvědčen, že právo podávat námitky mu svědčí v kterékoliv fázi řízení. Požaduje i přezkoumání zákonnosti postupů při vyřizování jeho námitek.

4/ Žalobce podal dne 17. 1. 2010 odvolání proti zastavení řízení ve vztahu k podaným námitkám, o kterém nebylo dosud rozhodnuto, přestože úzce souvisí s projednávaným odvoláním.

5/ Správce daně s žalobcem řádně neprojednal zprávu o výsledku daňové kontroly a doposud tak daňovou kontrolou zákonem předvídaným způsobem neukončil. V protokole č.j. 4667/09/311930705006 je uvedeno, že správce daně se žalobcem projednal a předal mu zprávu o daňové kontrole během pouhých patnácti minut. Za tuto dobu nemohl být sepsán a vytištěn ani protokol. Žalobci tak nebyla dána možnost se k těmto výsledkům vyjádřit.

6/ Platební výměr č.j. 46800/09/311921702968 vydaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou nemá náležitosti uvedené v ust. § 32 ZSDP, když hmotněprávní předpis a číslo účtu příslušné banky nejsou uvedeny přímo ve výroku rozhodnutí. Číslo účtu je navíc uvedeno až za lhůtou k plnění a výrok tak nemá náležitosti předepsané zákonem. Z tohoto důvodu považuje žalobce platební výměr za neplatný.

7/ Žalobce ačkoliv sdělil, že výzvě k dokazování rozumí, zjevně ji nepochopil. Z textu protokolu sice plyne, že správce daně žalobci obsah výzvy vysvětloval, avšak obsah jeho vysvětlení není v protokolu zaznamenán. Důkazem má být žádost o prodloužení lhůty, ve které žalobce zdůvodňuje nutnost prodloužení lhůty skutečností, že se mu nedaří zkontaktovat osoby a firmy, se kterými spolupracoval, aby mohl doložit, že ty zařadily faktury do svého účetnictví. Z odůvodnění žádosti tak plyne to, co správce daně nezaznamenal do protokolu o ústním jednání. Tedy, že správce daně vysvětlil žalobci jeho povinnost tak, že má doložit zařazení rozporovaných faktur do evidence u svých dodavatelů, příp. odběratelů, jinak požadavky výzvy nesplní. Takový požadavek žalovaného byl pro žalobce objektivně nesplnitelný. Skutečnost, že žalobce vzal žádost o prodloužení lhůty zpět, není podstatná. Výzva je tedy neurčitá a žalobce je nadto vyzván k tomu, aby správci daně v podstatě opatřil pomůcky pro doměření daně. O použití pomůcek ale správce daně žalobce neinformoval.

8/ Správce daně vycházel při dodatečném doměření daně z výpovědi svědka J. Z., který je nevěrohodný, protože je vyslýchán pro podvody. Nadto jeho výpověď nelze použít jako důkaz, neboť o provedení výslechu svědka Z. se žalobce zákonným způsobem nedozvěděl. Správce daně dne 10. 6. 2009 žalobci sice sdělil, že na Finančním úřadě v Hodoníně bude provedena svědecká výpověď u paní K. M., neuvedl však, kdo je svědkem a čeho se svědecká výpověď týká.

9/ Z výpovědi svědka Z. je patrné, že správce daně provedl již dřívější výslech svědka, tj. první blíže neurčený protokol, a poté, co poučil svědka o riziku nepravdivé výpovědi, kladl mu pravděpodobně shodné otázky. Svědek tedy musel pod rizikem pokuty odpovídat stejně. Nepřizváním žalobce k prvnímu a fakticky neoznámením druhého výslechu se správce daně snažil opatřit důkaz proti tvrzení žalobce.

IV.

Stanovisko žalovaného

[6] V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na skutkové a právní argumentaci uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. Ke svému dřívějšímu vyjádření doplnil, že odvolání je podáním ve smyslu ust. § 21 odst. 8 ZSDP a musí z něj být patrné, kdo je činí, čeho se týká a co navrhuje. Výzva k doplnění podání je na místě pouze tehdy, když podání má vady, pro které není způsobilé k projednání. Žalobce ve svém odvolání výslovně návrh změny nebo zrušení rozhodnutí, jak vyžaduje ust. § 48 odst. 2 písm. f) ZSDP, neuvedl, avšak z obsahu odvolání odvolací orgán dovodil, že se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. S přihlédnutím k zásadě přiměřenosti a hospodárnosti tedy nebylo nutné vyzývat odvolatele postupem dle ust. § 48 odst. 5 ZSDP k doplnění odvolání.

[7] Námitka žalobce, že v důsledku nezodpovězení jeho dotazů, nemohl uplatnit všechny odvolací důvody, je nedůvodná, neboť se všemi relevantními skutečnostmi byl žalobce prokazatelně seznámen ve zprávě o daňové kontrole. Vyjádření žalobce v průběhu ústního jednání dne 23. 9. 2009 byla vyhodnocena jako námitky ve smyslu ust. § 16 odst. 4 ZSDP. Ty však může daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, podávat proti postupu pracovníka správce daně nejpozději ke dni skončení daňové kontroly. Na základě námítky podané po ukončení daňové kontroly již nemůže dojít k nápravě nezákonného postupu pracovníka správce daně a proti negativnímu rozhodnutí o námitkách zároveň nelze podat samostatný opravný prostředek. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o jejím výsledku dne 8. 9. 2009. Námitky ze dne 23. 9. 2009 tak byly opožděné. Pokud se však žalovaný námitkami zabýval i v rámci odvolacího řízení, jeho postup je zcela v souladu se zákonem (§ 50 odst. 3 ZSDP) a současně i ve prospěch daňového subjektu, kdy takto nemohlo dojít k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Námitku proti postupu správce daně „na zákonný zásah při projednání výsledků daňové kontroly“ žalovaný pro opožděnost odmítl. Současně však byl daňový subjekt poučen o možnosti uplatnit případné námitky v rámci odvolání proti věcnému rozhodnutí, tj. platebnímu výměru. Této možnosti žalobce využil a žalovaný se s uvedenou námitkou podrobně věcně vypořádal v napadeném rozhodnutí.

[8] K bodu 4 žaloby tedy, že o odvolání proti zastavení řízení ve vztahu k podaným námitkám (k č.j. 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947) nebylo dosud rozhodnuto, odkázal žalovaný na předložený spisový materiál, který dokládá, že obě uvedená odvolání byla odvolacím orgánem vyřízena dne 5. 3. 2010 tak že byla zamítnuta. Daň nebyla stanovena na základě pomůcek, nýbrž na základě dokazování, kdy správce daně vycházel výlučně z údajů uvedených žalobcem v jeho daňovém přiznání, ohledně nichž neunesl důkazní břemeno, a ze svědecké výpovědi J. Z. Tvrzení žalobce, že mu správce daně vysvětlil jeho povinnosti účelově tak, že je povinen doložit zařazení předmětných faktur do evidence u jeho dodavatelů, je taktéž účelové. Správce daně pouze navrhoval daňovému subjektu další možnosti, jak prokázat oprávněnost uplatněných daňových výdajů. Měl-li žalobce pochybnosti o významu obsahu výzvy, mohl se správce daně v průběhu kontroly dotázat. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by byl povinen zaznamenat do protokolu doslovně způsob vysvětlení písemné výzvy k dokazování. Pokud žalovaný v průběhu ústního jednání shrnuje obsah určité písemnosti, v protokolu pouze konstatuje, že k takovém úkonu došlo. Takový postup není v rozporu se zákonem a odpovídá zavedené praxi s ohledem na rozsáhlost některých při ústních jednáních projednávaných dokumentů.

[9] Pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi J. Z., je zcela na úvaze správce daně, jakou závažnost a věrohodnost přisoudí jednotlivým důkazním prostředkům. Skutečnost, že

svědek J. Z. je údajně vyslýchán v jiném řízení pro podvody je pro zde projednávanou věc irelevantní. V zákoně není stanovena povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu jméno osoby, která bude vyslýchána jako svědek. Dne 26. 5. 2009 se konalo na Finančním úřadě v Hodoníně ústní jednání, v jehož průběhu měly být prověřovány skutečnosti související přímo s daňovou povinností J. Z., proto nebyl v této fázi žalobce k ústnímu jednání přizván. Následně, dne 23. 6. 2009, když J. Z. vypovídal již jako svědek, byl tento výslech žalobci předem oznámen. Poučit svědka o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, je povinností správce daně zakotvenou v ust. § 8 odst. 4 ZSDP. Byl-li J. Z. poprvé vyslýchán jako daňový subjekt, správce daně mu uvedené poučení neposkytl, neboť na daňový subjekt se taková povinnost nevztahuje. Žalobci bylo prokazatelně umožněno zúčastnit se výslechu svědka, v jehož průběh měl možnost případná nepravdivá tvrzení konfrontovat. S ohledem na shora uvedené, navrhl žalovaný žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

V.

Právní hodnocení soudu

[10] Krajský soud v Brně přezkoumal v intencích žaloby napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Žaloba byla podána včas osobou k tomu oprávněnou. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 s. ř. s.

[11] Nejprve se soud zabýval otázkou povinných náležitostí odvolání, které jsou vymezeny v ust. § 48 odst. 4 ZSDP. Lze sice přisvědčit žalobci, že odvolání proti platebnímu výměru výslovně neobsahuje, čeho se žalobce domáhá. Ovšem uvedl-li, že dodatečně stanovený základ daně a daň neodpovídá skutkovému stavu, procesní postup při dodatečném stanovení daně je v rozporu se zákonem, spis daňového subjektu neobsahuje žádný záznam správní úvahy, který by mohl být podkladem pro dodatečné stanovení daně, přičemž není jisté, zda vůbec byla ukončena daňová kontrola, potom nepochybně bylo úmyslem žalobce dožadovat se zrušení napadeného rozhodnutí. Soud je proto toho názoru, že z odvolání bylo možné dovodit, čeho se žalobce domáhá. Bylo by sice vhodnější vyzvat žalobce dle § 48 odst. 5 ZSDP, ovšem postup správce daně, který nevyzval odvolatele k doplnění odvolání nelze v tomto případě považovat za takovou podstatnou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. I kdyby totiž na základě výzvy žalobce odvolání nedoplnil, musel by správce daně pečlivě rozlišit, zda je i nadále dána absence esenciálních náležitostí bránících řádnému projednání věci, nebo se jedná pouze o nedostatek formálních náležitostí, jejichž nepřítomnost nebrání dalšímu řízení. Pouze v prvním případě by pak byly dány důvody pro zastavení řízení. Odvolání jako každé jiné podání v daňovém řízení musí být posouzeno podle svého obsahu. Dle názoru soudu předmětné odvolání bylo projednatelné, ač všechny zákonem stanovené náležitosti odvolání nebyly výslovně vyjádřeny, ovšem byly seznatelné z jeho obsahu. Pokud pak odvolání netrpí esenciálními vadami podání, je na něj nutno hledět jako na řádně podané.

[12] Soud dále považuje za nedůvodnou námitku žalobce, že nemohl uplatnit všechny odvolací důvody, protože neznal správní úvahy žalovaného a správce daně mu do doby vydání rozhodnutí o odvolání neodpověděl na jeho dotazy. Se všemi relevantními skutečnostmi a důvody, které vedly k doměření daně, byl žalobce prokazatelně seznámen, a to především zprávou o daňové kontrole, která obsahovala jak právní, tak skutkové hodnocení věci. Žalobce v podaném odvolání uvedl, že další zákonné důvody pro odvolání a důkazy je podporující navrhne poté, co obdrží doplnění sdělení důvodů k rozdílu mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou a rozhodnutí o podaných námitkách. Sdělení důvodů rozdílu mezi

stanoveným daňový základem a daní, č.j. 50594/09/311921702968, obdržela zástupkyně žalobce dne 29. 10. 2009 a žalobci byla tato písemnost vložena do schránky dne 2. 11. 2009. O námitkách žalobce podle ust. § 16 odst. 6 ZSDP vznesených písemně dne 1. 10. 2009 a při ústním jednání dne 23. 9. 2009 bylo rozhodnuto dne 21. 10. 2009 tak, že jim správce daně z důvodu opožděnosti nevyhověl. Žalobce tak měl k dispozici jím požadované kompletní podklady, na základě kterých mohl přistoupit k doplnění podaného odvolání. Žalobce byl navíc odborně zastoupen daňovou poradkyní, a proto bylo možné po něm spravedlivě požadovat, aby do svého odvolání uvedl, popř. doplnil všechny odvolací námitky, které hodlal uplatnit. O odvolání proti platebnímu výměru bylo rozhodnuto až dne 22. 3. 2010, tedy několik měsíců poté, kdy se žalobce mohl seznámit s výše uvedenými podklady. Žalovaný v tomto ohledu neměl povinnost žalobce k doplnění odvolacích námitek vyzývat, neboť podané odvolání odvolací důvody obsahuje a jejich rozšíření tak bylo věcí žalobce a nikoliv žalovaného (§ 48 odst. 7 ZSDP).

[13] Z ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP vyplývá, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Z cit. ustanovení je zřejmé, že toto právo má daňový subjekt pouze do té doby, než je daňová kontrola ukončena. Po vydání platebního výměru lze veškeré námitky formulovat v odvolání a ty jsou pak posuzovány jako námitky odvolací a nikoliv jako námitky ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 17/2003 ze dne 12. 1. 2005). Správce daně tedy nepochybil, pokud námitce ze dne 1. 10. 2009 podané v době po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečné platebního výměru z důvodu opožděného uplatnění nevyhověl a vypořádal se s ní v rámci odvolání.

[14] K bodu 4 žaloby soud uvádí, že o odvolání žalobce proti zastavení řízení ve vztahu k podaným námitkám bylo rozhodnuto rozhodnutím č.j. 3309/10-1500-704293 a č.j. 3310/10-1500-704293 ze dne 4. 3. 2010 tak, že odvolání bylo zamítnuto, neboť proti rozhodnutí o námitkách se nelze samostatně odvolat. Tato rozhodnutí byla doručena zástupkyni žalobce dne 17. 3. 2010 a žalobci veřejnou vyhláškou dne 15. 4. 2010.

[15] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 96/2007-134 ze dne 26. 6. 2008 (přístupné na www.nssoud.cz) účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkajícími se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Projednání znamená především možnost reagovat na předestřené závěry správce daně, tedy možnost zaujmout odlišné stanovisko. Z obecného hlediska je možné, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Taková situace, může např. nastat, souhlasí-li daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly anebo z nějakého důvodu nechce využít možnosti vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. V těchto případech pak, i pokud je obsah zprávy rozsáhlý a složitý, je možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. Ve zde projednávané věci byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole dne 8. 9. 2009. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 9. 2009, č.j. 46667/09/311930705006, jehož předmětem bylo projednání, spolupodepsání a převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly, vyplývá, že jednání se uskutečnilo v době od 7:30 do 7:45 a projednána byla zpráva o výsledku daňové kontroly v rozsahu šesti stran. Dle protokolu žalobce převzal a podepsal zprávu o výsledku daňové kontroly č.j. 44553/09/311930705006, k jejímuž obsahu neměl žádných připomínek. Současně neměl

žádné připomínky ani proti obsahu protokolu. Bylo jistě na uvážení žalobce, kolik času věnuje studiu a četbě zprávy o výsledku daňové kontroly. Není tedy rozhodné, že jednání trvalo pouhých 15 minut, neboť obsah zprávy se nejeví jako rozsáhlý a složitý. Navíc za situace, kdy samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předcházela dvě ústní jednání, při kterých byl žalobce seznámen s požadavky výzvy k dokazování. Důležité nicméně je, zda byla žalobci dána skutečně možnost reagovat na předestřené závěry správce daně. Z uvedeného protokolu, proti jehož obsahu žalobce nic nenamítal, a který vlastnoručně podepsal, vyplývá, že tuto možnost měl. Protože k výsledkům daňové kontroly žádné připomínky neměl, bylo skutečně možné, aby k seznámení s obsahem zprávy, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Daňová kontrola tak byla řádným způsobem ukončena.

[16] Pokud však nyní žalobce namítá, že mu nebyla dána možnost se k výsledku daňové kontroly vyjádřit, je nutné mít na paměti, že protokol o ústním jednání v daňovém řízení je dle § 12 odst. 1 ZSDP veřejnou listinou, přičemž v poznámce pod čarou k tomuto ustanovení se odkazuje na § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Z uvedených zmínek o veřejné listině v daňovém řádu, zejména pak z odkazu v poznámce pod čarou - který, třebaže nemá normativní povahu, je zpravidla významnou pomůckou při výkladu právního předpisu - nelze než usoudit, že zákonodárce měl v úmyslu pojmu veřejné listiny ve smyslu daňového řádu dát stejný význam, jaký je mu dán v základním procesním předpisu občanského soudního řízení, občanském soudním řádu. V § 134 odst. 1 o. s. ř. je uvedeno, že listiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci, jakož i listiny, které jsou zvláštními předpisy prohlášeny za veřejné, potvrzují, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo potvrzeno. Toto ustanovení jednak definuje veřejné listiny stanovením jejich obecných atributů a současně konstruuje vyvratitelnou domněnku pravdivosti jejich obsahu. Není sice vyloučeno brojit proti pravdivosti veřejné listiny, tj. proti jejímu věcnému obsahu. Ovšem vzhledem k domněnce pravdivosti obsahu veřejné listiny, důkazní břemeno spočívá především na účastníkovi pravdivost popírajícímu. Není-li pravdivost veřejné listiny (zde protokolu) vyvrácena prokázáním opaku, považuje soud pro účely hodnocení důkazů obsah listiny za pravdivý. Ve zde projednávané věci je tvrzení žalobce, že mu nebyla dána možnost se k výsledkům kontroly vyjádřit, v rozporu s obsahem protokolu č.j. 46667/09/311930705006. Protože však žalobce pravdivost předmětného protokolu nevyvrátil, považuje soud průběh projednání zprávy o daňové kontrole zachycený v protokole za pravdivý. Ostatně, kdyby skutečně měl žalobce již v průběhu projednávání daňové kontroly výhrady proti obsahu protokolu, mohl odepřít podpis protokolu a uplatnit námitky proti jeho obsahu. Což však také neučinil.

[17] Dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená. Soud se nejprve zabýval vymezením rozsahu výroku daňových rozhodnutí. Dle usnesení Ústavního soudu III. ÚS 702/01 a II. ÚS 702/01 (přístupného na www.nalus.cz) výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích. S ohledem na shora uvedené soud shledal, že jak uvedení hmotněprávního předpisu (str. 1 platebního výměru) tak číslo účtu banky (strana 2 platebního výměru) jsou součástí výroku rozhodnutí. Zda je číslo účtu uvedeno před nebo za lhůtou k plnění pak není významné. Z výše cit. ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP také vyplývá, že zákon nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ve výroku předmětného platebního výměru je uveden jak zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

(hmotněprávní předpis), tak zákon č. 337/1992 Sb. (procesní předpis). Neuvedení konkrétního ustanovení zákona nemůže být důvodem neplatnosti nebo nicotnosti daňového rozhodnutí. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 18/2005 ze dne 28. 7. 2005 (přístupného na www.nssoud.cz) nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí. Dodatečný platební výměr č.j. 46800/09/311921702968 má tedy všechny zákonné náležitosti.

[18] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 ZSDP). Správce daně může vyzývat daňový subjekt k prokázání pouze toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Naproti tomu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Výzvou ze dne 10. 6. 2009 správce daně vyzval žalobce ve smyslu ust. § 16 odst. 1 písm. c) a ust. § 31 odst. 9 ZSDP k doplnění dokazování. Výzva byla žalobcem převzata téhož dne při ústním jednání, kdy do protokolu č.j. 35990/09/311930705006 uvedl, že výzvě rozumí. Žalobce však požadované skutečnosti nedoložil ani poté, co byl dne 23. 7. 2009 při ústním jednání poučen o případných následcích. Po správci daně nelze spravedlivě požadovat, aby zjišťoval a posuzoval, zda žalobce výzvu pochopil, či nikoliv, neboť navíc sdělil, že ji rozumí. Lze naopak uvést, že správce daně vynaložil dostatečné úsilí, aby žalobce byl náležitě poučen a to jednak u ústního jednání dne 10. 6. 2009 a dále pak i u jednání ze dne 23. 7. 2009. Z ust. § 12 odst. 4 ZSDP nelze dovodit, že by správce daně měl povinnost zaznamenat „slovo od slova“, jakým způsobem písemnou výzvu k doplnění dokazování žalobci vysvětlil. Nicméně i kdyby správce daně sdělil, že jedním ze způsobů vyhovění výzvy by bylo např. doložení faktur zařazených do evidence u dodavatelů, nelze v tomto spatřovat pochybení. Již samotný obsah písemné výzvy je jasný a jednoznačný. Navíc např. u bodu 4 výzvy je i podrobnější návod, jak lze doplnění provést, neboť je zde uvedeno: „k těmto fakturám předložte vyúčtování těchto akcí včetně rozpisu provedených prací“. Soud má tedy za to, že výzva splnitelná byla, neboť žalobce měl prokázat pouze svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Pokud žalobce uplatnil výše uvedené výdaje jako výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1, o daních z příjmů, byl současně povinen prokázat, že se skutečně jedná o výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dodavatelské faktury samy o sobě takovým důkazem nejsou, neboť listinný doklad není bez dalšího důkazem o tom, že tímto dokladem deklarované plnění bylo uskutečněno. Jen pro úplnost soud dodává, že daň nebyla doměřena za použití pomůcek, jak se žalobce domnívá v bodě 7 žaloby. V průběhu daňové kontroly byl žalobce vyzván, aby k rozdílu v částce 162.152,- Kč a k fakturám předložil důkazní prostředky, kterými by prokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené ve smyslu ust. § 24 odst. 1, o daních z příjmů. Uvedené neznamená, že by daňovou povinnost žalobce nešlo stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 ZSDP. Správce daně totiž měl pochybnosti pouze ohledně části uplatněných výdajů. Nepřistoupil tedy ke stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP.

[19] Co se týče postupu správce daně při provádění výsledku svědka J. Z., soud neshledal, že by byl v rozporu se zákonem. Žalobce byl o provedení svědecké výpovědi vyrozuměn jednak v písemném oznámení o výsledku svědka, které zaslal dne 28. 5. 2009 dožádáný Finanční úřad v Hodoníně a současně byl na provedení výsledku upozorněn v průběhu ústního jednání dne 10. 6. 2009. Z písemného oznámení, kdyby si jej žalobce v úložní době vyzvedl, měl možnost zjistit, kdo má být jako svědek vyslechnut. Pokud namítá,

že při ústním jednání nebylo sděleno jméno svědka, mohl požádat správce daně o doplnění této informace. V takovém případě by byl správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 7/2003-65 ze dne 20. 10. 2004 přístupný na www.nssoud.cz). Neobstojí tedy námitka žalobce, že nebyl o provedení výslechu svědka řádně vyrozuměn. V souladu se zásadou vigilantibus iura (každý necht' si střeží svá práva) bylo odpovědností žalobce podniknout potřebné kroky k ochraně a prosazení svých práv, tedy v daném případě se dotázat, kdo má být vyslechnut, a popř. vyhodnotit, zda se zúčastní provedení svědecké výpovědi a bude klást vyslýchanému otázky. Dle § 2 odst. 3 ZSDP při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dokazování v daňovém řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně, popř. i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. Námitka žalobce, že svědek je údajně vyslýchán pro podvody v jiném řízení, nemůže vést apriori k závěru, že jeho výpověď v daňovém řízení je nevěrohodná. Naopak správce daně je povinen postupem dle § 2 odst. 3 ZSDP posoudit sám věrohodnost svědecké výpovědi podané v daňovém řízení. Pokud žalobce namítá, že z výpovědi svědka je patrné, že byl proveden již dřívější výslech svědka (blíže neurčený protokol), a poté až při dalším výslechu byl svědek poučen, o riziku nepravdivé výpovědi, kdy musel pod hrozbou pokuty odpovídat stejně, ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Dne 26. 5. 2009 se konalo na Finančním úřadě v Hodoníně ústní jednání, jehož se účastnil J. Z. jako daňový subjekt. Jako daňový subjekt pak nemohl být poučen ve smyslu § 8 odst. 4 ZSDP, neboť toto poučení se vztahuje právě jen svědka nebo osobu předzvědnou. Protože při tomto jednání mohly být prověřovány i skutečnosti nesouvisející přímo s daňovou povinností žalobce, nebyl o něm žalobce vyrozuměn. Žalobci však následně bylo umožněno se účastnit výslechu J. Z. konaného dne 23. 6. 2009, kde již J. Z. vypovídal jako svědek. Jako svědek musel být poučen dle § 8 odst. 4 ZSDP, tedy o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Lze tedy uzavřít, že žalobci byla dána reálná možnost, aby byl výslechu svědka přítomen a kladl mu otázky, které však nevyužil.

[20] Pokud žalobce v žalobě uvádí, že setrvává na svých námitkách uvedených jak do protokolu tak podaných písemně, aniž by konkrétně uvedl o jaké námitky se jedná a kdy byly podány, je tento žalobní bod zcela nekonkrétní a proto není možné se jím podrobněji zabývat. Nicméně většina jím uplatněných námitek byla součástí žalobních bodů, se kterými se soud vypořádal. Navíc žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkami žalobce, ke kterým po skončení daňového kontroly pro opožděné uplatnění nebylo možné přihlížet.

[21] Jelikož uplatněné žalobní námitky nebyly shledány důvodné, soud žalobu postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

VI. Náklady řízení

[22] O nákladech řízení o žalobě soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovaný byl

ve věci úspěšným, avšak soud nezjistil, že by mu vznikly náklady, jež by přesahovaly náklady jeho jinak běžné administrativní činnosti, a proto mu náhradu nepřiznal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. (*Od 1.1.2012 v důsledku novely s.ř.s., provedené zákonem č.303/2011 Sb. platí, že kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal*). Stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (ust. § 105 odst. 2, § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 20.12.2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu