



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **R. S.**, zast. Mgr. Michalem Žibřidem, advokátem se sídlem Údolní 2997, Tábor, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 41185/15/5200-10422-702767, a č. j. 41186/15/5200-10422-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 5. 2018, č. j. 15 Af 10/2016 – 47,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 5. 2018, č. j. 15 Af 10/2016 – 47, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 8. 12. 2015, č. j. 41185/15/5200-10422-702767, a č. j. 41186/15/5200-10422-702767, **se zrušují a věc se vrací žalovanému** k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **29 428 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Michala Žibřida, advokáta se sídlem se sídlem Údolní 2997, Tábor, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1618400/15/2501-50524-507587, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 29 160 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále ve výši 5 832 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1618493/15/2501-50524-507587, kterým správce daně vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 57 360 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále z doměřené daně ve výši 11 472 Kč, a tato rozhodnutí potvrdil.

I. Posouzení krajským soudem

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení daňové povinnosti spolupracující osoby, která se ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů podílí na příjmech a výdajích hlavního daňového subjektu.

[3] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval pouze námitkami, které stěžovatel uplatnil v zákonem stanovené lhůtě (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 s. ř. s.). Nejprve se zaměřil na okruh námitek týkajících se rozsahu důkazního břemene spolupracujícího manžela. Vycházel z mezi účastníky nesporného předpokladu, že se na projednávanou věc vztahuje úprava obsažená v § 13 zákona o daních z příjmů. S odkazem na judikaturu NSS, konkrétně rozsudek ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 – 113, zhodnotil, že v projednávané věci stěžovateli nebyla zapovězena účast na daňové kontrole probíhající u jeho manželky a tedy mu byly důvody dodatečného vyměření daně známy. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 podrobně popsal vzniklé pochybnosti a dal stěžovateli možnost se k těmto zjištěním vyjádřit, zpochybnit je a navrhnout vlastní důkazy. Toho stěžovatel využil jen částečně. Správci daně sdělil jména ubytovaných osob a navrhl tyto osoby vyslechnout jako svědky a dále zpochybnil závěry týkající se výdajů za nákup pohonných hmot.

[4] Správce daně ve výzvě ze dne 17. 2. 2015 v souladu s požadavky vymezenými judikaturou NSS jasně formuloval své pochybnosti. Tím přenesl důkazní břemeno na stěžovatele, aniž by překročil rozsah důkazního břemene spolupracující osoby. Pasivita stěžovatele v reakci na tuto výzvu jde k jeho tíži.

[5] K otázce práva vyjádřit se k provedenému důkazu výpočtu spotřeby pohonných hmot krajský soud připomněl, že stěžovatel byl s tímto podkladem seznámen již dne 26. 5. 2015, tj. dříve, než s ním byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole. Ze spisového materiálu plyne, že měl dostatek času, aby své vyjádření k uvedenému dokumentu ještě před uzavřením daňové kontroly uplatnil. Původní pochybení spočívající v tom, že výpočet nebyl stěžovateli poskytnut nejpozději při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, správce daně následně napravil a stěžovatel měl možnost reagovat jak před podpisem zprávy o daňové kontrole, tak případně i v průběhu odvolacího řízení, které s řízením před správcem daně tvoří jeden celek. Jako účelovou zhodnotil krajský soud v této souvislosti i argumentaci zněním § 88 odst. 3 daňového řádu.

[6] Ohledně hodnocení předloženého seznamu ubytovaných osob správcem daně jako nedostatečného důkazu krajský soud uvedl, že pochybnosti správce daně se týkaly především toho, zda se jednalo o výdaje související s podnikatelskou činností hlavního daňového subjektu (manželky stěžovatele). K odstranění takových pochybností nepostačuje pouze jmenný seznam osob, neboť tyto údaje nijak nedokládají požadovanou souvislost výdaje s podnikatelskou činností. Výzva správce daně byla jednoznačná a obsahovala dostatečný návod k tomu,

pokračování

jaké skutečnosti má stěžovatel doložit, aby své důkazní břemeno unesl. I proto ob stojí ne zcela přesně formulovaný požadavek správce daně obsažený v protokolu o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění.

[7] Správce daně nemá povinnost sám od sebe předvolávat jakékoliv osoby k podání svědecké výpovědi jen proto, že by tím mohlo být teoreticky prokázáno tvrzení daňového subjektu. Stěžovatel sice v jednom ze svých podání navrhl vyslechnout osoby uvedené na seznamu ubytovaných jako svědky, správce daně mu nicméně nevyhověl a svůj postup zdůvodnil. Ve vztahu k tomuto odůvodnění stěžovatel nic nenamítal a soud tak není oprávněn přezkoumat, zda postup správce daně byl či nebyl v souladu se zákonem. Žalobní tvrzení poukazující na povinnost správce daně v pochybnostech vyslechnout uvedené osoby nelze vykládat jako nesouhlas s neprovedením výslechu. Jedná se o zcela odlišnou námitku, přičemž soud není oprávněn žalobní argumentaci domýšlet a svévolně vystupovat mimo rámec uplatněných žalobních bodů.

[8] Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[10] Je přesvědčen, že správce daně porušil jeho právo vyjádřit se ke všem provedeným důkazům, protože mu v průběhu daňové kontroly neumožnil předložit nebo navrhnout provedení důkazů vyvracejících výpočty spotřeby pohonných hmot, které provedl správce daně. Ty nejsou součástí kontrolních zjištění a byly stěžovateli předloženy poprvé až během projednání zprávy o daňové kontrole 26. 5. 2015, tedy až poté, co uplynula lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016, a upozorňuje, že krajský soud ignoroval, že se k výpočtu nemohl kvalifikovaně vyjádřit případně na něj reagovat vlastním protinávrhem, neboť jej až do 24. 6. 2015 neměl k dispozici.

[11] Výpočty nebyly součástí výsledků kontrolního zjištění, se kterými byl stěžovatel seznámen 22. 4. 2015. Stěžovatel proto podal stížnost podle § 261 daňového řádu. Přestože ji správce daně vyhodnotil jako důvodnou, výpočet stěžovateli až do 24. 6. 2015 neposkytl s tím, že s ním byl seznámen již při ústním jednání 26. 5. 2015.

[12] Chybný postup správce daně, kterým byla zkrácena práva stěžovatele, nelze zhojit v odvolacím řízení. V opačném případě by totiž správce daně nemusel před stanovením daně seznámit daňový subjekt s žádnými důkazy, ale postačovalo by seznámení až v odvolacím řízení, aniž by daňový subjekt měl možnost na tyto skutečnosti reagovat.

[13] Správce daně svévolně hodnotil důkazy týkající se výdajů za ubytování. Důkazním prostředkem podle § 93 odst. 1 daňového řádu je samotné tvrzení daňového subjektu. Pokud správce daně něco požaduje a následně to vyhodnotí jako důkaz, který nic neprokazuje, není dle názoru stěžovatele výsledek hodnocení důkazů výsledkem racionálního myšlenkového procesu. Správce daně nejprve vyzval stěžovatele, aby označil ubytované osoby, což splnil. Měl-li

správce daně pochybnosti i nadále, měl daňový subjekt vyzvat výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[14] Krajský soud nesprávně posoudil otázku povinnosti doložení skutečností zachycených v daňové evidenci vedené manželkou stěžovatele. Správce daně vyzýval k prokázání skutečností přesahujících věcný rozsah důkazní povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 - 113). Krajský soud dal stěžovateli částečně zapravdu ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013. Prokazatelně tak šlo o nezákonný úřední postup správce daně, který měl za následek nedůvodně dlouhou daňovou kontrolu, s negativními důsledky pro stěžovatele co se týče úroků z prodlení.

[15] Stěžovatel navrhuje, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel měl možnost se s výpočty seznámit při jednání 26. 5. 2015. Měl proto dostatek času se k výpočtům vyjádřit v rámci daňové kontroly, případně měl možnost požádat podle § 88 odst. 3 daňového řádu o stanovení lhůty k vyjádření se. O tom svědčí i skutečnost, že s ohledem na stížnost podanou 26. 5. 2015 byla daňová kontrola ukončena až 24. 6. 2015. Namítané pravidlo o koncentraci návrhů k doplnění kontrolního zjištění se tak nemohlo uplatnit. Nové skutečnosti i důkazy mohl stěžovatel namítnat i v odvolacím řízení. V průběhu daňového řízení jako celku byla jeho práva nepochybně zachována a vytýkaná procesní vada nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. V projednávané věci není sporu, že stěžovatel byl seznámen s výpočtem před vydáním dodatečných platebních výměrů.

[17] Bylo na něm, jakými důkazy prokáže oprávněnost výdajů na ubytování. Pokud předložené důkazní prostředky nebyly vyhodnoceny jako dostatečné, není pochybením, nevyzval-li správce daně či žalovaný stěžovatele k prokázání těchto skutečností opakovaně.

[18] K tvrzení, že byl vyzván k prokázání tvrzení přesahující jeho důkazní povinnost žalovaný uvádí, že stěžovatel sice nemá jak spolupracující osoba povinnost vést účetnictví, či obdobnou evidenci, avšak stáhá jej důkazní břemeno. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Z předloženého spisového materiálu zjistil soud následující skutečnosti. Dne 4. 11. 2013 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a 2011, v nichž vykonával ekonomickou činnost výhradně jako spolupracující osoba své manželky, A. S.. Téhož dne byla stěžovateli doručena výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Stěžovatel byl vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Konkrétně šlo o provedení prací dodavateli BonyStav s. r. o. a V. Š., doložení oprávněnosti

pokračování

výdajů za ubytování a výdajů za nákup pohonných hmot. Na tuto výzvu stěžovatel nereagoval. Při ústním jednání konaném 11. 12. 2014, kdy mělo dojít k projednání výsledku kontrolního zjištění, správce daně zjistil své pochybení spočívající v tom, že z výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že vychází ze zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly manželky stěžovatele. Následně správce daně zjistil i nesprávnosti ve shora uvedené výzvě, o čemž stěžovatele informoval.

[21] Dne 17. 2. 2015 vydal správce daně novou výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za období let 2010 a 2011. Pochybnosti se týkaly oprávněnosti výdajů spočívajících v pomocných stavebních pracích deklarovaných na fakturách dodavatelů BonyStav s. r. o. a V. Š.. Z těchto faktur nebylo zřejmé, o jaké práce se jednalo ani v jakém rozsahu, kde a kým byly skutečně provedeny. Tyto pochybnosti neodstranil v průběhu své daňové kontroly ani hlavní daňový subjekt, který na výzvu správce daně nijak nereagoval.

[22] Další pochybnosti se týkaly oprávněnosti výdajů za ubytování, ke kterým nebyla při kontrole hlavního daňového subjektu přiřazena jména s identifikačními údaji. Obdobné pochybnosti nastaly i ohledně výdajů na nákup pohonných hmot, kdy hlavní daňový subjekt nepředložil v průběhu daňové kontroly dostatečné důkazní prostředky, které by daňovou účinnost těchto výdajů prokázaly.

[23] Na výzvu ze dne 17. 2. 2014 reagoval stěžovatel podáním 30. 3. 2015, v němž správci daně sdělil jména, adresy a data narození osob, na jejichž ubytování měly být vynaloženy hlavním daňovým subjektem oprávněné výdaje. Jiné důkazní prostředky ani údaje správci daně nesdělil.

[24] Z protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění z 22. 4. 2015 pak plyne, že správce daně i přes doložení požadovaných údajů o ubytovaných osobách setrval na názoru, že nebyla prokázána oprávněnost výdajů na ubytování ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Zástupce stěžovatele v průběhu tohoto jednání požádal o seznámení s výpočtem, který správce daně provedl ohledně výdajů na nákup pohonných hmot. Správce daně sdělil, že sloužil jako pomocný výpočet u hlavního subjektu a není založen ve spise. Stěžovatel požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, která mu byla stanovena v délce 10 dnů a následně o stejnou dobu prodloužena.

[25] Stěžovatel reagoval 4. 5. 2015 vyjádřením, ve kterém poukázal na to, že daňová kontrola byla zahájena s patnáctiměsíčním odstupem od zahájení kontroly hlavního daňového subjektu, čímž došlo ke zkrácení jeho práv na seznámení se s důkazy a tím i možnosti vyvrátit pochybnosti správce daně. Výsledek kontrolního zjištění nesplňoval náležitosti § 88 odst. 1 daňového řádu. Navrhl vyslechnutí osob uvedených na seznamu z 30. 3. 2015 jako svědků a opakovaně požádal o zaslání shora zmíněného výpočtu.

[26] Projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole mělo proběhnout 26. 5. 2015, nicméně v průběhu jednání podal stěžovatel stížnost podle § 261 daňového řádu a jednání bylo ukončeno. Stížnost, v níž poukázal na pochybení správce daně spočívající v neposkytnutí požadovaných výpočtů pohonných hmot, byla následně shledána důvodnou, nicméně opatření k nápravě správce daně nepřijal, neboť výpočty byly stěžovateli předloženy již při ústním jednání 26. 5. 2015 a od té doby měl i možnost se k nim vyjádřit. Toto sdělení bylo stěžovateli doručeno 16. 6. 2015.

[27] Zpráva o daňové kontrole byla projednána 24. 6. 2015 a na základě zjištění učiněných v rámci této kontroly vydal správce daně dodatečné platební výměry. Tato rozhodnutí žalovaný potvrdil.

[28] Podle setrvalé judikatury správních soudů skutečnost, že se daňová povinnost spolupracujícího manžela odvíjí od příjmů a výdajů podnikajícího manžela, nijak nepředurčuje jeho procesní postavení. Ve smyslu § 2 odst. 8 daňového řádu si jsou všechny daňové subjekty před správcem daně rovny. Spolupracující manžel tak disponuje stejnými procesními právy a povinnostmi, jako hlavní daňový subjekt sám (viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 – 63, č. 795/2006 Sb. NSS).

[29] Stěžovatel měl v daňovém řízení postavení daňového subjektu, jehož povinností bylo podat daňové přiznání. Správnost údajů v něm uvedených pak mohla být ověřena daňovou kontrolou se všemi jejími možnými důsledky. Na jeho procesní práva nemá žádný vliv, že předmětem zdanění nebyly jeho vlastní příjmy a výdaje. Jak uvedl soud v rozhodnutí ze dne 1. 3. 2006, č. j. 1 Afs 38/2005 - 43 nebo ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 - 113, spolupracující manžel není paušálně vyloučen ani z práv, ani z povinností; rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností je ovšem jiný než u podnikajícího manžela. Správce daně proto nebude vyzývat spolupracujícího manžela, aby prokázal skutečnosti známé z daňového řízení vedeného u podnikajícího manžela, ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracujícího manžela nestihá povinnosti vést účetnictví či jinou evidenci. Spolupracující manžel má právo aktivně vystupovat během daňové kontroly podnikajícího manžela, být seznámen se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim, či navrhnout jejich doplnění.

[30] Správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu vztahující se k jeho daňové povinnosti. Svědčila mu tak veškerá práva, která právní řád přiznává subjektu, u něž se provádí daňová kontrola, tedy i právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, či navrhnout důkazy na podporu svých tvrzení.

[31] V pojednávané věci NSS z předloženého spisového materiálu ověřil, že správce daně výzvou k prokázání skutečností z 17. 2. 2015 vyzval stěžovatele, aby prokázal daňovou uznatelnost výdajů za stavební práce, ubytování a nákup pohonných hmot. Jasně a srozumitelně popsal, jaké pochybnosti mu vznikly v daňovém řízení vedeném s hlavním daňovým subjektem. Tím přenesl důkazní břemeno na stěžovatele, přičemž rozsah, ve kterém tak učinil, odpovídá postavení spolupracující osoby. Stěžovatel měl možnost na tuto výzvu reagovat a předložit důkazní návrhy, jimiž by vyvrátil pochybnosti správce daně ohledně daňové účinnosti uvedených výdajů. To ostatně v omezené míře i učinil (viz přípis z 30. 3. 2015, č. l. 39 správního spisu). Námitka, že správce daně stěžovatele vyzval k prokázání skutečností, které svým rozsahem překračují jeho důkazní povinnost tak není důvodná.

[32] Stejně tak není důvodná ani námitka nemožnosti seznámit se s výpočty spotřeby pohonných hmot, resp. možnost se s nimi seznámit až při projednání zprávy o daňové kontrole.

[33] Stěžovatel vznesl požadavek na seznámení se s výpočty vůči správci daně opakovaně, poprvé již při seznámení se s výsledky kontrolního zjištění 22. 4. 2015. Poskytnuty mu však byly až po opakované urgenci, a to v rámci plánovaného projednání zprávy o daňové kontrole 26. 5. 2015. Ačkoliv správci daně nic nebránilo, aby stěžovateli požadované výpočty poskytnul k jeho žádosti již dříve, rozhodující pro posouzení rozporovaného postupu je skutečnost,

pokračování

že stěžovatel měl v průběhu daňového řízení možnost se s nimi seznámit i reagovat na závěry, které z nich vyplývají. Z protokolu o ústní jednání z 26. 5. 2015, založeném na č. 1. 52 správního spisu, plyne, že zástupci stěžovatele byla poskytnuta kopie úředního záznamu stanoviska správce daně k vyjádření se daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění z 25. 5. 2015, jehož součástí je i jeden z výpočtů spotřeby sloužící správci daně k porovnání celkové ceny za spotřebované pohonné hmoty vycházející z údajů o počtu ujetých km zapsaných v knihách jízd s celkovou cenou za nákup pohonných hmot, jak jsou uvedeny na předložených dokladech. Na tomto výpočtu správce daně demonstruje, jakým mechanismem postupoval při hodnocení daňové uznatelnosti výdajů na pohonné hmoty, včetně odkazů na použité internetové kalkulátory.

[34] Stěžovatel argumentuje, že se s výpočty seznámil až poté, kdy mu s ohledem na právní úpravu obsaženou v § 88 odst. 3 daňového řádu již bylo zapovězeno se k nim vyjádřit. NSS tento názor nesdílí. Primárním účelem uvedeného ustanovení je zamezit neúčelnému prodlužování kontroly ze strany daňového subjektu za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně kontrolního zjištění. Naopak dosáhne-li daňový subjekt změny kontrolního zjištění, je oprávněn podat nový návrh. V projednávané věci se tak namítaná koncentrace mohla vztahovat jen na skutečnosti, se kterými byl stěžovatel seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit. Pokud mu výpočty byly poskytnuty až následně, nic mu nebránilo, aby se k nim věcně vyjádřil. Namísto toho však setrval na obecném tvrzení o zásahu do jeho procesních práv, bez tvrzení o tom, jaký dopad do jeho daňové povinnosti toto pochybení správce mělo.

[35] Na možnost vyjádřit se k těmto podkladům upozornil správce daně stěžovatele i ve Vyrozmění o výsledku šetření stížnosti z 12. 6. 2015, v němž uvedl, že od okamžiku seznámení se s výpočtem mohl stěžovatel „*plně konzumovat své právo se k němu vyjádřit*“. Toto vyrozumění bylo stěžovateli doručeno 16. 6. 2015, nicméně ani poté stěžovatel k tomuto kroku nepřistoupil, a to ani v řízení před správcem daně, ani v odvolacím řízení.

[36] V této souvislosti krajský soud zcela správně poznamenal, že řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek. Odvolací řízení je založeno na apelačním principu, dle kterého odvolací daňový orgán, má-li napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může tyto vady sám napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu [viz § 115 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS]. Může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím rozhodnutí správce daně změnit, musí postupovat s takovou obezřetností, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. Pokud by daňovému subjektu v takové situaci nebylo umožněno na změnu zjištěného skutkového stavu či právního názoru adekvátně reagovat, jednalo by se z jeho pohledu o překvapivé rozhodnutí vydané bez možnosti obrany a porušující tak zásadu dvojinstančnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, nebo ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, č. 2036/2010 Sb. NSS).

[37] Jako důvodnou shledal NSS námitku týkající se nezákonného hodnocení důkazů týkajících se výdajů vynaložených na ubytování. Ze spisové dokumentace plyne, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností z 17. 2. 2015 k výdajům za ubytování uvedl, že „*k těmto uplatněným výdajům nebyly k daňové kontrole prováděné u blavního daňového subjektu předloženy konkrétní jména s identifikačními údaji ubytovaných osob, ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů. Žádná jména ubytovaných osob nejsou uvedena ani na samotných prvotních dokladech předložených ke kontrole.*“. V reakci na to stěžovatel sdělil jména, data narození a bydliště tří osob, na jejichž

ubytování měl hlavní daňový subjekt vynaložit zpochybněné výdaje. Správce daně i přesto setrval na názoru, že daňový subjekt neprokázal souvislost těchto výdajů s podnikatelskou činností, neboť nebyl specifikován druh pracovní-právního vztahu k těmto osobám, časové určení ani výše nákladů na ubytování. K odstranění těchto pochybností navrhl stěžovatel výslech uvedených osob jako svědků, což však správce daně odmítl s tím, že stěžovatel neuvedl žádné tvrzení, které by navržené svědci mohli potvrdit.

[38] Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení ohledně skutečností uplatněných v daňovém řízení. K tomu je oprávněn navrhnout důkazní prostředky, kterými, kromě listin či jiných hmotných důkazů mohou být i svědectví jiných osob ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud obecně podotýká, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy přispívající k tomu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, tedy aby byl řádně zjištěn skutkový stav. Pokud se navržené důkazní prostředky vztahují k předmětu daňového řízení a mohou objasnit skutečnosti týkající se daňového řízení, je namíste navržené důkazy provést.

[39] V souzené věci stěžovatel navrhl výslech svědků, kteří se měli vyjádřit k rozporovaným výdajům vynaložených na ubytování. Vzhledem k tomu, že se jednalo přímo o osoby, které měly být ubytovány, nelze jejich výslech paušálně odmítnout s konstatováním, že takové osoby nemohou svojí výpovědí potvrdit tvrzení daňového subjektu. Kasační soud je přesvědčen, že je tomu právě naopak. Právě tito svědci totiž mohli sdělit, kdy, kde, z jakého titulu či za jakým účelem byli či nebyli ubytováni a tím potvrdit či vyvrátit, že jde o výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[40] NSS připomíná, že výzva k prokázání skutečností tak, jak ji správce daně formuloval, jednoznačně po stěžovateli požadovala předložení jmen a dalších identifikačních údajů ubytovaných osob. Odůvodnil-li správce daně odmítnutí provedení výslechu svědků argumentací, že „pokud sám daňový subjekt není schopen přesně definovat, jak předmětné výdaje za ubytování souvisí s konkrétními jmenovanými osobami ... a pouze tvrdí, že se v tomto případě jedná o daňově účinné výdaje, nemohou být takové svědecké výpovědi osvědčeny za důkaz“, zcela pomínil skutečnost, že stěžovatel je spolupracující osobou a informace, kterými ve vztahu k uplatněným výdajům osobně disponuje, nemusí být zcela přesné či úplné. Právě v takovém případě je zcela namíste, aby správce daně provedl výslech svědka - osoby, které se sporný výdaj má bezprostředně týkat a která svojí výpovědí může osvědčit deklarovaný stav, a až na základě takového důkazu uzavřel, zda tvrzení daňového subjektu obstojí. To však neučinil.

[41] Argumentace krajského soudu je zavádějící. NSS ze spisového materiálu ověřil, že stěžovatel v žalobě namítal, že ačkoliv předložil požadované důkazní prostředky, správce daně je svévolně označil za nepatřičné a nedostatečné, aniž by provedl navržené svědecké výpovědi. Krajský soud v rozsudku konstatoval, že stěžovatel nezpochybnil závěr daňových orgánů, proč nepovažoval za nezbytné navržené svědky vyslechnout ani nenamítal, proč bylo nevyhovění jeho návrhu na výslech svědků vadné. Žalobní námitku stěžovatele formalisticky vyložil tak, že správce daně měl v pochybnostech svědky vyslechnout z úřední povinnosti a že stěžovatel nenamítal nesouhlas s nevyšlechnutím svědků.

[42] V tom si krajský soud protičeří. Stěžovatel nepožadoval výslech svědků *ex officio*, naopak je jejich výslech sám navrhl. V žalobě rozporoval postup, kterým se správce daně vypořádal s jeho důkazními návrhy, a to jak požadovaným jmenným seznamem ubytovaných osob, tak návrhem

pokračování

na jejich vyslechnutí. Správce daně s ohledem na výše uvedené postupoval vadně, tyto deficity nezhojil ani žalovaný v odvolacím řízení a krajský soud následně na základě nesprávného právního posouzení tento postup posvětil.

[43] Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zruší-li NSS rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, může rozhodnout i o zrušení rozhodnutí správního orgánu. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného trpí stejnými vadami jako rozsudek krajského soudu, neboť právní názor v něm vyjádřený je nesprávný, rozhodl NSS i o zrušení rozhodnutí žalovaného.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Krajský soud posoudil zásadní otázky nesprávně, a proto jeho rozhodnutí Nejvyšší správní soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, kterému dle podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[45] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[46] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[47] Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 11 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a soudní poplatek ve výši 6 000 Kč za žalobu). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 18 428 Kč.

[48] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem se sídlem Vítězslava Háška 1630, Teplice. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast u soudního jednání dne 23. 5. 2018 [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za jeden úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Dále mu náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem mu tedy za tři úkony právní služby v řízení před krajským soudem náleží 10 200 Kč

[49] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele Mgr. Michal Žibřid, advokát se sídlem Údolní 2997, Tábor, dva úkony právní služby, kterým jsou převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu],

za které mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 6 200 Kč. Dále mu náleží 600 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Zástupce stěžovatele v řízení před NSS doložil, že je plátcem DPH, a proto mu výše odměny byla navýšena DPH 21 %, tj. o částku 1 428 Kč.

[50] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 29 428 Kč (11 000 Kč + 10 200 Kč + 6 800 Kč + 1 428 Kč). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce stěžovatele Mgr. Michala Žibřida, advokáta se sídlem se sídlem Údolní 2997, Tábor, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. března 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu