



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ALOKO s. r. o.**, IČO 28342399
sídlem Mlýnská 326/13, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M
advokátem se sídlem Hlubočepská 1156/38b, 152 00 Praha 5 -
Hlubočepy

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 23552/17/5200-11433-712032

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 29. 7. 2016, č. j. 3490528/16/3001-51522-711830 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí I“), doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“)

žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 8 427 640 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 685 528 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 29. 7. 2016, č. j. 3490979/16/3001-51522-711830 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí II“), doměřil správce daně žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 353 400 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 70 680 Kč. Obě napadená rozhodnutí byla vydána z důvodu, že žalobce dle správce daně neprokázal, že částky ve výši 44 323 000 Kč (rok 2010) a ve výši 1 860 000 Kč (rok 2011) byly náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Proti oběma prvostupňovým rozhodnutím brojil žalobce odvoláním, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 23552/17/5200-11433-712032 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) zamítnuto, přičemž obě prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Dle žalobce v řízení došlo k procesním a hmotněprávním vadám, porušování zákonných ustanovení, zejména daňového řádu, přičemž o stížnostech bylo rozhodnuto neoprávněnou osobou, pozdě nebo vůbec. Namítá nezákonnost a v některých částech nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
4. Žalobce namítá neúplná a nesprávná zjištění skutkového stavu. Správce daně si vykonstruoval příběh o pochybném obchodním vztahu, až následně dosazoval další úvahy, které by mohly tuto myšlenku podpořit. Správce daně po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění v rozporu se zásadou koncentrace řízení pokračoval v daňové kontrole. Správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků – ve spisu absentuje jakákoliv informace nasvědčující pochybnostem.
5. Rozhodnutí žalovaného dle názoru žalobce neodpovídá rozsahu a obsahu důkazních prostředků, resp. písemností založených ve spisovém materiálu. Z důkazů předložených žalobcem je možné prokázat fyzickou existenci výsledného produktu, k němuž fakturované dodávky sloužily. Nekontaktnost obchodního partnera nemůže vyvrátit průkaznost listin doložených žalobcem ohledně uskutečnění fakturovaných dodávek; jiný důvod pochybností správními orgány uveden nebyl.
6. Žalobce dále uvádí, že daňová kontrola byla fakticky zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ze strany správce daně došlo k bezdůvodnému zadržování dokumentů ve vyhledávací části spisu, přestože se jednalo o dokumenty použité jako důkaz. Došlo k nezákonnému ukončení daňové kontroly, skutkový stav nedával správci daně právo ukončit daňovou kontrolu postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu.
7. Nezákonný způsob vedení spisu dle žalobce ovlivnil jeho právo na spravedlivý proces. Správcem daně zpětně měněné údaje v některých případech navazovaly na námitky žalobce. Čísla jednací neodpovídala časově tak, jak byly za sebou prováděny úkony. Správce daně nikdy žalobci neposkytl soupisku písemností dle § 64 odst. 5 daňového řádu;

žalovaný se s odvolací námitkou namítající toto pochybení správce daně nevypořádal. Písemnosti obsažené v postoupené části spisu byly označené jinou číselnou řadou. Nebylo možné ověřit, zda správce daně skutečně postoupil žalovanému kompletní část spisu (vzhledem k absenci originálního číslování písemností nebylo možné zjistit, zda žalovaný mohl řádně posoudit způsob vedení důkazního řízení správcem daně). Pokyn č. 4/2013 ředitelky Odvolacího finančního ředitelství v čl. 5 zjevně předpokládá, že písemnosti obsažené v části spisu překládané správcem daně odvolacímu orgánu budou označeny také původními pořadovými čísly, pod nimiž jsou (v ADISu) vedeny ve spisu ve smyslu § 64 odst. 5 daňového řádu. Tento stav vede k nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí.

8. Na výše uvedenou argumentaci žalobce odkázal i v podané replice, přičemž dodal, že nesouhlasí s argumentací uvedenou ve vyjádření žalovaného ani se způsobem vedení argumentace žalovaným.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že došlo k faktické realizaci tvrzených prací a dodání materiálu podle předložených daňových dokladů. Není zpochybňováno reálné pořízení tohoto materiálu, avšak za jiných okolností, než za jakých tvrdí žalobce. K prováděným pracím žalovaný nechce zpochybňovat, že nebyly vůbec vykonány, nicméně má za to, že nebyla prokázána participace společnosti WOTAGEN s. r. o.
10. Dle žalovaného skutečným okamžikem počátku faktického prověřování daňových povinností daňového subjektu může být mj. vyžádání podkladů k prověření správcem daně, v případě žalobce je za tento okamžik nutno považovat sepsání protokolu o ústním jednání ze dne 30. 9. 2013. Výzva k prokázání skutečností byla vydána v době časově navazující na sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, s ohledem na rozsah prováděné kontroly a rozsah předložené daňové evidence, je prodleva od 30. 9. 2013 do 27. 5. 2014 zcela odpovídající. Lhůta pro stanovení daně byla prodloužena do 2. 10. 2017. Napadené rozhodnutí bylo zmocněnci žalobce doručeno dne 1. 6. 2017, tzn. ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. S ohledem na jednání žalobce, resp. jeho zástupce dovedl správce daně nesoučinnost ze strany žalobce k ukončení daňové kontroly. Termíny projednání zprávy o daňové kontrole byly stanoveny s dostatečným předstihem, žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech
11. S ohledem na § 52 daňového řádu nebylo možné v některých případech správcem daně žalobci na jeho žádost požadované dokumenty zaslat, neboť by byla porušena povinnost mlčenlivosti. Nesprávné zařazení úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 do pracovního deníku namísto veřejné části spisu je pochybením správce daně mající charakter formální vady, tato skutečnost nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí; dodatečně byl přeřazen do veřejné části spisu. Diferenciace v číslech jednacích jsou důsledkem přidělení jednacího čísla v systému ADIS. Žalobce nijak nespecifikoval, jaké ustanovení daňového řádu bylo porušeno. Daňový řád apeluje toliko na řazení v časové posloupnosti, generování čísel jednacích je záležitostí upravenou spisovým řádem. Z uvedeného nelze dovozovat nezákonný postup správce daně, potažmo nezákonnost daňové kontroly. Žalovanému není zřejmé, jak by tímto postupem mohl být žalobce zkrácen na svých právech. Soupisku postupovaného správního spisu v rámci odvolacího řízení a soupisku spisového materiálu vedeného správcem daně nelze chápat jako totožnou evidenci ve

smyslu § 64 daňového řádu. Soupisky předkládané daňovému subjektu správcem daně v rámci nahlížení do spisu slouží výhradně pro účely nahlížení do spisu, žalovaný nemá za důvodné tyto soupisky zkoumat a zpochybňovat jejich správnost a soulad se soupiskou postupovaného materiálu.

IV. Ústní jednání před soudem

12. V rámci ústního jednání konaného dne 16. 4. 2019 právní zástupce žalobce zopakoval některá žalobní tvrzení a nad rámec toho uvedl, že žalovaný volil mezi formálním a materiálním hodnocením věci v návaznosti na to, co se mu zrovna hodilo. Správce daně nevyužil možnosti prohlédnout si dodané konstrukce na místě samém, neboť provedení tohoto důkazu považoval za nadbytečné, přesto uzavřel, že žalobce, potažmo jeho dodavatelé fakticitu obchodů nepotvrdili. Žalovaný toliko naznačuje, že bylo dodáno někým jiným, než žalobcem tvrzenými dodavateli. Zdůrazňuje, že vysokou míru obezřetnosti žalobce ve vztahu k plnění od společnosti FOXSTARTING s. r. o. prokázal právě tím, že si zboží před jeho uhrazením sám řádně prohlédl a vyzkoušel. Areál v Havřicích je místo, kde reálně probíhala výroba společnosti WOTAGEN s. r. o., správce daně tam však odmítl jít, nedostatečně tedy zjistil materii, přestože tvrdí, že právě materie, resp. fakticita, je rozhodná. Dle žalobce správce daně záměrně zaměňoval Hradčovice a Havřice. Žalobce nikdy netvrdil, že výroba společnosti WOTAGEN s. r. o. měla probíhat v budově parc. č. 428/11-17 v Hradčovicích. Žalovaný však v rámci své argumentace uvádí, že majitel této budovy souhlas s podnájmem neudělil. Toto tvrzení je charakterově vadné, faktická výroba v Hradčovicích neměla být vůbec prokazována. Zástupce žalobce se vyjádřil k okolnostem plnění a fakturace ze strany společnosti WOTAGEN s. r. o. v roce 2011, vystupující jako subdodavatel žalobce, jenž byl vůči společnosti CHEMOPROJEKT, a.s. povinen provést montážní práce konstrukce elektrárny v Letkově. Namítá, že při výslechu svědka R. nepadla ze strany správce daně otázka, zda předmětné práce v roce 2011 v Letkově byly či nebyly společností WOTAGEN s. r. o. provedeny, přesto v rámci rozhodnutí hovoří o tom, že faktické provedení prací nebylo prokázáno. K. R. nikdy nebyl v soukromoprávním vztahu se ZOD Poolšaví. Prostory v Havřicích využíval na základě dohody se svým společníkem z jiné společnosti J. K., který nájemní smlouvu se ZOD Poolšaví uzavřenu měl. Správce daně v této otázce úzkoprse bazíruje na formálních záležitostech a poukazuje na absenci ustanovení v nájemní smlouvě o možnosti J. K., jako nájemce prostor ZOD Poolšaví poskytnout tyto prostory jiným osobám.
13. Zástupce žalobce brojí proti postupu správce daně, který dne 16. 8. 2016 vypracoval úřední záznam o předání úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, dokládajícího předání účetních sestav zástupkyní žalobce správci daně, a o tom, že dne 15. 10. 2013 byl úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 chybně zařazen do pracovního deníku. Zástupkyně žalobce žalobci písemně potvrdila, že žádný protokol u správce daně v řízení se žalobcem podepsat neodmítla. Žalovaný lživě uvádí, že z důvodů velkého vedra zástupkyně žalobce odmítla po předání účetnictví počkat na vyhotovení protokolu. K předání účetních sestav došlo v květnu roku 2014, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nikoli ke dni 14. 10. 2013, jak mylně uvádí žalovaný. Úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 byl dle žalobce antedatován. K této námitce zástupce žalobce v rámci ústního jednání dne 4. 6. 2019 uvedl, že uvedené úřední záznamy považuje za padělky. Zdůraznil, že k předání účetních sestav došlo v květnu roku 2014, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zástupce žalobce se dále vyjádřil k číslům jednacím listin správního spisu, které dle něj

nejdou v logické časové posloupnosti. Dále uvedl, že žalobce poskytoval správci daně maximální součinnost, a to i co se týče projednání zprávy o daňové kontrole.

14. Žalovaný setrval na svém stanovisku vyjádřeném v jeho vyjádření k žalobě.
15. Soud přistoupil k výsledkům jednání žalobce V. U. a M. Š.. V. U. v rámci své účastnické výpovědi konkretizoval, v čem spatřuje nezákonnost postupu správce daně. Poukázal zejména na dodatečné založení úředního záznamu datovaného dne 14. 10. 2013, nesprávný odkaz žalovaného na Hradčovice, přestože žalobce po celou dobu řízení tvrdil, že k výrobě konstrukcí společnosti WOTAGEN s. r. o. docházelo v Havřicích, nejasnosti při vydávání platebních výměrů, řádnou omluvu zástupce žalobce, která měla být správcem daně akceptována namísto konstatování o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dle V. U. docházelo ze strany správce daně k manipulaci se soupiskami listin a k jejich prepisování. Uvedl, že žalobce nebyl seznámen se všemi písemnostmi použitými v průběhu daňového řízení jako důkaz, jelikož některé dokumenty byly v rozporu se zákonem ponechány ve vyhledávací části spisu. Teprve po přerazení listin z vyhledávací do veřejné části se ve spisu objevily další důkazy. Tyto však byly žalobci až do této chvíle zatajovány. Dále poukázal na založení některých listin do spisu až po vydání zprávy o daňové kontrole.
16. Jednatel žalobce M. Š. v rámci své účastnické výpovědi popsal okolnosti týkající se dodatečného vyhotovení úředního záznamu, resp. přerazení úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 z pracovního deníku do veřejné části spisu. Vyjádřil také svůj nesouhlas s obsahem úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, zejména co se týče uvedených zdravotních důvodů zástupkyně žalobce. Rovněž číslo jednací úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 bylo dle M. Š. vygenerováno zpětně. K nedostatečné míře obezřetnosti, jež byla žalovaným tvrzena ve vztahu k plnění od společnosti FOXSTARTING s. r. o. uvedl, že dodatečná míra obezřetnosti byla žalobcem prokázána právě prohlídkou a zkouškou dodaného zboží ještě před jeho zaplacením.
17. V písemném podání datovaném 31. 5. 2019, na které žalobce u jednání v rámci závěrečné řeči odkázal, žalobce opakuje některá žalobní tvrzení a opětovně konstatuje, že úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 je padělkem správce daně, ve skutečnosti vyhotoveným dne 16. 8. 2016. Za zahájení daňové kontroly je nutno považovat den 27. 5. 2014, resp. den 22. 5. 2014, kdy zástupkyně žalobce předala správci daně požadované účetní podklady. Došlo tedy k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dále uvádí, že v Hradčovicích žádná výroba pro potřeby žalobkyně nikdy neprobíhala, přesto správce daně opakovaně tvrdí a prokazuje opak. Žalovaný dle žalobce popírá materiální stránku věci, jestliže neobstojí jako důkazní prostředek faktická výroba v Havřicích – zásadní důkaz realizace ekonomické činnosti. Je otázkou, proč správce daně nechtěl fyzicky navštívit výrobní areál v Havřicích a odmítnul provedení svědecké výpovědi pana K., ředitele společnosti WOTAGEN s. r. o. Dále namítá účelové, tendenční a nepřipustné vyhodnocení svědecké výpovědi svědků R. a P. a chybné předjímání neplatné smlouvy mezi J. K. a společností WOTAGEN s. r. o., jako podstatného atributu uznatelnosti nákladů. Správce daně pokračoval v daňovém řízení na základě nově zjištěných skutečností, které však nijak nevysvětlil, přestože k tomu byl žalobcem při jednání dne 2. 3. 2011 přímo vyzván. V bodě 268 napadeného rozhodnutí je uveden stav rozporný se stavem skutečným - společnost CHEMOPROJEKT a.s. totiž zaslala správci daně požadované přílohy k dohodě o narovnání, a to dne 16. 2. 2016. Správce daně obchází zákon, když tvrdí, že získané důkazy byly ve zprávě o daňové kontrole využity, jenomže je využívá na jiných

místech a k jiným účelům, než ke kterým se ve skutečnosti vztahují (používá doklady o optimalizaci FVE Letkov v roce 2011 k prokázání vyplacení provize pana O., která se však optimalizace vůbec netýká a vztahuje se k roku 2010). Zahájení provozu FVE Letkov v roce 2010 nemá žádnou kauzální souvislost s optimalizací provedenou v roce 2011. O neuznání nákladů za vícepráce v roce 2011 rozhodlo svědectví pana O., neznalého sporů mezi společnostmi CHEMOPROJEKT, a.s. a žalobcem z roku 2011. Správce daně uvedl, že společnost WOTAGEN s. r. o. je nekontaktní, přestože jednatel této společnosti sám se správcem daně komunikoval. Skutečnost, že žalobkyně dostane zaplacení až po provedení víceprací a správce daně odmítne vícepráce uznat jako náklad, nemůže být v právním státě reálnou. Vyjádření správce daně stran toho, co všechno by měla žalobkyně prokázat satelitním snímkem tak, aby jí byly uznány náklady, je absolutně neskutečné, kdy jde zjevně o přemýšlení člověka, který nežije v ekonomické realitě. K nepřeházení daňového přiznání společnosti WOTAGEN s. r.o. z vyhledávací části do veřejné došlo z důvodu, aby žalobce nemohl použít důkazy v jeho prospěch. Žalovaný uznává, že práce provedeny byly, ale ne tak, jak tvrdí žalobce. Žalobce ovšem žádnou jinou než skutečnou variantu toho, jak byly práce provedeny, nezná a neví.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
19. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
20. Úvodem soud poznamenává, že žalobní body lze uplatnit pouze ve lhůtě pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. totiž platí, že žalobce může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. K námitkám vzneseným po uplynutí této lhůty již soud proto nemůže přihlížet (k tomu blíže např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69; ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92; či ze dne 9. 2. 2017, č. j. 5 As 61/2016-35; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
21. Část argumentace přednesená zástupcem žalobce při ústním jednání přitom oporu v podané žalobě neměla, šlo o uplatnění zcela nových žalobních bodů. Za opožděné je proto nutno považovat zejména námitky týkající se neprovedení svědecké výpovědi pana K., neprovedení šetření v areálu Zemědělského obchodního družstva Poolšaví v Havřicích, hodnocení důkazů k FVE Letkov předložených společností CHEMOPROJEKT a. s., nekontaktnosti společnosti WOTAGEN s. r. o. nebo vyjádření zaměstnankyně správce daně k tomu, co by měl žalobce prokázat satelitními snímky. Opožděnými námitkami se soud nemohl věcně zabývat.

K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

22. Z námitek uplatněných žalobcem soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvedenou obecně jako nepřezkoumatelnost „v některých podstatných částech rozhodnutí“. Vzhledem k tomu, že žalobce blíže nespecifikoval ony

„podstatné části“ rozhodnutí, zkoumal soud napadené rozhodnutí z hlediska jeho přezkoumatelnosti toliko v obecné rovině.

23. Na tomto místě je třeba upozornit, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
24. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobce rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve shrnul jednotlivé odvolací námitky obsažené v odvolání a jeho 18 doplněních, následně jednotlivě vypořádal argumentaci žalobce dle jednotlivých výše uvedených podání. Z napadeného rozhodnutí je patrná jak reakce na jednotlivé odvolací námitky žalobce, tak i konkrétní úvahy žalovaného, užití argumenty vycházejí ze skutečností plynoucích ze správního spisu. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací. I kdyby žalovaný neodpověděl výslovně na každé z dílčích odvolacích tvrzení (nutno podotknout, že řada tvrzení uplatněných v doplněních odvolání je opakovaná, namítající jinými slovy již namítané), z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč odvolání žalobce nepovažoval za důvodné. Zdejšímu soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost úvah žalovaného věcně posoudil.
25. Na tomto místě zdejší soud konstatuje, že v obecné rovině nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal. K dalším namítaným vadám napadeného rozhodnutí, z nichž žalobce taktéž dovozuje nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí, se soud vyjádří níže.

K uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

26. Žalobce namítá, že den 30. 9. 2013 byl pouze formální zahájením daňové kontroly. Dle žalobce došlo k faktickému zahájení daňové kontroly teprve dnem 27. 5. 2014, tedy 6 měsíců po prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období roku 2010.
27. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že dne 30. 9. 2013 byl správcem daně vydán protokol o zahájení daňové kontroly, č. j. 3311200/13/3001-05402-707504 (dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly“). V rámci protokolu bylo zaznamenáno, že bylo dohodnuto, že žalobce předloží správci daně v termínu do 15. 10. 2013 účetní knihy a obrátovou předvahu. Zároveň je součástí protokolu záznam o tom, že správce daně nahlédl do Sbírky listin a zjistil, že žalobce nezveřejnil účetní závěrku za období 2012, na což byl žalobce upozorněn s tím, že protiprávní stav má napravit do 31. 10. 2013.
28. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola *„zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“*. Z uvedeného mimo jiné vyplývá, že daňová kontrola musí být zahájena fakticky. Účinky zahájení daňové kontroly nenastupují, pokud správce daně daňovému subjektu toliko oznámí, že daňovou

kontrolu zahajuje, aniž by učinil kroky ke zjištění a prověření skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Za skutečné zahájení daňové kontroly však již je považováno převzetí podkladů pro kontrolu nebo jejich vyžádání, jak vyplývá např. z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2010, č. j. 5 Afs 57/2010-83, či ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007 – 88, ve kterém je uvedeno, že „[p]rotokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu. Pracovník správce daně v posuzované věci dne 11. 2. 2003 pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly, (resp. předložil předtištěný protokol k podpisu stěžovateli) a další úkon správce daně následoval po více než šesti měsících. Skutečnost, zda protokol obsahuje sdělení, že kontrola bude prováděna teprve v budoucnu anebo její zahájení přímo deklaruje, ač tak činí pouze formálně, nemůže na hodnocení takového protokolu z hlediska jeho zamýšlených právních dopadů nic změnit“.

29. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyhotoveného v posuzované věci oproti situaci popisované ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že správce daně zástupkyni žalobce oznámil nejen předmět a rozsah daňové kontroly, nýbrž si také vyžádal konkrétní podklady pro kontrolu, přičemž pro předložení těchto podkladů byla stanovena lhůta do 15. 10. 2013. Kromě toho správce daně také při zahájení daňové kontroly provedl základní šetření ohledně ekonomické činnosti žalobce z veřejně dostupných zdrojů a upozornil jej na to, že musí ve stanovené lhůtě napravit protiprávní stav. Zejména však samotná skutečnost, že žalobci byla stanovena lhůta pro předložení účetních knih a obrátové předvahy, nutně vede k závěru, že zahájení daňové kontroly nebylo toliko formálním úkonem, nýbrž faktickým zahájením daňové kontroly se všemi právními důsledky (včetně počátku běhu nové prekluzivní lhůty).
30. Skutečnost, zda žalobce skutečně požadavku správce daně vyhověl a předložil požadované doklady ve stanovené lhůtě, nebo svévolně oddálil splnění této povinnosti, nemůže být pro posuzování běhu prekluzivní lhůty rozhodná. Běh prekluzivní lhůty nemůže být závislý na tom, zda je daňový subjekt plně součinný a plní své povinnosti ve stanovené lhůtě. Rozhodující je povaha úkonů správce daně, s nimiž je ze zákona spojen běh nové prekluzivní lhůty, nikoliv reakce daňového subjektu na tyto úkony. Proto soud ani dále neprováděl dokazování k otázce, zda byly požadované doklady předloženy skutečně 14. 10. 2013, jak tvrdil správce daně, nebo až v květnu 2014, jak tvrdil žalobce. Jakkoliv má soud zásadní pochybnosti o věrohodnosti úředního záznamu vyhotoveného zaměstnancem správce daně ohledně předložení těchto dokladů, jak bude uvedeno dále, nevěrohodnost tohoto úředního záznamu, jakož i okolnosti jeho vzniku a založení do správního spisu považuje soud toliko za formální vadu, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V souvislosti s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty soud pouze poznamenává, že okolnosti spojené s daným úředním záznamem nemohly mít vliv na běh prekluzivní lhůty právě proto, že pro běh prekluzivní lhůty byla rozhodná povaha úkonu správce daně spočívajícího v zahájení daňové kontroly (spolu s výzvou k předložení účetních knih a obrátové předvahy), nikoliv následný úkon žalobce – tj. předložení účetních knih a obrátové předvahy.

31. Zdejší soud tedy nepřisvědčuje žalobci v tom, že k faktickému zahájení daňové kontroly došlo až ke dni 27. 5. 2014, neboť shodně se žalovaným považuje den 30. 9. 2013 za den, kdy byl správcem daně učiněn úkon směřující k doměření daně.
32. Pro účely určení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Od počátku tohoto úkonu tedy začíná běžet nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta.
33. Aplikováno na posuzovanou věc, tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně žalobce počala znovu běžet ode dne 30. 9. 2013. Uplynutí této lhůty by připadalo na den 30. 9. 2016.
34. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu platí, že se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
35. Prvostupňová rozhodnutí, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011, byla žalobci doručena dne 8. 8. 2016, tedy v průběhu posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (tj. před 30. 9. 2016). Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak byla lhůta pro stanovení daně v posuzované věci prodloužena o rok, tedy do dne 2. 10. 2017. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 1. 6. 2017, není pochyb o tom, že daň byla žalobci pravomocně doměřena v zákonné lhůtě.

K pokračování daňového řízení po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění

36. Žalobce brojí proti zvolenému postupu správce daně, který po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2015 pokračoval v daňovém řízení.
37. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně „seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření“ (podtržení doplněno zdejším soudem). Podle odst. 3 téhož ustanovení pak „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění“.
38. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První ze jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, jakožto stěžejního podkladu rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu je

znemožněno navrhnout nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na druhou stranu uvedené také znamená, že dosáhne-li daňový subjekt změny kontrolního zjištění, bude nutné celý proces uvedený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu opakovat (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28).

39. Uvedená koncentrace ovšem neznamená, že by správce daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemohl činit zjištění další. Koncentrace se vztahuje toliko na možnost daňového subjektu předkládat nová doplnění a tím oddalovat ukončení daňové kontroly. Správce daně má i přesto, že daňový subjekt již nemůže s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu předkládat další doplnění, povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Ostatně samotné znění § 88 odst. 2 daňového řádu hovoří o „dosud“ zjištěných důkazech, čímž podporuje závěr, že správce daně má možnost v provádění dokazování před vydáním zprávy o daňové kontrole pokračovat (pochopitelně v takovém případě se musí proces dle § 88 odst. 3 daňového řádu opakovat). Nakonec tento výklad podporuje i zakotvení možnosti správce daně provádět opakovanou daňovou kontrolu v § 85 odst. 5 daňového řádu. Jeho možnost provádět v dané věci další zjištění a důkazy tedy rozhodně není limitována tím, že již dříve byl daňový subjekt seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Není přitom žádný objektivní důvod nutit správce daně nejprve daňovou kontrolu formálně ukončit a poté zahájit opakovanou daňovou kontrolu, chce-li po seznámení s výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole pokračovat. V projednávané věci nadto nedošlo k tomu, že by správce daně pokračoval v daňové kontrole zcela mimo rámec stanovený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Z protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2015, č. j. 833439/15/3001-60563-707504 vyplývá, že v tento den byl zástupce daňového subjektu seznámen s dosavadními výsledky kontrolního zjištění správce daně. Své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění doručil správci daně dne 10. 3. 2015. V návaznosti na toto vyjádření započal správce daně z důvodu existujících pochybností o správnosti a dostatečnosti zjištěného skutkového stavu s doplňováním kontrolních zjištění, když dne 9. 4. 2015 zaslal společností ALUPA s. r. o., WOTAGEN s. r. o., DNGroup stav s. r. o., FOXSTARTING s. r. o., N.J.P. Log s. r. o. a GBC Montáže, spol. s r.o. výzvy k vydání listin svědčících o obchodní spolupráci těchto společností se žalobcem. Po provedeném doplnění kontrolních zjištění byl žalobce opět seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, jak vyplývá ze seznámení daňového subjektu se změněným výsledkem kontrolního zjištění ze dne 3. 5. 2016, č. j. 2092302/16/3001-60563-707504, jež bylo žalobci doručeno dne 9. 5. 2016.
40. Soud uznává, že pro žalobce mohlo být zpočátku překvapivé, že správce daně nejprve jeho doklady týkající se plnění od společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. v původním protokole o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění uznal a poté přistoupil k dalšímu prověřování těchto plnění. Tento postup ovšem nevedl k žádnému zkrácení žalobce na jeho právech, neboť i po doplnění kontrolních zjištění správcem daně byl seznámen s aktuálním výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, což také učinil podáním ze dne 24. 5. 2016. Je nutno vzít v úvahu také skutečnost, že před prvním seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění správce daně primárně posuzoval formální bezvadnost dokladů předložených žalobcem. Dospěl tedy pouze k závěru, že žalobce toliko za pomoci formálních dokladů unesl své prvotní důkazní břemeno, čímž se ovšem prokazování daňových tvrzení nutně

nevyčerpává. Tyto formální doklady mohou být následně správcem daně relevantně zpochybněny a daňový subjekt pak musí svá tvrzení prokazovat dalšími důkazy (viz dále k rozložení důkazního břemene). Za této situace nelze mít za to, že by správce daně svá původní kontrolní zjištění ohledně plnění od společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. omezovalo v možnostech činit ve vztahu k těmto plněním další zjištění a dokazování. Správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu a zcela správně také následně opakoval postup dle § 88 odst. 2 daňového řádu.

41. Námitky žalobce směřující proti pokračování daňového řízení po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proto soud shledal nedůvodnými.

Ke způsobu ukončení daňové kontroly

42. Žalobce namítá nezákonné ukončení daňové kontroly z důvodu, že správce daně namísto projednání zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce. Skutkový stav dle žalobce nedával správci daně právo ukončit daňovou kontrolu postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu.
43. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu platí, že *„[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola“*.
44. Daňový řád dále upravuje situaci, kdy se daňový subjekt vyhýbá úspěšnému projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, když v § 88 odst. 5 daňového řádu stanoví, že *„[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly“*.
45. V posuzované věci správce daně žalobci dne 18. 6. 2016 sdělil (sdělení ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2849857/16/3001-60563-707504), aby se dostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, přičemž jej vyrozuměl o tom, že zpráva o daňové kontrole bude připravena k projednání a podpisu ve dnech 28. 6. 2016 a 30. 6. 2016. Dne 27. 6. 2016 byla správci daně doručena omluva žalobce z projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole z důvodu dříve dohodnutých obchodních jednání a omluva zástupce žalobce z důvodu dříve nařízeného jednání u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Finančního úřadu pro Zlínský kraj. V návaznosti na omluvu žalobce a jeho zástupce správce daně žalobci sdělil (sdělení ze dne 1. 7. 2016, č. j. 3164645/16/3001-60563-707504), aby se dostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, s tím, že zpráva o daňové kontrole bude připravena k projednání a podpisu ve dnech 18. 7. 2016 a 19. 7. 2016. Dne 15. 7. 2016 bylo správci daně doručeno podání žalobce nazvané „Sdělení k výzvám – exekuce, součinnost“, ve kterém zástupce žalobce uvedl, že se projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole nemůže v navrhovaných termínech zúčastnit z důvodu jednání s klienty a nařízeného jednání s jiným správcem daně. Správce daně tuto, v pořadí druhou, omluvu z jednání vyhodnotil jako nedůvodnou a s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal pro nesoučinnost ze strany žalobce zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce.

46. Před samotným posouzením oprávněnosti správce daně využít postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu soud uvádí, že oproti výše popsanému institutu seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu), jenž je těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a následného poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit, je smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) pouhé formální zakončení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36).
47. Zdejší soud dává za pravdu žalovanému, že výše popsané jednání žalobce, potažmo jeho zástupce nelze považovat za projev součinnosti žalobce vůči žalovanému. Za součinnost je považováno především takové jednání, kdy daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, na výzvy správce daně reaguje v co nejkratším čase, vyvíjí viditelné a prokazatelné úsilí těmto výzvám vyhovět, poskytuje správci daně potřebné prostředky k řádnému vedení daňového řízení, pomoc a potřebné informace. Výše popsané jednání a přístup stěžovatele k daňové kontrole podle názoru soudu nepředstavuje jednání naplňující uvedené znaky součinnosti.
48. Žalobce nevyhověl žádné z výzev žalovaného k projednání zprávy o daňové kontrole, nevyvíjel ani žádnou přesvědčivou a viditelnou snahu výzvám žalovaného vyhovět či se těmto výzvám termínově přizpůsobit, přičemž žalovaný stěžovateli stanovil náhradní termín k projednání zprávy o daňové kontrole v poměrně značném časovém odstupu (20 dnů) od prvního termínu k tomuto úkonu a s dostatečným předstihem (18 dnů). Žalobce, potažmo jeho zástupce, v zaslaných omluvách nijak nekonkretizoval údajně dříve plánovaná a nařízená jednání, aby mohla být správcem daně důvodnost jeho neúčasti blíže posouzena. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Nadto je třeba poznamenat, že projednání zprávy o daňové kontrole není vázáno na účast konkrétní fyzické osoby a zástupce žalobce měl možnost využít substituční zmocnění. Termíny stanovené žalovaným pro projednání zprávy o daňové kontrole (18. 7. 2016 a 19. 7. 2016) nekolidovaly s dovolenou zástupce žalobce, neboť byly stanoveny mimo tento termín (od 1. 7. do 12. 7. 2016). Navíc, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 354/2018-62, projednání a podpis zprávy o daňové kontrole nejsou úkonem, který by byl pro žalobce, resp. jeho zástupce náročný na přípravu a jehož příprava by vyžadovala větší časový prostor.
49. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně nepochybil, když zprávu o daňové kontrole doručil žalobci náhradním způsobem podle § 88 odst. 5 daňového řádu, obzvláště za situace, kdy žalobce byl již prokazatelně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, jež nebyl na základě jeho vyjádření nijak změněn, a jemuž bylo na základě zasílaných sdělení nejpozději ode dne 18. 6. 2016 (den doručení sdělení správce daně ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2849857/16/3001-60563-707504) známo, že se daňová kontrola nachází ve fázi ukončení a měl tak možnost se již od tohoto data na závěrečné jednání připravit.

Ke způsobu vedení správního spisu

50. Žalobce namítá nezákonný způsob vedení spisu správcem daně, jenž ve svém důsledku ovlivnil žalobcovo právo na spravedlivý proces. Uvádí, že přidělená čísla jednací dokumentů neodpovídala časově tak, jak byly za sebou úkony prováděny.

51. Soud předesílá, že žalobce nepoukázal na konkrétní rozpor v souslednosti čísel jednacích, jakož ani neuvedl, jakým konkrétním způsobem se mohlo číslo jednací dokumentu nenavazující na dokumenty předcházející odrazit do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Soud se proto k takto obecně vznesené námitce vyjádří taktéž v obecné rovině.
52. Evidence písemností je ve finanční správě České republiky zajišťována tzv. systémem ADIS (Automatický daňový informační systém). V rámci tohoto systému dochází rovněž ke generování čísel jednacích jednotlivých písemností. Rozpor v časové řadě jednotlivých do spisu přiřazovaných dokumentů může být způsoben skutečností, že zatímco písemnostem vyhotovovaným správcem daně je v systému ADIS číslo jednací přiřazováno již při jeho vyhotovení, písemnosti správcem daně přijaté jsou do správního spisu, potažmo do systému ADIS řazeny s určitým časovým odstupem. Může tedy nastat situace, kdy písemnost doručená správci daně je opatřena číslem jednacím a do systému zařazena například až o dva dny později. Přestože tedy taková písemnost ve skutečnosti předcházela např. vzniku protokolu vyhotovovaným správcem daně, je do spisu zařazena později a může jí tak náležet vyšší číslo jednací, ačkoliv datum jejího doručení předchází datu vyhotovení protokolu.
53. Pro umožnění přezkumu napadeného rozhodnutí je stěžejní, aby správní spis posuzované věci byl veden přehledně, tzn. tak, aby bylo ze spisu zřetelně seznatelné, který úkon ve věci předcházel kterému. Revizí žalovaným předloženého správního spisu přitom zdejší soud shledal tuto podmínku naplněnou. Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že v důsledku výše popsaného mechanismu přiřazování čísel jednacích se může na první pohled zdát, že není dodržena posloupnost řazených dokumentů. Pro tuto zdánlivou nesrovnalost ovšem, jak výše uvedeno, existuje objektivní zdůvodnění (srov. např. sdělení správce daně ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3265238/16/3001-60563-707504 o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce daňového subjektu, jež je ve spisu zařazeno před přijatými písemnostmi žalobce dne 15. 7. 2016).
54. Lze polemizovat nad tím, zda je vhodnější řazení dokumentů ve spisu dle data doručení/vydání dokumentu nebo dle čísel jednacích, v každém případě však postup zvolený správcem daně a žalovaným rozhodně nezpůsobuje jakoukoli zmatečnost správního spisu. Rozdíl dat dokumentů v řádu dnů (právě z důvodu postupného řazení přijatých dokumentů do spisu) v případě výše uvedených dokumentů dle názoru zdejšího soudu nevypovídá o pochybení správce daně při vedení spisu, stejně tak ani o jakékoli zmatečnosti, měnění údajů či nepřezkoumatelnosti správního spisu.
55. Zdejší soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce směřujícím proti vyhotoveným soupiskám písemností.
56. Předně zdejší soud považuje za nedůvodnou námitku žalobce o tom, že správce daně žalobci nikdy neposkytl soupisku písemností dle § 64 odst. 5 daňového řádu, přičemž žalovaný se s totožnou odvolací námitkou žalobce nevypořádal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto odvolací námitku přezkoumatelně vypořádal na str. 25 a 26, když uvedl, že žalobci byly v rámci každého nahlížení do spisu předkládány soupisky písemností relevantní pro účely daného nahlížení do spisu. Toto tvrzení bylo soudem ověřeno ve správním spisu.
57. Žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí, když uvádí, že písemnosti obsažené v postoupené části spisu byly označené zcela jinou číselnou řadou, přitom

původní číslování dokumentů nebylo v soupisu postupované části uvedeno. Dle žalobce nebylo možné ověřit, zda správce daně skutečně postoupil žalovanému kompletní část spisu, vzhledem k absenci originálního číslování písemností. Takovou námitku žalobce považuje soud za nedůvodnou pro její zjevnou neopodstatněnost.

58. Jednak žalobce nepoukazuje na žádné konkrétní nesrovnalosti obsažené ve spise, potažmo mezi soupiskou postupovaného správního spisu v rámci odvolacího řízení a soupiskou spisového materiálu vedeného správcem daně, jednak žalobce z tvrzeného nesouladu nevyvozuje žádné konkrétní porušení svých práv. Tvrzení o nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí vychází toliko z domněnky, že v případě, kdy by žalovaný neměl k dispozici úplný správní spis vedený správcem daně, nemohl by řádně posoudit způsob vedení daňové kontroly. Uvedená domněnka je však ryze spekulativní. Samotné blíže nezdůvodněné tvrzení o „zcela jiné číselné řadě“ nevypovídá o žádných konkrétních nedokonalostech či chybějících dokumentech postupovaného spisového materiálu.
59. Navíc, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, soupisku postupovaného spisového materiálu v rámci odvolacího řízení a soupisku spisového materiálu u správce daně nelze chápat jako totožnou evidenci ve smyslu § 64 daňového řádu.
60. Dle § 64 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen opatřit jednotlivé části spisu soupisem všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti řadit v časové posloupnosti, označit je jednotlivými pořadovými čísly a vést je pod společnou spisovou značkou. Smyslem soupisu písemností je přehlednější orientace ve spisu. Správcem daně vedený soupis písemností tento smysl dle názoru zdejšího soudu bez dalšího naplnil. Zdejší soud uzavírá, že z posuzovaného správního spisu nevyplývá žádný odklon od uvedené zákonné povinnosti.
61. Pokud snad různými soupiskami, porušením číselných řad apod. měl žalobce na mysli to, že v důsledku přeražení dokumentů z neveřejné části spisu do jeho veřejné části spisu došlo ke změně soupisky a změnu číselné řady A1 až An, která je správcem daně vždy rukou poznamenána na jednotlivých dokumentech, pak v této skutečnosti soud žádné pochybení správce daně neshledává. Tyto změny jsou přirozeným důsledkem přerazování dokumentů z jednotlivých částí spisu a právní úprava s nimi počítá. Jakkoliv se může zdát žalobci matoucí, jestliže na témže dokumentu je zpočátku ručně napsáno např. A64 a posléze (po přeražení listin z neveřejné části spisu) je toto označení změněno na A68, pak se nejedná o skutečnost, která by významným způsobem mohla ovlivnit způsob ochrany jeho práv v daňovém řízení. Předně je toto označování toliko sekundární, neboť dokumentům zůstávají nezměněna čísla jednací a časová posloupnost listin je zachována.
62. Co se týče úředního záznamu datovaného dne 14. 10. 2013, č. j. 3385559/13/3001-05402-707504, dává soud za pravdu žalobci v tom, že okolnosti vzniku tohoto úředního záznamu a jeho zařazení do daňového spisu jsou natolik pochybné, že jej nelze považovat za věrohodný záznam o skutečnostech, které popisuje. Soud považuje za nepřípustné, aby byl úřední záznam údajně téměř tři roky založen v jakémsi pracovním deníku zaměstnance správce daně a teprve poté bez dalšího založen do daňového spisu. Pokud by se takto skutečnosti opravdu udály, byl by následný postup zaměstnance správce daně správný (zejména učinění nového úředního záznamu, v němž jsou popsány zjištěné skutečnosti a učiněná opatření – to by byl případ úředního záznamu č. j. 3652677/16/3001-60563-707504). V projednávané věci má ovšem soud i s ohledem na účastnickou výpověď jednatelů žalobce za to, že úřední záznam ze dne 14. 10. 2013

nezachycuje realitu. Jelikož se ovšem jedná pouze o úřední záznam o úkonu zástupkyně žalobce, jehož provedení ani žalobce nezpochybňuje – zpochybňuje pouze dobu a okolnosti jeho provedení (což jsou skutečnosti, které nemají na posouzení věci vliv – viz zejména výše posouzení otázky uplynutí prekluzivní lhůty), nemá soud za to, že by tento nedostatek mohl mít za následek nezákonnost samotného rozhodnutí ve věci samé.

63. Stejně tak z tohoto jednoho nevěrohodného dokumentu vytvořeného zaměstnancem správce daně nemohl soud dovozovat jakékoliv obecné závěry o celkové manipulaci se spisem či nezákonnosti průběhu celé daňové kontroly. Při zadržování dokumentů v neveřejné části spisu a jejich případném přerazování do veřejné části spisu sice soud taktéž seznal určitá pochybení správce daně (viz dále), nicméně rozhodně nejde o pochybení, která by bylo možné označit za záměrnou manipulaci se spisem.
64. Poukazuje-li navíc žalobce na to, že byly vytvořeny dva úřední záznamy ze dne 14. 10. 2013, č. j. 3385559/13/3001-05402-707504, což demonstruje na skutečnosti, že ručně psaná poznámka na druhé straně záznamu je z hlediska rozmístění slov na každém z jeho vyhotovení odlišná, pak v této skutečnosti soud neshledává žádnou nezákonnost ani snad důkaz manipulace se spisem. Odlišné rozmístění slov v ručně psaném textu na jednotlivých vyhotoveních úředního záznamu s tímž textem z těchto vyhotovení nečiní dva odlišné úřední záznamy. Stále se jedná o dvě vyhotovení (nikoliv kopii) téhož úředního záznamu, neboť podstatný je jeho obsah, nikoliv vzhled. Úřední záznam č. j. 3652677/16/3001-60563-707504 pak pouze popisuje okolnosti spojené s uvedeným úředním záznamem a nepředstavuje jeho třetí verzi, jak tvrdí žalobce.
65. Za jakoukoliv manipulaci se spisem nelze považovat ani žalobcem tvrzené pochybnosti spojené s vydanými platebními výměry. Tvrzení, že správce daně měl předem vyzvednuty čísla jednací k platebním výměrům, žalobce nedoložil a ani neuvedl, jak by se tato skutečnost měla promítnout do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu neplyne ani další žalobcem tvrzená skutečnost, a sice že správní spis mohl mít správce daně nejdříve 1. 8. 2016, ačkoliv platební výměry vydal již 29. 7. 2016. Správce daně sice zasílal Odvolacímu finančnímu ředitelství stanovisko k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti s přílohami, nicméně přílohou nebyl celý správní spis, nýbrž pouze dokumenty, které se týkaly samotné žádosti. Pro posouzení této žádosti přitom nemusel mít žalovaný originály všech listin. Co se týče tvrzení jednatele žalobce, že pokyn k vydání platebních výměrů dostal správce daně až 1. 8. 2016, pak k tomu soud poznamenává, že nešlo o žádný pokyn k vydání platebních výměrů, nýbrž žádost ředitele kontrolního odboru ředitele odboru vyměřovacího I. Z hlediska postavení žalobce však není vůbec rozhodné, jak probíhala interní komunikace mezi jednotlivými odbory, který odbor vydával platební výměry a který odbor naopak prováděl kontrolu. Z interního sdělení ze dne 29. 7. 2016 sice vyplývá, že žádost byla podepsána až 1. 8. 2016, zároveň z něj však vyplývá, že platební výměry již byly vydány. Rozhodně z něj nevyplývá pohyb daňového spisu, tudíž ani skutečnost, že by při rozhodování neměl správce daně k dispozici správní spis. Co se týče pohybu správního spisu uvnitř správce daně, tato skutečnost je zcela lhostejná. Vnitřní uspořádání chodu správce daně je čistě záležitostí správce daně. Zákon k této otázce nevyžaduje žádný formální postup – který odbor má platební výměry vydávat, zda má vydání platebního výměru předcházet žádost jiného odboru apod.

K dokumentům zařazeným ve vyhledávací části spisu

66. Žalobce namítá nezákonnost jednání správce daně spočívající v zadržování dokumentů použitých jako důkaz ve vyhledávací části spisu.
67. K uvedené námitce zdejší soud uvádí, že většina listin zařazených ve vyhledávací části správního spisu, které byly až následně žalovaným dne 10. 1. 2017 přeraženy do veřejné části spisu, byla výzvami, či úředními záznamy správce daně, jež nebyly ve správním řízení použity jako důkaz, a jejich nezařazení do veřejné části spisu nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.
68. Listiny týkající se omluv zástupce žalobce z projednání zprávy o daňové kontrole sice byly nesprávně původně zařazeny do neveřejné části spisu, nicméně nejednalo se o důkazy, které by byly využity při posuzování věci samé. Jak již soud uvedl, postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole byl plně v souladu se zákonem. Žalobce nemohlo na jeho právech zkrátit to, že se z veřejné části daňového spisu zpočátku nedověděl, že se jeho zástupce z projednání zprávy o daňové kontrole omluvil, jestliže omluvu nebylo ani možné považovat za řádnou.
69. Jako důkaz mohly z povahy věci sloužit toliko odpovědi na tyto výzvy, v konkrétním případě odpověď Československé národní banky, a.s. ze dne 10. 6. 2016, č. j. 2847285/16/3001-60563-707504, a odpověď Zemědělského obchodního družstva Poolšaví (dále jen „ZOD“) ze dne 14. 6. 2016, č. j. 2890967/16/3001-60563-707504. Vedle toho, že pochybení správce daně bylo napraveno žalovaným, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 10. 1. 2017, č. j. 1307/17/5200-11433-712032, a žalobce se dne 11. 1. 2017 v rámci nahlížení do spisu s uvedenými dokumenty seznámil, zdejší soud uvádí, že pochybení správce daně spočívající v zařazení ZOD doloženým vyjádřením a nájemní smlouvou uzavřenou s J. K. o pronájmu nebytových prostor zemědělské stavby vedené pod inv. č. 2191 na p. č. 428/11-17, k. ú. Hradčovice ve vyhledávací části spisu je marginálním pochybením, které v konečném důsledku nemohlo zapříčinit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
70. Vyslovené pochybnosti o tom, zda žalobcem tvrzená výroba konstrukcí FVE probíhala v prostorách ZOD, vyplývaly primárně ze zjištění správce daně získaných na základě sdělení ZOD ze dne 12. 1. 2016, č. j. 65524/16/3001-60563-707504, o neexistenci nájemní smlouvy se společností WOTAGEN s. r. o. a na základě sdělení ZOD ze dne 15. 1. 2016, č. j. 109299/16/3001-60563-707504, uvádějícího, že ZOD nedalo společnosti WOTAGEN s. r. o. souhlas k využívání jeho nebytových prostor, neproběhla žádná předfakturační služba ani s uvedenou firmou nikdy neprobíhala žádná spolupráce. Dále je třeba upozornit na skutečnost, že nájemní smlouva uzavřená mezi ZOD a J. K., doložená v rámci podání ZOD ze dne 14. 6. 2016, č. j. 2890967/16/3001-60563-707504, byla rovněž doložena v průběhu daňového řízení samotným žalobcem a vedena ve veřejné části spisu pod č. j. 2621459/16/3001-60563-707504. Obsah této smlouvy tak byl sice kromě veřejné části spisu nesprávně zařazen i ve vyhledávací části spisu, takové pochybení správce daně však nemohlo mít vliv na posouzení či hodnocení skutkového stavu posuzované věci.
71. Co se týče tvrzení o pozdním přeražení či zařazení listu vlastnictví k objektu ZOD v Hradčicích, v tomto případě opět soud neshledává pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně původně vycházel toliko z veřejných zdrojů (viz zpráva o daňové kontrole), aniž by tuto skutečnost zaznamenal do spisu (tj. vytiskl výpis z internetových stránek). Posléze tento výpis pořídil a založil do spisu. Tato skutečnost rozhodně není projevem manipulace se spisem, nýbrž toliko pozdní snahou o

precizaci některých procesních úkonů. Bez ohledu na to, zda byl původní postup správce daně chybný, byl předmětný výpis učiněn následně součástí daňového spisu a žalobce se s ním mohl seznámit. Nadto žalobce netvrdí, jak by mohla být uvedeným postupem zkrácena jeho práva, když skutečnosti obsažené v předmětné listině nepokládá v žádném ohledu za sporné.

72. Pozdní zařazení daňových přiznání samotného žalobce do veřejné části spisu soud opět považuje za pochybení správce daně, nicméně i zde se jedná o pochybení toliko formální, bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Daňová přiznání obsahovala skutečnosti žalobci známé (šlo ostatně o jeho daňová tvrzení), správce daně je měl evidentně při rozhodování k dispozici a pozdní zařazení do veřejné části spisu zjevně plynulo ze skutečnosti, že byla správci daně podána před zahájením daňové kontroly, a byla tudíž evidována odděleně.
73. Ponechání daňových přiznání společnosti WOTAGEN s. r. o. v neveřejné části spisu naproti tomu považuje soud za souladné se zákonem, neboť tyto listiny obsahují citlivé informace uvedené společností, které by správce daně nemohl bez jejího souhlasu volně žalobci poskytnout.
74. Souhrnně soud dodává, že prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, příp. rozsudek téhož soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 As 214/2016-33). Případné nedostatky prvostupňového rozhodnutí, jakož i prvostupňového řízení, může napravit odvolací orgán v řízení o odvolání. Jestliže se tedy žalobce mohl s některými listinami seznámit až v odvolacím řízení a žalobce nijak nekonkretizoval, jak přesně by mohl být tímto postupem zkrácen na svých právech, musí soud uzavřít, že veškeré procesní nedostatky spojené s vedením některých listin původně v neveřejné části daňového spisu byly následně žalovaným napraveny.

Ke způsobu vyřizování stížností žalobce v daňovém řízení

75. Žalobce dále namítá, že o jím podaných stížnostech bylo rozhodnuto buď neoprávněnou osobou, pozdě nebo vůbec. K takto ryze obecně formulované námitce zdejšímu soudu nezbyvá než s odkazem rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, opět konstatovat, že na zcela nekonkrétně uvedenou námitku může soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině.
76. Soud v první řadě předesílá, že s ohledem na četnost a obsah podání žalobce, jakož i ostatní jím činěné úkony v průběhu daňového řízení vyplývající ze správního spisu považuje jednání žalobce za cíleně zvolenou obstrukční, zdržovací taktiku směřující k oddalování ukončení daňové kontroly za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, vyvolání zmatečnosti a nepřehlednosti daňového řízení a zvýšení pravděpodobnosti pochybení správce daně. Převládající argumentace žalobce jak v řízení před soudem, tak v řízení před správními orgány spočívá ve vyhledávání byť i marginálních, formálních procesních pochybení správce daně, jež vzhledem k rozsahu probíhající daňové kontroly, četnosti žalobcových podání a prováděného dokazování, hrozí. Žalobce z mnohdy toliko tvrzených, nikoli doložených či jakkoli opodstatněných tvrzení vyvozuje dalekosáhlé důsledky nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti celého procesu daňového řízení.
77. Dle § 261 odst. 4 daňového řádu byl správce daně povinen veškeré stížnosti proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při

daňové kontrole vyřídít nejpozději do ukončení daňové kontroly. Revizí správního spisu zdejší soud neshledal, že by některá z žalobcem podaných stížností nebyla v této lhůtě vyřízena. Posledním úkonem týkajícím se vyřízení žalobcovy stížnosti správcem daně před vydáním zprávy o daňové kontrole bylo vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 13. 7. 2016 (tedy 7 dní před vydáním zprávy o daňové kontrole), č. j. 3256019/16/3001-00065-709134, jímž byl žalobce vyrozuměn o tom, že jeho stížnost ze dne 27. 6. 2016 byla posouzena jako nepřijatelná. Způsob vyřízení stížnosti nepovažuje zdejší soud ani za opožděný, ani za učiněný neoprávněnou osobou. V souladu se zákonem byla tato stížnost vyřízena jinou úřední osobou (E. J.) než tou, která se na napadeném postupu bezprostředně podílela (Ing. J. T.). Žalobcem podaná žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 27. 6. 2016, jež byla správci daně doručena dne 15. 7. 2016, správci daně nebránila v ukončení daňové kontroly ze dvou důvodů. Jednak se opět jednalo o obstrukční podání, jednak žalobce v žádosti uplatňoval námitky, které však byly svou povahou odvolacími námitkami proti očekávanému platebnímu výměru.

78. Stížnost sice představuje jakýsi univerzální prostředek ochrany daňového subjektu *de facto* před jakýmkoliv nezákonným jednáním správce daně v průběhu daňového řízení, z povahy věci však tento prostředek ochrany nemůže sloužit k ochraně před hodnocením právních otázek. Pro posuzovanou věc je stěžejní, že správní orgán posuzuje v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podání daňového subjektu podle jeho skutečného obsahu, v důsledku čehož může být např. podání označené jako „stížnost“ či „žádost“ vyhodnoceno jako doplnění odvolacích důvodů. Právě tak tomu bylo v několika případech v odvolacím řízení právě posuzované věci. Nastane-li takový případ, pak platí, že je-li obsah podání označeného jako „stížnost“ či „žádost“ věcně posouzen v rozhodnutí o odvolání, není správce daně povinen vyřizovat taková podání jiným způsobem. Žalobce tak nemůže tvrdit, že o jeho stížnosti nebylo vůbec rozhodnuto.
79. Jak potvrdil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu). V návaznosti na to potom v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32, tento soud uvedl, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu.
80. Jelikož byly žalobcovy námitky v odvolacím řízení posouzeny, nemohlo postupem správce daně dojít k žádnému zkrácení žalobce na jeho právech.

Hmotněprávní posouzení věci

81. V dalších bodech žaloby brojí žalobce proti závěru žalovaného, že žalobce neprokázal faktickou realizaci prací a dodávek materiálu společnostmi WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o., u nichž si nárokuje odpočet uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to v souladu s předloženými doklady. Za zdaňovací

období roku 2010 se jedná o náklady v celkové výši 35 657 900 Kč uhrazené společnosti WOTAGEN s. r. o. za dodávku konstrukcí pro fotovoltaické elektrárny a o náklady v celkové výši 8 665 100 Kč uhrazené společnosti FOXSTARTING s. r. o. za dodávku materiálu – hliníkových trubek. Za zdaňovací období roku 2011 se jedná o náklady v celkové výši 1 860 000 Kč uhrazené společnosti WOTAGEN s. r. o. za dodávku prací spočívajících v montáži konstrukcí fotovoltaické elektrárny. V posledně jmenované transakci měla společnost WOTAGEN s. r. o. vystupovat jako subdodavatel žalobce, jenž byl dle smlouvy o narovnání ze dne 22. 7. 2011 povinen provést ve prospěch společnosti CHEMOPROJEKT, a.s. právě montážní práce konstrukcí fotovoltaické elektrárny.

82. Předmětem sporu je tak otázka, zda výše uvedené žalobcem vynaložené náklady je možno ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. zda žalobce splnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení dostatečně prokázal. V projednávané věci je zásadní doložení podmínky faktického plnění tvrzených prací a dodávek materiálu, u nichž si žalobce nárokuje odpočet uplatněných nákladů, v souladu s předloženými doklady (zejména deklarovanými či jinými konkrétními dodavateli). Žalovaný nerozporuje reálné pořízení materiálu žalobcem, ale žalobcem deklarované okolnosti, za jakých k němu došlo. Stejně tak u prováděných prací žalovaný nerozporuje samotné jejich vykonání, ale participaci společnosti WOTAGEN s. r. o. Sporné je faktické provedení těchto plnění žalobcem tvrzenými společnostmi.
83. K rozdělení důkazního břemene je třeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“* (odstavec 3). *„[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí“* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“* [odstavec 5 písm. c)].
84. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu,

popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>).

85. Otázku, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů, již byla rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu zodpovězena. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 poukázal na to, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech“. S ohledem na výše uvedené pak uzavřel, že „[i] v případě daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný“.
86. V návaznosti na výše předestřené úvahy je tak v projednávané věci nutno posoudit, zda žalobce v daňovém řízení prokázal konkrétní osobu dodavatele deklarovaného plnění. Pro to, aby výdaj žalobce mohl být uznán za výdaj vynaložený v souvislosti s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není nutné, aby skutečným dodavatelem plnění byla osoba uvedená na předloženém dokladu. V takovém případě však musí být prokázáno, kdo byl pravým dodavatelem plnění.
87. Je třeba zdůraznit, že žalobce má povinnost prokázat svoje tvrzení (tj. že předmětný materiál a práce byly dodány tvrzenými společnostmi WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. za jím tvrzené protiplnění). Samotná skutečnost, že tento materiál a práce byly žalobci dodány, aniž by žalobce byl schopen v řízení před správcem daně rozumně a zároveň jednoznačně zdůvodnit a doložit kým a za jakých okolností, potažmo jak s nimi bylo dále naloženo, vyvolává o žalobcově tvrzení značné pochyby.
88. Na základě provedené revize správního spisu má zdejší soud za to, že klíčovou skutečností vyvolávající pochybnosti o tom, že dodavatelem konstrukcí pro fotovoltaické elektrárny za rok 2010 byla společnost WOTAGEN s. r. o., bylo vyjádření samotného jednatele společnosti o tom, že nedisponuje s dokumenty svědčícími o obchodní spolupráci s žalobcem. Údajný dodavatel výrobu konstrukcí pro žalobce nepotvrdil. Z důvodu nekontaktnosti společnosti WOTAGEN s. r. o. následně ani nebylo možno ověřit faktury vystavené společností WOTAGEN s. r. o. pro žalobce. O věrohodnosti této společnosti nesvědčí ani její zjevně fiktivní sídlo. Tvrzení žalobce o rozsahu a dodavateli předmětného plnění nepotvrdila ani svědecká výpověď bývalého jednatele společnosti WOTAGEN s. r. o. K. R. Právě naopak jeho výpověď pochybnosti správce daně prohloubila. O předmětných dodávkách neuvedl svědek žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující jejich

faktické realizaci. Je s podivem, neví-li bývalý jednatel společnosti, jenž tuto funkci zastával po dobu více než tří let, kdo byl hlavním dodavatelem materiálu v hodnotě desítek milionů korun pro společnost, ani jak samotné konstrukce pro fotovoltaické elektrárny, tvořící dodávku ve výši několika milionů korun, vypadaly. Svědek si údajně ani nepamatoval způsob úhrady faktur, ačkoliv šlo o vysoký objem peněžních prostředků, které nadto představovaly jediné platby ve prospěch účtu společnosti. Na přímý dotaz zástupce žalobce, zda od dubna 2010 do října 2010 probíhala ve společnosti takřka nepřetržitá výroba pro žalobce z důvodu dodávek komponentů pro stavby fotovoltaických elektráren, svědek naprosto nepřesvědčivě odpověděl, že „s největší pravděpodobností probíhala“.

89. Kromě toho nebylo potvrzeno ani tvrzení svědka R. o tom, že při výrobě konstrukcí společnost bezplatně využívala „*prostor zemědělského družstva Havříce*“ na základě souhlasu majitele. ZOD vyloučilo, že by společnosti WOTAGEN s. r. o. či žalobci udělilo souhlas k využívání nebytových prostor, či s nimi jakkoli spolupracovali. Poukazuje-li žalobce na to, že správce daně a žalovaný snad záměrně uvádějí zavádějící informace, neboť posuzovali, zda výroba probíhala v prostorách ZOD v Hradčovicích, pak je nutno zdůraznit, že tuto skutečnost vnesl do řízení sám žalobce. Správce daně se původně dotázal ZOD pouze na to, zda společnosti WOTAGEN s. r. o. pronajímá nebytové prostory či mu udělila souhlas s jejich užíváním (svědek R. totiž uvedl, že využíval prostory se souhlasem majitele, bez nájemní smlouvy, přičemž nic neuvedl o jakémkoliv prostředníku, za kterého později žalobce označil J. K.). Správce daně se tázal ZOD zcela obecně, tj. žádost směřovala ke všem nemovitostem ZOD. ZOD přitom odpovědělo, že žádnou smlouvu s danou společností uzavřenu nemá, souhlas s užíváním neudělilo, s danou společností žádná spolupráce neprobíhala. Není proto divu, že správce daně měl tvrzení svědka R. o využívání „*prostor zemědělského družstva Havříce*“ za vyvrácené. Zároveň neměl správce daně v danou chvíli žádný důvod zjišťovat, zda náhodou výroba neprobíhala v jiných prostorách ZOD – například v Hradčovicích. Žalobce však následně správci daně předložil nájemní smlouvu uzavřenou mezi ZOD a J. K. a nájemní smlouvu uzavřenou mezi J. K. a společností WOTAGEN s. r. o., jejímž předmětem měl být nájem prostor v Hradčovicích. Ačkoliv je druhá ze smluv zcela zmatečná, neboť hovoří o nemovitosti v katastrálním území Hradčovice, dodává, že jde o obec Havříce (ačkoliv se nadto o obec nejedná). Není pochyb o tom, že předmětem nájmu dle těchto smluv byl areál v Hradčovicích (nikoliv Havřicích). Přesto, že tento důkaz správci daně předložili sami žalobci, následně soustavně tvrdí, že výroba naopak probíhala v Havřicích. Zároveň ovšem soustavně tvrdí, že WOTAGEN s. r. o. využíval prostory od J. K., což je jak v rozporu s výpovědí svědka R., tak v rozporu se sdělením ZOD. To totiž na další výzvu, která se týkala obecně všech smluv uzavřených mezi ZOD a J. K., zaslal správci daně pouze a jen smlouvu, kterou správci daně předložil také žalobce. O tom, že žádný jiný areál (tj. ani areál v Havřicích) J. K. nebyl ze strany ZOD pronajat, tedy není pochyb. Konstrukce smluvních vztahů, která měla zhojit zjevné nedostatky ve výpovědi svědka R., se tak ukázala jako zcela chatrná, účelová, nevěrohodná a dále prohlubující zásadní pochybnosti správce daně o tom, že dodavatelem žalobce byla skutečně společnost WOTAGEN s. r. o.
90. Poukázali-li správce daně a žalovaný také na to, že J. K. neměl souhlas vlastníka k podnájmu nebytových prostor v Hradčovicích, jedná se o skutečnost, která již nemá pro posouzení věci zásadní význam. Sám žalobce totiž tvrdí, že v těchto prostorách skutečně

výroba neprobíhala. To, že J. K. daný souhlas neměl, je nicméně skutečností, která z provedeného dokazování jasně vyplynula.

91. Pro úplnost je potřeba dodat, že správce daně také upozornil na časový nesoulad předložené faktury za provedené montážní práce datované ke dni 10. 8. 2011 a faktické zahájení výkonu licencované činnosti FVE Letkov, které je na oficiálních stránkách Energetického regulačního úřadu vedeno ke dni 8. 10. 2010.
92. Lze shrnout, že správce daně předložil přesvědčivý a zcela dostatečný souhrn skutečností, které vedou k podstatným a zásadním pochybnostem o tvrzení žalobce, že jeho dodavatelem byla společnost WOTAGEN s. r. o., tedy že předmětná plnění byla uskutečněna tak, jak formálně deklaroval. Při existenci a zcela jednoznačné konkretizaci takových pochybností se žalobce nemůže odvolávat na unesení důkazního břemene z titulu doložení účetních dokladů se všemi požadovanými náležitostmi. Je pravdou, že těmito doklady žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno. Správce daně však výše uvedenými skutečnostmi průkaznost předložených formálních dokladů vyvrátil. Důkazní břemeno tedy bylo po právu přeneseno zpět na žalobce, ten jej však neunesl.
93. Provedení montáže FVE Letkov žalobcem byla sice potvrzena svědeckou výpovědí svědka Ondráčka, zástupce společnosti EURA DEVELOPMENT s. r. o., jež obstarala žalobci zakázku na dodávku a montáž hliníkových konstrukcí, avšak pro rok 2010, nikoliv pro rok 2011. Žalobce správci daně nedoložil žádnou jím vystavenou fakturu za provedení montáže konstrukce na FVE Letkov provedené v roce 2011. Výše uvedené skutečnosti považuje zdejší soud ve shodě se žalovaným za dostatečně zpochybňující tvrzení žalobce o tom, že k faktické realizaci plnění došlo žalobcem deklarovaným způsobem.
94. Žalobce brojí také proti tomu, že provedení prací společností WOTAGEN s. r. o. bylo správcem daně zpochybněno na základě výpovědi svědka O., a uvádí, že tento svědek nebyl vyslýchán k roku 2011 ani nevěděl o sporu žalobce a společnosti CHEMOPROJEKT, a.s., vzniklém v roce 2011. Zdejší soud uvedené námitce nepřisvědčuje, neboť z protokolu o výsledku svědka ze dne 31. 3. 2016, č. j. 1306731/16/3001-60563-707504, je jednak zřejmé, že svědek byl dotazován na obchodní spolupráci se žalobcem ve zdaňovacích obdobích 2010 – 2012, jednak z odpovědi svědka byl správními orgány dovozen zcela správný závěr o uskutečnění plnění a dokončení díla toliko v roce 2010 (srov. např. bod 272 napadeného rozhodnutí), přičemž tato informace opět nepodpořila tvrzení žalobce stran uskutečnění plnění, jehož náklady uplatňoval jako daňově účinné ve zdaňovacím období roku 2011. Svědek O. neuvedl žádné informace nasvědčující obchodní spolupráci žalobce se společností WOTAGEN s. r. o. také v roce 2011. Nelze souhlasit se žalobcem, že by správce daně zpochybňoval uskutečnění plnění od společnosti WOTAGEN s. r. o. toliko na základě výpovědi svědka O.. Správce daně uvedl zcela konkrétní pochybnosti o uskutečnění žalobcem deklarovaného plnění od společnosti WOTAGEN v roce 2011. Obsah výpovědi svědka O. tyto pochybnosti spíše prohloubil, v žádném případě je nevyvrátil. Žalobcem tvrzená nevědomost svědka o sporu mezi žalobcem a společností CHEMOPROJEKT, a.s. nebyla pro účely hodnocení výpovědi a její přínos k objasnění skutkového stavu věci podstatná. Zdejší soud nemá za to, že by svědek vypovídal o skutečnostech, o nichž neměl povědomí.
95. Obdobně nelze přisvědčit ani námitce žalobce o tom, že se v rámci daňové kontroly nevyskytla žádná indicie nasvědčující tomu, že by dodávky materiálu (hliníkových trubek) nebyly poskytnuty společností FOXSTARTING s. r. o. Správce daně své závěry o

neprokázání daňové uznatelnosti nákladů ve výši 8 665 100 Kč za zdaňovací období roku 2010 přesvědčivě odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole na str. 26 – 32. Klíčovou skutečností vyvolávající pochybnosti o tom, že dodavatelem tvrzeného množství hliníkových trubek byla v roce 2011 společnost FOXSTARTING s. r. o., nebyla jen nekontaktnost této společnosti – zdejší soud dává žalobci za pravdu, že samotná nekontaktnost dodavatele nemůže jít k tíži daňovému subjektu. Nekontaktnost této společnosti byla jen další ze skutečností, jež nesvědčila ve prospěch tvrzení žalobce o obsahu a způsobu uskutečněných dodávek. Pro úplnost soud ovšem poznamenává, že daňový subjekt by měl své obchodní partnery v míře přiměřené povaze obchodního případu prověřovat (včetně prověřování, že jedná skutečně se subjektem, jehož jménem údajně jednáající osoba vystupuje), přičemž není postačující prověřování kvality dodávaného materiálu. Daňově relevantní je totiž také právě osoba dodavatele, nikoliv pouze charakter předmětu plnění.

96. Zcela podstatnější pochybnosti o faktickém uskutečnění dodávek deklarovaným způsobem však vyvolávala svědecká výpověď bývalého jednatele společnosti FOXSTARTING s. r. o. P. P., jenž vykonával tuto funkci v období 8. 2. 2010 – 24. 3. 2011. Přestože svědek působil více než rok ve funkci jednatele, nemohl si vzpomenout na její jméno, nevěděl, jaký byl předmět její činnosti, ani kde společnost vykonávala svou ekonomickou činnost. Z jeho výpovědi rovněž nevyplynuly žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly spolupráci se žalobcem. Přestože lze souhlasit se žalobcem, že způsob nakládání dodavatele s obdrženými finančními prostředky od odběratele nemůže být připisováno k tíži odběratele, v posuzované věci skutečnost, že finanční prostředky připsané na účet společnosti FOXSTARTING s. r. o. byly obratem vybrány z účtu v hotovosti, opět nemohla jakkoli podpořit tvrzení žalobce, např. prokázáním způsobu, jakým obdržené finanční prostředky společnost využila pro svou další ekonomickou činnost, což by mohlo přispět ke kladnému hodnocení její důvěryhodnosti. Výše uvedené považuje zdejší soud za dostatečně zpochybňující faktickou realizaci dodávek materiálu společností FOXSTARTING s. r. o. žalobci. Odkazy žalobce na existenci výrobku, na který byl údajně předmětný materiál použit, nevypovídají nic o tom, že na konstrukce FVE byl použit právě materiál uvedený v žalobcem předložených fakturách a dodacích listech, ani že tento materiál žalobce obdržel právě od společnosti FOXSTARTING s. r. o.
97. S ohledem na výše uvedené sdílí krajský soud přesvědčení žalovaného, že správce daně prokázal, že skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce nebyl žalobcem dostatečně prokázán – tedy bylo dostatečně zpochybněno tvrzení o faktické realizaci dodávek konstrukcí, montážních prací a materiálu ze strany společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. Z provedeného dokazování lze dovodit takový závěr, že žalobce výdaje ve výši 35 657 900 Kč a 8 665 100 Kč za rok 2010 zaplatil na účet společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. a výdaj ve výši 1 860 000 Kč za rok 2011 zaplatil na účet společnosti WOTAGEN s. r. o., což ostatně ani žalovaný nijak nezpochybnil. Žalobce však na základě výše uvedeného nedoložil, že by předmětné dodávky byly fakticky provedeny právě těmito společnostmi tak, jak žalobce deklaroval v předložených dokladech. Žalobce předložil celou řadu dokladů, které však faktické uskutečnění dodávek uvedenými společnostmi nemohly prokázat a správcem daně zjištěné závažné pochybnosti vyvrátit.
98. Důkazní břemeno tak žalobce v předmětné věci neunesl a předložené důkazy nelze zhodnotit jako dostatečné k prokázání, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak,

jak je uvedeno na dokladech, konkrétně, že žalobce předmětné zboží a služby odebral skutečně od společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o., jak tvrdí. Tyto závažné pochybnosti ve smyslu shora citované judikatury přenesly důkazní břemeno ohledně těchto tvrzení opět na žalobce. Na žalobci tak bylo, aby jinými důkazy svá tvrzení prokázal. Žalobce však žádné věrohodné důkazy vyvracející předestřené závažné pochybnosti nepředložil. Ani z formálně bezvadných faktur, smluv o dílo, objednávek, likvidačních lístků, příkazů k úhradě, či dokladů o zaplacení s ohledem na správce daně předestřené důvodné pochybnosti nevyplývá, že skutečným dodavatelem žalobce byly společnosti WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o., jejichž jednatele nebyli schopni k předmětným plněním nic konkrétního uvést.

99. Nutno podotknout, že správní orgány, potažmo soud, nepochybnují, že nějaký dodavatel daného plnění existoval, náklady žalobcem vynaložené na toto plnění však nemohly být uznány za náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, pokud nebyla konkrétní osoba dodavatele tohoto plnění prokázána. Proto dospěl zdejší soud k závěru, že nebyly jednoznačně splněny podmínky pro uznání odpočtu dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, k tomu uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává.
100. Oproti žalobci má zdejší soud za to, že závěry správce daně, potažmo žalovaného plně odpovídají rozsahu a obsahu důkazních prostředků, resp. písemností založených ve spisu, které měly správní orgány k dispozici. Rozhodnutí správních orgánů, stejně jako zprávu o daňové kontrole tak nelze shledat nepřezkoumatelnými ani v částech týkajících se hodnocení uznatelnosti posuzovaných nákladů. Správce daně, potažmo žalovaný hodnotili žalobcem uplatňované náklady jednotlivě, vždy s přehledným uvedením žalobcem tvrzených skutečností, důkazů předložených na jejich oporu, důkazů provedených samotným správcem daně, jejich hodnocení a vyvození závěrů z nich vyplývajících. Soud nejenže mohl provedené úvahy správních orgánů v plném rozsahu přezkoumat, s jejich závěry se rovněž zcela ztotožnil.

K průběhu ústního jednání před soudem

101. Krajský soud provedl dokazování předloženými listinami (úředními záznamy č. j. 3385559/13/3001-05402-707504 a č. j. 3652677/16/3001-60563-707504) a účastnickými výpověďmi jednatelů žalobce. Ve spojení s obsahem správního spisu soud shledal skutkový stav za dostatečný pro posouzení důvodnosti žaloby. Důkaz dalšími svědeckými výpověďmi (zaměstnanců správce daně, zástupců ZOD a obchodních partnerů žalobce) soud proto již neprováděl, neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Daňový spis poskytoval dostatečný podklad pro posouzení, jak bylo nakládáno se spisovým materiálem, přičemž vady týkající se úředního záznamu datovaného dne 14. 10. 2013 nebo přerazování listin z neveřejné části spisu do veřejné části spisu byly dostatečně objasněny a soud dospěl k závěru, že tyto vady nemohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Co se týče dalších svědeckých výpovědí, které by měly prokazovat realizaci jednotlivých plnění, soud poznamenává, že důkazní břemeno k jednotlivým tvrzením tížilo žalobce v daňovém řízení. Neunesení důkazního břemene již proto nebylo možné v řízení před soudem dodatečně zhojit. Klíčové svědecké výpovědi

zástupců obchodních partnerů žalobce byly správcem daně provedeny a nebyl dán důvod pro jejich zopakování před soudem.

102. Pro úplnost soud dodává, že nevyhověl žádostem zástupce žalobce o odročení jednání nařízeného na den 16. 4. 2019. Žalobce i jeho dosavadní zástupce totiž byli k jednání předvoláni s dostatečným (více než měsíčním) předstihem, zákonné lhůty pro přípravu na jednání byly zachovány, plná moc byla původnímu zástupci vypovězena bez uvedení důvodu osm dní před jednáním (nutno podotknout, že v související věci vedené pod sp. zn. 31 Af 39/2018 soudu nebylo oznámeno, že by i v této věci plná moc udělená žalobcem témuž zástupci byla vypovězena) a v řízení o žalobě nadto není zákonem stanoveno povinné zastoupení žalobce. Ze všech těchto důvodů nepovažoval soud skutečnost, že nový zástupce převzal zastoupení až dne 11. 4. 2019, za důvod pro odročení jednání. Žádosti ze dne 11. 4. 2019 proto soud nevyhověl. Zástupce žalobce podáním ze dne 14. 4. 2019 opětovně požádal o odročení jednání, nicméně z nového důvodu – dlouhodobě plánované dovolené v Koutech nad Desnou. Tuto žádost neshledal soud důvodnou již proto, že tuto skutečnost zástupce ve své předchozí žádosti vůbec nezminil, ačkoliv se jednalo o dovolenou údajně dlouhodobě plánovanou a ačkoliv by mělo jít z jeho strany o primární důvod pro to, aby bylo jednání odročeno. Namísto toho zástupce na informační kanceláři v pátek 12. 4. 2019 nahlásil, že v pondělí 15. 4. 2019 bude v 10:00 nahlížet do spisu, a teprve dne 14. 4. 2019 podáním odeslaným v 23:12:11 soudu oznámil, že již od pátku je na dovolené. Soud připouští, že časový prostor pro nastudování spisu ze strany žalobcem zvoleného zástupce byl omezený, tato skutečnost však musí jít k tíži žalobci. Ten měl dostatečný časový prostor zajistit si zastoupení pro soudní jednání s tím, aby i případný nový zástupce měl dostatečný čas pro studium spisu. Namísto toho žalobce vypověděl několik dní před jednáním plnou moc svému původnímu zástupci, a to bez uvedení důvodů a pouze v této věci (nikoliv již v související věci vedené pod sp. zn. 31 Af 39/2018). Soud proto nemá za to, že by byl žalobce jakkoliv omezen ve svém právu účastnit se jednání soudu a zajistit si případně pro tento účel také právní zastoupení. S vědomím toho, že jednání soudu je nařízeno na den 16. 4. 2019, žalobce zmocnil svého zástupce a ten taktéž s vědomím této skutečnosti zmocnění přijal.

V. Shrnutí a náklady řízení

103. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
104. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 4. června 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.