



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **V. J .**, zast. Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem v Předměřicích nad Labem, Obránců míru 331, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. března 2010, čj. 1539/10-1100-602177, t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. března 2010, čj. 1539/10-1100-602177 se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 7.760,-- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

Žalobkyně uvedla, že provozovala podnikatelskou činnost i jako spolupracující osoba se svým manželem Ing. T. J., s nímž dělila dosažené příjmy

a výdaje tak, že podíl připadající na spolupracující osobu činil 50 %. Žalobkyně proto napadala 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.

V žalobě vyslovila žalobkyně přesvědčení, že správce daně 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 nálezh Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. zdůraznila 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 2006.

Dále žaloba vytkla postupu správce daně procesní nedostatek spočívající v tom, že žalobkyně ani její manžel nebyli řádně vyzváni k tomu, aby prokázali naplnění ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně přitom poukázala 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 proto měla zato, že správce daně postupoval v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a tudíž i zpráva o daňové kontrole, která vzešla z nezákonného provádění daňové kontroly, se tak stala důkazem nezákonným.

Žalobkyně rovněž uvedla, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a tudíž i dovodily nesprávný právní závěr. Měla totiž zato, že 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, jak o nich bylo účtováno, byly manželem žalobkyně i uhrazeny. Správce daně jej přitom ke splnění jeho 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 tak všechny zjištěné skutečnosti vyhodnotili nesprávně. Žalobkyně připomenula, že ke sporným dokladům předložil její manžel veškeré faktury a výdajové doklady a zdůraznila, že svědecké výpovědi potvrdily, že zboží do firmy dovážela vozidla dodavatele, společnosti KASALI, s.r.o. (dále jen „společnost 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 proto označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

V podané žalobě vyslovila žalobkyně, s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 31 Ca 142/2006-57 a na nálezh Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, přesvědčení, že z předložených důkazů vyplynulo, že zboží skutečně manžel nakoupil, dále opracoval a prodal. Žalovaný tuto skutečnost

nevzal v úvahu a žalobkyni tak odepřel právo na stanovení přiměřených výdajů. Za dané situace měl dle žalobkyně správce daně stanovit daň dle pomůcek, které by mu umožnily přiměřenou výši výdajů zohlednit. Žalobkyně totiž považovala za nesporné, že bylo prokázáno, že na nákup materiálu musel manžel vynaložit přiměřené finanční prostředky, i když neprokázal jejich skutečnou výši. Je tak jeho právem, aby přiměřené výdaje byly vyčísleny právě za použití pomůcek, když nebylo prokázáno, že se jednalo o fiktivní plnění.

Žalobkyně dále upozornila, že jí nebylo umožněno zúčastnit se výsledku 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 ust. § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu konzumovat toliko tomuto zástupci. Správce daně přitom nejednal s jeho oprávněným zástupcem, ale s 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.

Za nezákonné označila žalobkyně napadené rozhodnutí i z toho důvodu, že jeho výrok obsahoval sdělení o penále. Uvedla, že zákonným předpokladem pro sdělení a předpis penále je existence splatné a vykonatelné daně. V daném případě však k okamžiku sdělení penále neexistovalo rozhodnutí příslušného orgánu o dodatečném stanovení daně, natož aby byl takový platební výměr vykonatelný, účinný a pravomocný. Žalobkyně rovněž upozornila, že se žalovaný při svém rozhodování ke sdělenému penále nevyslovil. Rozhodnutí proto považovala za nepřezkoumatelné.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně u manžela žalobkyně při kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 zjistil, že ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byly uplatněny mimo jiné výdaje za nákup ocelových konstrukcí, zásuvek a profilů od společnosti KASALI v celkové výši 1,112.083,-- Kč.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně dožádáním zjistil, že 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 neodpovídaly 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, že P. M. zboží nepřebíral, nejednal se zástupcem dodavatele a společnost KASALI znal podle loga na autě. D. V. vypověděl, že skládal konstrukce 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 M. 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 osoby 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 manžela žalobkyně. 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 dále uvedl, že skutečnosti zjištěné u společnosti KASALI a svědecká výpověď jednatelek této společnosti se vzájemně doplňují. Neshodují se však s výpověďmi žalobcem navržených svědků. Někteří žalobkyní navržení svědci 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 daňového řádu, 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 neshodovaly formou, razítkem a podpisem s doklady vydávanými touto společností. Dle žalovaného tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že částku 1,112.083,- Kč byla vynaložena v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný po zjištění, že žalobkyně nebyla seznámena s výsledky provedeného dokazování, uložil správci daně ve smyslu ust. § 50 odst. 3 daňového řádu, aby tento nedostatek napravil. Správce daně tak učinil formou ústního jednání dne 11. 2. 2010 zachyceného v protokole, v němž žalobkyni s těmito výsledky

seznámil. Dále žalovaný konstatoval, že manžel žalobkyně nevedl průběžně průkaznou evidenci spotřeby materiálu a vynaložených mezd na jednotlivé zakázky a tuto evidenci ani dodatečně nevypracoval.

Žalovaný uzavřel, že zjištění z daňové kontroly u manžela žalobkyně vedlo ke snížení podílu příjmů a výdajů rozdělovaný na žalobkyni z 50 na 24 %. Úprava byla provedena pro splnění zákonné podmínky obsažené v ust. § 13 zákona o daních z příjmů, kdy částka připadající na spolupracující manželku, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nevíše 540.000,- Kč. Při spolupráci za celé zdaňovací období.

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 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 manžela žalobkyně na výsledku svědkyně J. žalovaný uvedl, že den před konáním výsledku manžel žalobce sdělil telefonicky, že se jej nezúčastní, nežádal o změnu termínu a souhlasil s tím, že toto jednání proběhne ve stanoveném termínu. Nebylo zjištěno, že by žalobce 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že u manžela žalobkyně byla zahájena dne 23. 5. 2008 daňová kontrola, jejíž výsledky byly zapracovány do konečné zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně 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 měla s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 zato, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, když jí správce daně nesdělil jakékoliv konkrétní skutečnosti podložené podezřením, že daňová povinnost nebyla ze strany žalobkyně splněna v souladu se zákonem. Pro posuzování této námitky se stala pro krajský

soud podkladem judikatura Nejvyššího správního soudu řešící právě otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly (viz 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 vyčerpал 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 nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, pokud neopomene ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu 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 dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se 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 vytýkácího 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 vytýkáčím 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 vyslovil přesvědčení, 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 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 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.

Další procesní námitka žalobkyně směřovala proti postupu správce daně, který, dle jejího mínění, nepostupoval v souladu s daňovým řádem, když nevydal v průběhu daňového řízení výzvu k prokázání, že sporné výdaje byly vynaloženy ve smyslu požadavku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani tuto námitku nemohl krajský soud označit za důvodnou. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že před projednáním zprávy o daňové kontrole, konkrétně ve dnech 26. 3., 3. 6., 11. 6. a 25. 6. 2009 probíhala s manželem žalobkyně u správce daně jednání, jejichž vyústěním byly protokoly sepsané dle ust. § 12 daňového řádu. Z nich nepochybně vyplynulo, že správce daně vyslovil pochybnosti o způsobu výpočtu daňové povinnosti manželem žalobkyně a za účelem jejich vyjasnění žádal doložení účetních dokladů a podání potřebných vysvětlení. Lze konstatovat, že manžel žalobkyně k požadavkům správce daně přistupoval aktivně. Lze rovněž přisvědčit žalobní námitce v tom směru, že správce daně vydal v průběhu daňového řízení pouze jednu výzvu odkazující na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Je rovněž nepřehlédnutelné, že veškeré pochybnosti správce daně pak byly celkem podrobně shrnuty ve zprávě o daňové kontrole, k jejímuž projednání došlo dne 7. 9. 2009. Celým daňovým řízením tak se tak prolíná snaha správce daně odstranit pochybnosti, které mu v průběhu kontroly vznikly, i když lze připustit, že jeho procesní postup mohl být důraznější a vytříbenější. K tomu je však nutno zdůraznit, že i žalovaný v postupu správce daně shledal určité nedostatky, které ovšem sám napravil v rámci odvolacího řízení, když na základě j vyžádání žalovaného, jakožto odvolacího orgánu, sepsal správce daně dne 11. 2. 2010 s žalobkyní (resp. jejím zástupcem) protokol, jehož předmětem bylo seznámení s výsledky dokazování. V něm správce daně seznámil žalobkyni s důvody, které ho vedly ke zvýšení daňové povinnosti. Z naznačeného tak lze uzavřít, že postup správce daně byl v souladu s ust. § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu.

Stejně tak krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobkyně týkající se předčasného sdělení výše penále a to ve výroku platebního výměru na daň z příjmů

fyzických osob. Dle ust. § 37b odst. 1 daňového řádu totiž daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Dle odst. 3 této právní úpravy pak správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně. Krajský soud tak ve smyslu uvedené platné právní úpravy hodnotil, zda dodatečný platební výměr vystavený správce daně dne 17. 9. 2009 odpovídal shora naznačeným požadavkům. Z jeho obsahu vyplynulo, že správce daně vyměřil dodatečně na základě výsledků daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob ve výši 55.424,-- Kč a současně sdělil výši penále z takto dodatečně vyměřené daně a to podle ust. § 37b odst. 1 písm. a/ daňového řádu ve výši 11.084,-- Kč. Správce daně tedy žalobkyni vyrozuměl o povinnosti platit penále tak, jak mu to ukládá shora citované ustanovení daňového řádu. Takovému postupu nemohl krajský soud nic vytknout. Naopak. Požadavky žalobkyně, aby rozhodnutí o vyměření daně se před vydáním rozhodnutí o penále stalo pravomocným, účinným a vykonatelným, nemá oporu v zákoně. Žalovanému rovněž nelze vytknout, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se ke sdělenému penále nevyslovil. Krajský soud má zato, že požadavek žalobkyně byl nedůvodný, neboť otázku vyměření penále ani otázku jeho výše žalobkyně v podaném odvolání nikterak nezpochybňovala. Žalovaný tak neměl důvod se k vyměřenému penále v odůvodnění napadeného rozhodnutí jakkoliv vyjadřovat.

Krajský soud však považoval za důvodnou námitku žalobkyně, dle níž mělo dojít k porušení jejich práv vyplývajících z ust. § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, neboť jí nebylo umožněno zúčastnit se výsledku svědka – jednatelky společnosti KASALI, P. J. Žalobu proto označil za částečně důvodnou.

K této námitce krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že dne 19. 8. 2008 se uskutečnil výslech svědkyně – Pavlína Jílkové, jednatelky společnosti KASALI. Provedení tohoto výsledku bylo oznámeno manželů žalobkyně dne 23. 7. 2008. Správní spis dále neobsahuje žádný důkaz o tom, že by o provedení tohoto výsledku byla informována rovněž žalobkyně, jakožto daňový subjekt, k prokázání jejíž daňové povinnosti byl výslech uskutečněn. Krajský soud přitom nepřehlédl, že žalobkyně zmocnila svého manžela na základě plných mocí k některým úkonům v daňovém řízení. Nicméně z časové posloupnosti lze dovodit, že tyto plné moci byly žalobkyni uděleny až po provedení zmiňovaného výsledku, resp. s několikaměsíčním odstupem (konkrétně plná moc ze dne 14. 11. 2008 a další zmocnění na jednání dne 6. 10. 2008). Krajský soud tak musel přisvědčit námitce žalobkyně, že jí správce daně upřel v daňovém řízení právo vyplývající z ust. § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, tedy právo klást svědkům otázky při ústním jednání. Tento nedostatek musel krajský soud zhojit tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm provede žalovaný nápravu procesního pochybení a zajistí, aby o výsledku svědkyně byla žalobkyně včas informována a mohla tak realizovat svoje právo vyplývající ze shora vzpomínaného ustanovení daňového řádu.

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.). To vše včetně DPH. Krajský soud tak uložil žalovanému zaplatit náklady řízení ve výši vyčíslené ve výroku II. tohoto rozsudku.

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

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu