



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **E. V.**, zastoupeného Mgr. Janou Gavlasovou, advokátkou se sídlem Chýně, Hostivice, Západní 449, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2013, č. j. 9 Ca 283/2009 - 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Tímto rozsudkem městský soud zamítl žaloby směřující proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. 7. 2009, č. j. 7229/09-1100-103204 a č. j. 7230/09-1100-103204 (dále též „rozhodnutí žalovaného“).

[2.] Žalovaný výše uvedenými rozhodnutími zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále též „správce daně“) ze dne 9. 9. 2008, č. j. 366663/08/005914/7145 a č. j. 366683/08/005914/7145, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2003 ve výši 382 452 Kč a za zdaňovací období roku 2004 snížena daňová ztráta o 631 509 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 107 594 Kč.

[3.] Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobami, v nichž především namítal marné uplynutí lhůty podle ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), u obou zdaňovacích období a nezákonné zastavení řízení o námitce stěžovatele ze dne 1. 9. 2008. V žalobách stěžovatel dále namítal, že mu bylo upřeno právo osobně se zúčastnit projednání zprávy o kontrole, vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě a navrhnout její doplnění. Stěžovatel také vyjádřil svůj nesouhlas s hodnocením provedených důkazů správcem daně a žalovaným.

[4.] Usnesením ze dne 6. 3. 2013, č. j. 9 Ca 283/2009 - 69, městský soud samostatně žaloby směřující proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, spojil ke společnému projednání.

[5.] Žalobní námitky městský soud důvodnými neshledal, proto žaloby podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6.] Stěžovatel rozsudek městského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[7.] Zásadní kasační námitkou je námitka marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 ZSDP. Městský soud podle stěžovatele pochybil, když nesprávně aplikoval ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP (nyní § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) a také chybně interpretoval jím citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatele je nutné nyní na celou věc pohlížet z pohledu ustanovení § 264 odst. 3 a § 148 daňového řádu.

[8.] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaným zasláná výzva ze dne 9. 12. 2008 není úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. V daném případě je podle stěžovatele nutno podrobně zkoumat obsah předmětné výzvy, která se má vztahovat k oběma rozhodnutím správce daně, resp. k oběma odvoláním stěžovatele (proti rozhodnutím o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 i 2004). Ve výzvě je uvedeno, že finanční úřad vyzývá stěžovatele k předložení dalších důkazních prostředků, které by odstranily pochybnosti správce daně o výši uplatněných výdajů. Jednalo se o výdaje na kancelářskou techniku, přičemž žalovaný zcela zřejmě vycházel ze skutkových zjištění správce daně, o kterých neměl pochybnosti. Žalovaný v předmětné výzvě vyzývá stěžovatele, aby se vyjádřil k rozporům, které byly zjištěny v rámci řízení před správcem daně, ačkoliv uvedené již stěžovatel učinil ve svém odvolání a dále, aby prokázal dalšími důkazními prostředky, že předmět fakturace byl realizován tak, jak je uvedeno na předložených fakturách. Stěžovatel zdůrazňuje, že uvedené pochybnosti měl již správce daně a žalovaný z jeho skutkových zjištění vycházel, další stěžovatelem navržené důkazy již neprováděl a vyšel pouze z těch, které byly provedeny před správcem daně.

pokračování

[9.] Stěžovatel dále argumentuje, že výzva ze dne 9. 12. 2008 se vztahovala pouze ke kancelářské technice, tedy k částce ve výši 17 745 Kč za rok 2003. Stěžovateli přitom byla doměřena daň v celkové výši 382 452 Kč. Jednalo se o několik položek, které nebyly správcem daně uznány jako výdaje na dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Vedle již zmiňované částky 17 475 Kč za odpis notebooku se jednalo o částku 500 000 Kč za koupi havarovaného vozidla Mercedes Benz ML, SPZ X, když částka za odpis notebooku je v naprostém nepoměru k částce za koupi vozu, k níž se sporná výzva nevztahovala. S ohledem na výše uvedené stěžovatel argumentuje, že i kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětná výzva je úkonem, na jehož základě začíná běžet nová promlčecí lhůta, pak tento závěr nelze vztáhnout k doměření daně za rok 2003.

[10.] Ve vztahu k roku 2004 stěžovatel uvádí, že zde byl přezkoumáván nákup kancelářské techniky za částku v celkové výši 358 415 Kč. Z argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí však podle stěžovatele zcela jednoznačně vyplývá, že žalovaný neměl pochybnosti o správnosti postupu správce daně, vyšel z jím zjištěných skutkových okolností a důkazy navržené stěžovatelem na základě předmětné výzvy neměl v úmyslu provést a také neprovedl, neboť je považoval za bezpředmětné, protože předložené faktury neodpovídají skutečnému stavu.

[11.] V daném případě se tak podle stěžovatele nejednalo o pochybnosti o správnosti postupu správce daně a správnosti vyměření daně, ale o úkon, který měl za úkol obnovit běh prekluzivní lhůty tak, aby daň mohla být pravomocně doměřena. Stěžovatel trvá na tom, že jak u DPFO za zdaňovací období roku 2003, tak i za zdaňovací období roku 2004, došlo k prekluzi lhůty k doměření daně, neboť lhůty uplynuly ke dni 31. 12. 2008 a výzva ze dne 9. 12. 2008 nezpůsobila, že by počínaje dnem 1. 1. 2009 počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta.

[12.] V kasační stížnosti stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že stěžovatel byl průběžně seznamován se zjištěními učiněnými správcem daně v průběhu daňové kontroly, že dodatečný platební výměr byl vydán až po skončení daňové kontroly a že námitky žalobce byly uplatněny až po skončení daňové kontroly.

[13.] Podle stěžovatele je třeba znovu zvážit každý jeho jednotlivý úkon. Podání stěžovatele ze dne 23. 12. 2008 není doplněním odvolání, ale námitkou a obsahuje nesouhlas stěžovatele s postupem správního orgánu, že žalovaný bez toho, aby nejprve vyřešil otázky procesní, rovnou řeší otázky hmotněprávní. Rovněž tak byl nesprávně jako doplnění odvolání pojat návrh stěžovatele na zastavení daňového řízení, který se týkal celého daňového řízení, tedy jak řízení o dani z příjmů fyzických osob, tak řízení o dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Nicméně správce daně v odpovědi na toto podání ze dne 4. 3. 2009 stěžovateli sdělil, že rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty jsou již pravomocná a tedy není možné řízení zastavit. Odpověď se však týkala pouze dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty. Stěžovatel reagoval svým dopisem ze dne 18. 3. 2009, ve kterém namítá nesprávný postup správního orgánu, který pak svým přípisem ze dne 20. 4. 2009 trvá na tom, že zákon jiný postup neumožňuje. Žalovaný uvedenou otázku řeší v napadeném rozhodnutí ovšem pouze ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru na DPFO za zdaňovací období roku 2003 a 2004.

[14.] Stěžovatel nadále trvá na tom, že k ukončení daňové kontroly nedošlo dne 1. 9. 2008, neboť stěžovatel neměl možnost se k výsledkům daňové kontroly vyjádřit a než mohl svá vyjádření správci daně sdělit, případně navrhnout správci daně další dokazování, došlo k vydání dodatečných platebních výměrů. S uvedeným souvisí namítané porušení práv stěžovatele, že mu nebylo umožněno být osobně přítomen při závěrečném projednání zprávy o výsledcích daňové kontroly a neměl možnost předkládat důkazní prostředky a vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole a případně navrhnout její doplnění. Ve výše uvedeném

stěžovatel spatřuje jak nezákonnost napadeného rozsudku, tak vadu řízení, neboť v řízení před správcem daně byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a městský soud měl proto napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[15.] V souvislosti s výše uvedeným stěžovatel také poukazuje na to, že ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH rozhodlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 26. 3. 2010, č. j. 46/61355/2009 - 491, o povolení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ohledně DPH, když konstatovalo, že došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření DPH. Rozhodnutí se vztahuje k týmž úkonům, které byly učiněny v rámci daňové kontroly, která probíhala současně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2003 a 2004 a k DPH.

[16.] Poslední kasační námitka se vztahuje k otázce dokazování ke zdaňovacímu období roku 2003. Stěžovatel namítal, že byl zbaven svých práv na provádění dokazování ohledně nákupu havarovaného vozidla Mercedes Benz, a trvá na tom, že navrhoval důkazy, které by prokázaly důvodnost výdajů na zakoupení vozidla. Městský soud v napadeném rozhodnutí uvádí, že pokud stěžovatel využil služeb p. M. B., nejednalo se o podnikatelskou činnost a p. M. B. navíc předmětné vozidlo prodal jako soukromá fyzická osoba stěžovateli jako soukromé fyzické osobě. Zde dochází ke směšování několika institutů a pojmů. Stěžovatel zde předně zdůrazňuje, že neuplatňuje jako výdaje náklady na opravu vozidla. Ovšem i tak by argumentace, že p. M. B. nemá živnostenské oprávnění, nebyla důvodná bez dalšího. Nicméně v dané chvíli se jedná pouze o to, že stěžovatel zakoupil havarované vozidlo, jehož součástky použil na opravu svého vozidla používaného k provozování podnikatelské činnosti. Stěžovateli není známo, z čeho městský soud dovodil, že předmětné havarované vozidlo zakoupil jako soukromá osoba a toto nemohlo být užito k opravě vozidla, které sloužilo k provozování podnikatelské činnosti stěžovatele. V uvedeném smyslu napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[17.] Stěžovatel dále argumentuje, že pokud předložil kupní smlouvu a navrhl důkaz, kterým by bylo možno prokázat, že náhradní díly ze zakoupeného havarovaného vozidla byly užity k opravě vozidla, které bylo užíváno k provozování podnikatelské činnosti, který ovšem správce daně neprovedl, nelze vytykat stěžovateli, že nepředložil důkazy k prokázání oprávněnosti tohoto nákladu. Navíc se jedná o nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, který nesprávně hodnotí důkazy, ať už provedené nebo navrhované stěžovatelem. Stěžovatel trvá na tom, že samotná okolnost, že vozidlo bylo opraveno v rámci občanské výpomoci, nemůže vyloučit uplatnění nákladu na zakoupení náhradních dílů k opravě tohoto vozidla, je-li opravované vozidlo užíváno k provozování podnikatelské činnosti. V takovém případě se jedná o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[18.] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[19.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k otázce prekluze uvádí, že v souladu se závěrem městského soudu považuje výzvu ze dne 9. 12. 2008 za úkon, který měl v souladu s § 47 odst. 2 ZSDP za následek přerušování běhu lhůty pro vyměření daně. Lhůta k vyměření daně tedy započala běžet znovu od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2011. Rozhodnutími žalovaného ze dne 15. 7. 2009 došlo k pravomocnému vyměření daně na základě platebních výměrů správce daně. Žalovaný také poukazuje na skutečnost, že úkon přerušující běh lhůty musí být posuzován dle dosavadních právních předpisů v souladu s ustanovením § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy v souladu se ZSDP.

pokračování

[20.] Ohledně otázky ukončení daňové kontroly žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, v němž je podrobně popsán průběh daňové kontroly, a ze kterého je zřejmé, že správce daně v průběhu daňové kontroly seznamoval stěžovatele s jednotlivými zjištěními a umožňoval mu realizovat jeho procesní práva. Z jednání stěžovatele je však zjevné, že se záměrně pokoušel prodlužovat daňovou kontrolu na úkor povinnosti správce daně rychle a včas konat úkony ke správnému zjištění daňové povinnosti. Správce daně správně v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 ZSDP přistoupil po neúspěšném pokusu o osobní projednání zprávy o daňové kontrole, zhodnocení přístupu stěžovatele, k doručení zprávy o daňové kontrole, čímž byla daňová kontrola ukončena.

[21.] Ohledně otázky prokázání využití zakoupeného vozidla Mercedes Benz ML, SPZ X, na náhradní díly na opravu vozidla Mercedes Benz, SPZ X, žalovaný uvedl, že z odůvodnění rozsudku městského soudu stěžovatelem napadený závěr nevyplývá. Naopak městský soud na str. 17 svého rozhodnutí uvádí, že skutečnost, že svědek B., který měl automobil opravit, nemá živnostenské oprávnění na opravy vozidel, sama o sobě neznamená, že by uplatněný výdaj nebyl výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně tak z odůvodnění soudního rozhodnutí nevyplývá, že by nakoupené vozidlo nemohlo být užito k opravě jiného vozidla. Z odůvodnění je však zřejmé, že stěžovatel v případě svého tvrzení, že zakoupené vozidlo použil na náhradní díly na opravu, nesplnil svou důkazní povinnost, když k tomuto předložil pouze kupní smlouvu a jiné důkazní prostředky nepředložil. Výslech svědka B. se neuskutečnil, a to z důvodů na jeho straně. Stěžovatel tak neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP.

[22.] Na základě výše uvedeného žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23.] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[24.] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[25.] Kasační stížnost soud důvodnou neshledal.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[26.] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel spatřuje ve skutečnosti, že mu není známo, z čeho městský soud dovodil, že předmětné havarované vozidlo zakoupil jako soukromá osoba a toto nemohlo být užito k opravě vozidla, které sloužilo k provozování podnikatelské činnosti stěžovatele.

[27.] Městský soud sice skutečně na str. 16 a str. 17 svého rozsudku uvádí, že se „připojuje ke stanovisku žalovaného v jeho odůvodnění (...), přičemž M. B. prodal havarované vozidlo jako soukromá fyzická osoba žalobci jako soukromé fyzické osobě, nikoli jako podnikateli.“ Stěžovatel však ve své kasační námitce opomíjí kontext tohoto závěru, ve kterém byl vysloven. Městský soud v tomto směru

odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, ze kterého plyne, že k tomuto závěru dospěl na základě nesporné skutečnosti, že p. M. B. vozidlo neprodával jako podnikatel a k prokázání tohoto kontraktu stěžovatel předložil jen předmětnou kupní smlouvu, ale již neoznačil další důkazy nasvědčující tomu, že vozidlo bylo použito k podnikatelským účelům a jde o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Městský soud tedy předmětný závěr tak, jak jej předestírá stěžovatel, nevyslovil, naopak stěžovateli přisvědčil, že skutečnost, že svědek B. nemá živnostenský list na opravy vozidel, sama o sobě neznamená, že by stěžovatelem uplatněný výdaj nebyl výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z uvedeného důvodu proto nemohla být shledána důvodnou.

Otázka prekluze práva vyměřit daň

[28.] V kasační stížnosti stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Městský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku marného uplynutí lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 ZSDP, a to z důvodu, že výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008 není úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

[29.] Dle ustanovení § 47 odst. 1 a 2 ZSDP (v rozhodném znění) pokud ZSDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[30.] Městský soud při posuzování otázky marného uplynutí lhůty dle § 47 ZSDP vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, a to např. z usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS. Rozšířený senát v uvedeném rozhodnutí úkon dle § 47 odst. 2 ZSDP charakterizoval tak *„že musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“* Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 34, konstatoval, že *„úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první ZSDP přerušující běh prekluzivní lhůty a zakládající běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.“* Z odůvodnění rozhodnutí je dále zřejmé, že je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty směřující k vyměření či doměření daně, a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně. Účelem přerušování prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno. Nesmí jít o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty.

[31.] V daném případě bylo přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2003 podáno dne 2. 4. 2004 a k DPFO za zdaňovací období roku 2004 dne 4. 5. 2005. U obou zdaňovacích období byla dne 30. 5. 2005 zahájena kontrola DPFO a tím byl ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP učiněn

pokračování

úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Nová lhůta pro vyměření daně končila dne 31. 12. 2008. Před uplynutím této lhůty žalovaný ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím učinil další úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, a to doručení výzvy ze dne 9. 12. 2008, č. j. 18669/08 - 1100 - 103204, podle ustanovení § 29 odst. 1, § 31 odst. 9 a § 43 ZDSP. Stěžovateli byla uvedená výzva doručena dne 12. 12. 2008, jeho zástupkyni dne 11. 12. 2008. Lhůta pro vyměření daně se tak prodloužila do 31. 12. 2011. Napadená rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele byla vydána dne 15. 7. 2009. Žalovaný v předmětné výzvě reagoval na tvrzení stěžovatele uvedená v odvolání a žádal, aby se stěžovatel vyjádřil ke konkrétním rozporům vyplývajícím z průběhu daňového řízení v souvislosti s úhradou faktury č. 11490011003 za notebook od společnosti Cikota Prod. s.r.o., tiskárnu Canon Smart Base MP 370 a další, a aby prokázal dalšími důkazními prostředky, že předmět fakturace byl realizován tak, jak je uvedeno na stěžovatelem předložených fakturách.

[32.] Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na doplnění odvolání stěžovatele ze dne 20. 11. 2008 proti dodatečným platebním výměrům za rok 2003 a 2004, kde stěžovatel uvádí, že daňovými doklady (fakturami) a výpisy z účtů bylo nadevší pochybnost prokázáno, že jak notebook Fujitsu Siemens AMILO K7600, tak tiskárna Canon Smart base MP 370 byly pořízeny od společnosti Cikota Prod. s.r.o. Navíc byl k těmto okolnostem vyslechnut svědek, prokurista společnosti p. Lubomír Růžička, který svou svědeckou výpovědí dodání uvedených předmětů včetně služeb, jak byly účtovány v příslušných daňových dokladech, potvrdil. Existence kancelářské techniky byla potvrzena i místním šetřením. Ohledně DPFO za rok 2004 stěžovatel v doplnění odvolání ze dne 20. 11. 2008 uvedl, že vše bylo prokázáno fakturami – daňovými doklady a výpisy z účtu stěžovatele, navíc byli vyslechnuti svědci p. L. R., Z. K. a D. M., kteří rovněž podstatné okolnosti doplnili. Stěžovatel současně předložil fotodokumentaci a namítal, že správce daně odmítl veškeré důkazy s tím, že je de facto označil jako neprokazatelné, ačkoliv se jedná o daňové doklady, a aniž by uvedl, jak ještě jinak by měl daňový subjekt prokazovat po téměř 4 letech existenci dodávek, ani z jakého důvodu, když plnění byla řádně uhrazena, by daňový subjekt hradil dodávky, které neobdržel, respektive osobě, od které je neobdržel.

[33.] Městský soud s ohledem na průběh daňového řízení dospěl k závěru, že výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008 je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, a to v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť byla splněna podmínka „*určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně.*“ Tyto pochybnosti přitom žalovanému vznikly na základě argumentace stěžovatele v podaných odvoláních. Žalovaný totiž ve výzvě reagoval na konkrétní tvrzení stěžovatele v podaných odvoláních a vyzval jej k doplnění dalších důkazních prostředků, které by odstranily pochybnosti správce daně o výši uplatněných výdajů jako výdajů daňově účinných, a to s poukazem na konkrétní zjištění učiněná v daňovém řízení před správcem daně. Vyzval jej, aby se k rozporům vyplývajícím z jeho tvrzení a skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vyjádřil a prokázal svá tvrzení o tom, že jím uplatňované výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný je k takovému postupu oprávněn ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP, přičemž při svém postupu při přezkoumání prvoinstančního rozhodnutí musí mít na mysli, že rozhodnutím žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně I. stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Výzva žalovaného tedy směřovala k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a odpovídala povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností, přičemž se nejednalo o úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

[34.] Městský soud uzavřel, že výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008 v průběhu odvolacího řízení byla úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, která prodloužila lhůtu pro vyměření daně do 31. 12. 2011. Žalobou napadená rozhodnutí byla vydána dne 15. 7. 2009 a k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

[35.] Stěžovatel v kasační stížnosti se závěry městského soudu nesouhlasí a namítá, že výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008 není úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Stěžovatel argumentuje, že v jeho případě se nejednalo o pochybnosti žalovaného o správnosti postupu správce daně a správnosti vyměření daně, ale o úkon, který měl za úkol obnovit běh prekluzivní lhůty tak, aby daň mohla být pravomocně doměřena. Žalovaný totiž v předmětné výzvě vyzývá stěžovatele, aby se vyjádřil k rozporům, které byly zjištěny v rámci řízení před správcem daně, ačkoliv uvedené již stěžovatel učinil ve svém odvolání a dále, aby prokázal dalšími důkazními prostředky, že předmět fakturace byl realizován tak, jak je uvedeno v předložených fakturách. Pochybnosti tak měl již správce daně a žalovaný z jeho skutkových zjištění vycházel, další stěžovatelem navržené důkazy již neprováděl a vyšel pouze z těch, které byly provedeny před správcem daně.

[36.] Z obsahu kasační argumentace je zřejmé, že stěžovatel předmětnou výzvu žalovaného považuje za účelovou. Nejvyšší správní soud z výzvy podle ustanovení § 29 odst. 1, § 31 odst. 9 a § 43 ZSDP ze dne 9. 12. 2008 (dále též „výzva žalovaného“), zjistil, že žalovaný uvedenou výzvou reagoval na tvrzení stěžovatele uvedená v jeho odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na DPFO za rok 2003 a 2004 a na rozpory, vyplývající z jeho tvrzení a skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení. Ve svých odvoláních stěžovatel mimo jiné namítal, že pořízení majetku od společnosti Cikota Prod s.r.o. bylo prokázáno fakturami – daňovými doklady a výpisy z účtů, dodání předmětů včetně služeb, jak byly účtovány a zahrnuty do daňových dokladů, potvrdila svědecká výpověď prokuristy společnosti Cikota Prod s.r.o. p. Růžičky a existence předmětných věcí byla potvrzena také místním šetřením. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že je třeba daňové řízení doplnit dle § 50 odst. 3 ZSDP. Pochybnosti žalovaného spočívaly jednak v tom, že na jím specifikovaných fakturách vystavených společností Cikota Prod s.r.o. je u natištěného názvu společnosti Cikota Prod s.r.o. uveden p. J., který do protokolu dne 2. 8. 2006 prohlásil, že podpis není jeho, nevěděl, že je zapsán do obchodního rejstříku jako jednatel společnosti Cikota Prod s.r.o., o předmětných fakturách prohlásil, že je vidí poprvé a nevystavil je a p. Růžičku viděl poprvé před rokem na Finančním úřadě v Říčanech, a dále v tom, že svědek p. M. do protokolu prohlásil, že pomáhal s výběrem techniky, kterou stěžovateli dodávala společnost Cikota Prod s.r.o., a tuto techniku zapojoval, což je v rozporu např. s fakturou č. 24100109 vystavenou společností Cikota Prod s.r.o., kde je uveden předmět fakturace „... za prodej kancelářské techniky 1) Notebook Fujitsu Siemens AMILO K 7600, 2) Multifunkční zařízení CANNON SMART Base MP 370. Instalace dodaného zařízení, včetně připojení a instruktáže k obsluze. Záruka 24 měsíců.“ a není tak jednoznačně zřejmé, kým byly práce na připojení dodané kancelářské techniky provedeny.

[37.] Stěžovatel namítanou účelovost výzvy žalovaného podporuje argumentací, že se k pochybnostem vyjádřeným v předmětné výzvě vyjádřil již ve svých odvoláních (tedy před doručením výzvy žalovaného stěžovateli). S tímto tvrzením stěžovatele však nelze souhlasit. K pochybnostem konkretizovaným žalovaným v předmětné výzvě se stěžovatel vyjádřil až ve svém podání doručeném žalovanému dne 29. 12. 2008, kde uvádí, že na fakturách není u natištěného názvu společnosti uveden pan J., že s p. J. na ničem nespolečně pracoval, nikdy ho neviděl a nikdy netvrdil, že podpis je jeho, protože podpis na faktuře není pro nic důležitý, obchody se stěžovatelem uzavíral jménem společnosti Cikota Prod s.r.o. výhradně p. Růžička, který byl zapsán v obchodním rejstříku a navíc předmětné skutečnosti ve výpovědi svědka potvrdil. V uvedeném podání stěžovatel dále uvedl, že skutečnost, že svědek M. techniku zapojoval, nevyklučuje, že instalace předmětné techniky byla realizována ze strany společnosti Cikota Prod s.r.o., věta p. M. o instalaci je vytržena z kontextu jeho výpovědi a týká se jiných případů, než prvoinstalace této techniky. K pochybnostem konkretizovaným ve výzvě žalovaného ze dne 9. 12. 2008 se tak stěžovatel nevyjádřil již před jejím doručením stěžovateli a jeho zástupkyni, ale až ve svém podání ze dne 29. 12. 2008. Námitku účelovosti výzvy

pokračování

žalovaného, spatřované stěžovatelem v tom, že se k rozporům vyjádřeným v předmětné výzvě vyjádřil již ve svých odvoláních, tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[38.] Účelovost výzvy žalovaného stěžovatel spatřuje také ve skutečnosti, že žalovaný stěžovatelem navržené důkazy již neprováděl a vyšel pouze z těch, které byly provedeny před správcem daně. Stěžovatel však ve věci přijatých faktur od společnosti Cikota Prod s.r.o. v reakci na výzvu žalovaného ze dne 9. 12. 2008 navrhl předvolat pouze svědkyně p. D. a p. H., pracovnice FÚ pro Prahu 5, k vysvětlení tvrzení, že na fakturách vydaných společností Cikota Prod s.r.o. je uveden podpis p. J. Žalovaný uvedený návrh na výsledcích svědků považoval za bezpředmětný, neboť úvaha o podpisu p. J. na fakturách byla uvedena až ve výzvě č. j. 18669/08-1100-103204 ze dne 9. 12. 2008 vydané žalovaným (odvolacím orgánem a nikoliv správcem daně I. stupně - FÚ pro Prahu 5). Další důkazy ohledně faktur vystavených společností Cikota Prod s.r.o. žalovaný neprováděl z důvodu, že stěžovatel žádné další návrhy na dokazování nevznesl. Za situace, kdy stěžovatel (mimo bezpředmětný návrh na výsledcích pracovníků správce daně I. stupně ohledně pochybností vznesených až odvolacím orgánem) žádné další návrhy na provedení důkazů nevznesl, nelze postup žalovaného, který vycházel ze skutkových zjištění správce daně I. stupně, považovat za účelový.

[39.] V souvislosti s předmětnou výzvou stěžovatel dále namítá, že ji nelze vztáhnout k doměření daně za rok 2003 z důvodu, že se vztahovala pouze ke kancelářské technice, tedy k částce ve výši 17 745 Kč. Stěžovateli přitom byla za rok 2003 doměřena daň v celkové výši 382 452 Kč, kdy se jednalo o několik položek, které nebyly správcem daně uznány jako výdaje na dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Vedle částky 17 475 Kč za odpis notebooku se jednalo o částku 500 000 Kč za koupi havarovaného vozidla Mercedes Benz ML, SPZ X, kdy částka za odpis notebooku je v naprostém nepoměru k částce za koupi vozu, k níž se sporná výzva nevztahovala.

[40.] Účelovost postupu žalovaného tak stěžovatel spatřuje i ve výši částky, které se pochybnosti žalovaného ohledně daňově účinných výdajů ve zdaňovacím období roku 2003 týkaly. Výzva žalovaného však ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 i 2004 vycházela z důvodných pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřovala k vyměření daně a nejednalo se o úkon, jehož jediným či hlavním účelem byla snaha o posun prekluzivní lhůty. Pochybnosti žalovaného konkretizované ve výzvě se týkaly okolností vystavení faktur společností Cikota Prod s.r.o. a subjektu, který měl kancelářskou techniku fakturovanou společností Cikota Prod s.r.o. instalovat. Ohledně výdajů uplatněných stěžovatelem ve zdaňovacím období roku 2003 se pochybnosti žalovaného skutečně týkaly pouze částky ve výši 17 475 Kč, u výdajů uplatněných v roce 2004 se však již stejné pochybnosti týkaly částky ve výši 358 415 Kč. Vzhledem k tomu, že totožné, žalovaným ve výzvě konkretizované důvodné pochybnosti se vztahovaly jak ke zdaňovacímu období roku 2003, tak i ke zdaňovacímu období roku 2004, nelze vydání předmětné výzvy ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 považovat za účelové. K námitce stěžovatele zdůrazňující (ne)poměr výše zpochybněných nákladů k jejich celkové výši za jednotlivá zdaňovací období je třeba uvést, že v rámci daňové kontroly je přezkoumávána příslušná daň za dané zdaňovací období jako celek, což se týká i nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V projednávané věci stěžovatelem uváděný (ne)poměr proto při posouzení účelnosti výzvy ze dne 9. 12. 2008 zohlednit nelze, přičemž je třeba zdůraznit, že byla vydána právě na základě argumentace samotného stěžovatele v jeho odvoláních.

[41.] Ve vztahu k roku 2004 pak stěžovatel uvádí, že zde byl přezkoumáván nákup kancelářské techniky za částku v celkové výši 358 415 Kč. Z argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí však zcela jednoznačně vyplývá, že žalovaný neměl pochybnosti o správnosti postupu správce daně, vyšel z jím zjištěných skutkových okolností a důkazy navržené stěžovatelem

na základě předmětné výzvy neměl v úmyslu provést a také neprovedl, když je považoval za bezpředmětné z důvodu, že předložené faktury neodpovídají skutečnému stavu.

[42.] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, pochybnosti vyjádřené žalovaným v předmětné výzvě byly důvodné, stěžovatel se k nim v předcházejícím řízení nevyjádřil a žalovaný vycházel ze skutkových zjištění správce daně I. stupně proto, že stěžovatel, mimo bezpředmětný návrh na výslech pracovníků správce daně I. stupně ohledně pochybností vznesených až odvolacím orgánem, žádné další návrhy na provedení důkazů nevznesl.

[43.] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008, doručená stěžovateli dne 12. 12. 2008 a jeho zástupkyni dne 11. 12. 2008, je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, který prodloužil lhůtu pro vyměření daně do 31. 12. 2011. Žalobami napadená rozhodnutí byla vydána dne 15. 7. 2009 a k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

Otázka ukončení daňové kontroly

[44.] Stěžovatel v kasační stížnosti také nesouhlasí se závěrem městského soudu, že byl průběžně seznamován se zjištěními učiněnými správcem daně v průběhu daňové kontroly, že dodatečný platební výměr byl vydán až po skončení daňové kontroly a že námitky stěžovatele byly uplatněny až po skončení daňové kontroly.

[45.] Dle stěžovatele nebyla daňová kontrola ukončena dne 1. 9. 2008. Stěžovatel neměl možnost se k výsledkům daňové kontroly vyjádřit a než mohl svá vyjádření správcem daně sdělit, případně navrhnout správcem daně další dokazování, došlo k vydání dodatečných platebních výměrů. S uvedeným souvisí namítané porušení práv stěžovatele, že mu nebylo umožněno být osobně přítomen při závěrečném projednání zprávy o výsledcích daňové kontroly a neměl možnost předkládat důkazní prostředky a vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole a případně navrhnout její doplnění. Ve výše uvedeném stěžovatel spatřuje jak nezákonnost napadeného rozsudku, tak vadu řízení, neboť v řízení před správcem daně byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a městský soud měl proto napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[46.] Stěžovatel v kasační stížnosti svůj nesouhlas se závěry městského soudu vyjádřil pouze v obecné rovině výčtem svých porušených procesních práv, když obecně tvrzená pochybení správce daně v kasační stížnosti nijak nekonkretizoval.

[47.] Z daňového spisu lze zjistit, že daňová kontrola DPFO za zdaňovací období roku 2003 a 2004 byla u stěžovatele zahájena dne 30. 5. 2005. V jejím průběhu byly stěžovateli dne 20. 9. 2005 a 17. 3. 2006 zaslány výzvy ve smyslu ustanovení § 16 a § 31 ZSDP k doložení dokladů a prokázání skutečností, které byly předmětem důkazního řízení. Dne 10. 1. 2007 byl stěžovatel seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Stěžovatel využil svých procesních práv a žádal, aby bylo pokračováno v dokazování. Správce daně stěžovateli vyhověl a dne 19. 1. 2007 (protokol č. j. 7390/07005931/8303), dne 25. 1. 2007 (protokol č. j. 23037/07/005931/8393), dne 6. 5. 2007 (protokol č. j. 262924/04/005931/8303) a dne 20. 6. 2007 (protokol č. j. 268124/07/005931/8303) se uskutečnily další jednání v dané věci. K návrhu stěžovatele správce daně vyslechl dne 16. 5. 2007 svědka p. Lubomíra Růžičku (protokol č. j. 230270/07/005931/8303) a dne 13. 6. 2007 p. Z. K. (protokol č. j. 263914/07/005931/8303). Na den 23. 1. 2008 byl stěžovatel znovu předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole. Do protokolu ze dne 23. 1. 2008, č. j. 18223/08/005931/8303, stěžovatel požádal o prostudování zprávy v klidu doma s tím, že za situace, kdy správce daně trvá na neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele v některých konkrétních případech, hodlá

pokračování

stěžovatel tyto objasnit a navrhl další termín jednání na 13. 2. 2008. Při ústním jednání dne 13. 2. 2008 stěžovatel navrhl doplnit dokazování o výslechy svědků p. D. M., F. F. a M. B. Výslechy svědků p. M. a p. F. byly provedeny za přítomnosti stěžovatele ve dnech 19. 3. 2008 a 7. 4. 2008. Svědek B. se na první předvolání ze dne 19. 2. 2008 (doručeno dne 3. 3. 2008) k ústnímu jednání na den 19. 3. 2008 nedostavil, podáním došlým správci daně dne 18. 3. 2008, tedy 1 den před nařízeným jednáním, se z něj omluvil z důvodu dlouhodobě plánované cesty do zahraničí. Dne 20. 3. 2008 přítom dle tvrzení správce daně svědecky vypovídal u jiného daňového subjektu a uvedl, že bude celý následující měsíc v zahraničí. Se správcem daně byl domluven náhradní termín výslechu svědka na začátek května s tím, že termín bude upřesněn prostřednictvím SMS. Dle úředního záznamu ze dne 22. 4. 2008 byla dne 15. 4. 2008 zaslána svědku B. na mobilní telefon SMS ohledně termínu svědecké výpovědi na den 7. 5. 2008. Na SMS zprávu nebylo nijak reagováno, proto správce daně telefonicky kontaktoval p. B., který sdělil, že má momentálně bratra v nemocnici a nedokáže říci, kdy se bude z Anglie vracet zpět do ČR. Poté, kdy správce daně poslal svědkovi B. SMS s termínem 7. 5. 2008, se kterým svědek souhlasil, byl následně formou SMS informován též stěžovatel. Dne 7. 5. 2008 se ale svědek B. k výpovědi nedostavil a na podatelnu správce daně byla podána omluva nepřítomnosti stěžovatele u výslechu svědka ze zdravotních důvodů včetně pracovní neschopenky, kde je uvedeno, že stěžovatel má neomezené vycházky, je nezaměstnaný a není v evidenci na Úřadu práce. Stěžovatel současně uvedl, že o uvedeném informoval i svědka B., se kterým se domluvil na opakování jeho výslechu v novém termínu, na který ho po dohodě se správcem daně zajistí. Předvolaný svědek B. se poté dostavil k ústnímu jednání dne 23. 6. 2008, nedostavil se však stěžovatel, který byl o termínu plánovaného výslechu svědka B. informován zásilkou doručovanou do vlastních rukou, kterou si nevyzvedl. Pracovní neschopnost stěžovatel neukončil, zástupce si nezvolil. Správce daně chtěl vyslechnout p. B. jako osobu přezvědnou, p. B. však po telefonické poradě s právníkem odmítl vypovídat z důvodu nepřítomnosti stěžovatele. Následně byl stěžovatel předvolán k opětovnému projednání zprávy o daňové kontrole na den 12. 8. 2008. Ani toto předvolání doručované do vlastních rukou si stěžovatel v úložní době nevyzvedl a zásilka se vrátila zpět správci daně. Zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli odeslána zásilkou doručovanou do vlastních rukou dne 14. 8. 2008, na poště byla uložena dne 15. 8. 2008 a stěžovatel si ji osobně převzal dne 1. 9. 2008.

[48.] Podáním ze dne 20. 8. 2008, došlým správci daně téhož dne, stěžovatel správci daně sdělil, že uvedeného dne ošetřující lékař ukončil jeho pracovní neschopnost ke dni 31. 8. 2008 s tím, že od 1. 9. 2008 je schopen pokračovat v úkonech započaté daňové kontroly, žádal, aby správce daně navrhl termín výslechu svědka B., na němž stále trvá, a že písemně do protokolu označí další svědky, které žádá vyslechnout. Stěžovatel také žádal o svou osobní účast při veškerých jednáních na předmětné daňové kontrole, kterých má právo se osobně účastnit, zejména na projednání výsledků zjištění daňové kontroly a výslechů svědků. Dle úředního záznamu stěžovatel dne 1. 9. 2008 telefonicky správci daně sdělil, že si na poště vyzvedl zprávu o daňové kontrole, nesouhlasí s tím, že by byla projednána, trvá na výslechu svědka a postup správce daně považuje za nestandardní z důvodu jeho nemoci. Dne 2. 9. 2008 došlo do podatelny správce daně podání stěžovatele datované dnem 1. 9. 2008, označené jako námitka proti postupu správce daně, v níž stěžovatel poukazoval na to, že od 5. 5. 2008 byl lékařem uznán práce neschopným, což správci daně sdělil, dne 20. 8. 2008 správci daně oznámil ukončení pracovní neschopnosti ke dni 31. 8. 2008 a požádal o sdělení termínu svědecké výpovědi navrženého svědka p. B., na jehož výpovědi trvá, stejně jako na výpovědi dalších svědků, jejichž seznam přiložil. Správce daně dle stěžovatele nerespektoval jeho pracovní neschopnost a snažil se stěžovateli neumožnit předkládat důkazní prostředky.

[49.] Správce daně rozhodnutím ze dne 9. 9. 2008, č. j. 367029/08/005931/1091, posoudil jako nepřijatelné podání stěžovatele ze dne 2. 9. 2008 a řízení o námitce proti postupu správce daně zastavil podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP, neboť námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP má právo podat daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová

kontrola. Ta však byla za předmětná zdaňovací období roku 2003 a 2004 u stěžovatele ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dne 1. 9. 008.

[50.] Městský soud v napadeném rozsudku žalobní námitku, že stěžovateli bylo upřeno právo předkládat důkazní prostředky a vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole a osobně se účastnit jejího projednání, neshledal důvodnou.

[51.] K předmětné námitce městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel se projednání zprávy o kontrole ve dnech 10. 1. 2007 a 23. 1. 2008, kdy byla zpráva doplněna o hodnocení nových důkazů, osobně účastnil a měl dostatek času se ke kontrolním zjištěním vyjádřit. Správce daně při jednáních dne 10. 1. 2007 a 23. 1. 2008 se stěžovatelem výsledky zjištění průběžně projednával a vždy reagoval na vyjádření stěžovatele a jeho návrhy na provedení dalších důkazů. Naposledy správce daně stěžovatele vyzval k již třetímu projednání zprávy o daňové kontrole na den 12. 8. 2008. Teprve poté, když si stěžovatel předvolání v úložní době nevyzvedl a dne 12. 8. 2008 se k projednání zprávy nedostavil, zaslal správce daně stěžovateli dne 14. 8. 2008 zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou prostřednictvím pošty. Zásilku si stěžovatel vyzvedl dne 1. 9. 2008 a městský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP při respektování práv stěžovatele v citovaném zákonném ustanovení, zejména práva předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z obsahu spisového materiálu je dle městského soudu bez pochybností zřejmé, že správce daně stěžovateli opakovaně umožňoval realizovat procesní práva daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 16 a § 31 ZSDP, jakož i základních zásad daňového řízení. Při požadavku ZSDP na to, aby byla daňovému subjektu poskytnuta maximální možnost realizace procesních práv a při současném požadavku na rychlost a včasnost úkonu správce daně, tedy i na rychlost v rámci lhůty pro vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 ZSDP, městský soud pochybení správce daně ani žalovaného v průběhu daňového řízení neshledal, neboť stěžovateli byla opakovaně, a to i v odvolacím řízení, dána možnost unést břemeno tvrzení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a prokázat důkazními prostředky jím tvrzené naplnění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Samotná skutečnost, že stěžovatel opakovaně se závěry správce daně, promítnutými do zprávy o daňové kontrole, nesouhlasil a navrhoval její doplnění, nemůže vést k neúměrnému prodlužování daňového řízení.

[52.] Městský soud tak s ohledem na výše uvedené uzavřel, že stěžovatel byl opakovaně průběžně seznamován se zjištěními učiněnými správcem daně v průběhu daňové kontroly a s jejich výsledky. Správce daně opakovaně kladně reagoval na návrhy stěžovatele na doplnění dokazování, a poté stěžovatele s hodnocením takto nově doplněného dokazování seznámil, s výjimkou výslechu svědka B., jehož výslech se nepodařilo realizovat ani přes snahu odvolacího správního orgánu v odvolacím řízení. Poté, kdy správce daně znovu přistoupil k předvolání stěžovatele k seznámení se s výsledky daňové kontroly, ale stěžovatel si zásilku v úložní době na poště nevyzvedl a k projednání zprávy se nedostavil, ukončil správce daně daňovou kontrolu v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 ZSDP tak, že zprávu o daňové kontrole zaslal stěžovateli zásilkou doručovanou do vlastních rukou.

[53.] Nejvyšší správní soud výše uvedené závěry městského soudu považuje za správné. Za situace, kdy stěžovatel v kasační stížnosti své námitky ohledně porušení jeho procesních práv v souvislosti s ukončením daňové kontroly dne 1. 9. 2008 a nesprávného závěru městského soudu ve vztahu k okamžiku ukončení daňové kontroly, nijak nekonkretizoval, Nejvyšší správní soud na rozsáhlé závěry městského soudu k uvedené otázce pouze odkazuje. Z daňového spisu je zřejmé, že správce daně v průběhu daňové kontroly seznamoval stěžovatele s jednotlivými zjištěními a umožňoval mu realizovat jeho procesní práva. Z jednání stěžovatele je naopak patrné, že se záměrně pokoušel prodlužovat daňovou kontrolu na úkor povinnosti správce daně rychle a včas konat úkony ke správnému zjištění daňové povinnosti. Správce daně správně v souladu

pokračování

s ustanovením § 16 odst. 8 ZSDP přistoupil po neúspěšném pokusu o osobní projednání zprávy o daňové kontrole, zhodnocení přístupu stěžovatele, k doručení zprávy o daňové kontrole, čímž byla daňová kontrola ukončena. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že projednání zprávy o daňové kontrole bylo zahájeno již dne 10. 1. 2007 a 23. 1. 2008 a správce daně se stěžovatelem výsledky zjištění průběžně projednával a vždy reagoval na vyjádření stěžovatele a jeho návrhy na provedení dalších důkazů. Je přitom věcí daňového subjektu (stěžovatele) využít svého práva být přítomen daňové kontrole, být v úzkém kontaktu se správcem daně a být tak informován o jejím průběhu a o veškerých zjištěních.

[54.] V kasační stížnosti stěžovatel dále uvádí, že jeho podání ze dne 23. 12. 2008 není doplněním odvolání, ale námitkou a obsahuje nesouhlas stěžovatele s postupem žalovaného, který bez toho, aby nejprve vyřešil otázky procesní, rovnou řeší otázky hmotněprávní. Uvedená argumentace opět směřuje do již výše posouzené otázky ukončení daňové kontroly doručením zprávy o kontrole dne 1. 9. 2008 a možností podat námitku proti postupu pracovníka správce daně pouze v průběhu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud zde proto pouze odkazuje na již dříve vyjádřené závěry k otázce ukončení daňové kontroly dne 1. 9. 2008.

[55.] K argumentaci stěžovatele, že žalovaným byl nesprávně jako doplnění odvolání posouzen návrh stěžovatele na zastavení daňového řízení ze dne 30. 1. 2009 z důvodu uplynutí lhůty dle § 47 ZSDP, Nejvyšší správní soud konstatuje, že odpověď žalovaného ze dne 4. 3. 2009 ohledně rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na DPH je v nyní projednávané věci zcela irelevantní a ve vztahu k dodatečným platebním výměrům na DPFO za zdaňovací období roku 2003 a 2004 se žalovaný uvedenou otázkou v napadených rozhodnutích zabýval. Otázkou marného uplynutí prekluzivní lhůty se následně k žalobní námitce zabýval i městský soud a ke kasační námitce Nejvyšší správní soud.

[56.] K poukazu stěžovatele, že ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH rozhodlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 26. 3. 2010, č. j. 46/61355/2009-491, o povolení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ohledně DPH a v daném rozhodnutí je konstatováno, že došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daní, přičemž rozhodnutí se vztahuje k týmž úkonům, které byly učiněny v rámci daňové kontroly, která probíhala současně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2003 a 2004 a k DPH, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem přezkumu v řízení o žalobách před městským soudem byla pouze napadená rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečně vyměřené daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2003 a 2004 a nikoliv rozhodnutí o dodatečném vyměření DPH. Z odůvodnění stěžovatelem předloženého rozhodnutí ze dne 26. 3. 2010, č. j. 46/61355/2009-491, je navíc zřejmé, že se Ministerstvo financí ve svém rozhodnutí otázkou, zda výzva žalovaného ze dne 9. 12. 2008 v průběhu odvolacího řízení byla úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, která prodloužila lhůtu pro vyměření daně do 31. 12. 2011, vůbec nezabývalo. Závěry Ministerstva financí ohledně DPH tak jsou pro nyní posuzovanou věc irelevantní.

Otázky dokazování ke zdaňovacímu období roku 2003

[57.] Poslední kasační námitka se vztahuje k otázce dokazování ke zdaňovacímu období roku 2003. Stěžovatel namítal, že byl zbaven svých práv na provádění dokazování ohledně nákupu havarovaného vozidla Mercedes Benz, SPZ X, a trvá na tom, že navrhoval důkazy, které by prokázaly důvodnost výdajů na zakoupení vozidla. Městský soud podle stěžovatele směřuje několik institutů a pojmů, když v napadeném rozhodnutí uvádí, že pokud stěžovatel využil služeb p. M. B., nejednalo se o podnikatelskou činnost a p. M. B. navíc předmětné vozidlo prodal jako soukromá fyzická osoba stěžovateli jako soukromé fyzické osobě. Stěžovatel zdůrazňuje, že neuplatňuje jako výdaje náklady na opravu vozidla. Ovšem i tak by argumentace, že p. M. B. nemá živnostenské oprávnění, nebyla důvodná bez dalšího. Podstatné podle stěžovatele je to, že

zakoupil havarované vozidlo, jehož součástky použil na opravu svého vozidla používaného k provozování podnikatelské činnosti.

[58.] Stěžovatel dále argumentuje, že pokud předložil kupní smlouvu a navrhl důkazy, kterým by bylo možno prokázat, že náhradní díly ze zakoupeného havarovaného vozidla byly užity k opravě vozidla, které bylo užíváno k provozování podnikatelské činnosti, který ovšem správce daně neprovedl, nelze vytýkat stěžovateli, že nepředložil důkazy k prokázání oprávněnosti tohoto nákladu. Navíc se jedná o nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, který nesprávně hodnotí důkazy, ať už provedené nebo navrhované stěžovatelem. Stěžovatel trvá na tom, že samotná okolnost, že vozidlo bylo opraveno v rámci občanské výpomoci, nemůže vyloučit uplatnění nákladu na zakoupení náhradních dílů k opravě tohoto vozidla, je-li opravované vozidlo užíváno k provozování podnikatelské činnosti. V takovém případě se jedná o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[59.] Městský soud žalobní námitku zbavení práv stěžovatele na provádění dokazování v souvislosti s nezohledněním výdajů na nákup havarovaného vozidla Mercedes Benz, SPZ X, neshledal důvodnou. Za podstatné zde soud považoval to, že stěžovatel jiné důkazní prostředky než kupní smlouvu, ze které je patrné pouze to, že vozidlo bylo stěžovateli prodáno p. B., přičemž oba účastníci smlouvy jednali jako soukromé osoby, nepředložil a navrhovaný výslech svědka B. se neuskutečnil. Stěžovatel tak neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP.

[60.] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ke sporné otázce konstatoval, že po přezkoumání obsahu spisového materiálu, stěžovatelem předložených či navržených důkazních prostředků k žádosti o zohlednění částky 500 000 Kč za nákup havarovaného vozidla, které bylo dle sdělení stěžovatele použito na opravu vozidla SPZ X, dospěl k závěru, že navržený důkazní prostředek, výpověď svědka p. B., nebude proveden. Dle žalovaného přístupem stěžovatele a jím navrženého svědka p. B. došlo k neúměrnému prodlužování celého daňového řízení, navržený svědek přes udělená poučení odmítl vypovídat u správce daně, když nebyl stěžovatel přítomen. Není možné, aby správce daně setrval v nečinnosti zejména při dlouhodobé pracovní neschopnosti, a to i s ohledem na lhůty stanovené ZSDP. Daňový subjekt v takových případech může využít ustanovení § 10 ZSDP a nechat se zastupovat zástupcem. Podle žalovaného nelze akceptovat žádost stěžovatele o zohlednění částky ve výši 500 000 Kč, která měla být vynaložena na nákup celého havarovaného vozidla za účelem získání náhradních dílů, které byly použity k opravě jiného vozu, jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), neboť stěžovatel neprokázal částku nákladů vynaložených na opravu vozidla Mercedes Benz, SPZ X, když kromě kupní smlouvy jiné důkazy předloženy nebyly.

[61.] Vzhledem k tomu, že částka 500 000 Kč byla vynaložena na nákup celého havarovaného vozidla, o kterém stěžovatel tvrdí, že měl být použit na náhradní díly, k čemuž však žádné jiné důkazní prostředky, kromě kupní smlouvy, předloženy nebyly, nebyla prokázána částka nákladů vynaložených na opravu vozidla Mercedes Benz, SPZ X, proto žádost stěžovatele o zohlednění částky ve výši 500 000 Kč jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nelze akceptovat.

[62.] Nejvyšší správní soud dále z daňového spisu zjistil, že stěžovatel byl dne 10. 1. 2007 seznámen s výsledky zjištění daňové kontroly, ze kterých vyplývá, že správce daně zvýšil základ daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2003 o částku ve výši 2 395 112 Kč. Následně stěžovatel při ústním jednání před správcem daně ohledně doplňování důkazních prostředků dne 6. 5. 2007 (protokol č. j. 262924/07/005931/8303) uplatnil svůj požadavek zohlednit u vozidla Mercedes SL 350, SPZ X, nákupní doklad, který se týkal havarovaného vozidla Mercedes Benz ML, SPZ X. Havarované vozidlo bylo dle stěžovatele použito při opravě vozidla SPZ X a nákupní doklad nebyl nikde uplatněn. Havarované vozidlo stěžovatel dle kupní

pokračování

smlouvy ze dne 15. 2. 2003 koupil od p. M. B. za 500 000 Kč na náhradní díly a dle tvrzení stěžovatele bylo použito na opravu vozidla SPZ X pořízeného za částku 390 000 Kč od společnosti Auto aukce s.r.o. Jako důkazní prostředek stěžovatel navrhl svědeckou výpověď p. M. B. Správce daně uvedeného svědka opakovaně předvolával k podání výpovědi na den 19. 3. 2008, 7. 5. 2008 a 23. 6. 2008. Na předvolání ze dne 19. 2. 2008 na den 19. 3. 2008 se svědek nedostavil, písemnost obsahující předvolání si nevyzvedl, dne 18. 3. 2008 se z jednání na 19. 3. 2008 omluvil z důvodu cesty do zahraničí. Do protokolu o ústním jednání ze dne 19. 3. 2008 stěžovatel přislíbil, že zajistí účast uvedeného svědka na den 7. 4. 2008. Uvedený den se svědek opět nedostavil. Z úředního záznamu ze dne 22. 4. 2008 lze zjistit, že p. B. byla dne 15. 4. 2008 zaslána SMS ohledně termínu svědecké výpovědi na den 7. 5. 2008. Stěžovatel byl o potvrzení termínu svědecké výpovědi p. B. informován taktéž prostřednictvím SMS. Dne 7. 5. 2008 byla podána na podatelnu správce daně omluva nepřítomnosti stěžovatele u výslechu svědka ze zdravotních důvodů včetně pracovní neschopenky, kde je uvedeno, že stěžovatel má neomezené vycházky, je nezaměstnaný a není v evidenci úřadu práce. Stěžovatel současně uvedl, že o uvedeném informoval i svědka B., se kterým se domluvil na opakování jeho výslechu v novém termínu, na který ho po dohodě se správcem daně zajistí. Předvolaný svědek B. se poté dostavil k ústnímu jednání dne 23. 6. 2008, nedostavil se však stěžovatel, který byl o termínu plánovaného výslechu svědka B. informován zásilkou doručovanou do vlastních rukou, kterou si nevyzvedl. Pracovní neschopnost stěžovatel neukončil, zástupce si ne zvolil. Správce daně chtěl vyslechnout p. B. jako osobu přezvědnou, p. B. však po telefonické poradě s právníkem odmítl vypovídat z důvodu nepřítomnosti stěžovatele. V odvolacím řízení stěžovatel na svědecké výpovědi p. B. trval, žalovaný proto předvolal svědka k podání výpovědi na den 20. 4. 2009. Výzva k podání svědecké výpovědi byla zaslána na adresu trvalého pobytu svědka dle evidence obyvatel, zásilku si svědek nevyzvedl. O termínu předpokládaného jednání byl stěžovatel vyrozuměn. Svědek se uvedeného dne nedostavil. Stěžovatel do protokolu o ústním jednání ze dne 20. 4. 2009 uvedl, že osobně zajistí přítomnost svědka a jeden z navrhovaných termínů podání svědecké výpovědi na den 28. 4. 2009 nebo 30. 4. 2009 potvrdí telefonicky do pátku dne 24. 4. 2009. V písemném podání ze dne 23. 4. 2009 pak stěžovatel sdělil, že navržené termíny p. B. nevyhovují z důvodu pracovní cesty do zahraničí. Náhradní termín stěžovatel nesdělil, sdělil jen adresu svědka pro doručování.

[63.] Nejvyšší správní soud námitku, že stěžovatel byl zbaven svých práv na provádění dokazování, neshledal důvodnou. S ohledem na obsah daňového spisu se zdejší soud zcela ztotožnil se závěry žalovaného, že přístupem stěžovatele a jím navrženého svědka p. B. došlo k neúměrnému prodlužování celého daňového řízení a správce daně při dlouhodobé pracovní neschopnosti stěžovatele (téměř 4 měsíce) nemohl setrávat v nečinnosti, a to i s ohledem na lhůty stanovené ZSDP.

[64.] Nejvyšší správní soud navíc dospěl k závěru, že výpověď svědka B. ohledně opravy vozidla Mercedes SL 350, SPZ X, náhradními díly z havarovaného vozidla Mercedes Benz ML, SPZ X, by v daném případě nebyla způsobilá prokázat oprávněnost výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) ve výši 500 000 Kč, ani v jakékoliv jiné výši, neboť z obsahu daňového spisu je zřejmé, že stěžovatel vozidlo Mercedes SL 350, SPZ X, nepoužíval k podnikatelské činnosti.

[65.] Tvrzení, že náhradní díly ze zakoupeného havarovaného vozidla byly užity k opravě vozidla, které bylo užíváno k provozování podnikatelské činnosti, stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti. V řízení před správcem daně, žalovaným ani v průběhu řízení o žalobě před městským soudem uvedenou skutečnost stěžovatel netvrdil. Výčet vozidel, která sloužila k podnikání stěžovatele (evidence dle SPZ za rok 2003 a 2004) stěžovatel správci daně předložil jako přílohu č. 2 při ústním jednání dne 7. 10. 2005 (protokol č. j. 357616/05/005931/8303). Vozidlo Mercedes SL 350, SPZ X, v seznamu vozidel, které stěžovatel používal k podnikatelské činnosti, není uvedeno. Dne 17. 1. 2007 pak stěžovatel ve svém vyjádření k poskytnutým

výsledkům zjištění ve věci daňové kontroly uvedl, že správci daně předkládá knihy jízd za období roku 2003 a 2004 k vozidlům, které byly používány ke služebním účelům. Jednalo se o vozidla SPZ X (později změna RZ X), RZ X (později změna RZ X) a RZ X. Uvedená vozidla dle vyjádření stěžovatele byla opomenuta v předchozím výčtu vozidel k podnikání. Vozidlo Mercedes SL 350, SPZ X, není uvedeno ani v seznamu vozidel, které stěžovatel používal k podnikatelské činnosti a ke kterým v průběhu daňové kontroly předložil knihy jízd. Z obsahu daňového spisu je tak zřejmé, že opravované vozidlo k podnikatelské činnosti používáno nebylo. Za této situace by zjevně výpověď svědka B. nemohla mít vliv na závěry žalovaného a provedení výslechu tohoto svědka by bylo zjevně nadbytečné.

V. Závěr

[66.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[67.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

[68.] Stěžovatel v kasační stížnosti požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. V průběhu řízení však svou žádost o přiznání odkladného účinku vzal zpět. Nejvyšší správní soud proto o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nerozhodoval.

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

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu