



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 žalobce **J. N.**, zast. Ing. Janem Věbrem, daňovým poradcem v Brně, Potácelova 50, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. března 2009, čj. 1567/09-1100-603519, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005.

Namítal, že dodatečný platební výměr byl vystaven, aniž by správce daně zákonným způsobem zahájil daňovou kontrolu, když daňovému subjektu má být sdělen její důvod a cíl. Protokol o zahájení daňové kontroly nesplňuje dle názoru žalobce náležitosti požadované Ústavním soudem vyjádřené v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. ÚS 1835/07, když vymezuje pouze zdaňovací období a seznam daní, pro něž je kontrola zahajována, a poučení o právech a povinnostech daňového subjektu s požadavkem dodání dokladů ke kontrole v dohodnutém termínu.

Žalovaný se dále dle názoru žalobce zákonným způsobem nevypořádal se všemi námitkami v odvolání uvedenými a neúplně a nesprávně zjistil skutkový stav popsany v odvolání a nesprávně zhodnotil stav věci, na který žalobce poukazoval jak v průběhu kontroly, tak i v odvolání. Žalobce vyslovil přesvědčení, že kontrolovaný subjekt má právo na vyjádření se k výsledkům kontroly před jejím ukončením, dále právo na vyjádření se ke způsobům zjištění výsledků kontroly a právo navrhnout doplnění dokazování. Těmto právům pak koresponduje povinnost správce daně poskytnout daňovému subjektu k jeho realizaci dostatečný prostor.

K samotnému ukončení daňové kontroly žalobce uvedl, že se správce daně relevantním způsobem nevyrovnal s jeho námitkami a v návrhu zprávy nepopsal, na základě jakých správních uvážení ke svým závěrům dospěl. Tento postup činí dle žalobce celé daňové řízení včetně napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelným a je i důvodem odepření podpisu zprávy o kontrole. Žalobce zdůraznil, že se podpisu zprávy nevyhýbal. Postup správce daně i žalovaného tak byl dle jeho názoru v rozporu s jeho právy zakotvenými v čl. 2 odst. 2 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Upozornil rovněž, že žalovaný nemůže dokázat, že žalobci byla zpráva o daňové kontrole doručena, takže doposud nebyla tato kontrola ukončena.

Žalobce vyslovil rovněž nesouhlas se stanoviskem k samotnému stanovení daňové povinnosti za shora vzpomínané zdaňovací období. Měl zato, že se žalovaný přiklonil k nepravdivému zjištění správce daně a svoje rozhodnutí tak vydal na základě nepravdivých podkladů. Žalovaný uvedl, že správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů kupní smlouvu ze dne 18. 4. 2005 – částku 300.000,- Kč za lesní pozemky s porostem. Toto tvrzení se dle žalobce nezakládá na objektivním zjištění skutečnosti, takže se jedná o nepravdivé tvrzení. Žalobce dále odkázal na výzvu správce daně ze dne 20. 3. 2007, v níž bylo konstatováno zjištění správce daně, dle něhož se v kupní smlouvě jednalo o nákup lesních pozemků a porostu včetně rodinného domu čp. 18 celkem za dohodnutou cenu 300.000,- Kč. K tomu žalobce uvedl, že sice dne 18. 5. 2005 zaevidoval na řádku č. 9 daňové evidence nákup materiálu v částce 220.000,- Kč a dne 20. 5. 2005 na řádku č. 10 nákup materiálu v částce 80.000,- Kč a oba tyto výdaje byly evidovány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Další tvrzení správce daně však označil za nepravdivá, když pozemek jako takový není součástí obchodního majetku žalobce a o převodu práva k rodinnému domu čp. 18 není ve smlouvě zmínka. Žalovaný tak dle jeho názoru porušil ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Již v odpovědi na výzvu, jak žalobce dále uvedl, správci daně naznačil, že při účtování o lese je nejdůležitější skutečnost, že lesní porost se samostatně účetně nesleduje, takže cena, za kterou se tento porost pořizuje, je součástí vstupní ceny při pořízení lesního pozemku. Pozemek s lesním porostem se oceňuje při nákupu pořizovací cenou, kterou je sjednaná kupní cena včetně ostatních nákladů s pořízením souvisejících. Lesní pozemek je pořízen za vstupní cenu a touto cenou je evidován v účetnictví. O lesním pozemku se začíná účtovat až v okamžiku těžby, kdy se dřevo stává zásobou a dochází k jeho ocenění vlastními náklady. Kalkulace

zpracovaná účetní jednotkou musí tak vyjadřovat jak přímé náklady pěstební činnosti, tak i náklady režijní. V jednoduchém účetnictví se zásoby dřeva zjišťují, oceňují a účtují k termínu účetní závěrky.

Žalobce zdůraznil, že správce daně tuto skutečnost zachycenou v jednoduchém účetnictví prezentoval v návrhu zprávy o daňové kontrole nepravdivě, když uvedl, že se jedná pouze o nákup pozemku a ne o náklad na pořízení vytěžené dřevní hmoty prodané se ziskem. O kupní smlouvě přitom nebylo žalobcem v jednoduchém účetnictví účtováno. Žalovaný se pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí k tomuto nepravdivému hodnocení správce daně přiklonil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně vyloučil žalobci z daňově uznatelných výdajů částku ve výši 300.000,- Kč za lesní pozemky s porostem vyplývající z kupní smlouvy č. V-1353/2005-609 ze dne 18. 4. 2005. Správce daně tak učinil po zjištění, že žalobce neprokázal ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu vynaložení uvedených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalovaný dále uvedl, že územní finanční orgán, tj. finanční úřad, je určený pro výkon správy daní podle daňového řádu a tuto činnost provádí prostřednictvím svých zaměstnanců. Ti prokazují své oprávnění pro výkon této činnosti služebním průkazem, který vydal jejich zaměstnavatel. Žalovaný ze spisu ověřil, že zaměstnanci, kteří byli pověřeni vykonáním daňové kontroly u žalobce, a kteří se v průběhu tohoto daňového řízení účastnili na jednáních, vždy před jednáním uváděli svá jména a příjmení a také čísla svých služebních průkazů, což dokazují zápisy v protokolech. Správce daně u žalobce prováděl daňovou kontrolu za účelem zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a to v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu. V průběhu kontroly učinil zjištění, s nímž žalobce seznámil a předložil k vyjádření a připomínkám. Ten svého práva využil a správce daně vznesené připomínky prošetřil a dospěl k závěru, že na jejich základě obsah zprávy nemůže změnit. Zástupce žalobce odmítl zprávu podepsat. Žalovaný pak tento postup uzavřel konstatováním, že ze strany žalobce došlo při projednávání zprávy k bezdůvodnému odepření podpisu, což je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné.

Žalovaný tak konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena, vedena a ukončena v souladu s ustanovením § 16 daňového řádu, a proto námitku, že kontrola k dnešnímu dni nebyla ukončena, považoval za nedůvodnou.

K žalobcem uváděnému zákonu č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, žalovaný uvedl, že státní kontrola u žalobce prováděna nebyla, neboť nehospodaří s finančními a hmotnými prostředky České republiky. Zdůraznil, že zaměstnanci finančního úřadu prováděli daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu. Žalovaný proto označil za nedůvodnou námitku, dle níž se mělo jednat o kontrolu nezákonnou,

provedenou nepověřenými pracovníky a dosud řádně neukončenou. Zdůraznil přitom, že základní zásady daňového řízení dané ustanovením § 2 daňového řádu byly správcem daně vždy dodrženy.

Dále žalovaný zdůraznil, že správce daně se ve zprávě velmi konkrétně, podrobně a přesvědčivě vypořádal s hodnocením důkazů u předmětných daňově neuznatelných nákladů a předmětných zdanitelných příjmů, když přesně uvedl, která ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu žalobce porušil. Navíc žalobce v odvolání nepředložil žádné nové důkazy, takže v průběhu celého daňového řízení neprokázal skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

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 žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po seznámení s obsahem správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak na základě závazného stanoviska Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07 dospěl k závěru (rozsudek ze dne 24. 8. 2009, čj. 31 Ca 29/2009-22), že v daném případě nelze zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, tedy úkon, který by byl způsobilý ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu přerušit běh prekluzivní lhůty. Pokud tedy správce daně vyměřil pravomocně daňovou povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 až k datu 4. 3. 2009, učinil tak po vypršení tříleté lhůty stanovené pro její vyměření.

Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2010, čj. 9Afs 108/2009-43) a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu byl běh prekluzivní lhůty přerušen okamžikem zahájení daňové kontroly dne 3. 10. 2006, tudíž lhůta pro doměření daně byla prodloužena do 31. 12. 2009. Pokud tedy žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 4. 3. 2009, stalo se tak v zákonné tříleté lhůtě.

Vázán takto vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu hodnotil krajský soud námitku žalobkyně ohledně nezákonného zahájení daňové kontroly za bezdůvodnou.

Napadené rozhodnutí pak přezkoumal z pohledu druhé žalobní námitky dotýkající se postupu správce daně při provádění a ukončení daňové kontroly, resp. zda postup správce daně odpovídal požadavkům ust. § 16 daňového řádu. K tomu ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 12. 5. 2008 sepsal správce daně se zástupcem žalobce protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce při jednání vznášel námitky ohledně pověření pracovníků správce daně k provádění daňové kontroly. K tomu správce daně konstatoval, že se danou otázkou zabýval již ve svém rozhodnutí k námitce žalobce dotýkající se dané problematiky. Konstatoval tedy, že projednání zprávy o

daňové kontrole již nic nebrání. Dále zástupce žalobce vznášel námitky hmotněprávního charakteru, na něž správce daně reagoval a tyto reakce v písemném protokolu zachytil. Dále bylo konstatováno, že zástupce žalobce byl seznámen s výsledky zjištění uvedenými ve zprávě, jejíž nepodepsaný výtisk byl na žádost žalobce zaslán jemu i jeho zástupci. Dále byl zástupce žalobce seznámen s tím, že další důkazní prostředky, které žalobce navrhl, nevedly ke změně zprávy o daňové kontrole. Nato zástupce žalobce reagoval, že zpráva není způsobilá k projednání, protože závěry správce daně jsou nelogické a jsou výsledkem neúplného zjištění všech skutečností. Správce daně k tomu konstatoval, že zástupce daňového subjektu vznesl ke zprávě připomínky, které však nevedou ke změně výsledků kontroly, a proto se k nim nepřihlíží a mohou být namítány i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Správce daně tak považoval daňovou kontrolu k datu 12. 5. 2008 za ukončenou. Nato se zástupce žalobce ohradil, že daňová kontrola je ukončena podepsáním oběma stranami, proto být ukončena nemůže. K tomu správce daně konstatoval, že zástupce žalobce odmítl zprávu podepsat, proto mu byla předána pouze s podpisy pracovníků správce daně daňovou kontrolu provádějících. Žalobní námitku ohledně řádného neukončení daňové kontroly musel krajský soud označit za nedůvodnou. Správce daně reagoval v průběhu ústního jednání na jednotlivé námitky zástupce žalobce podrobným vysvětlením a upozorněním, že žalobci byl návrh zprávy zaslán s několikaměsíčním předstihem, přičemž další důkazní prostředky, které žalobce po seznámení se s obsahem zprávy navrhl, nemohly ke změně zprávy vést. Zástupce žalobce poté od správce daně jedno vyhotovení zprávy o daňové kontrole převzal. Krajský soud posoudil jednotlivé kroky provedené správcem daně za účelem projednání zprávy o daňové kontrole se závěrem, že zpráva byla řádně projednána. Žalobce měl dostatečný časový prostor k tomu, aby si obsah zprávy o daňové kontrole mohl prostudovat, když mu byl správcem daně v písemné podobě zaslán. Při ústním jednání pak správce daně, opět v souladu s požadavky danými ust. § 16 daňového řádu, zástupce žalobce seznámil se svým stanoviskem k jeho vyjádření. Správce daně se při svém postupu neodchýlil ani od judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž nepochybně vyplývá, že povinností správce daně není vyhovět všem požadavkům žalobce a pokud některým požadavkům nevyhoví a svůj postup řádně odůvodní, nelze z toho dovodit, že svým povinnostem nedostál. S obsahem zprávy byl zástupce žalobce řádně seznámen, přičemž jeho bezdůvodné odepření podpisu bylo pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné.

Za nedůvodnou musel krajský soud označit i další žalobní námitku dotýkající se uplatnění daňových nákladů vzniklých v souvislosti s uzavřenou kupní smlouvou ze dne 18. 4. 2005. Tuto námitku nevznesl žalobce v odvolacím řízení, proto ani reakce na ní nemohla být předmětem odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu tak krajský soud k této otázce zjistil, že žalobce uzavřel shora uvedeného data kupní smlouvu, jejímž předmětem byly lesní pozemky včetně porostů o celkové výměře 62.834 m², přičemž kupní cena činila částku 300.000,- Kč, jež byla uhrazena dvěma splátkami. Ty pak žalobce uplatnil ve své daňové evidenci na řádcích 9. a 10. jako daňový výdaj. Na výzvu správce daně k vysvětlení této otázky uvedl, že se jednalo o výkup dřevní hmoty. Ze správního spisu dále vyplynulo,

že vlastnické právo přešlo na žalobce jako soukromou osobu, nikoliv jako na podnikatele a tuto skutečnost i žalobce sám potvrdil, když z daňového řízení vyplynulo, že nebylo nikdy jeho úmyslem předmětný pozemek do podnikání vložit. Z takto prezentovaného projevu vůle žalobce i z písemných důkazů tedy krajský soud dovodil, že lesní pozemky včetně jejich porostů tvořících součást této věci nemovité si žalobce nepořídil pro podnikatelské účely, tyto pozemky nevložil do podnikání a ani v budoucnu neměl v úmyslu takto učinit. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů, když s odkazem na jeho ust. § 25 odst. 1, písm. u/ uvedl, že zmiňovanou částku odpovídající výši kupní ceny za koupi pozemků včetně porostů nelze považovat za výdaj daňový, když se jedná o výdaj na osobní potřebu. Žalobce sice v průběhu daňového řízení a ostatně i v samotné žalobě tvrdil, že se v jeho případě jednalo o výkup dřevní hmoty, který by jako daňový výdaj bylo možno uznat, nicméně ke svému tvrzení nepředložil žádný hodnověrný důkaz. Nesplnil tak podmínky pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně dané ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle něhož „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem“. Vzhledem k tvrzení žalobce, že neměl v úmyslu vložit nakoupené pozemky do podnikání, nemohl být výsledek jeho koupě posuzován ani jako pořízení hmotného majetku. Tomu ostatně korespondoval i postup žalobce při vedení daňové evidence, když kupní cenu zaúčtoval jako celou částku bez rozlišení, jaká hodnota by odpovídala předmětným lesním porostům. Nelze tedy připustit názor, že by důkazní břemeno za této situace mohlo přejít na správce daně, když žalobce ke svému tvrzení žádný důkaz nepředložil. V podané žalobě sice nastínil jakýsi účetní postup účtování o lese, nicméně jeho tvrzení a i skutečnost, jakým způsobem se následně zhostil své pozice v důkazním řízení, tomuto naznačovanému účetnímu postupu neodpovídají.

Z uvedených důvodů krajský soud musel žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze správního spisu nevyplývalo, že by žalovaným náklady řízení v souvislosti s tímto řízením vznikly.

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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Hradci Králové dne 29. července 2010

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu