



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně **V. J.**, zast. Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Letců 1005, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. července 2009, čj. 5322/09-1100-602177, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. července 2009, čj. 5322/09-1100-602177, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 7.760,- Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Libora Zbořila, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále také jen "správce daně") ze dne 12. 1. 2009, čj. 1849/09/233911605680, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 95.574,- Kč.

V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně u manžela žalobkyně (jako spolupracující osoby) při kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 zjistil, že ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byly uplatněny mimo jiné výdaje za nákup ocelových konstrukcí, zásuvek a profilů od

-2-

společnosti KASALI, s. r. o., se sídlem ve Znojmě, Jungmannova 9, (dále jen "společnost KASALI") v celkové výši 916.399,- Kč. Výdaje byly vyúčtovány doklady č. F120 (ze dne 30. 11. 2005), F138 (ze dne 9. 12. 2005), F139 (ze dne 21. 12. 2005) a F145 (ze dne 29. 12. 2005).

Dále žalovaný uvedl, že správce daně dožádáním zjistil, že uvedené daňové doklady, které manžel žalobkyně zaznamenal ve své daňové evidenci a zahrnul do základu daně z příjmů, společnost KASALI neeviduje, resp. o nich neúčtovala. Předložené doklady číslováním, strukturou ani otisky razítek navíc neodpovídají dokladům vystavovaným uvedenou společností. Tyto skutečnosti potvrdila jednatelka společnosti. Z její svědecké výpovědi dále vyplynulo, že manžel žalobkyně není zanesen v databázi společnosti KASALI, že předmětné doklady o fakturaci uvedená společnost nevystavila a že jejich formulář neodpovídá firemnímu programu. Svědkyně předložila při ústním jednání otisky používaných razítek a podpisový vzor společnosti s tím, že faktury vystavuje a podepisuje osobně. Dále uvedla, že společnost KASALI nevyrábí plechové zásuvky, násypky, mostní konstrukce, ale že předmětem činnosti společnosti, kterou zastupuje, je nákup, úprava a prodej podlahových mřížových roštů a jejich komponentů.

Žalovaný konstatoval, že na návrh žalobkyně provedl správce daně výslech svědků M. Z., P. P., P. M., D. V., Z. L. a M. V. K jejich výpovědím uvedl: svědkové Z. L. a M. V. se vyjadřovali k jinému zdaňovacímu období než roku 2005, z ostatních výpovědí vyplynulo, že P. M. zboží nepřebíral, nejednal se zástupcem dodavatele a společnost KASALI znal podle loga na autě. D. V. vypověděl, že konstrukce skládal z auta, na němž byl nápis KASALI, osobně se zástupcem této společnosti nejednal a nebyl přítomen úhradám faktur. P. P. vypověděl, že byl při přebírání zboží, kterým byly ocelové prvky, přičemž ty byly dopravovány modrou Avíí společnosti KASALI, někdy návěsem. Úhradám nebyl přítomen a se zástupcem společnosti nejednal. Svědek Z. vypověděl, že jednal se zástupcem KASALI panem H., jehož jméno bylo napsáno na faktuře. V nepřítomnosti žalobce mu předával proti faktuře peníze a byl přítomen přebírání ocelových prvků, které byly přivezeny modrou Avíí označenou nápisem KASALI. Uvedl rovněž, že pan H. přijížděl současně se zbožím osobním autem.

K existenci pana H. žalovaný uvedl, že správce daně zjistil, že nikdo tohoto jména zaměstnancem společnosti KASALI nebyl. Společnost sice uzavřela smlouvu o zprostředkování, avšak s jinou osobou. Navíc předmětem této smlouvy bylo zprostředkování prodeje ocelových roštů, schodišťových stupňů a příchytek, tedy jiného sortimentu, než jaký byl předmětem faktur evidovaných v evidenci žalobce. Dále zjistil, že společnost KASALI evidovala v obchodním majetku pouze osobní automobily, přičemž přepravu zboží a materiálu zajišťovala prostřednictvím přepravníků. Na vozidle přepravníků nebylo logo společnosti KASALI vyobrazeno.

Žalovaný dospěl k závěru, že skutečnosti zjištěné u společnosti KASALI a svědecká výpověď jednatelky této společnosti se vzájemně doplňují. Neshodují se však s výpověďmi žalobcem navržených svědků. Někteří žalobkyní navržené svědci

-3-

sice uvedli, že skládali zboží nebo byli přítomni jeho přebírání z modré Avie označené společností KASALI, jeden z nich jednal a předával hotovost panu H., avšak na žádné z uvedených faktur ani výdajových pokladních dokladech jméno ani jakýkoliv jiný identifikační údaj k osobě pana H. uveden není a podpisy jsou nečitelné. Dle žalovaného tak svědecké výpovědi zaměstnanců manžela žalobkyně a osob vykonávajících pro něj služby neprokázaly ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že předmětem dodávek bylo skutečně zboží od společnosti KASALI. To proto, že takové zboží nevyráběla a obchodovala s jiným sortimentem, ani nebyla zastupována osobou jménem H. Žalobkyní předložené doklady se ani neshodují formou, razítkem a podpisem s doklady vydávanými touto společností. Dle žalovaného tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že částka 916.399,- Kč byla vynaložena v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalovaný uzavřel, že zjištění z daňové kontroly u manžela žalobkyně vedlo ke snížení podílu příjmů a výdajů rozdělovaných na žalobkyni z 50 na 38 %, přičemž tato úprava byla provedena pro splnění zákonné podmínky obsažené v ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů, kdy částka připadající na spolupracující manželku, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540.000,- Kč při trvání spolupráce po celé zdaňovací období.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí orgánu prvního stupně.

Uvedla, že provozovala podnikatelskou činnost i jako spolupracující osoba se svým manželem, s nímž dělila dosažené příjmy a výdaje tak, že podíl připadající na spolupracující osobu činil 50 %. Napadla proto shora uvedené rozhodnutí, jako by se jednalo o skutková zjištění a právní závěry mající původ v její podnikatelské činnosti, ačkoliv se ve skutečnosti jedná o skutková zjištění a právní závěry mající původ v daňové kontrole jejího manžela.

Žalobkyně předně namítla, že správce daně u ní zahájil daňovou kontrolu dne 23. 5. 2008 nezákonně, neboť jí nesdělil jakékoliv podezření, jež by vzbuzovalo pochybnosti o řádném splnění její daňové povinnosti. Odkázala přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Konstatovala rovněž, že daňová kontrola u ní nebyla zahájena vůbec, a proto ani u ní nemohlo v souladu se zákonem dojít ani k dodatečnému stanovení daně za rok 2005.

Postupu správce daně dále vytkla vadu procesního rázu spočívající v tom, že jí za celou dobu provádění kontroly legální formou (výzvou) nesdělil, jaké má pochybnosti o předmětných uplatněných výdajích. O těchto pochybnostech se tak žalobkyně dozvěděla až ze zprávy o daňové kontrole. Poukázala současně na jedinou výzvu, a to ze dne 13. 10. 2008, která však byla vydána toliko za účelem předložení a upřesnění důkazních prostředků a nikoliv za účelem prokázání oprávněnosti uplatněných sporných výdajů. Žalobkyně má proto zato, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovení § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, tudíž

i zpráva o daňové kontrole, která vzešla z nezákonného provádění daňové kontroly, je tak důkazem nezákonným.

Žalobkyně rovněž uvedla, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a tudíž i dovodily nesprávný právní závěr. Má totiž zato, že jejím manželem předložené listinné důkazy (faktury a výdajové doklady) i výpovědi svědků (např. P. M., M. V., Z. L., D. V. a P. P.) jednoznačně prokazují nejen faktické uskutečnění přijatého plnění, ale také to, že finanční prostředky, tak jak o nich bylo účtováno, byly manželem žalobkyně i uhrazeny. Správce daně ji přitom ke splnění její důkazní povinnosti nevyzval, i když jeho povinností bylo konkretizovat, čeho se jeho pochybnosti týkají, v čem jsou spatřovány a co má být prokazováno. Správce daně i žalovaný také všechny zjištěné skutečnosti vyhodnotili nesprávně. Žalobkyně připomenula, že ke sporným dokladům předložil manžel žalobkyně veškeré faktury a výdajové doklady a zdůraznila, že svědecké výpovědi potvrdily, že zboží do firmy dovážela vozidla dodavatele - společnosti KASALI, svědci zboží přebírali a se zástupcem dodavatelské společnosti jednali. Správce daně přitom přikládal zásadní váhu pouze výpovědi jediného svědka, a to jednatelky deklarovaného dodavatele, a to i přesto, že právě v jejím zájmu bylo tvrdit, že žádné zboží nedodala. Žalobkyně označila napadené rozhodnutí i za nepřezkoumatelné, neboť se dle jejího názoru žalovaný nevypořádal s obsahem výpovědi přezkoumatelným způsobem, když z rozhodnutí není zřejmé, jakou jim přikládal váhu. Nadto zcela nesprávně uvedl, že se svědci V. a L. vyjadřovali k jinému zdaňovacímu období než roku 2005.

Žalobkyně s poukazem na judikaturu správních soudů a na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, vyslovila přesvědčení, že z předložených důkazů jednoznačně vyplynulo, že její manžel zboží skutečně nakoupil, dále opracoval a prodal. Žalovaný ani správce daně však tuto skutečnost nevzali v úvahu, blíže se jí nezabývali a žalobkyni tak odepřeli právo na stanovení přiměřených výdajů. Žalobkyně je toho názoru, že jí i jejímu manželovi měla být přinejmenším poskytnuta možnost prokázat výši nutně vynaložených nákladů v souvislosti se správcem daně akceptovatelnými zdanitelnými příjmy, majícími původ ve zboží, které byly předmětem sporných výdajových dokladů. Zdůraznila rovněž, že zákon v žádném případě nehovoří o tom, že by se mělo prokazovat, že zboží bylo dodáno právě deklarovaným dodavatelem, nýbrž to, zda vydané finanční prostředky byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za dané situace měl dle žalobkyně správce daně stanovit daň dle pomůcek, které by umožnily přiměřenou výši výdajů zohlednit. Žalobkyně totiž považuje za nesporné, že bylo prokázáno, že na nákup materiálu musely být vynaloženy přiměřené finanční prostředky, i když nebyla prokázána jejich skutečná výše. Má proto zato, že v daném případě měly být přiměřené výdaje vyčísleny právě za použití pomůcek, když nebylo prokázáno, že se jednalo o fiktivní plnění.

Žalobkyně dále upozornila, že jí nebylo umožněno zúčastnit se výslechu svědka jednatelky dodavatelské společnosti KASALI. Uvedla k tomu, že za situace, kdy byl manžel žalobkyně pro řízení před správcem daně zastoupen zmocněným zástupcem, příslušelo právo vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu konzumovat toliko tomuto zástupci. Správce daně přitom nejednal s jeho

oprávněným zástupcem, ale se žalobcem samotným. Žalobkyně rovněž zpochybnila obsah úředního záznamu čj. 128153/08/346933/8589. Zdůraznila rovněž, že nelze ponechat stranou, že sama o provedení svědecké výpovědi nebyla obeznámena vůbec.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby, přičemž žalobní námitky označil za nedůvodné. Dodal, že žalobkyně byla seznámena se zjištěními z dožádání, s výsledkem důkazního řízení a současně i s dopadem na základ daně a daň, a to formou zprávy o daňové kontrole. V rámci téhož jednání byl dohodnut termín dalšího ústního jednání s tím, že se žalobkyně vyjádří k výsledkům uvedeným ve zprávě. Nelze proto tvrdit, že žalobkyně nevěděla, že jde o prokázání výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůraznil, že v daňovém řízení musí být prokázáno, že výdaj byl vůbec vynaložen, dále že byl vynaložen v tvrzené výši a vůči tvrzenému dodavateli. To však dle jeho názoru prokázáno nebylo. A v takovém případě nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přihlíželo byť jen částečně. V tomto případě pak nebylo zjištěno nic, co by bylo překážkou stanovení základu daně a daně dokazováním. K neúčasti žalobkyně na výsledku svědkyně J. žalovaný uvedl, že den před konáním výsledku sdělil manžel žalobkyně, tj. osoba rozdělující příjmy a výdaje, telefonicky, že se jej nezúčastní, nežádal o změnu termínu a souhlasil s tím, že toto jednání proběhne ve stanoveném termínu. Nebylo přitom zjištěno, že by manžel žalobkyně udělil jiné osobě plnou moc k zastupování.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobkyně svůj souhlas udělila způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 věta druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž neshledal žalobu důvodnou.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že správce daně sepsal se žalobkyní dne 23. 5. 2008 protokol o zahájení daňové kontroly (ten je ostatně o založen ve správním spise). Žalobkyně však vyslovila přesvědčení, že procesní úkony správce daně neprobíhaly v souladu s daňovým řádem, což dle jejího názoru mělo v končené fázi za následek nezákonnost těchto úkonů s konečným dopadem na nezákonnost samotného napadeného rozhodnutí. Krajský soud tedy v přezkumném řízení prvotně řešil žalobní námitku dotýkající se zákonnosti zahájení daňové kontroly. Žalobkyně s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, namítla, že daňová kontrola u ní byla zahájena nezákonně, když jí správce daně nesdělil jakékoliv konkrétní skutečnosti podložené podezřením, že daňová povinnost nebyla z její strany splněna v souladu se zákonem. Pro posouzení této námitky vycházel krajský soud zejména z již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu řešící právě otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku připustil, že zahájení i provádění daňové kontroly dle § 16 daňového řádu může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze

poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d/ daňového řádu. Nejvyšší správní soud učinil dílčí závěr, že on sám ani krajský soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v žalobcem citovaném nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, pokud neopomene ústavní dimenzi věci a nabídne opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Nejvyšší správní soud uvedl, že je v tomto směru třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení, jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím, když se dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009). Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní „nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků“. Samotný zákonodárce tak

poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nejvyšší správní soud uvedl, že ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný způsob dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nicméně toto respektování nelze dle jeho názoru zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou NSS, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně,

nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Ke stejnému závěru dospěl krajský soud i v projednávané věci. Žalobkyní namítaná samotná absence důvodů pro zahájení daňové kontroly nemohla způsobit nezákonnost tohoto zásahu. Krajský soud proto označil žalobní námitku dotýkající se nezákonného zahájení daňové kontroly za nedůvodnou.

Krajský soud však shledal důvodnou tu námitku žalobkyně, dle níž mělo dojít k porušení jejích práv vyplývajících z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, neboť jí nebylo umožněno zúčastnit se výsledku svědka – jednatelky společnosti KASALI, P. J., který se uskutečnil dne 19. 8. 2008.

K této otázce krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že dožádaný správce daně vydal dne 23. 7. 2008 oznámení o výsledku zmíněného svědka, které doručil dne 4. 8. 2008 pouze manželů žalobkyně. Správní spis dále neobsahuje žádný důkaz o tom, že by o provedení tohoto výsledku byla informována rovněž žalobkyně, jakožto daňový subjekt. Ve správním spise jsou sice založeny plné moci, kterými žalobkyně zmocnila svého manžela k některým úkonům v daňovém řízení. Tyto plné moci však byly žalobkyní uděleny až několik měsíců po provedení zmiňovaného výsledku (konkrétně plná moc ze dne 14. 11. 2008 a další zmocnění na jednání konané dne 6. 1. 2009).

Řízení o daňové povinnosti spolupracující osoby (v tomto případě žalobkyně) je však samostatným řízením, které je odlišné od daňového řízení vedeného s osobou hlavní (v tomto případě manželem žalobkyně). Je tomu tak proto, že daňové řízení vedené o konkrétní daňové povinnosti (v tomto případě daň z příjmů fyzických osob za konkrétní zdaňovací období) je daňovým řízením sui generis. Jako takové má, byť by i bylo po hmotněprávní stránce z části odvislé od skutečností majících původ v jiném řízení u jiného daňového subjektu, svůj vlastní osud (počátek, průběh a konec). Jedná se o dvě zcela samostatná daňová řízení, jejichž výsledkem je rozdílná daňová povinnost zatěžující rozdílné poplatníky. Krajský soud proto musel přisvědčit námitce žalobkyně, že jí správce daně upřel v daňovém řízení právo vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, tedy právo klást svědkům otázky při ústním jednání, neboť s tím, že se výsledek uskuteční, byl seznámen pouze její manžel a nikoliv i ona sama.

Pokud jde o další procesní námitku, která směřovala proti postupu správce daně, který v průběhu daňového řízení nevydal výzvu k prokázání, že sporné výdaje byly vynaloženy ve smyslu požadavku ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, krajský soud uvádí následující. Postup správce daně není v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu v případě, pokud vyjeví své pochybnosti o určitých skutečnostech i až ve zprávě o daňové kontrole. Tím totiž nedojde ke zkrácení práv daňového subjektu vyplývajících mu z ustanovení § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 daňového řádu, protože ten stále ještě může navrhnout důkazy vyvracející pochybnosti správce daně. Projednání zprávy o daňové kontrole totiž představuje součást daňové kontroly a daňový subjekt má v této fázi řízení stále ještě zákonnou možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění.

Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že před konečným projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně se žalobkyní jednal. Z protokolu o jednání ze dne 25. 9. 2008 přitom zároveň vyplývá, že žalobkyni byl předán zpracovaný návrh zprávy, který při jednání převzala. Tento návrh zprávy však není obsažen ve správním spise, proto krajský soud nemůže posoudit, co bylo jeho obsahem. Návazně na toto jednání zaslala žalobkyně správci daně své stanovisko ze dne 2. 10. 2008, ve kterém se ke zjištění správce daně vyjádřila, vznesla proti jeho hodnocení důkazů námitky (opřené o citaci judikatury) a navrhla další důkazy o existenci dodání a zaplacení sporného plnění, konkrétně výslech svědků – zaměstnanců a dopravců. Následně správce daně žalobkyni vyzval k bližšímu označení navržených svědků (výzva ze dne 13. 10. 2008), na kterou reagovala písemným sdělením jmen svědků a telefonního spojení na ně. Poté byl proveden výslech navržených svědků, kterých se účastnil manžel žalobkyně (a to i za žalobkyni dle plné moci ze dne 14. 11. 2008). Dne 6. 1. 2009 proběhlo projednání zprávy z kontroly, při kterém správce daně uvedl zároveň své stanovisko k písemnému vyjádření žalobkyně ze dne 2. 10. 2008. Dne 12. 1. 2009 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni daň z příjmů fyzických osob doměřil.

Z uvedeného je tedy dle názoru krajského soudu zřejmé, že žalobkyně věděla, které skutečnosti byly v její věci sporné, aktivně i na stanovisko správce daně reagovala, neboť navrhovala důkazy k odstranění pochybností o předmětném plnění. Za podstatnou tedy lze označit skutečnost, že pochybnosti správce daně a hodnocení důkazního řízení bylo obsaženo v protokolu o projednání zprávy dne 6. 1. 2009 (dle názoru krajského soudu měly být podstatné údaje uvedeny též v samotné zprávě z kontroly). Správci daně je proto nutno vytknout, že jeho procesní postup měl být v tomto směru důraznější a pečlivější.

S ohledem na shora uvedené se krajský soud již dále nezabýval ostatními žalobními námitkami, neboť by to bylo za dané situace předčasné. Napadené rozhodnutí musel zrušit pro vady řízení a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení v souladu s ustanovením § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu v tomto rozsudku vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 2 úkony po 2.100,- Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.), a to vše včetně DPH. Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobkyně, neboť jde o advokáta.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Hradci Králové dne 30. září 2010

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu