

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **V. S.**, zastoupený JUDr. Evou Lindauerovou Duchoňovou, LL.M, advokátkou se sídlem Jaurisova 514/6, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10Af 25/2011 - 35,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10 Af 25/2011 – 35, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 7. 3. 2011, č. j. 954/11-1100, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 4.400 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Lindauerové Duchoňové, LLM, advokátky.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 5.400 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Lindauerové Duchoňové, LLM, advokátky.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10 Af 25/2011 - 35, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 4. 3. 2011, č. j. 954/11-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 11. 8. 2010, č. j. 211594/10/077910301253, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2006 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 202.100 Kč, stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč a sdělena povinnosti platit penále ve výši 40.420 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel namítal nesprávnost vyloučení výdajů na pronájem salónků ve výši 109.200 Kč, v nichž se konala školení, která vedl P. H.. Tento školitel byl vyslechnut jako svědek a uvedl, že se stěžovatelem dohodl, že náklady za pronájem ponese stěžovatel. V některých případech však uplatňoval výdaje za pronájem salónků sám. Profitem ze školení byly provize z lidí, které vyškolil. Podle správce daně bylo prokázáno, že P. H. v roce 2006 školil nové spolupracovníky v pronajatých prostorách, ale nebylo prokázáno, že nositelem výdajů za pronájem byl stěžovatel ani že k těmto vynaloženým výdajům existují v daňové evidenci stěžovatele příjmy, které by k nim měly vztah. Takovými příjmy nemohou být příjmy z provizních účtů, jestliže P. H. v předmětném zdaňovacím období podnikal jako samostatný podnikatel. P. H. byl podřízeným stěžovatele, ovšem sám prováděl školení nových spolupracovníků, kteří se stali jeho podřízenými a z jejichž činnosti měl následně příjem ve formě provizí, z čehož vyplývá, že nositelem těchto výdajů mohl být pouze P. H.. Zcela irelevantní je okolnost, že stěžovatel měl z činnosti P. H. a jeho podřízených také příjmy. Není proto důvodná námitka, že nebylo správcem daně ověřováno, zda v důsledku dosažených určitých příjmů P. H. automaticky nevzniká nárok na získání příjmů stěžovateli. Stěžovatel nenavrhoval k těmto skutečnostem žádné důkazy ani nepředložil žádné důkazní prostředky. Za takto zjištěného skutkového stavu je proto správný závěr správce daně, že nositelem těchto výdajů nemohl být stěžovatel. K žalobní námitce nesprávného hodnocení výdajů na pracovní cesty krajský soud uvedl, že stěžovatel tyto výdaje prokazoval knihou jízd, podle které ujel v roce 2006 276 118 km. Pracovní cesty údajně vykonával každý den po celý rok. V knize jízd je vždy uvedeno datum, místo, počet ujetých kilometrů a jako účel cest je uváděna opakovaně porada nebo jednání se spolupracovníky, nábor nových spolupracovníků, školení, účast na školení. Protože správce daně měl pochybnosti ohledně vykázaných pracovních cest, vyzval stěžovatele k prokázání uplatněných výdajů. Stěžovatel reagoval návrhem, aby jako důkazní prostředky byly posouzeny parkovací lístky, výpisy z platebních karet, účetní a daňové doklady, zápisy o jednání se zákazníky nebo jednání s obchodními partnery, obchodní korespondence, fotodokumentace, dokumentace o školení a navrhl, aby správce daně označil z každého měsíce jednu až dvě pracovní jízdy za účelem dokazování v rozumném čase a s přiměřeným úsilím. Tyto stěžovatelem navržené důkazní prostředky však v daňové evidenci nebyly zajištěny. Stěžovatel rovněž nedoložil ani zápisy z jednání, fotodokumentaci ani korespondenci. Pokud jde o výpis z platebních karet, z něho správce daně zjistil nesrovnalosti a vyvodil pochybnosti ohledně uskutečnění pracovních jízd. Např. bylo zjištěno, že stěžovatel prováděl v době od 17. 5. do 29. 5. 2006 bankovní operace v zahraničí a přitom v tomto období vykázal v evidenci jízd 9 pracovních jízd na území České republiky. Správce daně se také porovnával ujeté trasy podle evidence jízd s délkou trasy zjištěnou podle vyhledavače na www.seznam.cz a zjistil rovněž nesrovnalosti, kdy např. při jízdě na trase Prostějov, Košice, Bratislava, České Budějovice vykázal dne 16. 2. 2006 vykázal 2 197

ujetých km a přitom tato trasa měří pouze 1 155 km. Správce daně proto učinil správný závěr, že údaje uvedené v knize jízd neodpovídají skutečnosti a že kniha jízd nesplňuje požadavky na průkaznost. Bylo na stěžovateli, aby prokázal všechny tvrzené výdaje spojené s pracovními jízdami a že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Požadavek správce daně na prokázání, že pracovní jízdy byly realizovány, jakož i trvání daňové kontroly neznamená porušení ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"). Správce daně nezpochybnil, že stěžovatel vykonával pracovní jízdy, ale nebylo prokázáno v jakém rozsahu. Proto stanovil výdaje na základě údajů, které měl k dispozici. Stěžovatel prokázal, že ke dni 2. 2. 2008 byl vyměněn tachometr v jeho vozidle, ale výslechem svědka F. Š., který výměnu prováděl, nebylo prokázáno, že stav původního tachometru a tachometru vyměněného byl odlišný, neboť uvedl, že stav vyměněného tachometru byl k datu výměny 100 – 150 000 km a stav tachometru původního byl podobný, určitě přes 100 000 km. Správce daně podle krajského soudu postupoval správně, když neprovedl výslech svědka M. K. a Mgr. M. Ž., protože stěžovatel je neidentifikoval tak, aby mohli být předvoláni. K žalobní námitce, že správce daně porušil ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když nevyloučil z příjmů stěžovatele částku 899.999,50 Kč krajský soud uvedl, že se jednalo o provize, které musel stěžovatel v roce 2007 vrátit, neboť pocházely z trestné činnosti jiné osoby. Správce daně nesnížil o tyto příjmy v roce 2006 základ daně, což je v souladu s ust. § 5 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Je-li v citovaném ustanovení upraven postup v případě vrácení příjmu, je zcela irelevantní odkaz stěžovatele na nemožnost podání dodatečného daňového přiznání, neboť správce daně učinil úkon směřující k přezkoumání správnosti daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2006.

Vzhledem k tomu, že stěžovateli byla stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, mohl krajský soud pouze přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení je oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek vázáno na splnění dvou podmínek, a to že daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností a že není možno povinnost stanovit dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Obě tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Hlavním důvodem, pro který správce daně dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, bylo to, že stěžovatel nepředložil důkazy ohledně rozsahu uskutečněných pracovních jízd, tedy neodstranil pochybnosti o výši skutečných nákladů a nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by bylo možné ověřit výdaje související s pracovními jízdami. Způsob, jakým byla stanovena daň za použití pomůcek, je uveden v úředním záznamu, z něhož vyplývá, že jako pomůcky pro stanovení počtu ujetých kilometrů použil správce daně opisy z STK, v nichž byly stavy tachometru zaznamenány, a ostatní údaje z daňové evidence stěžovatele vyjma výdajů za pronájem salónků ve výši 109.200 Kč, neboť u této částky stěžovatel neprokázal, že se jedná o daňový výdaj. Při stanovení výdajů na dopravu vycházel správce daně z průměrné ceny motorové nafty, z průměrné spotřeby a ze skutečnosti, že v průběhu 25 měsíců ujel stěžovatel 82 420 km, tj. měsíčně v průměru 3 297 km, takže v roce 2006 ujel 39 564 km. Výdaje na cestovné tak představují částku 216.415 Kč. Zjištěný údaj o stavu tachometru lze použít jako pomůcky ke stanovení počtu kilometrů i za situace, že došlo k výměně tachometru, neboť bylo svědecky prokázáno, že stav tachometru původního a vyměněného byl téměř shodný. Krajský soud dále označil za nedůvodnou námitku týkající se procesního

pochybení při projednání a podepsání kontrolní zprávy, protože stěžovatel předložil správci daně písemnosti za účelem prokázání jeho nepřítomnosti na jednání ve dnech 1. 7. a 14. 7. 2010, a to pojistnou smlouvu pro cestovní pojištění v době od 27. 6. do 7. 7. 2010, potvrzení objednávky apartmánu ve dnech 28. 6. až 5. 7. 2010 a výměnný list – poukaz potvrzující, že byl v době od 12. 7. do 22. 7. 2010 v domácím léčení, což je v rozporu se skutečností, že při doručování zprávy o daňové kontrole nebyl stěžovatel poštovní doručovatelkou zastižen a písemnost si vyzvedl až dne 21. 7. 2010. Výměnný poukaz nelze brát jako důkaz ohledně prokázání jeho pracovní neschopnosti v případě, že byl vystaven zpětně dne 6. 8. 2010.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti označil závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemene ve vztahu k výdajům za pronájmy salonků a o neprokázání příjmů v souvislosti s těmito výdaji za nesprávný. V řízení mělo být zjišťováno, zda v důsledku aktivní činnosti a příjmů P. H. automaticky vzniká nárok na získání příjmů stěžovateli. Náklady za pronajaté salonky byly náklady, které vynaložil stěžovatel, byť školení prováděl na jeho příkaz P. H.. Stěžovatel od samého počátku uváděl, že pronájmy sloužily ke školení stávajících pracovníků, získání nových a že účelem takových setkání bylo posilování prodejní sítě, za kterou primárně odpovídal stěžovatel. Správce daně nesprávně, v neprospěch stěžovatele, provedl dokazování, zda jsou v prostorách Budějovického Budvaru a hotelu Gomel nějaké salonky, když muselo být evidentní z předložených důkazů, např. fotografií, že se v nich nacházejí místa, která by se dala charakterizovat jako salonky. Krajský soud nevyjasnil právní a skutkovou kvalifikaci těchto prostor. Správce daně měl v daňové evidenci P. H. při místním šetření zjistit, že v roce 2006 uplatnil do daňových výdajů dvakrát pronájem salonku v Budějovickém Budvaru a patnáctkrát pronájem salonku v hotelu Gomel, přičemž dodací listy byly zcela totožné s doklady stěžovatele. Tento závěr nemá oporu ve správním spise a není především výsledkem správného právního hodnocení stavu věci. Stěžovatel tvrdil, že výdaje ve výši 109.200 Kč za pronájem existovaly a že nikdy nebyl povinen prokázat bezprostřední vztah těchto výdajů s jeho příjmy, neboť se jednalo o zcela jiný ekonomický vztah, než je obvyklý bezprostřední. Nesprávnost závěru krajského soudu dovozuje z neznalosti obchodního systému nastaveného v pojišťovnictví. Stěžovatel i P. H. působili u firmy INOLYMP, spol. s r.o., byli ve smluvním vztahu, z něhož vyplývalo nadřazené postavení stěžovatele vůči P. H. To znamenalo, že stěžovatel měl také určitý příjem z každé pojistky uzavřené P. H., či dokonce z každé pojistky uzavřené podřízenými P. H. (pyramidální systém výplaty provizí i systém vzájemného synchronního subordinačního postavení). Primárním zájmem stěžovatele bylo, aby P. H. prováděl školení, neboť z každého spolupracovníka, který se zařadil do systému spolupráce, dosahoval hlavně on více příjmů, byť byly nepřímé. Jednalo se o tzv. meziprovize nebo provize za vedení, a tyto nevyplývají z pojistných smluv uzavřených stěžovatelem. K výdajům za pronájem salonků už stěžovatel vzhledem k uvedenému více prokázat nemohl. Byl-li správce daně toho názoru, že za stěžovatelem popsané situace by bylo třeba změnit směr i účel dokazování, měl být stěžovatel o tomto řádně zpraven. Adekvátní příjmy proti těmto výdajům však vyplývaly ze zcela jiného skutkového stavu, než který byl správcem daně a finančním ředitelstvím zjištěn a který byl krajským soudem potvrzen. Bezprostřední vztah mezi výdaji a příjmy stěžovatele je dán, neboť jeho příjmy byly odvislé od produkce P. H. a jeho podřízených

Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem, že neprokázal veškeré jím tvrzené pracovní jízdy. Správce daně měl požadovat předložení důkazů k náhodně vybraným

jízdám. Jestliže se daňová kontrola provádí v posledním roce, kdy je ještě možné vyměřit daň, vypovídací síla důkazů je s odstupem času menší. Proto byl požadavek, aby stěžovatel prokázal všechny uskutečněné jízdy sice formálně v souladu se zákonem o správě a daní poplatků, ale jednoznačně jdoucí proti smyslu čl. 4 odst. 4 v návaznosti na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Požadavek správce daně se příčí ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel byl připraven předložit důkazy o provedených jízdách, na které správce daně poukáže jako na případně sporné. Prokázat všechny jízdy by bylo nad lidské síly, proto se při dokazování orientoval na ty, o kterých se domníval, že je má správce daně za pochybné a navrhl výslech svědků M. K. a Mgr. M. Ž., který byl nesprávně odmítnut. Ze strany finančního ředitelství, resp. správce daně, nebylo příliš problematické si údaje o stěžovatelem navrhovaných svědcích dohledat v neveřejných informačních systémech, kterými disponuje, na rozdíl od stěžovatele. Správce daně podle stěžovatele také pochybil, když použil internetový vyhledavač tras, protože údaj z něj získaný není vždy ten pravý, spolehlivý a jediný akceptovatelný, neboť ne vždy obsahuje správné údaje. Může být ovlivněný objektivními okolnostmi spočívajícími v objížďkách různé kvality i délky, zvolené trasy stěžovatelem, která může být jiná, než „nejrychlejší“ či „nejkratší“. Z tohoto důvodu délka těchto jízd podle internetových vyhledávačů nemohla vyvolat pochybnosti a nutnost provádět dokazování. Stěžovatel také poukázal na to, že vysvětlil nesoulad mezi místem deklarované pracovní jízdy a použitím platební karty v ten stejný den. K výpovědi svědka F. Š. stěžovatel uvedl, že nebylo možné najisto konstatovat, jaký počet kilometrů vlastně mohl být na jednom či druhém tachometru a co se týče sdělení svědka ohledně počtu kilometrů na původním tachometru, lze uvést, že slovní vyjádření „určitě přes 100 000 km“ je interval od hodnoty 100 000 km do nekonečna. Vyjádření svědka proto bylo třeba chápat jako sdělení učiněné „ve prospěch“ stěžovatele. Správce daně i finanční ředitelství měly akceptovat přiměřeně nejvyšší a současně přiměřenou hodnotu ve prospěch stěžovatele. Správce daně se navíc údaji z tachometrů zabýval až ve zprávě o kontrolním zjištění, což představuje rozpor s ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně porušil ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když nevyloučil z jeho příjmů částku 899.999,50 Kč, kterou musel vrátit, neboť pocházela z trestné činnosti jiné osoby, aniž by tuto skutečnost mohl před jejím přijetím zjistit. I když k této okolnosti stěžovatel opakovaně navrhoval provedení důkazů, nikdy nebyl jeho návrh akceptován. Stěžovatel tuto částku musel zahrnout do svých příjmů, když byl v dobré víře, že se jedná o provize, které nepocházejí z protiprávní činnosti vykonávané třetí osobou. To se zjistilo až následně v průběhu daňové kontroly. Proto již nemohl podat dodatečné daňové přiznání zohledňující výše popsanou skutečnost, neboť výši škody, která mu vznikla v důsledku trestné činnosti třetí osoby, bylo možno vyčíslit až po začátku daňové kontroly. Postup, jak mohl správce daně, resp. finanční ředitelství, později vrácené provize zohlednit v příjmech za rok 2006, byl postup podle ust. § ust. 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel popřel, že svou nepřítomnost při projednání kontrolní zprávy on a jeho zástupce neomlouvali. Objektivní důvod, proč se ani jeden z nich nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, byla objektivní skutečnost, že byli střídavě na dovolené v zahraničí. Správce daně neakceptoval skutečnost, že červenec je měsícem dovolených a dohoda na jakémkoliv termínu jednání je pro každého problematická. V důsledku toho došlo k tomu, že správce daně zaslal kontrolní zprávu stěžovateli poštou. Stěžovatel se nevyhýbal jejímu převzetí aktivní formou promyšleného pasivního jednání. Uvedený

postup správce daně se jednoznačně příčí požadavkům ust. § 2 odst. 2 a 9 a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Tento postup tak učinil vadným celé daňové řízení, protože stěžovatel byl podstatným způsobem zkrácen na svých procesních právech. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že školení v pronajatých saloncích prováděl P. H., který si, podle své výpovědi, tyto výdaje jako daňové uplatnil, neboť proti nim přiznal příjem ve formě provize z činnosti nových spolupracovníků, které svojí činností získal. Stěžovatel rovněž neprokázal příjmy, které by korespondovaly výdajům vynaloženým za pronájem salonků. Důkazní břemeno v tomto případě jde k tíži stěžovatele. Povinností správce daně bylo hodnotit jednotlivé důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Tuto povinnost správce daně splnil a podrobné hodnocení všech důkazních prostředků bylo popsáno jednak ve zprávě o daňové kontrole, jednak v rozhodnutí o odvolání. Při posuzování výdajů na služební jízdy předložil stěžovatel knihu jízd, doklady, jichž se dovolával, a podal sdělení. Údaje v knize jízd však neodpovídaly skutečnosti, protože byly zjištěny rozpory mezi tvrzenými okolnostmi a skutečností. Stěžovatel neprokázal, že by pracovní jízdy vykonával v rozsahu tvrzeném v předložené knize jízd. Namítal-li, že daňová kontrola byla prováděna v posledním roce, kdy je ještě možné vyměřit daň, a proto je vypovídací síla důkazů s odstupem času menší, finanční ředitelství konstatovalo, že zákon o správě daní a poplatků neurčuje, kdy má být daňová kontrola prováděna. Zákonný požadavek ohledně prekluzívní lhůty byl v případě stěžovatele dodržen. Je povinností daňového subjektu všechny doklady odpovídající vynaloženým výdajům doložit kdykoliv v průběhu celé doby stanovené zákonem pro vyměření daně. K otázce snížení příjmů za zdanitelné období roku 2006 o částku 899.999,50 Kč za provize, které musel stěžovatel vrátit, finanční ředitelství uvedlo, že tato částka byla vrácena až v roce 2007, kdy si ji stěžovatel uplatnil do daňových výdajů. Nebylo možno si uplatnit tuto částku jako výdaj v roce 2006, neboť tomu brání ust. § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmu. Finanční ředitelství dále uvedlo, že stěžovatel byl dne 10. 5. 2010 seznámen s kontrolními zjištěními, ke kterým se nevyjádřil. Dále byl předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole na 1. 7. 2010 a opětovně na 14. 7. 2010, avšak ani na jeden z termínů jak stěžovatel, tak jeho zástupce nereflektovali, stejně jako na požadavek stanovení jiného vhodného termínu. Stěžovatel byl poučen o možnosti zaslání zprávy o daňové kontrole poštovní zásilkou. Pro další řízení nebyly věrohodně doloženy skutečnosti, týkající se nemožnosti stěžovatele a jeho zástupce zúčastnit se řádného projednání zprávy o kontrole. Finanční ředitelství s ohledem na výše uvedené navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel důvody kasační stížnosti opíral i o ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., namítal tedy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu bez konkrétní argumetnace. Krajský soud však v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl dostatečnou právní argumentaci, proč shledal postup správce daně a finančního ředitelství v souladu se zákonem. Jeho rozsudek proto netrpí žádnou vadou, která by ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu způsobila jeho nepřezkoumatelnost (srov.

rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).

V kasační stížnosti dále stěžovatel namítal stížní důvody ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., které podle jeho názoru spočívají v nesprávném posouzení těchto otázek:

1. zda výdaje za pronájem prostor, v nichž školil P. H., jsou daňově uznatelnými výdaji stěžovatele a zda stěžovatel splnil svoji povinnost prokázat svá tvrzení ohledně těchto uplatněných výdajů,

2. zda správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke zpochybnění knihy jízd a zda správně použil internetový vyhledavač tras a správně vyhodnotil výpověď svědka F. Š.,

3. zda správce daně oprávněně zahrnul do příjmů za rok 2006 částku 899.999, 50 Kč, kterou stěžovatel v roce 2007 uplatnil do daňových výdajů, neboť ji z titulu neoprávněně obdržených provizí musel vrátit,

4. zda správce daně pochybil při projednání zprávy o daňové kontrole.

Pokud jde o první stížní námitku, není mezi účastníky sporu, že školení neprováděl stěžovatel, ale P. H., ve struktuře podnikatelů v systému pojišťovnictví na nižším stupni než stěžovatel. Od tohoto zjištění a toho, že si některé výdaje za pronájem uplatnil P. H., finanční ředitelství a krajský soud odvíjely svůj závěr, že se nejednalo o výdaje stěžovatele, ale o výdaje P. H., a dále že stěžovatele neunesl důkazní břemeno ohledně jím uplatněných výdajů za pronájem. Příjmy z provizí pro stěžovatele pak shledaly pro posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů irelevantní. Tyto závěry jsou podle Nejvyššího správního soudu logicky rozporné a opírají se o nedostatečně zjištěný skutkový stav.

Podle ust. § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupném na www.nssoud.cz uvedl, že „(n*)utno však konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon*.“

Podle zprávy o daňové kontrole stěžovatel do daňově uznatelných výdajů zahrnul i částku 109.200 Kč za pronájem salonků, a to na základě 26 dokladů (dodacích listů) vystavených firmami Hotel Gomel, a.s. (19 dokladů) a Budějovický Budvar, n.p. (7 dokladů). Jako příjem pak uplatnil částku 2.169.479 Kč. Na čtyřech dokladech, vždy na

částku 4.200 Kč, ze dne 15. 2. 2006 a 1. 3. 2006 (od Budějovického Budvaru, n.p.) a ze dne 19. 4. 2006 a 3. 5. 2006 (od hotelu Gomel, a.s.) je jako odběratel uveden stěžovatel. Na dalších dvou dokladech také na částku 4.200 Kč ze dne 10. 1. 2006 (od Budějovického Budvaru, n.p.) a 22. 11. 2006 (od hotelu Gomel, a.s.) je jako odběratel uveden P. H.. Ze správního spisu nelze zjistit, zda správce daně zjišťoval, kdo fakticky úhradu za pronájem zaplatil, zda stěžovatel nebo P. H., zda zjišťoval okolnosti týkající se školení a způsobu vystavování předmětných dokladů v hotelu Gomel a v Budějovickém Budvaru. Součástí spisu je pouze výpis z webových stránek těchto subjektů. Správce daně sice ověřil v daňové evidenci P. H., že si v roce 2006 uplatnil do daňových výdajů 2x pronájem prostor v Budějovickém Budvaru a 15x pronájem salonku v hotelu Gomel, ale nikde nespecifikoval, neporovnal jednotlivé doklady v tom smyslu, zda se jednalo o zcela totožné doklady předložené i stěžovatelem. Ve zprávě o daňové kontrole je pouze neurčitě konstatováno, že se jednalo o totožný „druh“ dokladů. Není také zřejmé, co z tohoto poznatku ve vztahu k dokladům vystaveným stěžovateli dovodil.

To, že stěžovatel školení osobně neprováděl a že jak stěžovatel, tak P. H. jsou samostatní podnikatelé, jsou skutečnosti, které správce daně sice konstatoval, ale není z nich zřejmé, co z nich ve vztahu k průkaznosti předložených dokladů dovodil. Ve výzvě ze dne 23. 11. 2009 konstatoval, že ve všech termínech školení stěžovatel vykázal pracovní jízdy značného rozsahu, že školení prováděl P. H., a proto stěžovatele vyzval k prokázání toho, zda výdaje za pronájem salonků v souhrnné výši 109.200 Kč byly vynaloženy v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Takto formulovaná pochybnost a výzva není dostatečně konkrétní. Není z ní zřejmé zejména, zda správce daně zpochybňuje výdaje jako takové a jejich vztah k příjmům stěžovatele, anebo to, zda vůbec patřily stěžovateli. Není tak vůbec zřejmé, zda vyloučil uplatněné výdaje pouze proto, že je již jednou uplatnil P. H. nebo proto, že stěžovatel sice mohl mít tyto výdaje, ale neprokázal jejich souvislost s příjmy, či proto, že považoval některá školení za fiktivní. To, že se správce daně částečně zaměřil na to, že se pronajímané prostory v Budějovickém Budvaru nenazývaly salonkem, ale jednalo se zřejmě o jiné prostory, a že se stěžovatel a P. H. neshodli na dnech, v nichž školení probíhala, nasvědčuje tomu, že mohl mít pochybnosti o konání školení ve dnech, které byly uvedeny na stěžovatelem předložených dokladech. To ale ze zprávy o daňové kontrole a jejího průběhu, zejména výzev adresovaných stěžovateli, není zcela zřejmé. Podle názoru finančního ředitelství a krajského soudu navíc vyplývá, že tyto výdaje vůbec nemohly být výdaji stěžovatele.

V obecné rovině je nutno zdůraznit, že k vyhodnocení, zda určité výdaje splňují podmínky uznatelnosti ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je vždy nutné posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy. V daném případě se jedná o náklady vynaložené v rámci vícestupňové struktury poskytující služby finančních poradců. Nebylo zpochybněno, že ekonomické výsledky stěžovatele byly ovlivněny i tím, jak úspěšně pracovali lidé v této struktuře na nižší úrovni. Pokud tomu tak skutečně bylo, výdaje vynaložené v souvislosti se školením osob, jež měly v takové struktuře pracovat, mohou být výdaji uznatelnými ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z hlediska uznatelnosti je za předpokladu, že – byť i nepřímo – jsou příjmy stěžovatele ovlivněny úspěšností nových spolupracovníků, z nichž má provize P. H., nerozhodné, zda výdaje na pronájem školicích místností hradil P. H. nebo stěžovatel, protože každý z nich může v okamžiku, kdy uvedený výdaj vynakládá, očekávat, že to povede ke zvýšení jeho příjmů. To znamená, že ať již vynaložil uvedené výdaje kdokoli z nich, je nutno je zásadně

považovat ve vztahu k tomu, kdo je vynaložil, za výdaje splňující podmínky uznatelnosti. Je zároveň také zřejmé, že uznatelné by byly i tehdy, kdyby je vynaložil jeden z nich a druhému vyúčtoval a nechal si je od něho zaplatit. Pak by výdaje vynaložil druhý z nich. Samozřejmě platí, že pokud výdaje byly vynaloženy, může si je podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit pouze jeden a nikoli oba. V zásadě je však na nich, jak mezi sebou výdaje alokují, neboť u obou by se jednalo o výdaje vynaložené v souladu s citovaným ustanovením.

Je tedy nesprávný právní názor správce daně, že uvedené výdaje mohly být přičitatelné pouze P. H., protože takové závěry nelze vůbec z dosavadních skutkových zjištění dovodit. Nejprve je třeba zjistit, kdo zaplatil za pronájem prostor, tj. čí to byly výdaje, zda stěžovatele nebo P. H. Dále je třeba se zabývat tím, existují-li relevantní pochybnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků o tom, zda se školení případně zaplacená stěžovatelem vůbec uskutečnila, příp. zda se uskutečnila jen některá. Uznatelné totiž mohou být jen výdaje vynaložené na pronájmy za účelem školení, příp. za jiným účelem, který podle racionálního předpokladu stěžovatele v době, kdy byly vynaloženy, mohly vést k, byť nepřímému, zvýšení jeho příjmů. Není vyloučeno uznání výdaje i na školení, které se nakonec neuskutečnilo, a sice tehdy, byl-li vynaložen za situace, kdy se stěžovatel mohl domnívat, že se uskuteční, přičemž následně již nebylo bez dalšího možné zaplacenou částku dostat zpět. Dále je nutné posoudit i povahu vztahů mezi stěžovatelem a P. H. a v souvislosti s tím i to, zda smlouvy uzavřené v pronajatých prostorech byly skutečně základem jeho příjmů, byť třeba i nepřímo. Je totiž možné i takové fungování obchodního modelu mezi stěžovatelem a P. H., že takto uzavřené smlouvy generovaly, resp. měly generovat, příjem jen P. H., zatímco stěžovateli ani zčásti ne. V průběhu daňové kontroly však nebylo vůbec zjištěno, zda se jednalo o smlouvy, z nichž plynul příjem jak stěžovateli, tak P. H. či jen primárně stěžovateli, anebo o smlouvy, z nichž stěžovatel žádný příjem nezískal, resp. ani získat neměl. Ve spise se přitom opakovaně vyskytuje informace, že stěžovatel teprve v roce 2007 vyplatil P. H. provize z těchto smluv. K těmto skutečnostem měly směřovat dotazy správce daně, který měl správným způsobem aktivovat důkazní břemeno stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Měl mu sdělit, které skutečnosti pro posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů za pronájem má za rozhodné a vyzvat jej ke konkrétním tvrzením a k předložení či navržení důkazních prostředků ohledně těchto tvrzení. Správce daně tak měl zcela jednoznačně identifikovat, zda se jedná o výdaje stěžovatele a poté se zabývat uznatelností z hlediska ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Druhá stížní námitka se týká stěžovatelem uplatněných výdajů na pracovní jízdy.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazuje správce daně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro

správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3.

V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„(d)aňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“* Uvedené rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně koresponduje i se stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11, dostupné na http://nalus.usoud.cz.

Podle ust. § 7b odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Podle odst. 5 citovaného ustanovení je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.

Protože stěžovatel nevedl účetnictví, ale daňovou evidenci, byla důkazním prostředkem k ověření správnosti základu daně především kniha jízd, účetní doklady, faktury, protokoly apod. k jednotlivým podnikatelským akcím, které byly cílem těchto jízd.

V knize jízd předložené stěžovatelem je uváděno datum, místo a účel, u kterého je opakovaně uváděna porada a jednání se spolupracovníky, nábor nových spolupracovníků, školení, účast na školení, a počet ujetých km. Správce daně vyhodnotil knihu jízd jako neadresnou, neprokazující ani to, že tyto jízdy byly uskutečněny a že sloužily k podnikatelské činnosti stěžovatele. Namátkovou kontrolou totiž zjistil nesrovnalosti mezi délkou stěžovatelem vykázané trasy a vzdáleností míst podle internetového vyhledavače, přičemž někdy byl počet ujetých kilometrů až dvojnásobný. Vysvětlení těchto rozporů stěžovatelem tak, že nejezdil vždy trasou nejkratší, ale nejkvalitnější, vyhodnotil správce daně jako účelové, a proto jej vyzval, aby prokázal, že výdaje na pracovní jízdy byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tím, že prokáže jejich souvislost s dosaženými zdanitelnými příjmy, např. doložením průkazné

evidence pracovních jízd. Bylo proto na stěžovateli, aby v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků navrhl důkazní prostředky. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že prokázat veškeré tyto jízdy je časově velmi náročné a nerealizovatelné, a proto požadoval, aby správce daně označil z každého měsíce 1 až 2 jízdy podle svého uvážení buď namátkově nebo o nichž má vážné a důvodné pochybnosti. K tomu správce daně v kontrolním zjištění ze dne 10. 5. 2010 uvedl, že má pochybnosti o všech pracovních jízdách a že posouzením stěžovatelem navrhovaných důkazních prostředků zjistil další nesrovnalosti (bankovní výpisy na platební operace v zahraničí, když stěžovatel vykázal pracovní cesty po České republice, výběr z bankomatu v Havířově, když dne 3. 11. 2006 měl být stěžovatel na pracovní cestě České Budějovice – Brno - Olomouc a zpět, platba kartou v Rakousku a Dolním Dvořišti, když stěžovatel vykázal pracovní cestu z Českých Budějovic do Ostravy a zpět). Dále si správce daně vyžádal doklady k STK vozidla Peugeot 406, reg. zn. X, které stěžovatel používal k pracovním cestám a z nichž vyplynulo, že v období od 2. 1. 2006 do 7. 2. 2008 najel celkem 82 420 km (počáteční stav 112 722 km, konečný stav 195 142 km). Přitom stěžovatel tvrdil, že v roce 2006 ujel 276 118 km. Se zjištěními o stavu tachometru byl zástupce stěžovatele seznámen dne 10. 5. 2010 a správce daně jej vyzval, aby se před ukončením daňové kontroly k těmto zjištěním ve lhůtě 15 dnů vyjádřil. Není proto důvodná námitka, že s údaji týkajícími se stavu tachometru byl stěžovatel seznámen až ve zprávě o daňové kontrole a že byl zkrácen na svých procesních právech se k údajům na tachometru vyjádřit.

Stěžovatel jako důkazní prostředky navrhl výslech svědků M. K. k pracovní jízdě 16. 1. 2006 a Mgr. M. Ž. k pracovní jízdě 16. 2. 2006, který se účastnil této cesty od Prostějova na Slovensko a zpět. Správce daně provedení těchto důkazů označil za nadbytečné a nehospodárné, protože jejich provedení nemohlo prokázat, že stěžovatel v roce 2006 najel 276 118 km. Finanční ředitelství se s tímto názorem ztotožnilo, když v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že správce daně oprávněně navrhované výslechy neprovedl, neboť by jimi mohlo být prokázáno pouze uskutečnění dvou pracovních jízd, a to pouze v rozsahu, ve kterém se jich svědci účastnili, ale v žádném případě tímto nemohlo být prokázáno, že stěžovatel uskutečnil 259 pracovních cest o celkové délce 276 118 km. Vedená kniha jízd pak pro svoji neprůkaznost nemohla být osvědčena jako důkaz, protože obsahovala v podstatě pouze tvrzení stěžovatele, které byl v případě vyjádření pochybností správcem daně povinen prokázat. Srovnáním výpisu z bankovního účtu stěžovatele s vybranými vykázanými pracovními jízdami zjistil správce daně řadu nesrovnalostí. Proto důvodně dospěl k závěru, že ani tímto důkazním prostředkem nebylo prokázáno uskutečnění jízd. Rovněž výslechem svědka F. Š. nemohlo být prokázáno, že stěžovatel najel v roce 2006 v souvislosti s pracovními jízdami 276 118 km. Námitka stěžovatele, že tento důkazní prostředek měl být hodnocen jako důkaz svědčící v jeho prospěch, není na místě, protože svědek pouze vypověděl jaký byl přibližně údaj o počtu najetých kilometrů na tachometrech vyměňovaných na vozidle stěžovatele.

Poukazoval-li stěžovatel na to, že správce daně i finanční ředitelství měly akceptovat přiměřeně nejvyšší a současně přiměřenou hodnotu ve prospěch stěžovatele, toto pak bylo provedeno při stanovení daně za použití pomůcek, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 6. 8. 2010. Správce daně vycházel z údajů z STK, ze kterých prokazatelně vyplynulo, že stěžovatel v průběhu 25 měsíců ujel 82 420 km, a správce daně uvedl, že přestože se jednalo o osobní vozidlo stěžovatele a bylo používáno k soukromým účelům, vycházel při výpočtu nákladů z varianty příznivější pro stěžovatele, tedy že vykonával pouze pracovní jízdy.

Z hlediska ověření správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání ve vztahu k pracovním jízdám bylo podstatné, jakým způsobem je stěžovatel evidoval a dále to, že správce daně knihu jízd relevantním způsobem zpochybnil. Na základě obecnosti knihy jízd a zjištěných konkrétních nesrovnalostí zpochybnil správce daně vypovídací schopnost knihy jízd jako důkazního prostředku. Porovnání délky tras z internetového vyhledavače s délkou cest stěžovatelem deklarovaných za situace, kdy se lišily téměř dvojnásobně, je dostatečným zpochybnění stěžovatelovy evidence jízd. Klíčovým argumentem zpochybňujícím tvrzení stěžovatele je pak stav tachometru podle údajů z STK. Ani výpověď svědka nemohla být osvědčena jako důkaz tvrzené délky ujetých pracovních jízd. Správce daně tedy zpochybnil stěžovatelem přeložený důkazní prostředek (knihu jízd) údaji na tachometru, údaji z internetového vyhledavače a údaji z výpisu z bankovního účtu. Vysvětlení stěžovatele, že platby z bankovního účtu prováděla jeho manželka, správce daně a finanční ředitelství akceptovaly, ale správně uvedly, že k prokázání tvrzených nákladů na pracovní jízdy neobstojí. Tato jejich úvaha je s ohledem na míru zpochybnění údajů stěžovatele uvedených v jeho evidencích zcela na místě, neboť neposkytují o jednotlivých jízdách ani rámcovou informaci, jaký počet kilometrů byl ujetý a na jaká konkrétní místa. Jisté je jen to, jaké jízdy typově stěžovatel uskutečnil a za jakým obecným účelem. Jak správce daně, tak finanční ředitelství také odůvodnily, proč shledaly nehospodárným výslech navržených svědků k prokázání dvou pracovních jízd. Lze mít za to, že prokázání uskutečnění konkrétních jízd by ještě nevedlo k tomu, aby se zpochybněná evidence o řadě dalších jízd mohla stát věrohodnou.

Stěžovatel tedy neprokázal jím tvrzené náklady na pracovní jízdy. To, že za této situace je prokázání uskutečnění jízd složité či skoro nemožné, neznamená, že by správce daně nepostupoval správně, když stěžovatele na základě zjištěných značných nesrovnalostí vyzval k prokázání jím tvrzených výdajů vynaložených na pracovní jízdy. Bylo na něm, zvolil-li takový způsob vedení knihy jízd, aby si k jednotlivým pracovním cestám uchovával faktury, prezenční listiny, protokoly, doklady o nákupu pohonných hmot a záznamy o jednotlivých akcích, které byly cílem jeho pracovních jízd.

Třetí stížní námitka se vztahovala k otázce, zda správce daně oprávněně zahrnul do příjmů za rok 2006 částku 899.999, 50 Kč, když ji stěžovatel z titulu neoprávněně obdržených provizí musel vrátit.

Podle ust. § 5 odst. 6 věta první zákona o daních z příjmů se o příjem zahrnutý do základu daně (dílčího základu daně) v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, sníží příjmy (výnosy) anebo se zvýší výdaje (náklady) ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a 9.

Stěžovatel nezpochybnil, že by stěžovatel neobdržel v roce 2006 jako provizi částku ve výši 899.999, 50 Kč, která byla jeho příjmem a kterou později vrátil a uplatnil jako výdaj v roce 2007. Podle obsahu správního spisu správce daně uplatnění této částky jako výdaje v roce 2007 a právní důvod jejího vrácení akceptoval a shodně s finančním ředitelstvím uvedl, že se jedná o tzv. stornoprovize ze zrušených pojistných smluv, což bylo ověřeno při místním šetřením dne 20. 4. 2010 provedeným místně příslušným správcem daně u firmy INOLYMP, spol. s r.o. Navržený výslech svědka Bc. Z. Ch. byl shledán nehospodárným. Pokud stěžovatel tvrdil, že se jedná o částky pocházející z trestné činnosti, toto své tvrzení neprokázal. Pouze uvedl, že věc vyšetřuje Policie ČR a že by tuto skutečnost měl potvrdit

svědek Bc. Z. Ch.. To je však v rozporu s tím, že stěžovatel tuto částku jako příjem označil a uvedl do daňového přiznání, a zejména s tím, že si ji uplatnil jako výdaj v roce 2007. To by samozřejmě nebylo možné za situace, kdyby se jednalo o majetek, který by pocházel z trestné činnosti, protože by ani nemohl být příjmem (navýšením majetku) stěžovatele. Pak by nebylo možné ani akceptovat jeho vrácení jako daňově uznatelný výdaj ve smyslu zákona o daních z příjmů. Správce daně proto nepochybil, když uvedenou částku posoudil jako příjem stěžovatele z podnikání a zahrnul ji do příjmů v roce 2006.

Odvolával-li se stěžovatel na ust. § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, není tento odkaz na místě. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stanovení daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 – 88, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 73, dostupné na www.nssoud.cz). Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, který může být proveden i zcela nezávisle na konkrétních skutkových informacích ze sféry daňového subjektu. Správce daně však také může jako pomůcky použít údaje z dokladů, které mu byly v průběhu daňové kontroly předloženy. To, jaké pomůcky správce daně použije, závisí na konkrétní situaci daňového subjektu. Správce daně je povinen volit takový postup, aby kvalifikovaný odhad daňové povinnosti provedl co nejpřesněji, tedy i se zohledněním všech výhod pro daňový subjekt, které je vzhledem k okolnostem na místě zohlednit. Správce daně v daném případě zahrnul do příjmů částky, které stěžovatel sám přiznal a prokazatelně v roce 2006 obdržel, správným způsobem posoudil náklady na pracovní jízdy, ovšem nedostatečně zjistil skutkový stav týkající se výdajů za pronájmy, aby tak bylo nepochybné, zda je zahrnout do použitých pomůcek či nikoliv, a pokud ano, jakým způsobem. Z uvedeného důvodu nelze jeho kvalifikovaný odhad považovat za dané situace za dostatečně přesný.

Poslední čtvrtá stížní námitka se týkala procesního pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Podle odst. 8 citovaného ustanovení o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Z obsahu spisu vyplynulo, že dne 15. 6. 2010 byli stěžovatel a jeho zástupce předvoláni k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole na 1. 7. 2010. V tomto předvolání správce daně také uvedl, že pokud se termín stěžovateli nebo zástupci nehodí, mohou sdělit nejpozději do 25. 6. 2010 jiný, pro ně vhodný, termín tak, aby jednání

proběhlo do 30. 6. 2010. Dne 27. 6. 2010 zástupce stěžovatele oznámil, že se dne 1. 7. 2010 nedostaví z důvodu plánované zahraniční dovolené stěžovatele a vzhledem k dovoleným v měsíci červenci a srpnu sdělil, že by bylo vhodné sjednat termín jednání předem. Správce daně tedy navrhl termín 30. 6. 2010, což zástupce stěžovatele pro přílišnou pracovní zaneprázdněnost odmítl. Správce daně poté zaslal dne 29. 6. 2010 opět stěžovateli a jeho zástupci předvolání k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole na 14. 7. 2010, v němž je upozornil na postup upravený v ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Dne 13. 7. 2010 se zástupce stěžovatele znovu omluvil. Při nahlížení do spisu dne 3. 8. 2010 stěžovatel správci daně sdělil, že v prvním termínu byl na dovolené v Norsku a ve druhém termínu byl nemocen, což doloží. K dovolené v Norsku stěžovatel doložil potvrzení objednávky služby cestovního ruchu panem L. B. pro 4 osoby a k nemoci výměnný list – poukaz, že byl stěžovatel v době od 12. 7. do 22. 7 2010 v domácím léčení. Zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli doručena dne 21. 7. 2010, protože dne 19. 7. 2010 nebyl poštovní doručovatelkou zastižen. Jeho zástupci pak byla doručena dne 19. 10. 2010.

Je zásadně věcí daňového subjektu, zda využije právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, které mu garantuje ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně mu však k tomu musí poskytnout patřičný časový prostor a vzít v úvahu i zvláštní okolnosti. Správce daně tedy musí zásadně omluvit oddálení projednání zprávy z důvodů, které jsou nezávislé na vůli daňového subjektu (např. nemoc, zranění), stejně jako z důvodů závislých sice na jeho vůli, ale takových, které vzhledem k okolnostem jsou přirozené a běžné (např. dovolená, naléhavé a neodkladné zaneprázdnění jinými důležitými povinnostmi jako důležitou a obtížně zrušitelnou pracovní cestou). Pokud se však důvody odkladu kumulují a opakují tak, že hrozí podstatná prodleva s projednáním zprávy o daňové kontrole, je na daňovém subjektu i jeho zástupci, aby si své záležitosti uspořádali tak, že si najdou čas k projednání zprávy, poskytne-li jim k tomu správce daně patřičný časový prostor. V daném případě měl stěžovatel dostatečný časový prostor k projednání zprávy, přičemž z důvodů, které uváděl na svoji omluvu, není patrné, že byly natolik závažné a neodstranitelné, aby projednání zprávy znemožnily, pokud by vynaložil patřičné úsilí. V první řadě není patrné, proč, pokud měl stěžovatel naplánovanou zahraniční dovolenou od 1. 7. 2010, se nedostavil k projednání zprávy o kontrole někdy před tímto datem, tedy mezi dnem 19. 6. 2010, kdy předvolání převzal, a odjezdem na dovolenou. Z předvolání bylo přitom patrné, že projednání lze uskutečnit nejen dne 1. 7. 2010, ale také prakticky kdykoli před tímto datem. Dále není patrné, zda nemoc, která stěžovateli měla zabránit v účasti na projednání zprávy o kontrole v dalším termínu, byla takové povahy, že znemožnila, byť i krátkodobé, přerušení domácího léčení a účast na jednání v témže městě, v němž se stěžovatel podle dostupných informací zdržoval. Nejvyšší správní soud však podotýká, že zahraniční dovolená, a to i dlouhodobá, je-li prokázána a je-li takové povahy, že se z ní nelze jednoduše, tj. bez významných nákladů či významného zásahu do průběhu a účelu dovolené, vrátit, je zásadně důvodem k omluvě z jednání a k odložení příslušného úředního úkonu. To platí v podstatné míře i o dovolené zástupce daňového subjektu, nelze-li zajistit zastupování substitutem.

Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel nebyl na svém právu, aby s ním byla projednána zpráva o kontrole, zkrácen. Správce daně opakovaně nabízel dostatek časového

prostoru k projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž ale nedošlo v důsledku kumulace a opakování omluv ze strany stěžovatele a jeho zástupce.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil věc k dalšímu řízení, neboť je nezbytné, aby bylo korigováno v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, a tedy aby byla doplněna skutková zjištění a zohledněna při novém stanovení daně podle pomůcek.

O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil kromě napadeného rozsudku i rozhodnutí finančního ředitelství, v souladu s ust. § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s. rozhodl o náhradě nákladů za řízení o kasační stížnosti. Tento výrok se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly zaplacením soudního poplatku v částce 2.000 Kč a odměny za právní zastoupení za jeden úkon právní služby 2.100 Kč (převzetí a přípravy zastoupení - § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a náhradu hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Nejvyšší správní soud proto uložil finančnímu ředitelství povinnost zaplatit stěžovateli náklady řízení v částce 4.400 Kč.

Nejvyšší správní soud rovněž rozhodl o náhradě nákladů za řízení o žalobě (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tento výrok se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatel měl v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení, které mu vznikly zaplacením soudních poplatků v částce 3.000 Kč a odměny za právní zastoupení za jeden úkon právní služby v 2.100 Kč (podání ve věci samé - § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky], a náhradu hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Nejvyšší správní soud proto uložil finančnímu ředitelství povinnost zaplatit stěžovateli částku 5.400 Kč

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **V. S**, zastoupený JUDr. Evou Lindauerovou Duchoňovou, LLM, advokátkou se sídlem Jaurisova 514/6, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10Af 25/2011 - 35,

takto:

I. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 3.360 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Lindauerové Duchoňové, LLM, advokátky.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 480 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Lindauerové Duchoňové, LLM, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012 č. j. 7 Afs 76/2011 – 77 byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2011, č. j. 10 Af 25/2011 – 35 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 7. 3. 2011, č. j. 954/11-1100 a věc byla vrácena tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Při rozhodování o nákladech řízení však nebylo v plném rozsahu rozhodnuto o odměně advokátky.

Náklady žalobce v souvislosti s právním zastoupením v řízení o žalobě sestávají z odměny za jeden úkon (písemné podání ve věci samé) ve výši 2.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)] a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se

odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 960 Kč. Celková částka odměny činí proto 3.360 Kč.

Rovněž odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti se zvyšuje o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokátka povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o částku 480 Kč, když jí byla přiznána odměna ve výši 2.400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu