



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové a ve věci

žalobce: **Binter spol. s r. o., IČO 251 87 627**
sídlem Husova 1821/4, České Budějovice
zastoupen spol. ALIVIO, s. r. o., IČO 625 03 898
sídlem Mánesova 13, České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 25257/18/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 5. 6. 2018, č.j. 25257/18/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 114 odst. 1, 2 a 3 a podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti

rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 27. 1. 2017, č.j. 146476/17/2201-51523-305966, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 daňového řádu za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 487 890 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tedy 297 578 Kč

2. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 7. 8. 2018 včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobou je nejprve namítána nezákonně zahájená daňová kontrola a nezákonný platební výměr, jejich nezákonnost je dána absencí vymezení rozsahu daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že protokol správce daně ze dne 23. 10. 2014, č.j. 1881914/14/2201-05408-307292 neobsahuje vymezení rozsahu daňové kontroly došlo k prekluzi práva stanovit daň a platební výměr je z tohoto důvodu nezákonný.
4. Dále žalobce namítá, že mu bylo odepřeno právo vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dle žalobce správce daně nesprávně uvedl, že pokud se žalobce nechce vyjadřovat k části výsledku kontrolního zjištění, která byla změněna v jeho prospěch, nemůže se již vyjádřit k těm zjištěním, která ve výsledku kontrolního zjištění změněna nebyla. Žalobce v této souvislosti poukázal na zásadu *in dubio pro libertate*, která se promítla v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 54/2006 – 155.
5. Žalobce dále namítá, že správce daně odmítl reagovat na jeho dotazy v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole a pouze odkazoval na její obsah. Tímto ji fakticky odmítl projednat. Žalobce v rámci projednání zprávy požadoval od správce daně předložit konkrétní důkazní prostředky, na základě kterých správce daně dospěl k učiněným závěrům. Zpráva dle žalobce neobsahuje řádné hodnocení důkazů, protože ji odmítl podepsat. Z tohoto důvodu navrhl její doplnění a nové projednání. Vzhledem k tomu, že nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, nemůže být tato důkazem v daňovém řízení. Platební výměr, který ze zprávy o daňové kontrole vychází, není ve smyslu § 102 daňového řádu řádně odůvodněn.
6. Žalobou je dále namítáno nedodržení zákonnosti při provádění důkazů a jejich vadné hodnocení. Konkrétně žalobce zmínil svědeckou výpověď P. D., účetního, který dle jeho názoru není dobrým účetním, k čemuž mělo být správcem daně přihlédnuto. Z výpovědi P. D. je zřejmé, že tato potvrdila jeho neodbornost a jednak to, že si daňové doklady svévolně vytvářel sám, když skutečnou pokladní knihu vedl jednatel žalobce, A. B. Hodnocení svědecké výpovědi správcem daně, který naznal, že svědecká výpověď uvedeného svědka je v rozporu s výpovědí žalobce a předloženou pokladní knihou, je vadné.
7. K bodu 2/2011 zprávy o daňové kontrole – vklady hotovosti do pokladny žalobce namítl, že žalovaný neprokázal, že by příjmové doklady v celkové výši 2 470 161 Kč byly předmětem daně. Žalovaný dle žalobce nerozlišuje mezi pokladní knihou a výpisem z účtu 2011 – Pokladna. Pokladní knihu vedl jednatel žalobce, pohyby na účtu 2011 – Pokladna vytvářel účetní D. Za rozporné označil žalobce tvrzení správce daně, že pokladní kniha

byla vypracována dodatečně. Takový závěr je v rozporu s výpovědí účetního D., který uvedl, že na konci účetního období odsouhlasil účetní stav pokladny s fyzickým stavem hotových peněz podle pokladní knihy vedené jednatelem žalobce. Rozdíl mezi účetním a faktickým stavem účetní D. vyrovnával fiktivními doklady bez vědomí žalobce. Skutečnost, že pokladní kniha byla žalobcem správcí daně předložena až dodatečně je dána tím, že se žalobce domníval, že účetní D. správcí daně tuto knihu již předal. Správce daně neprokázal, že vklady hotovosti do pokladny žalobce byly výnosy z činnosti žalobce a že by jako takové měly být zdaněny.

8. K bodu 3/2011 zprávy o daňové kontrole – vklady hotovosti do banky žalobce namítl, že jednatel žalobci poskytoval půjčky vložím hotovosti na účet žalobce, přičemž tyto vklady byly účetním D. chybně zaúčtovány jako převod peněz z pokladny žalobce, čímž byl uměle vytvořen záporný stav účtu 211 – Pokladna. Správce daně neprokázal, odkud pocházely peněžní prostředky vložené na účet žalobce, rovněž nebylo doloženo tvrzení správce daně o fiktivnosti smluv o půjčce, které byly žalobcem předloženy dodatečně. K tomu žalobce uvádí, že smlouva o půjčce nevyžaduje písemnou formu.
9. K bodu 4/2011 zprávy o daňové kontrole – žalobce k tomuto namítá, že se správce daně mylí, pokud uvádí, že se úhrada dokladu provedená v účetním období roku 2010 musela promítnout i do roku 2011. Účetní D. v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že se pohledávka ve stavu neuhrazených objevila proto, že převod na rok 2011 byl učiněn dříve, než byl rok 2010 uzavřen. Vzhledem k tomu, že moduly nejsou vzájemně provázané, došlo k tomu, že faktura č. 1170710 byla v modulu roku 2010 vedena jako uhrazená a v modulu roku 2011 jako neuhrazená. Žalovaný neprokázal, že účetní software používaný účetním D. páruje automaticky platby mezi roky. Současně však bylo odmítnuto provést výsledek jednatele spol. MRP – Informatics, spol. s r. o., provozovatele daného účetního systému. Tvrzení žalovaného, že částka zaúčtovaná dokladem P11304 nesouvisí s fakturou č. 1170710 je nepravdivé, neboť v textu účetní operace je uvedeno „1170710/P. B.“.
10. K bodu 6/2011 zprávy o daňové kontrole – akce „Prachatická“ a „Vimperk“ žalobce namítl, že prokázal, jaké konkrétní stavební práce byly provedeny panem P. J. Tento svědek svou výpovědí ze dne 22. 11. 2017 potvrdil faktickou úhradu faktur. V této souvislosti žalobce namítl, že v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013 nebyly daňové doklady od pana P. J. zpochybněny. Dle žalobce bylo třeba stanovit daň dle pomůcek, neboť správce daně neuznal žádné náklady na akce „Prachatická“ a „Vimperk“ a současně nezpochybnil, že práce byly skutečně provedeny. V této souvislosti žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se tzv. esenciálními výdaji.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

11. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. K tvrzenému nevymezení rozsahu daňové kontroly žalovaný konstatoval, že toto tvrzení není pravdivé, v protokolu č.j. 1881914/14/2201-05408-307292 ze dne 23. 10. 2014, kterým byla dotčená daňová kontrola zahájena se výslovně uvádí, že předmětem jednání je „Zahájení daňové kontroly podle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013.“Předmět a rozsah daňové kontroly tak byl

jednoznačně vymezen a daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, čímž došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Nedůvodná je proto námitka žalobce o nezákonnosti platebního výměru z důvodu zániku práva stanovit daň.

12. K námitce týkající se odepření práva vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění žalovaný popsal, že správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění za předmětné zdaňovací období roku 2011 i za období roku 2012 a 2013. Žalobce k tomuto kontrolnímu zjištění podal vyjádření a důkazní prostředky, na základě kterých správce daně v některých bodech žalobci vyhověl a v některých vyhověl částečně. Tato změna se týkala pouze zjištění vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2012 a 2013, která nejsou předmětem soudního přezkumu. Se změněným výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce dne 1. 11. 2016 seznámen a reagoval na něj žádostí o stanovení lhůty k vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění, na což mu správce daně dne 22. 11. 2016 odpověděl, že ke změněnému výsledku kontrolního zjištění již žalobce nemá možnost se vyjadřovat. V případě přezkoumávaného zdaňovacího období roku 2011 toto právo žalobci zcela jistě nesvědčí, a to z toho důvodu, že žalobce se již ke zdaňovacímu období roku 2011 vyjádřil, přičemž správce daně tomuto vyjádření nepřisvědčil a výsledek kontrolního zjištění za toto zdaňovací období nezměnil. S ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu žalobci nesvědčilo právo navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění, a to v části, která nedoznala žádných změn. Toto právo žalobci nesvědčilo ani v případě zdaňovacího období roku 2012 a 2013, neboť tyto změny byly učiněny ve prospěch žalobce. I přes uvedené správce daně vyjádření žalobce ke změněnému výsledku kontrolního zjištění akceptoval a žalobci dne 8. 12. 2016 zaslal své stanovisko. K této argumentaci se správce daně vyjádřil i ve zprávě o daňové kontrole.
13. K námitce týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole a nezákonnosti platebních výměrů žalovaný odmítl tvrzení žalobce o tom, že by nechtěl s žalobcem diskutovat o jednotlivých bodech zprávy. Žalobce však požadoval, aby správce daně opětovně uváděl správní úvahy, na základě kterých učinil konkrétní závěry. Všechny tyto úvahy však jsou uvedeny ve zprávě a v jí odkazovaných částech, které žalobce měl dlouhodobě k dispozici. Při projednání zprávy jsou přípustné takové námitky, které směřují proti tomu, že zpráva neobsahuje odkazy na protokoly a úřední záznamy, taková námitka však žalobcem vznesena nebyla a žalobcovy požadavky směřovaly výhradně ke kontrolnímu zjištění, což však daňový řád ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole neumožňuje. Žalobce neuvedl žádné relevantní důvody, pro které odmítl zprávu podepsat a tato se tudíž stala řádným důkazním prostředkem v daňovém řízení.
14. K námitce týkající se nedodržení zákonnosti při provádění důkazů a námitce týkající se vadného hodnocení těchto důkazů žalovaný blíže specifikoval, že konkrétně je sporováno hodnocení svědecké výpovědi účetního D. Tuto žalovaný opětovně označil za nevěrohodnou a v některých ohledech rozpornou s tvrzením žalobce a s dalšími zjištěními. Výslech svědka D. nepotvrdil tvrzení žalobce. Nevěrohodné je i jeho čestné prohlášení obsahově totožné s výpovědí. Žalobce se svou rozsáhlou žalobní argumentací snaží přenést odpovědnost na účetního D., za vedení účetnictví však je odpovědný žalobce a této odpovědnosti jej nezavazuje ani to, pokud vedením účetnictví pověří jiný subjekt. Jednatel žalobce byl povinen vytvořit tomuto jinému pověřenému subjektu potřebné podmínky a jeho činnost kontrolovat.

15. K námitce týkající se bodu E. bod 2/2011 Zprávy – vklady hotovosti do pokladny žalovaný zpochybnil věrohodnost jednatelem žalobce předložené pokladní knihy, která byla tímto správcí daně dodána až v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění s tím, že žalobce předpokládal, že ji jeho účetní správci daně již předložil. Pravým účelem žalobcem dodatečně předložené „skutečné pokladní knihy“ bylo zastření skutečného stavu popsaného v kontrolním zjištění. O účelovosti této „skutečné pokladní knihy“ svědčí mimo jiné vklady na bankovní účet žalobce v celkové výši 4 183 485 Kč (3 000 000 Kč ze dne 30. 12. 2011, 2 800 000 Kč a 10 000 Kč ze dne 31. 12. 2011), které žalobce ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole označil jako půjčky společníka, při ústním jednání konaném dne 2. 7. 2015 uvedl, že částky 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč jsou částku přijatou od rodičů jako dotace pokladny a od otce jako společníka. V rámci vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění však již žalobce uvedl, že jde o fiktivní doklady vyrobené účetním D., které nejsou zaznamenány ve „skutečné pokladní knize“. Vzhledem k tomu, že správce daně vyvrátil tvrzení žalobce o fiktivních účetních zápisech a současně nebylo prokázáno, že se jedná o vklady představující půjčky společníka či převody finančních prostředků z bankovního účtu, učinil žalovaný závěr o tom, že se bezesporu jedná o příjem za poskytnuté služby či dodávky materiálu anebo s účetním vyrovnáním inventarizačního přebytku pokladny.
16. K námitce uvedené pod bodem F. Bod 3/2011 zprávy – vklady hotovosti do banky žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal, že by účetním D. chybně zaúčtované částky jako převod peněz z pokladny na bankovní účet žalobce byly půjčkami jednatele žalobce vůči žalobci. Tuto skutečnost žalobce uvedl až v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění, přičemž dotčené smlouvy o půjčce byly předloženy až v rámci tohoto vyjádření. Pochybnosti o věrohodnosti těchto smluv žalovaný zdůvodnil dotazem, z jakého důvodu žalobce o těchto půjčkách účetního D. neinformoval dříve a proč mu předmětné smlouvy z roku 2011 nepředal. Rovněž účet 36505 by musel v případě pravdivosti žalobcova tvrzení vykazovat odlišný konečný zůstatek. Žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že dotčené vklady hotovosti na bankovní účet žalobce jsou příjmem za poskytnuté služby či dodávky materiálu a nikoliv chybné účetní zápisy.
17. Údaje obsažené v námitce uvedené pod bodem G. Bod 4/2011 Zprávy – příjmový doklad P11304 týkající se duality účetně neprovázání modulů v letech 2010 a 2011, v důsledku které faktura č. 1170710 v hodnotě 459 870,40 Kč byla v roce 2010 evidována jako uhrazená a v roce 2011 jako neuhrazená, byly rovněž žalovaným označeny jako nepravdivé. Uvedené plyne z rozvahy ke dni 31. 12. 2010, kde byly vykázány krátkodobé pohledávky ve výši 2 280 000 Kč, v předvaze roku 2011 byla na účtu 31101 ke dni 1. 1. 2011 vykázána částka 2 279 703,74 Kč, k přetažení výše uvedené faktury do roku 2011 jako neuhrazené tudíž nemohlo dojít, neboť hodnota evidovaných pohledávek vykázaných v uvedené rozvaze a předvaze se shoduje. Pokud by žalovaný přistoupil k tvrzení žalobce, musela by být částka vykázána v rozvaze ve srovnání s částkou uvedenou v předvaze o 459 870,40 Kč nižší. Tímto zjištěním dle žalovaného byla zpochybněna i výpověď a čestné prohlášení účetního D. Neprovázanost modulů žalovaný vyloučil, neboť daňové doklady nelze vypořádat jejich vymazáním, úhrada daného daňového dokladu provedená v účetním období roku 2010 se plynule musela promítnout i do roku 2011, a to jak v modulu „Účetnictví“ (úbytek finančních prostředků) tak v modulu „Fakturace“ (zaplacený daňový doklad). Pokud účetní D. skutečně zjistil omyl, měl správně postupovat tak, aby namísto vytvoření fiktivního dokladu předmětný daňový doklad dodatečně vymazal. Důkazní

návrh výsledkem jednatele spol. MRP – Informatics, spol. s r. o. žalovaný odmítl jako nadbytečný, nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti.

18. K námitce uvedené pod bodem H. Bod 6/2011 Zprávy – akce „Prachatická“ a „Vimperk“ žalovaný uvedl, že svědecká výpověď P. J., který měl akce realizovat, neprokázala, že stavební práce na těchto akcích byly P. J. skutečně realizovány. Žalobce kromě svědecké výpovědi P. J. nepředložil žádné důkazní prostředky, které by konkrétní plnění ze strany dodavatele prokazovaly. Nemohly to prokázat ani důkazní prostředky předložené žalobcem při kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013, o nichž žalobce uvádí, že nebyly v řízení o DPH zpochybněny. Zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH se liší od zákonných podmínek pro uplatnění daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 zákona o dani z přidané hodnoty. Obě daňové kontroly mají odlišný rozsah i předmět, a proto nelze závěry těchto daňových kontrol na sebe vzájemně přenášet a nelze aplikovat zásadu legitimního očekávání. K namítané nutnosti stanovit daň podle pomůcek žalovaný uvedl, že samotné zjištění nedostatků ve vedení účetnictví žalobce nezpůsobuje automatickou nemožnost stanovení daně dokazováním, správce daně nezpochybnil účetnictví žalobce jako celek. Minimálně nutné náklady není možné určit u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním, s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci proto nelze aplikovat žalobcem udávanou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se esenciálních výdajů.
19. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých tvrzeních a závěrech obsažených v žalobě. Rozsah daňové kontroly nebyl v projednávané věci řádně vymezen, neboť správce daně nestanovil skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu kontrolovány. Správce daně v protokolu ze dne 23. 10. 2014 vymezil toliko předmět daňové kontroly, nikoliv její rozsah. Z tohoto důvodu nebyla daňová kontrola zahájena platně v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu, nedošlo tak k přerušení lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Jako omezující shledal žalobce rovněž výklad žalovaného stran jeho možnosti vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění, který je jen jeden a nelze konstatovat, že by existovaly „dílčí“ výsledky kontrolního zjištění. Nic na tom nemění ani skutečnost, že správce daně žalobci možnost vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění poskytl. Žalobce rovněž setrval na tom, že zpráva o daňové kontrole s ním byla projednána vadně, neboť správce daně odmítl reagovat na otázky žalobce a vyžadoval pouze formální podpis zprávy. Uvedený postup je v rozporu se zásadou součinnosti. K odeřpení podpisu zprávy došlo z důvodu její neúplnosti, která je způsobena absencí důkazů o krácení příjmů. Vzhledem k této neúplnosti nebylo lze zprávu o daňové kontrole použít jako relevantní důkaz. Žalobce dále připustil chyby způsobené účetním D., tato pochybení v podobě chybných účetních zápisů ovšem neovlivnila základ daně žalobce. K zápornému stavu účtu Pokladna – 2011 došlo pouze z důvodu nesprávného účtování některých pohybů na účtu externím účetním. Tyto vadné účetní zápisy ovšem nemohou být považovány za důkaz krácení daňových příjmů. Správce daně relevantními důkazy nedoložil krácení zdanitelných příjmů žalobcem. Žalobce dále konstatoval účelovost úvah správce daně o nevěrohodnosti skutečné pokladní knihy vedené jednatelem žalobce. Rozporně zachycená skutečnost v účetnictví žalobce svědčí o vadných účetních zápisech, nikoliv o účelovosti skutečné pokladní knihy. K žalovaným uváděným nepředloženým smlouvám žalobce dále oponoval, že účetní D. o poskytnutých půjčkách věděl, smlouvy však nepožadoval. Účetní vlastním kvalifikovaným rozhodnutím zkrešlil

účetní stav půjček, nikoliv však výsledek hospodaření a základ daně žalobce. Důkazní břemeno ohledně konečného stavu půjček žalobce netížilo, neboť k jeho prokázání nebyl vyzván. Žalobci byla doměřena daň z poskytnutých půjček, které nejsou předmětem daně. Žalovaný neprokázal, že se jedná o příjmy za poskytnuté služby či dodávky materiálu a neunesl tak své důkazní břemeno. Správce daně byl ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen vyvrátit, že se v případě sporných vkladů nejedná o půjčky, žalovaný v tomto směru žádné důkazy nepředložil. K fungování účetním žalobce používaného programu MRP žalobce navrhl vyslechnout experta spol. MRP – Informatics, spol. s r. o. Současně bylo navrženo vyslechnout účetního D., který má být soudem vytěžen k tomu, jakým způsobem v daném případě postupoval. Žalobce s odkazem na průběh daňové kontroly DPH opakovaně konstatoval porušení zásady legitimního očekávání, neboť v řízení o DPH správce daně uznal jako důkaz úhrady žalobcem předloženou „skutečnou pokladní knihu“, předmětem dokazování byly totožné skutečnosti. Žalobce dále odmítl absenci důkazních prostředků prokazujících plnění akcí „Prachatická“ a „Vimperk“, žalobce v daňovém řízení předložil řadu listinných důkazů a dále navrhl několik svědků, tyto svědecké výpovědi ovšem nebyly daňovými orgány provedeny, čímž žalobci znemožnily unést důkazní břemeno.

IV. Obsah daňového spisu

20. Z obsahu daňového spisu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti: Z protokolu správce daně ze dne 23. 10. 2014, č.j. 1881714/14/2201-05408-307292 vyplývá, že uvedeného dne proběhlo jednání, v jehož rámci byla dle § 87 odst.1 daňového řádu zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013. Současně bylo správcem daně dle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013. V rámci tohoto jednání žalobce správci daně předložil účetnictví v elektronické podobě za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013, toto účetnictví bylo doplněno podáním ze dne 4. 11. 2014 a ze dne 20. 1. 2015.
21. Dne 18. 2. 2015 obdržel správce daně na základě vlastní žádosti kopii úředního záznamu o podaném vysvětlení z trestního spisu vedeného ve věci žalobce pod č.j. KRPC-104367/Tč-2014-020181. Z obsahu tohoto úředního záznamu se podává, že společnost žalobce se zabývá stavebnictvím, provádí rekonstrukce budov a obchoduje se stavebním materiálem. Jednatel žalobce vlastní 50 % obchodního podílu této společnosti a za společnost jedná a rozhoduje pouze on. Účetnictví společnosti zpracovává externí účetní P. D., s nímž má ústní dohodu, a který zpracovává i daňová přiznání. Účetnictví za poslední 3 roky je u účetního, starší účetnictví je ve skladu společnosti. Účetní si jednou měsíčně jezdí pro účetní doklady do sídla společnosti. Veškeré platby ve společnosti má na starosti jednatel žalobce. Jednatel žalobce se dále vyjádřil k osobě P. J., tehdejšího jednatele spol. JPT Stavby s. r. o., k němuž uvedl, že tento má vůči společnosti žalobce sedmi miliónový dluh, který postupně splácí. P. J. jednatele žalobce poskytl faktury vystavené spol. OKNA CB, s. r. o., jednalo se o faktury na dodávku oken, které P. J. nepotřebuje a bylo jednatele žalobce nabídnuto, že tyto faktury budou vystaveny na společnost žalobce, v důsledku čehož si bude moci nárokovat odpočet DPH a tato částka bude moci být J. odečtena z dluhu u žalobce. Jednatel žalobce následně porovnáním faktur zjistil, že tyto neodpovídají fakturám reálně vystaveným spol. OKNA CB, s. r. o., přičemž následným ověřením u uvedené společnosti bylo zjištěno, že tyto faktury v účetnictví vedené nemá.

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

Poté byly P. J. dodány nové faktury vystavené spol. OKNA CB, s. r. o. vůči žalobci, které zněly na totožné částky jako předešlé, tyto faktury již jednatel žalobce blíže nezkontroloval a do účetnictví je zařadil.

22. V rámci daňové kontroly byly realizovány výsledky svědků, kteří vypovídali o skutečnostech souvisejících se spoluprací (obchodními vztahy) se společností žalobce. Obsahy jednotlivých svědeckých výpovědí jsou zaznamenány v protokolech o výsleších svědků, jež jsou obsahem daňového spisu. Z těchto výsledků vyplývá, že se jednalo o svědky, jimž jednatel žalobce v rámci své obchodní činnosti poskytoval konkrétní služby, které mu byly těmito svědky částečně hrazeny a částečně byly sponzorovány samotným jednatelem společnosti, který jim na tuto neuhrazenou část pohledávky poskytoval půjčky, které byly následně těmito svědky vráceny převody na bankovní účet žalobce.
23. Obsahem daňového spisu je dále odpověď Policie ČR na výzvu správce daně. V rámci této odpovědi byl konkrétně předložen úřední záznam policie ze dne 4. 12. 2014, související s trestním řízením č.j. KRPC-104367/TČ-2014-020181 vedeném ve věci žalobce, ze kterého se podává, že bylo zajištěno 5 fiktivních faktur z roku 2012, které vůči žalobci jako odběrateli měla vystavit spol. PANEL SERVIS, s. r. o. jako dodavatel. Jednatel této společnosti uvedl, že se společností žalobce začal spolupracovat až v roce 2013, razítko na fakturách není totožné s tehdy užívaným razítkem spol. PANEL SERVIS, s. r. o. Uvedené faktury s největší pravděpodobností vystavil P. J., a to za účelem vylákání nadměrného odpočtu na DPH u společnosti žalobce. Totožná osoba žalobci dodávala faktury, které P. J. vystavoval za společnost OKNA CB s. r. o. za účelem vylákání nadměrného odpočtu DPH společností žalobce, tímto si P. J. měl snižovat svůj závazek vůči jednateři žalobce. Obsahem spisu jsou dále konkrétní faktury vystavené společností PANEL SERVIS, s. r. o. a spol. OKNA CB s. r. o.
24. Dne 2. 7. 2015 proběhlo ústní jednání s jednatelem žalobce před správcem daně, v rámci tohoto ústního jednání se správce daně dotázal na charakter konkrétních účetních dokladů a účetní operace, které nebyly účetnictvím ani jinými doklady blíže objasněny, k těmto jednatelem žalobce uvedl, že o těchto záležitostech nemá tušení, když je řeší účetní společnosti, budou objasněny do 31. 7. 2015. Ke konkrétním dotazům správce daně na pokladní doklad č. P11279 znějící na částku 3 000 000 Kč jednatel žalobce uvedl, že se jedná o dotaci pokladny od rodičů a v případě pokladního dokladu č. P11283 znějícího na částku 2 800 000 Kč, že jde o vklad společníka, otce.
25. Dne 31. 7. 2015 správce daně obdržel od žalobce odpovědi na dotazy vznesené během ústního jednání konaného dne 2. 7. 2015, jejichž součástí jsou mimo jiné kopie smluv o půjčce ze dne 30. 12. 2011 a ze dne 31. 12. 2011 znějící na částku 2 800 000 Kč a 3 000 000 Kč, které věřitel A. B. (nar. 7. 8. 1978) půjčil společnosti žalobce. Jedná se o částky poskytnuté společnosti v případech, kdy na účtu 2011 již není zůstatek pro úhradu závazků společnosti. V rámci této odpovědi jednatel žalobce mimo jiné uvedl, že na straně pokladny je dokladem pro účtování pokladní doklad odsouhlasený jednatelem, pokud na účtu 211 již není zůstatek, je dle pokynu jednatele proveden vklad společníka z vlastních prostředků.
26. Výzvou správce daně ze dne 22. 12. 2015 byl žalobce na základě § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jednalo se o výzvu specifikované skutečnosti za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013. Žalobce byl v případě konkrétních částek vykázaných v účetnictví vyzván, aby prokázal,

že tyto částky byly ve smyslu konkrétních ustanovení zákona o dani z příjmů právnických osob řádně zdaněny či zda se jedná o prostředky z příjmů osvobozených nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně. V případě dalších konkrétních částek byl žalobce vyzván k prokázání, zda tyto částky byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o daních z příjmů.

27. Dne 29. 1. 2016 žalobce v reakci na uvedenou výzvu zaslal správci daně množství příloh vztahujících se k jednotlivým bodům výzvy spolu se stručným úvodem ke každé příloze, z jehož obsahu vyplývá, že jeho autorem je účetní D.
28. Z úředního záznamu správce daně ze dne 12. 5. 2016 vyplývá, že byly převzaty konkrétní důkazní prostředky z kontroly daně z přidané hodnoty, které žalobce v tomto řízení správci daně předložil.
29. Obsahem spisu je dále dokument označený jako kontrolní zjištění ze dne 27. 5. 2016, jehož obsah není součástí spisu.
30. S ohledem na uvedenou skutečnost si krajský soud kontrolní zjištění správce daně vyžádal a tento mu byl dne 25. 2. 2019 zaslán. Uvedený dokument je součástí soudního spisu na č.l. 52. Obsah kontrolního zjištění ze dne 27. 5. 2016 odpovídá co do závěrů týkajících se zdaňovacího období roku 2011 obsahu zprávy o daňové kontrole.
31. Výzvou správce daně ze dne 27. 5. 2016 byl žalobce vyrozuměn o možnosti uplatnit právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, které byly zaslány žalobci datovou schránkou. Této možnosti žalobce využil a dne 2. 8. 2016 se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil. K žalobou sporovanému zdaňovacímu období roku 2011 žalobce uvedl skutečnosti shodné jako v projednávané žalobě. Nejprve zpochybnil pokladní knihu vytištěnou účetním D. z účetního programu, přičemž současně žalobce správci daně předložil vlastní „skutečnou pokladní knihu“, ze které se dle žalobce podává, že záporný stav na pokladně nikdy ve skutečnosti nebyl, když příjmové účetní doklady č. P11177, P11222 a P11272 jsou fiktivní a byly vyrobeny účetním D. Nejednalo se tudíž o skutečný příjem, ale o fiktivní účetní operaci, která neovlivnila výsledkové účty a nedošlo tudíž ke zkreslení hospodářského výsledku ani základu daně. O tuto částku tudíž správce daně neměl zvyšovat výsledek hospodaření. Chybné účtování bylo konstatováno i v případě vkladů hotovosti na účet žalobce, jednalo se o půjčky poskytnuté jednatelem žalobce žalobci, nešlo o převod peněz z pokladny, jako důkazní prostředek žalobce předložil smlouvy o půjčce. Jde opět o účetní chybu, která neovlivnila hospodářský výsledek ani základ daně. Z tohoto důvodu správce daně nemohl zvýšit výsledek hospodaření o částku 4 183 485 Kč. Na podporu svých tvrzení žalobce předložil 26 smluv o půjčce datovaných v průběhu roku 2011 znějících na celkovou částku 4 183 485 Kč. Rovněž v případě dokladu P11304 ze dne 31. 12. 2011 žalobce konstatoval, že jde o doklad fiktivní, vyrobený účetním bez vědomí žalobce. Faktura č. 1170710 byla uhrazena již v roce 2010 P. B. (částku 236 405,40 Kč uhradil P. B. v hotovosti, částku 223 465 Kč si P. B. půjčil od jednatele žalobce soukromě, tuto soukromou půjčku vrátil P. B. jednatele žalobce v roce 2011). Ačkoliv byla tedy faktura uhrazena již v roce 2010, účetní ji do roku 2011 přetáhl jako neuhrazenou, když svůj omyl na konci roku 2011 zajistil, vystavil fiktivní daňový doklad P11304. S ohledem na fiktivní účetní operaci, která neměla vliv na hospodářský výsledek, nebylo ze strany správce daně možné zvýšit výsledek hospodaření žalobce o částku 367 120,40 Kč. K pochybnostem správce daně ohledně faktur č. 054/2011 a č. 058/2011 vystavených P. J. za provedené stavební práce BD Prachatická a BD Vimperk, u nichž dle

správce daně nebylo zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a za jaké období byly provedeny, a u kterých nebyla zjištěna souvislost s jejich úhradou, žalobce uvedl, že částky byly jednatelům žalobce uhrazeny P. J. v hotovosti ze soukromých prostředků jednatele žalobce, účetní uvedenou transakci nesprávně účtoval, když tato měla být účtována jako úhrada dluhu půjčkou společníka. Způsob úhrady není pro posouzení daňové uznatelnosti podstatný a uvedené pochybení nemělo vliv na hospodářský výsledek a základ daně. K rozptýlení pochybností o skutečné realizaci prací na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“ žalobce předložil správci daně smlouvu o dílo ze dne 3. 10. 2011 uzavřenou mezi žalobcem a spol. PEKSTRA spol. s r. o., jejímž předmětem jsou stavební práce na akci Prachatická 6, České Budějovice a smlouvu o dílo ze dne 24. 6. 2011 uzavřenou mezi žalobcem a Společenstvím pro dům ul. Mírová č. 436, jejímž předmětem je dílo pro zadavatele – Rekonstrukce PD Mírová č. 436, Vimperk, a dále navrhl vyslechnout konkrétní svědky. Žalobce dále předložil e-mailovou komunikaci ze dne 11. 7. 2016 vedenou mezi jednatelům žalobce a účetním D., který k dotazu jednatele žalobce ohledně opětovné úhrady faktury vystavené B. uvedl, že přehlédl, že v roce 2010 byla faktura uhrazena a tuto neuhrazenou fakturu nevyřadil z evidence roku 2011, na konci roku věděl, že tuto fakturu nedluží, úhrada v roce 2011 byla jeho chyba.

32. Sdělením ze dne 31. 10. 2016 správce daně reagoval na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. V této reakci správce daně konstatoval, že důkazní prostředek předložený žalobcem spolu s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění v podobě „skutečné pokladní knihy“ považuje za nevěrohodný, vedený cílem zastřít skutečný stav zjištěný správcem daně. Údaje obsažené ve „skutečné pokladní knize“ předložené žalobcem neodpovídají pokladní knize předložené při zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, konkrétně se jedná o splátky (vratky) půjčky společníka, pokladní doklady prokazující vklady dotčených částek nebyly správci daně v průběhu kontroly předloženy. Nezaúčtováním vkladů do pokladny v celkové výši 2 470 161 Kč ve prospěch výnosů žalobce nepřiznal ke zdanění veškeré zdanitelné příjmy, o tuto částku správce daně zvýšil výsledek hospodaření. K vkladům hotovosti na bankovní účet žalobce správce daně poukázal na výstupy ústního jednání ze dne 2. 7. 2015, kdy se jednatele žalobce dotazoval na půjčky společníka zaúčtované v roce 2011 ve výši 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč, k těmto bylo uvedeno, že šlo o půjčky (dotaci pokladny) od rodičů, respektive od otce. Dne 31. 7. 2015 obdržel správce daně od žalobce písemnosti v podobě smluv o půjčce na částku 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč uzavřené mezi žalobcem jako dlužníkem a jednatelům žalobce jako věřitelem. Nejednalo se o půjčky od rodičů, nýbrž o půjčku od jednatele. Uvedené se však neshoduje s elektronickým účetnictvím předloženým žalobcem při zahájení daňové kontroly, v tomto účetnictví nejsou vklady v částkách 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč zachyceny na účtu 36505, ačkoliv ostatní půjčky zachycené v účetnictví žalobce přesně odpovídají pohybům zachyceným na účtu 36505. Konečný zůstatek účtu 36505 představuje částku 6 653 752 Kč, pokud by ovšem dotčené vklady společníka měly být půjčkami, jak uvádí žalobce, musel by být zůstatek účtu 36505 ve výši 13 001 257,30 Kč. V elektronickém účetnictví zcela chybí vratky uvedených částek, které se objevují pouze v soupisu, který žalobce předložil jako „skutečnou pokladnu“. Nezaúčtováním vkladů na bankovní účet v celkové částce 4 183 485 Kč ve prospěch výnosů žalobce nepřiznal ke zdanění veškeré zdanitelné příjmy a o tuto částku mu bude zvýšen výsledek hospodaření. K pokladnímu dokladu P11304 ze dne 31. 12. 2011 na fiktivní částku 367 120,40 Kč, kterou měl účetní D. vyrobit v roce 2011 bez vědomí žalobce, správce daně uvedl, že pokud účetní zapomněl zaúčtovat úhradu zbylé části dluhu související s půjčkou od jednatele žalobce

jako fyzické osoby, pak by chybně vykázaná pohledávka žalobce za P. B. k datu 31. 12. 2010 činila částku 223 465 Kč, nikoliv částku 367 120,40 Kč, jak bylo zaúčtováno pokladním dokladem P11304. Žalobce správci daně nepředložil na podporu svých tvrzení inventarizaci pohledávek k datu 31. 12. 2010, kde by se u daňového dokladu na P. B. nacházela částka 367 120,40 Kč, nikoliv částka 223 465 Kč. Žalobcem předložená e-mailová komunikace s účetním D. je navíc v rozporu s opravenou svědeckou výpovědí P. B. předloženou žalobcem 29. 1. 2016, kde se uvádí, že P. B. uhradil v roce 2011 společnosti žalobce fakturu č. 1170710 ve dvou splátkách v hotovosti, čímž byl dluh vůči žalobci vyrovnán. Nyní ovšem žalobce uvádí, že dluh byl 100 % vyrovnán již v roce 2010. Pokud by si účetní D. vyrobil fiktivní doklad, nemohl by dosáhnout stejného zůstatku v pokladně jako „skutečná pokladní kniha“ předložená žalobcem. K fakturám vystaveným dodavatelem P. J. v celkové výši 810 540 Kč správce daně vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce, dle něhož tyto faktury byly uhrazeny jednatelem žalobce v lednu 2012, a to na základě smlouvy o půjčce uzavřené mezi jednatelem žalobce a P. J. Tyto skutečnosti žalobce uvedl až v reakci na kontrolní zjištění, k výzvě správce daně uvedl pouze to, že úhrada plateb proběhla prostřednictvím nepřirazených plateb z účtu. Úhradu uvedené platby žalobce neprokázal, dodatečně předložené smlouvy o půjčce správce daně označil za fiktivní. Z účetnictví žalobce byl zjištěn celkový závazek vůči P. J. ve výši 891 593 Kč, uvedená částka však neodpovídá žalobcem uváděné částce 810 540 Kč, která měla být uhrazena prostřednictvím půjčky. Žalobcem uváděná půjčka navíc není zachycena v účetnictví žalobce, stejně tak z účetnictví není zřejmé, že úhrada uvedené částky byla v roce 2012 provedena ani to, že by byl v účetnictví evidován neuhrazený závazek. Žalobcem přijaté daňové doklady P. J. vystavené vůči žalobci označil správce daně za fiktivní a v souvislosti s nimi byly žalobcem zaúčtovány konkrétní náklady. Pokud ovšem neproběhla úhrada těchto daňových dokladů, nelze částky zaúčtované do nákladů považovat za prokázané, uvedené částky v konečném důsledku ovlivnily hospodářský výsledek žalobce. Žalobcem navržené výsledky svědků označil správce daně za nadbytečné s ohledem na skutečnost, že v řízení nebyla prokázána úhrada dotčených daňových dokladů. Ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2011 správce daně setrval na svých závěrech učiněných v kontrolním zjištění.

33. Dne 18. 11. 2016 obdržel správce daně žádost žalobce o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, který na základě výše uvedeného sdělení správce daně doznal změn.
34. Na uvedenou žádost správce daně reagoval sdělením ze dne 22. 11. 2016, v němž uvedl, že na základě žalobcem předložených důkazních prostředků došlo ke změně výsledků kontrolního zjištění a do základu daně byly uznány některé náklady, v důsledku čehož se výsledek kontrolního zjištění změnil ve prospěch žalobce, v ostatních bodech ke změně nedošlo. Správce daně s odkazem na § 88 odst. 3 daňového řádu dospěl k závěru, že vzhledem ke změně výsledků kontrolního zjištění ve prospěch žalobce nelze dovozovat situaci, kdy by žalobce s takovou změnou nesouhlasil a předkládal důkazní prostředky ve svůj neprospěch. K části výsledku kontrolního zjištění, která se promítne do následného rozhodnutí správce daně, se žalobce již vyjádřil, proto z důvodu koncentrace řízení není již další vyjádření žalobce možné, neboť by se daňová kontrola v takovém případě stala nekonečnou.
35. Dne 24. 11. 2016 obdržel správce daně vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění, v rámci kterého se žalobce opětovně vyjadřuje k závěrům správce

daně týkajícím se zdaňovacího období roku 2011. Spolu s vyjádřením ke změně výsledku kontrolního zjištění žalobce předložil čestná prohlášení, mezi nimiž i čestné prohlášení účetního žalobce P. D. ze dne 16. 11. 2016, v němž se uvádí, že P. D. nedostatečně komunikoval s jednatelem žalobce a neúčtoval některé účetní případy, jak skutečně proběhly, některé doklady vytvářel bez vědomí jednatele žalobce, aby vytvořil souhlasný stav zůstatku v pokladní knize a v inventuře pokladny, která mu je jednatelem žalobce po skončení roku předávána, ačkoliv věděl, že jednatel žalobce poskytuje společnosti své vlastní peníze formou půjček, do účetnictví společnosti tyto půjčky neúčtoval dle jejich reálného poskytnutí jednatelem žalobce a splácení, neboť k tomu neměl doklady. Po roční účetní závěrce půjčky zpětně doúčtoval, aby souhlasil stav účtů 261 a 21101. Vystavené doklady s jednatelem žalobce chybně nekonzultoval, chybně předpokládal, že vklady hotovosti na bankovní účet převody peněz z pokladny, po skončení každého roku jednatel žalobce účetnímu předložil vlastní pokladní knihu spolu s inventurou peněz v pokladně společnosti, v případě faktury č. 1170710 vystavené P. B. účetní uvedl, že tuto z roku 2010 do roku 2011 chybně přetáhl jako neuhrazenou, ačkoliv tato byla v roce 2010 uhrazena, doklady o úhradě obdržel účetní od jednatele žalobce až poté, co již měl otevřen rok 2011, do roku 2010 úhradu zpětně doúčtoval, ale přetaženou pohledávku zapomněl smazat z roku 2011 a zaúčtoval na ni nesprávně částku 92 750 Kč vloženou nikoliv P. B., ale L. B., čehož si účetní nevšiml, tímto vznikla neuhrazená částka 367 120,40 Kč, účetní dále doznal, že k některým úhradám závazků si pokladní doklady vytvořil sám. Žalobcem byla dále předložena mimo jiné čestná prohlášení L. B., J. Š., P. S., P. K. a J. U., z jejichž obsahu se podává, že v roce 2011 prováděl P. J. práce na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“ pro žalobce.

36. Na toto vyjádření žalobce správce daně opětovně reagoval sdělením ze dne 8. 12. 2016, v němž byla opětovně konstatována koncentrace řízení a z ní plynoucí nemožnost dalšího vyjádření žalobce. I přes toto konstatování se však správce daně v dalším obsahu sdělení k žalobcem namítaným skutečnostem ve vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění vyjádřil. Následná stížnost žalobce proti tomuto postupu správce daně byla správcem daně odložena, neboť nebyl shledán důvod k opatření, o čemž byl žalobce vyrozuměn písemností ze dne 21. 12. 2016.
37. Dne 19. 1. 2017 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, v rámci které zástupkyně žalobce opakovaně požadovala konkrétně vysvětlit závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně v reakci na tyto dotazy odkázal na obsah zprávy o daňové kontrole, s níž byl žalobce před tímto jednáním seznámen.
38. Dne 26. 1. 2017 bylo realizováno pokračování ústního jednání, v rámci kterého zástupkyně žalobce vyjádřila nesouhlas se způsobem projednání zprávy o daňové kontrole, který by měl dle jejího názoru probíhat formou ústního jednání, kdy správce daně je povinen zodpovídat dotazy daňového subjektu. S odůvodněním, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, odmítl žalobce prostřednictvím své zástupkyně zprávu o daňové kontrole podepsat a převzít.
39. Obsahem daňového spisu je dále zpráva o daňové kontrole č.j. 75498/17/2201-62564-307292, jejíž závěry týkající se rozhodného zdaňovacího období roku 2011 (obsažené na straně 1 až 19) korespondují se shora popsány závěry kontrolního zjištění.

40. Platebním výměrem ze dne 27. 1. 2017, č.j. 146476/17/2201-51523-305966 na daň z příjmů právnických osob byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň ve výši 1 487 890 Kč.
41. Platebním výměrem ze dne 27. 1. 2017, č.j. 147004/17/2201-51523-305966 na daň z příjmů právnických osob byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň ve výši 1 984 550 Kč.
42. Platebním výměrem ze dne 27. 1. 2017, č.j. 147792/17/2201-51523-305966 na daň z příjmů právnických osob byla žalobci za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň ve výši 276 526 Kč.
43. Proti uvedeným platebním výměrům žalobce podal dne 7. 3. 2017 odvolání, ve kterém k rozhodnému zdaňovacímu období roku 2011 na základě konkrétních skutečností namítl upření práva na vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nezákonnost dodatečných platebních výměrů a nedodržení zákonnosti při provádění důkazů a jejich vadné hodnocení.
44. V rámci odvolacího řízení došlo k doplnění dokazování, kdy dne 10. 4. 2017 byl k výsledku předvolán tehdejší účetní žalobce, P. D., obsah této svědecké výpovědi je zachycen v protokolu z téhož dne vydaném pod č.j. 920310/17/2201-62564-307292.
45. Výzvou ze dne 1. 11. 2017 uložil žalovaný správci daně doplnit spisový materiál o doplňující výpověď svědka P. J., a to k zakázkám „Prachatická“ a „Vimperk“.
46. Dne 22. 11. 2017 byl v rámci odvolacího řízení vyslechnut P. J., dodavatel žalobce v případě zakázek „Prachatická“ a „Vimperk“, obsah této svědecké výpovědi je zachycen v protokolu z téhož dne vydaném pod č.j. 2200032/17/201-62564-307292.
47. V návaznosti na uvedenou svědeckou výpověď správce daně dne 1. 12. 2017 vyzval spol. RUMPOLD 01 – Vodňany s. r. o. k poskytnutí údajů a vydání listin o tom, zda v roce 2011 odebrali od P. J. na skládce Vodňany stavební odpad. V reakci ze dne 5. 12. 2017 uvedená společnost správci daně sdělila, že žádné odpady předané jejich společnosti P. J. v roce 2011 neeviduje a v této souvislosti nedisponuje žádnými doklady.
48. Dne 1. 12. 2017 správce daně vyzval spol. Městské služby Vimperk s. r. o. k vydání listin a faktur z roku 2011 vydaných na žalobce a poskytnutí údajů, co bylo předmětem dotčené fakturace. K tomu uvedená obchodní společnost dne 5. 12. 2017 doložila objednávku a kopie faktur vydaných na žalobce a uvedla, že se fakturace týkala uložení odpadu, poplatku za odpad, přistavení a odvoz kontejnerů.
49. V rámci odvolacího řízení pak žalovaný pořídil fotokopie nemovitostí, jejichž zateplení měl realizovat P. J. na základě smlouvy o dílo uzavřené se žalobcem.
50. Součástí daňového spisu je též zpráva o daňové kontrole, jejímž předmětem byla kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013. Z výsledku kontrolního zjištění se podává, že za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2011 výše daně stanovená kontrolním zjištěním odpovídala výši daně dle daňového přiznání žalobce.
51. Písemností ze dne 4. 4. 2018 vydanou pod č.j. 15638/18/5200-11431-712136 byl žalobce seznámen s doplněním řízení po podání odvolání a současně byl vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Tohoto práva žalobce využil vyjádřením doručeným žalovanému dne 20. 4. 2018, v němž se vyslovil k hodnocení svědeckých výpovědí svědků D., J. a Š.

52. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce, jímž byl sporován platební výměr za zdaňovací období roku 2011 zamítnuto a napadené rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno. Žalovaný nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce. Odvoláním napadené rozhodnutí nebylo stiženo vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, správce daně měl pro své závěry dostatek důkazů, které byly dále doplněny v řízení odvolacím. Rovněž nedošlo k nesprávnému či neúplnému hodnocení důkazu v podobě svědecké výpovědi účetního D., v této souvislosti žalovaný odkázal na konkrétní ustanovení zákona o účetnictví i obchodního zákoníku, z nichž plyne, že za vedení účetnictví je odpovědný odvolatel, konkrétně jednatel společnosti, a to ačkoliv tímto pověřil třetí osobu. K namítanému upření práva žalobci na vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění žalovaný uvedl, že původní kontrolní zjištění bylo správcem daně na základě vyjádření žalobce k tomuto kontrolnímu zjištění změněno, a to ve prospěch žalobce v bodech, týkajících se zdaňovacích období roku 2012 a 2013, žalobci tedy byla dána možnost se k bodům, na jejichž základě bylo následně vydáno rozhodnutí, vyjádřit, žalobci tudíž nesvědčilo právo se k těmto bodům znovu vyjádřit, i přes uvedené se však správce daně v rámci svého stanoviska ze dne 10. 12. 2016 k vyjádření žalobce ke změněnému výsledku kontrolního zjištění vyjádřil. Z tohoto důvodu nelze navazující platební výměry označit za nezákonné. K námitce týkající se řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole žalovaný konstatoval, že žalobce po správci daně požadoval, aby tento opětovně uváděl své úvahy, které již však byly obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, kterou měl žalobce k dispozici. S odkazem na komentář k daňovému řádu žalovaný dále dovodil, že námitky daňového subjektu lze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole připustit pouze tehdy, pokud tato nebude obsahovat odkazy na protokoly a úřední záznamy v jejich úplnosti. Taková situace však v daném případě nenastala a žalobce nebyl oprávněn při seznámení se zprávou o daňové kontrole zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Důvodnost odepření podpisu zprávy tudíž nebyla dána. V případě bodu 2/2011 zprávy o daňové kontrole se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně o tom, že v případě vkladů na bankovní účet v celkové výši 4 183 485 Kč šlo o výnosy žalobce, které se reálně měly projevit v jeho majetkové sféře. V řízení se neprokázalo tvrzení žalobce, že šlo o fiktivní účetní zápisy a že dané vklady byly ve skutečnosti půjčkami společníka či k převodům finančních prostředků z bankovního účtu. Rovněž v případě bodu 3/2011 zprávy se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně o tom, že v případě částek 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč se jednalo o příjem z činnosti žalobce, nikoliv o žalobcem tvrzené půjčky společníka. V tomto směru žalovaný konstatoval, že byla vyvrácena věrohodnost žalobcem dodatečně předložených smluv o půjčce i čestné prohlášení účetního D. Žalovaný rovněž přisvědčil závěrům správce daně týkajícím se bodu 4/2011 zprávy, který se týkal pohledávky žalobce za dodavatelem P. B., v řízení bylo na základě účetní závěrky roku 2010 a na základě předvahy k roku 2011 prokázáno, že vykázaná částka 2 279 703,74 Kč se v obou těchto případech shoduje. K přetažení uhrazené faktury z roku 2010 do roku 2011, kde byla evidována jako neuhrazená, nedošlo. Žalobcem předložené důkazní prostředky v podobě čestného prohlášení a svědecké výpovědi P. D. a dále v podobě e-mailové komunikace ze dne 11. 7. 2016 v této souvislosti vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodné. V případě bodu 6/2011 zprávy ve věci zakázek „Prachatická“ a „Vimperk“ žalovaný shodně se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky vyvracející pochybnosti správce daně a věrohodně dokládající průběh dotčených obchodních případů tak, jak o nich bylo účtováno. Žalobce neprokázal, jaké konkrétní stavební práce a jakého rozsahu byly P. J. realizovány.

V. Právní hodnocení krajského soudu

53. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].
54. O věci soud rozhodl při jednání konaném dne 27. 3. 2019, na jehož konání bylo stranou žalující trváno. V rámci tohoto jednání zástupkyně žalobce zopakovala důkazní návrhy prezentované v žalobě i v replice k vyjádření žalovaného. Konkrétně byl z její strany navržen výslech svědků J. Š., P. K., P. S., J. U. a L. B., kteří měli prokázat realizaci stavebních prací pro žalobce dodavatelem P. J. a navrhnut byl dále výslech experta společnosti MRP-Informatics, spol s r. o. a účetního P. D., kteří měli prokázat vzájemnou nepropojenost účetních modulů jednotlivých zdaňovacích období, v důsledku které je nutno jednotlivé platby párovat ručně. Návrh na provedení uvedených důkazů krajský soud při jednání zamítl, konkrétní odůvodnění tohoto zamítavého rozhodnutí je obsaženo v dalších částech odůvodnění tohoto rozhodnutí.
55. Žaloba není důvodná.
56. První žalobní námitkou se žalobce vymezuje proti způsobu zahájení daňové kontroly, která dle jeho názoru nebyla platně zahájena, neboť správce daně prvním úkonem vůči žalobci nevymezil rozsah daňové kontroly.
57. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen rozsah a předmět 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.
58. Dle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Dle odst. 3 téhož ustanovení správce daně prověřuje předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu, který lze v jejím průběhu rozšířit či zúžit.
59. Odborná literatura k předmětu a rozsahu daňové kontroly uvádí: „*Ustanovení o daňové kontrole často pracuje s pojmem „předmět kontroly“ a „rozsah kontroly“. Rozdíl lze spatřovat v tom, že zatímco předmět daňové kontroly se zpravidla vztahuje ke konkrétnímu daňovému řízení (konkrétní daň a konkrétní období), rozsah daňové kontroly se vztahuje k členění uvnitř takovéto konkrétní daně či konkrétního období (např. daň z přidané hodnoty lze ve vztahu k rozsahu rozčlenit na daň na vstupu a daň na výstupu či ještě podrobněji jenom na určitý druh přijatých či uskutečněných plnění). [...] Správce daně na začátku kontroly vymezí rozsah této kontroly. Ten se zpravidla odvozuje od předmětu kontroly. Bude-li tak předmětem daňové kontroly například daň z přidané hodnoty za období ledna 2015, bude rozsah kontroly vymezen příkladmo jako rozhodné okolnosti v celém tomto zdaňovacím období (nejširší rozsah), či pouze jako dodání do jiných členských států (užší rozsah).“* (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 85. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání, Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016)

60. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č.j. 1 Afs 19/2004 - 67, 891/2006 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), vyplývá, že je pouze na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu.
61. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu dle daňového řádu. [viz nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 (Sb. ÚS, sv. 30, nálezy č. 63, str. 129, na str. 133)].
62. Z uvedeného vyplývá, že rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. daně daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah, nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) nebo jen odpisy hmotného majetku apod.
63. Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 10. 2014, č.j. 1881914/14/2201-05408-307292 vyplývá, že správce daně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly žalobce jako daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013.
64. Z uvedeného vymezení předmětu daňové kontroly, z něhož se odvozuje její rozsah, vyplývá, že záměrem správce daně byla kontrola celého rozsahu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013. Uvedené lze dovodit ze skutečnosti, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly nevymezil pouze některé skutečnosti vztahující se ke konkrétnímu případu či konkrétní skutečnosti vztahující se k jednomu dodavateli, nýbrž vymezil celý rozsah v podobě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 i 2013.
65. Soud v této souvislosti připomíná, že je pouze na úvaze správce, co bude předmětem daňové kontroly a v jakém rozsahu. Pokud správce daně v projednávané věci v rámci předmětu daňové kontroly, z níž se odvozuje rozsah, nevymezil žádné konkrétní skutečnosti, které měly být předmětem kontroly, je třeba vycházet z premisy, že rozsahem kontroly je kompletně celé zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, tedy veškeré daňově relevantní skutečnosti, které se v rámci uvedených zdaňovacích období udály, a které správce daně vyhodnotil jako nezbytně nutné pro dosažení účelu daňového řádu.
66. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013 tudíž byla správcem daně u žalobce řádně zahájena, neboť z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 10. 2014 je zřejmý jak předmět této daňové kontroly, tak její rozsah, kterým jsou veškeré rozhodné okolnosti v uvedeném zdaňovacím období.
67. Žalobce dále namítá, že mu bylo odepráno právo vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění.

68. Z obsahu daňového spisu, jak byl popsán shora, soud zjistil, že správce daně dne 27. 5. 2016 vydal kontrolní zjištění. Výzvou ze dne 27. 5. 2016 byl žalobce vyrozuměn o možnosti uplatnit právo vyjádřit se k těmto výsledkům kontrolního zjištění, této možnosti pak žalobce využil a dne 2. 8. 2016 se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil. Na základě tohoto vyjádření žalobce došlo k dílčím změnám kontrolního zjištění, a to za zdaňovací období roku 2012 a 2013, kdy správce daně námitkám žalobce obsaženým ve vyjádření částečně vyhověl, přičemž tyto úvahy správce daně se promítly do sdělení ze dne 31. 10. 2016. Dne 18. 11. 2016 obdržel správce daně žádost žalobce o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, který na základě výše uvedeného sdělení správce daně doznal změn. Na uvedenou žádost správce daně reagoval sdělením ze dne 22. 11. 2016, v němž uvedl, že na základě žalobcem předložených důkazních prostředků došlo ke změně výsledků kontrolního zjištění a do základu daně byly uznány některé náklady, v důsledku čehož se výsledek kontrolního zjištění změnil ve prospěch žalobce, v ostatních bodech ke změně nedošlo. Správce daně s odkazem na § 88 odst. 3 daňového řádu dospěl k závěru, že vzhledem ke změně výsledků kontrolního zjištění ve prospěch žalobce nelze dovozovat situaci, kdy by žalobce s takovou změnou nesouhlasil a předkládal důkazní prostředky ve svůj neprospěch. K části výsledku kontrolního zjištění, která se promítne do následného rozhodnutí správce daně, se žalobce již vyjádřil, proto z důvodu koncentrace řízení není již další vyjádření žalobce možné, neboť by se daňová kontrola v takovém případě stala nekonečnou. I přes toto vyjádření správce daně žalobce podal dne 24. 11. 2016 ke změně výsledku kontrolního zjištění vyjádření, na které správce daně opět reagoval sdělením ze dne 8. 12. 2016, v němž se kromě opětovných závěrů o koncentraci řízení k námitkám žalobcem obsaženým ve vyjádření ze dne 24. 11. 2016 vyjádřil a tyto námitky vypořádal i v rámci zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2017.
69. Pokud žalobce namítá, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke změně výsledku kontrolního zjištění, pak s ohledem na shora popsáný průběh daňového řízení tomuto tvrzení přisvědčit nelze. Přestože správce daně sdělením ze dne 22. 11. 2016 žalobce vyrozuměl o tom, že se ke změně výsledku kontrolního zjištění již vyjádřit nemůže, neboť došlo ke změně ve prospěch žalobce, přičemž ve zbytku se žalobce již vyjádřil, žalobce se přesto ke změně výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, a to dne 24. 11. 2016. I na toto vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění správce daně reagoval a se skutečnostmi v tomto vyjádření uvedenými se vypořádal ve sdělení ze dne 8. 12. 2016 a rovněž ve zprávě o daňové kontrole.
70. Žalobce tudíž nebyl nijak na svých právech zkrácen, neboť se ke změně výsledku kontrolního zjištění vyjádřil a na toto jeho vyjádření bylo správcem daně adekvátně reagováno.
71. Přes uvedený závěr považuje soud za vhodné se k otázce vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění včetně jeho změněných částí vymezit.
72. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně daňový subjekt seznámí s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

73. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanoví správce daně na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se daňový subjekt může 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.
74. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 21. 2. 2018, č.j. 9 Afs 305/2016 – 31, 3720/2018 Sb. NSS, k právní úpravě obsažené v § 88 daňového řádu uvedl: „*Uvedená právní úprava vznikla na základě předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který neobsahoval tak podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly. Úprava směřuje v první řadě k tomu, aby zajistila práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně dovozuje daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatkami z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatek relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu.*”
75. Podstata formalizovaného procesu obsaženého v § 88 daňového řádu tudíž spočívá ve snaze zajistit daňovému subjektu právo seznámit se s poznatkami daňové kontroly a umožnit mu doplnit dokazování tak, aby byla prokázána jeho tvrzení. Z daňového řádu pak jednoznačně nevyplývá, jak má správce daně postupovat poté, kdy na základě vyjádření daňového subjektu dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění. Krajský soud na základě práva daňového subjektu navrhnout doplnění změněného výsledku kontrolního zjištění vyplývajícího z § 88 odst. 3 daňového řádu dospěl k závěru, že správce daně by měl postupem dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu daňový subjekt s tímto změněným výsledkem kontrolního zjištění seznámit a umožnit mu nově se vyjádřit a podat návrhu na doplnění pouze v té části kontrolního zjištění, v rámci které došlo na základě vyjádření daňového subjektu ke změně. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt již dostal možnost vyjádřit se k těm částem kontrolního zjištění, které nedoznaly změny, a bylo mu umožněno navrhnout doplnění těchto částí daňové kontroly, bylo tím naplněno jeho právo seznámit se s poznatkami daňové kontroly a bylo mu umožněno navrhnout doplnění dokazování. Vzhledem k tomu, že právo daňového subjektu ve vztahu k nezměněným částem kontrolního zjištění bylo tímto vyčerpáno, není důvod, pro který by bylo nutné daňovému subjektu znovu poskytovat možnost se k nezměněným částem daňové kontroly vyjadřovat a tyto doplňovat. (pozn. zvýraznění doplněno soudem)
76. Žalobou je dále namítáno neprojednání zprávy o daňové kontrole, správce daně dle žalobce odmítl věcně reagovat na dotazy žalobce, který požadoval, aby předložil konkrétní důkazní prostředky, na základě kterých dospěl ke konkrétním závěrům ve zprávě. Z tohoto důvodu žalobce odmítl zprávu podepsat a navrhl její doplnění a následně opětovné projednání.
77. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu podepisuje zprávu o daňové kontrole 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.

78. Podle odst. 6 uvedeného ustanovení nemá odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
79. Z obsahu daňového spisu soud zjistil, že obsah zprávy o daňové kontrole odpovídá závěrům kontrolního zjištění v jeho změněné podobě ze dne 22. 11. 2016. Žalobce byl s kontrolním zjištěním, správce daně, se stanoviskem správce daně k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění i se stanoviskem správce daně k vyjádření žalobce ke změněnému výsledku kontrolního zjištění seznámen, a to nejpozději dne 10. 12. 2016, přičemž závěry veškerých uvedených písemností byly promítnuty do obsahu zprávy o daňové kontrole v jejích částech 2 až 4.
80. Z obsahu protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2017 soud zjistil, že zástupkyně žalobce správci daně pokládala dotazy týkající se obsahu zprávy o daňové kontrole, kdy požadovala, aby správce daně v obsahu zprávy dohledal konkrétní jí dotazované skutečnosti. Veškeré dotazy zástupkyně žalobce byly směřovány k obsahu zprávy o daňové kontrole. Zástupkyně žalobce dále polemizovala se závěry správce daně o účelovosti čestného prohlášení účetního D. a dotazovala se, z jakého důvodu nebyl účetní správcem daně vyslechnut. Správce daně k dotazům zástupkyně žalobce opakovaně odkázal na obsah zprávy o daňové kontrole. Zástupkyně žalobce dále v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole sama pokládala dotazy přítomnému jednateři žalobce, který na ně odpovídal. Na základě tohoto postupu strany žalující správce daně přerušil jednání s tím, že průběh projednání zprávy, v rámci kterého zástupkyně žalobce pokládala dotazy přítomnému jednateři žalobce, bude konzultovat s právníčkou, zda se nejedná o skrytou svědeckou výpověď. V rámci navazujícího jednání dne 26. 1. 2017, v rámci kterého bylo pokračováno v projednání zprávy o daňové kontrole, probíhal dialog mezi zástupkyní žalobce a správcem daně o způsobu, jakým by měla být zpráva o daňové kontrole projednána.
81. Nejvyšší správní soud se k průběhu projednání zprávy o daňové kontrole vyjádřil ve svém rozhodnutí ze dne 31. 2. 2018, č.j. 9Afs 305/2016 – 31, 3720/2018 Sb. NSS, v němž uvedl: „*Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu*

s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.”

82. Z obsahu protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyplývá, že zástupkyně žalobce opakovaně namítala, že z provedeného dokazování nebylo zjištěno, že by vklady hotovosti do pokladny uvedené v bodu 2 roku 2011 představovaly tržby. V této souvislosti pak zástupkyně žalobce správce daně vyzývala, aby jí předložil důkazní prostředek, který toto prokazuje. Zástupkyně žalobce pak rovněž namítla nesprávné hodnocení čestného prohlášení účetního D., který měl být dle jejího názoru správcem daně vyslechnut.
83. Uvedené námitky nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole považovat za relevantní. Žalobci byla dána možnost se vyjádřit k výsledkům kontrolního zjištění, tedy i k závěrům správce daně učiněným v rámci zdaňovacího období roku 2011, tohoto žalobce využil, když dne 2. 8. 2016 vyjádření ke kontrolnímu zjištění podal. Ze strany žalobce pak bylo podáno i vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění, přestože se změny rozhodného zdaňovacího období roku 2011 netýkaly. Námitkám vztahujícím se ke zdaňovacímu roku 2011 správce daně nevyhověl, což se promítlo jak do závěrů kontrolního zjištění, tak do zprávy o daňové kontrole. Pokud tedy žalobci byla dána možnost se ke kontrolním zjištěním za zdaňovací období roku 2011 vyjádřit a správce daně na toto vyjádření a v něm obsažené námitky reagoval, je nutno označit žalobcem vznášené námitky během projednání zprávy o daňové kontrole za irelevantní a správce daně neměl povinnost tyto námitky vypořádávat.
84. Jak vyplývá z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, za relevantní lze při projednání zprávy o daňové kontrole považovat pouze takové námitky daňového subjektu, které směřují proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo námitky týkající se toho, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Žádné takové námitky však žalobcem uplatněny nebyly, a proto nelze dospět k závěru, že zpráva o daňové kontrole s žalobcem nebyla řádně projednána.
85. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně projednána, žalobce měl možnost se k jejímu obsahu vyjádřit, tohoto svého práva žalobce využil, když bylo akceptováno i jeho vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Správce daně se s námitkami obsaženými ve vyjádření žalobce řádně vypořádal prostřednictvím svých sdělení, jejichž obsah se promítl do zprávy o daňové kontrole. Námitky vznesené žalobcem během závěrečného seznámení žalobce s obsahem zprávy o daňové kontrole již správcem daně

vypořádány byly a jejich vypořádání je obsahem zprávy o daňové kontrole. Námitky tohoto charakteru již správce daně nebyl povinen znovu vypořádávat, neboť se nejednalo o námitky směřující proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy v podobě odkazů na protokoly či úřední záznamy. Z obsahu námitek vznesených zástupkyní žalobce při projednání zprávy je zřejmé, že jimi je sporováno, jakým způsobem správce daně hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a k jakým závěrům na základě tohoto hodnocení dospěl. Zástupkyně žalobce se tak fakticky snažila opětovně vznášet námitky do závěrů kontrolního zjištění, což bylo v uvedené fázi daňového řízení nepřipustné.

86. Na základě uvedeného soud uzavírá, že zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem řádně projednána. Námitky žalobce, na základě kterých odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, směřovaly do žalobcem tvrzeného nedostatečného odůvodnění kontrolního zjištění a vysvětlení sporných otázek. Takové námitky by však mohly být důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole pouze v případě, pokud by vytýkané vady byly skutečně tak závažné, že by činily výsledek kontrolního zjištění a na něj navazující zprávu nesrozumitelnou, neboť by daňový subjekt vůbec nevěděl, k čemu se má vyjadřovat. Tím by mu skutečně bylo upřeno právo na spravedlivý proces. Zpráva o daňové kontrole je však naprosto srozumitelná, je v ní rekapitulován výsledek kontrolního zjištění za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období, jakož i hodnocení důkazů. Ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období roku 2011 jsou v ní obsaženy rozhodné skutečnosti, z nichž správce daně ve svých závěrech vycházel. Jsou v ní obsaženy důvody, pro které nebyly žalobcem udáváná tvrzení a důkazy, jimiž měl být prokázán původ jednotlivých vkladů, jakož i výdajů, shledány věrohodnými a průkaznými. O srozumitelnosti zprávy o daňové kontrole pak svědčí i samotný rozsah a obsah odvolacích námitek žalobce, kterými se závěry obsaženými ve zprávě o daňové kontrole polemizuje.
87. Zpráva o daňové kontrole tak byla se žalobcem řádně projednána a ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu se stala řádným odůvodněním následně vydaných platebních výměrů.
88. Další žalobní námitkou žalobce ohradil proti hodnocení provedených důkazů správcem daně, a to konkrétně hodnocení svědecké výpovědi účetního D. Ten nebyl dobrým účetním a na základě jeho neodbornosti docházelo k dorovnávání různých pokladních dokladů dodatečným zaúčtováním a k fiktivnímu vystavování těchto dokladů, aniž by jej zajímal faktický stav pokladny, o kterém vedl záznam pouze jednatel žalobce vlastní pokladní knihou. Správce daně měl při hodnocení důkazů uvedené skutečnosti vzít na zřetel a ve svých závěrech je zohlednit.
89. Krajský soud na základě obsahu svědecké výpovědi účetního D. provedené v rámci odvolacího řízení dne 10. 4. 2017 (protokol č. j. 920310/17/2201-62564-307292) a na základě obsahu jeho čestného prohlášení, které žalobce spolu s ostatními čestnými prohlášeními dalších subjektů správci daně předložil dne 24. 11. 2016, dospěl k závěru, že jak uvedená svědecká výpověď, tak čestné prohlášení jsou nevěrohodné, rozporné s tvrzeními žalobce. O této nevěrohodnosti svědčí například obsah odpovědi jednatele žalobce na dotazy správce daně vznesené během ústního jednání konaného dne 2. 7. 2015, jednatel žalobce v rámci této odpovědi mimo jiné uvedl, že na straně pokladny je dokladem pro účtování pokladní doklad odsouhlasený jednatelem, pokud na účtu 211 již není zůstatek, je dle pokynu jednatele proveden vklad společníka z vlastních prostředků.

Z uvedeného je zřejmé, že účetní zápisy do pokladny na účet 36505 měl účetní D. provádět na základě pokynů jednatele, podle jím odsouhlasených dokladů. O této praxi svědčí i skutečnost, že jednatel žalobce během ústního jednání dne 2. 7. 2015 uvedl, že částky 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč jsou částky přijaté od rodičů jako dotace pokladny a od otce jako společníka. Vzhledem k tomu, že jednatel žalobce měl zcela konkrétní povědomí o tom, o jaké částky se jednalo a jaký byl jejich původ, považuje soud žalobní tvrzení o tom, že účetní D. vytvářel účetní doklady znějící na shora uvedené částky a smlouvy o půjčkách na tyto částky z vlastní iniciativy a bez vědomí jednatele žalobce, za účelové, vedené snahou přenést vlastní odpovědnost za chybně vedené účetnictví na externího účetního.

90. Rovněž další sporná zjištění, která byla žalovaným promítnuta pod body 52 a 53 napadeného rozhodnutí, a která mají oporu v daňovém spisu, vedou soud k závěru o nevěrohodnosti tvrzení účetního D. prezentovaných tímto v průběhu daňového řízení.
91. Podle § 5 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Podle odst. 2 se účetní jednotka pověřením podle odstavce 1 nezabývá odpovědností za vedení účetnictví.
92. Žalobce se tudíž nemůže zbavit odpovědnosti za vedení svého účetnictví tvrzením, že jej chybně vedla třetí osoba, v daném případě tedy ústně pověřený účetní D. Uvedený závěr potvrzuje také judikatura Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně rozhodnutí ze dne 13. 1. 2012, č.j. 5 Afs 4/2011 – 50, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Není rozhodné ani to, zda bývalá účetní vykonávala pro stěžovatele vedle vedení účetnictví i jiné činnosti při sjednávání zakázek a zda v rámci této činnosti vystavovala účetní doklady na neexistující obchody. Ani protiprávní jednání třetí osoby spočívající ve zfalšování účetních dokladů, které byly zahrnuty do účetnictví daňového subjektu, totiž nezabývá daňový subjekt odpovědností za řádné vedení účetnictví v tom smyslu, že daňový subjekt nese daňové následky, pokud účetnictví řádně vedeno není. Této odpovědnosti se nelze zbavit tvrzením, že původcem nepravých účetních dokladů, které měly prokazovat pouze předstírané obchody, nebyl daňový subjekt, ale jiná osoba. Byť se tedy Nejvyšší správní soud, jak vyplývá z dalšího výkladu, v podstatných rysech rozešel s argumentací městského soudu, nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, podle níž stěžovatel neodpovídá za daňové následky spojené s nesprávným vedením účetnictví, neboť se na falšování účetních dokladů nepodílel. Uvedenou stížní námitku proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.“*
93. Hodnocení svědecké výpovědi účetního D. daňovými orgány považuje soud za správné, korespondující se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu. Toto hodnocení bylo správcem daně i žalovaným provedeno na základě důkazů a zjištění realizovaných v rámci daňového řízení. Daňové orgány dostatečně určité a srozumitelně vyložily, ke kterým důkazním prostředkům se při svém rozhodování přiklonily a z jakého důvodu tak učinily, rovněž uvedly konkrétní důvody, pro které označily žalobcem předložené důkazy v podobě čestného prohlášení účetního D. a jeho svědeckou výpověď, za nevěrohodné, tímto daňové orgány plně naplnily zákonné požadavky na hodnocení důkazních prostředků.

94. K žalobcem předloženému čestnému prohlášení účetního D. soud poznamenává, že čestné prohlášení nepředstavuje v daňovém řízení řádný důkaz – skutečnost jím nemůže být prokázána – pouze osvědčena. (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 77/2005 – 43, 1049/2007 Sb. NSS).
95. V další žalobní námitce jsou zpochybňovány závěry správce daně, resp. žalovaného, týkající se bodu 2/2011, a to vkladů hotovosti do pokladny zaúčtovanými pokladními doklady (vklady hotovosti) na účet MD21101 (pokladna) znějícími na částku 50 000 Kč, 50 000 Kč, 870 161 Kč a 1 500 000 Kč, celkem tedy 2 470 161 Kč. Vzhledem k tomu, že správce daně v průběhu daňového řízení nezjistil, že vklady jednotlivých částek se vztahují k vkladům (půjčkám) společníka do pokladny či k převodům finančních prostředků z bankovního účtu žalobce do pokladny, dospěl správce daně k závěru, že nezaúčtováním uvedených vkladů do pokladny ve prospěch výnosů žalobce nepřiznal ke zdanění veškeré zdanitelné příjmy a o částku 2 470 161 Kč byl zvýšen žalobcův výsledek hospodaření.
96. Žalobce s uvedenými závěry nesouhlasí a uvádí, že žalovaný neprokázal, že příjmové doklady v celkové částce 2 470 161 Kč jsou předmětem daně. K uvedeným částkám žalobce sdělil, že se jedná o částky fiktivní, které byly účetním D. zaúčtovány jím vytvořenými fiktivními doklady. Fiktivnost uvedených částek žalobce dokládá „skutečnou pokladní knihou“ vedenou jednatelem žalobce.
97. V první řadě je třeba uvést, že žalobce v reakci na výzvu správce daně ze dne 22. 12. 2015, jejímž prostřednictvím byl vyzván, aby prokázal, že shora uvedené částky byly řádně zdaněny nebo že se jedná o finanční prostředky z příjmů osvobozených nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně, se k uvedené záležitosti vůbec nevyjádřil a jako důkazní prostředky předložil účetní operace zachycující pohyby na účtu 261 a uvedl, že dle jeho názoru lze činit vklady a výběry dle uvážení oprávněné osoby tak, aby nevznikal záporný stav pokladny v rámci inventarizace na konci kalendářního roku. Žalobce tudíž v odpovědi na výzvu správce daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu relevantnost uvedených účetních zápisů nijak nezpochybňoval. K tomuto přistoupil až v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, kde uvedl, že dotčené pokladní doklady jsou fiktivní, přičemž fiktivnost těchto dokladů osvědčuje „skutečná pokladní kniha“ jednatele žalobce, čestné prohlášení účetního D. a bankovní výpisy osvědčující výběry hotovosti z bankovního účtu žalobce nasčítané a zaúčtované pokladním dokladem P11272 (doklad ze dne 30. 12. 2011 znějící na částku 1 500 000 Kč).
98. K relevantnosti čestného prohlášení účetního D., které koresponduje s jeho svědeckou výpovědí ze dne 10. 4. 2017, se soud vyjádřil již shora, proto pouze ve stručnosti konstatuje, že jej s ohledem na jeho nevěrohodnost nepovažuje za řádný důkaz osvědčující žalobcem tvrzené skutečnosti. Vzhledem k tomuto závěru soud nevěřil ani tvrzení svědka D., který uvedl, že odsouhlasoval účetní stav pokladny s fyzickým stavem hotových peněz podle fyzické pokladní knihy vedené jednatelem žalobce.
99. Obdobný závěr soud učinil i ve vztahu k žalobcem dodatečně předložené „skutečné pokladní knize“. Předně je třeba konstatovat, že tento důkazní prostředek byl žalobcem předložen až dne 2. 8. 2016 v rámci reakce na výsledky kontrolního zjištění správce daně. Sama tato skutečnost svědčí o účelovosti tohoto důkazního prostředku, jímž se žalobce

snaží zhojit zjištění správce daně, jak ostatně správně konstatovaly též daňové orgány, s nimiž se soud ztotožňuje. Žalobce měl možnost tuto „skutečnou pokladní knihu“ předložit již při zahájení daňové kontroly, k tomu však nedošlo a k jejímu předložení došlo v rámci reakce na kontrolní zjištění správce daně. Tvzení žalobce, dle něhož spoléhal na to, že účetní D. tuto knihu předložil, nepovažuje soud za věrohodné, v průběhu daňového řízení nebylo osvědčeno, že by účetní touto knihou disponoval. Přestože jednatel žalobce se správcem daně opakovaně jednal, o existenci knihy se nikdy nezmínil a tuto předložil až jako reakci na výsledek kontrolního zjištění. Uvedené zcela jistě svědčí o účelovém dodatečném vytvoření této pokladní knihy žalobcem, aby tím zhojil závěry správce daně učiněné v kontrolním zjištění. O nevěrohodnosti této pokladní knihy svědčí také rozpory, které panují mezi tímto důkazním prostředkem a mezi účetnictvím předaným správci daně při zahájení daňové kontroly. V této souvislosti lze opět poukázat na již zmiňované pokladní doklady znějící na částky 3 000 000 Kč a 2 800 000 Kč, u nichž jednatel žalobce při jednání před správcem daně dne 2. 7. 2015 uvedl, že se jedná o dotaci pokladny ze strany rodičů a vklad společníka – otce. V rámci vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění žalobce uvedl, že jde o fiktivní doklady vyrobené účetním D., které nejsou zaznamenány ani v tzv. „skutečné pokladní knize“. Rovněž další zjištění uvedená žalovaným pod body 86 až 89 svědčí o tom, že žalobcem dodatečně předložená „skutečná pokladní kniha“ není věrohodným důkazním prostředkem. K tomu lze zmínit např. žalobcem poukazované půjčky a splátky půjček společníka, které ačkoliv jsou obsaženy v žalobcem dodatečně předložené „skutečné pokladní knize“, tak nejsou nijak zachyceny v účetnictví žalobce předloženém při zahájení daňové kontroly. Žalobce v průběhu daňové kontroly žádným způsobem neozřejmil, z jakého důvodu účetní D. nezaúčtoval přijetí (vratku) půjčky. Ve vztahu k účetnímu D. žalobce pouze setrvale tvrdil, že si vytvářel fiktivní doklady, z jakého důvodu však nezaúčtoval vratku půjček, žalobce nevysvětlil. Právě uvedené rozpory předloženého účetnictví a „skutečné pokladní knihy“ opět svědčí o účelovosti této dodatečně předložené pokladní knihy žalobce. K totožnému závěru dospěl správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí na základě údajů o půjčkách a vrátkách půjček obsažených v žalobcem předložené „skutečné pokladní knize“ vysledoval, že dle těchto záznamů by žalobce musel vracet o 361 930,50 Kč více, než činil jeho dluh, přičemž počáteční stav účtu žalobce převzal z účetnictví předloženého při zahájení daňové kontroly, které daňové orgány shledaly relevantním, jak plyne z obsahu zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí. I tato skutečnost vedla žalovaného k závěru o nevěrohodnosti žalobcem dodatečně předložené „skutečné pokladní knihy“. Účelovost „skutečné pokladní knihy“ lze dovodit i z pokladního dokladu P11287 znějícího na částku 644 220 Kč, u tohoto pokladního dokladu žalobce nejprve tvrdil, že se jednalo o vklady zaměstnance L. B. na účet 324 03, avšak následně bylo zjištěno, že šlo o odvod z pokladny, proto bylo účtování opraveno na účet 261, uvedené vklady hotovosti na bankovní účet tudíž představovaly odvody hotovosti z pokladny. V rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění však žalobce k uvedeným částkám sdělil, že šlo o půjčky společníka, přičemž k částkám 30 000 Kč, 28 300 Kč a 357 900 Kč žalobce předložil smlouvy o půjčce, k částce 228 000 Kč nikoliv. Další změna postoje žalobce k charakteru částky 644 220 Kč svědčí o nevěrohodnosti jím předložené „skutečné pokladní knihy“. Stejný závěr učinil i žalovaný pod body 87 až 89 napadeného rozhodnutí, kde shora uvedenou argumentaci zpochybnil věrohodnost „skutečné pokladní knihy“, žalovaný žalobci nekladl za vinu neunesení důkazního břemene ve vztahu k částce 228 000 Kč, nýbrž pouze demonstroval případ,

který zakládá nevěrohodnost uvedeného důkazního prostředku. Krajský soud se se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí, jimiž dokládá nevěrohodnost „skutečné pokladní knihy“ zcela ztotožňuje, tyto závěry mají oporu v dokazování provedeném v rámci daňového řízení.

100. V projednávané věci soud neshledal ani porušení zásady legitimního očekávání, kterou žalobce namítá ve vztahu k daňové kontrole daně z přidané hodnoty, kde byla dle žalobce jeho „skutečná pokladní kniha“ vyhodnocena jako věrohodná a správce daně dospěl k závěru, že žalobce na základě doložených důkazních prostředků prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Kromě toho, že žalobce krajskému soudu v této souvislosti nepředložil žádné relevantní důkazy, je nutno zdůraznit, že řízení o daňové kontrole daně z přidané hodnoty a řízení o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob jsou samostatná daňová řízení, prokazuje skutečnosti, k nimž byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení s odlišným předmětem. Krajskému soudu v tomto řízení nepřisluší hodnotit důvody, pro které místně příslušný správce daně prokázal oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet.
101. Daňový doklad P11272 ze dne 30. 12. 2011 znějící na částku 1 500 000 Kč správce daně vyhodnotil jako nezaúčtovaný vklad do pokladny ve prospěch výnosů žalobce. K tomuto pokladnímu dokladu žalobce zprvu uváděl, že jde o fiktivní doklad, ke kterému nebyly předloženy žádné přílohy (vyjádření žalobce ze dne 2. 8. 2016 ke kontrolnímu zjištění správce daně), následně ovšem uvedl, že se jedná o doklad zahrnující skutečné výběry z jeho bankovního účtu (vyjádření žalobce ze dne 24. 11. 2016 ke změně výsledku kontrolního zjištění), v žalobě se pak žalobce k fiktivnosti dokladu P11272 nevyjadřuje a za fiktivní označuje pouze částku 1 500 000 Kč. Uvedená rozpornost opět nasvědčuje účelovosti tvrzení žalobce reagujícího na výsledky kontrolního zjištění správce daně. Tuto účelovost pak podporuje i skutečnost, že žalobce sám doznal, že doklady o výběru hotovosti z bankovního účtu ani doklady prokazující vklad výběrů do pokladny nedisponuje. Částka 1 500 000 Kč navíc nekoresponduje s částkou 1 092 000 Kč odpovídající úhrnu dotčených výběrů z bankovního účtu.
102. Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, dle něhož předložením účetnictví unesl své prvotní důkazní břemeno.
103. V obecné rovině lze uvést, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle které má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 – 119, 1572/2008 Sb. NSS k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení uvedl, že: *“Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předešle, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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. Ne každá chyba v účetnictví proto*

bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

104. Uvedený soud v dalším rozhodnutí ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010 – 117 dále konstatoval, že: *“Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu.”*

105. Pokud tedy správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu průkazné, věrohodné, úplné nebo správné, přesouvá se důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.

106. Správce daně výzvou ze dne 22. 12. 2015 na základě § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu žalobce vyzval, aby prokázal, že částky 50 000 Kč, 50 000 Kč, 870 161 Kč a 1 500 000 Kč, související s vkladem hotovosti do pokladny v průběhu zdaňovacího období roku 2011, byly řádně zdaněny či zda se jedná o finanční prostředky od daně z příjmů osvobozené, a to na základě konkrétních skutečností promítnutých na straně 10 a 11 výzvy, zjištěných správcem daně z dosud předložených důkazních prostředků. Uvedené skutečnosti se žalobci v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, a to ani shora uvedenými důkazními prostředky, jejichž věrohodnost a průkaznost byla daňovými orgány vyvrácena a současně nebylo prokázáno ani žalobcovo tvrzení, že jde o fiktivní částky. Žalobce tudíž neunesl své důkazní břemeno, které na něj na základě správcem daně vyjádřených pochybností přešlo. V řízení nebylo prokázáno, že dotčené vklady hotovosti do pokladny byly půjčky společníka či že by dotčené vklady byly převody finančních

prostředků z bankovního účtu. Jednalo se tudíž o výnosy, jež se měly projevit v majetkové sféře žalobce.

107. Na základě skutečností shora uvedených dospěl soud k závěru, že v řízení nebylo prokázáno, že by vklady hotovosti do pokladny v částkách 50 000 Kč, 50 000 Kč, 870 161 Kč a 1 500 000 Kč představovaly vklady společníka do pokladny či že by šlo o převody finančních prostředků z bankovního účtu žalobce, z tohoto důvodu soud shodně s daňovými orgány naznal, že muselo jít o příjem z činnosti žalobce, který nebyl přiznán ke zdanění.

108. V žalobě jsou dále zpochybněny závěry správce daně a žalovaného stran bodu 3/2011 zprávy o daňové kontrole. V tomto případě se jednalo o vklady hotovosti na bankovní účet žalobce v celkové částce 4 183 485 Kč, přičemž z žalobcem předloženého účetnictví bylo daňovými orgány zjištěno, že uvedené vklady souvisí s výběry hotovosti z pokladny.

109. V první řadě je třeba opět uvést, že žalobce k výzvě správce daně týkající se původu částek vložených na bankovní účet žalobce, uvedl, že peníze na účet vkládal jednatel a oprávněná osoba. Až na základě výsledků kontrolního zjištění - kde správce daně učinil závěr, že vzhledem k tomu, že ve dnech faktického vkladu peněz na bankovní účet nebylo v pokladně dostatek hotovosti, aby mohlo dojít k pouhému převodu peněz z pokladny na účet, muselo se jednat o vklad hotovosti související s příjmem za poskytnuté služby nebo za dodaný materiál - žalobce přišel s novým tvrzením, že vklady na bankovní účet představovaly půjčky společníka. Již tato časová souvislost vede soud k závěru, že žalobcem v této souvislosti dodatečně předložené smlouvy o půjčce jsou doplňkově účelově vytvořené důkazní prostředky, které mají zastříti skutečný původ částek vložených na bankovní účet žalobce. Totožný závěr učinil i žalovaný v napadeném rozhodnutí a krajský soud se s tímto hodnocením žalobcem předložených smluv o půjčce zcela ztotožňuje.

110. Fiktivnost uvedených smluv žalovaný dovodil z rozporů žalobcem dodatečně předložené „skutečné pokladní knihy“ odrážející existenci těchto smluv s účetnictvím žalobce předloženým při zahájení daňové kontroly. Žalovaný zcela správně konstatoval, že účetní D. neměl důvod, pro který by dotčené vklady jako půjčky společníka nezaúčtoval, přičemž jednatel žalobce měl možnost dotčené smlouvy o půjčce účetnímu v této souvislosti předložit, což však bez jakéhokoliv relevantního důvodu neučinil a účetního o dotčených půjčkách neinformoval. Rovněž účet 36505 – Půjčky společníka by v případě pravdivosti tvrzení žalobce musel vykazovat odlišný zůstatek. Tvrzení žalobce nedokládají ani „skutečná pokladní kniha“ ani výpověď svědka D., které daňové orgány a shodně s nimi i krajský soud (viz shora) osvědčily za nevěrohodné. Žalobce tudíž v řízení nijak neprokázal jím tvrzenou skutečnost, že vklady na bankovní účet žalobce blíže specifikované pod bodem 3/2011 zprávy (bod 98 až 102 napadeného rozhodnutí) představovaly půjčky společníka a nikoliv příjem z činnosti žalobce. Správce daně i žalovaný totožný závěr řádným a srozumitelným způsobem odůvodnily jak ve zprávě o daňové kontrole tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

111. Rovněž v případě příjmového pokladního dokladu P11304 ze dne 31. 12. 2011 znějícího na částku 367 120,40 Kč, který je předmětem zjištění správce daně v bodu 4/2011

zprávy o daňové kontrole žalobce opět argumentuje absolutní odpovědností účetního D., který dle jeho tvrzení nesprávně „přetáhl“ fakturu č. 1170710 vystavenou v roce 2010 znějící na částku 367 120,40 Kč (výměna oken a zateplení žalobcem pro P. B.) do roku 2011 jako neuhrazenou, přestože tato byla v roce 2010 uhrazena. Účetní D. úhradu uvedené faktury v modulu roku 2010 zaúčtoval až po převodu neuhrazených pohledávek do modulu roku 2011, v okamžiku přechodu na rok 2011 tak byla uvedená faktura jako neuhrazená jak v modulu roku 2010 tak v modulu roku 2011. Žalobce tvrdí, že účetní systém používaný účetním D. nedisponuje moduly, které by byly automaticky provázané, a sám nepáruje platby z jednoho roku do druhého.

112. V rámci svědecké výpovědi P. B. ze dne 15. 6. 2015 tento svědek sdělil, že faktura č. 1170710 zněla na částku 459 870,40 Kč, její část ve výši 236 405,40 Kč byla uhrazena svědkem hotově v roce 2010, zbylá část byla uhrazena půjčkou od jednatele žalobce, tuto půjčku svědek jednatelem vrátil v dubnu 2011. Dne 31. 12. 2011 svědek žalobci žádnou částku hotově nehradil. V návaznosti na tuto svědeckou výpověď, které žalobce ani jeho zástupkyně nebyli přítomni, žalobce v odpovědi na výzvu správce daně předložil tomuto písemnost – „oprava svědecké výpovědi pana P. B.“ tímto svědkem podepsanou, kde označil svou předchozí výpověď za chybnou a uvedl, že žalobci v roce 2010 neuhradil v hotovosti žádnou částku a v roce 2011 uhradil shora označenou fakturu ve dvou splátkách v hotovosti. Ve vyjádření ze dne 2. 8. 2016 ke kontrolnímu zjištění však žalobce uvedl, že faktura č. 1170710 byla uhrazena již v roce 2010 P. B., část byla uhrazena hotově a část byla uhrazena prostřednictvím půjčky od jednatele žalobce.
113. Popsaná nekonzistentnost tvrzení žalobce, zejména pak jím předložená oprava svědecké výpovědi P. B., opět svědčí o nedůvěryhodnosti a účelovosti žalobcových tvrzení, jejichž obsah se v průběhu času mění vždy v závislosti na zjištění správce daně. Krajský soud shodně s daňovými orgány neuvěřil žalobnímu tvrzení, dle kterého došlo k nesprávnému „přetažení“ faktury č. 1170710 znějící na P. B. z roku 2010 do roku 2011 jako neuhrazené. Krajský soud je přesvědčen, že úhrada uvedené faktury se promítla do účetnictví žalobce jak do jeho roku 2010 tak do roku 2011, a to s ohledem na údaje účetní závěrky roku 2010 (krátkodobé pohledávky ve výši 2 280 000 Kč) a shodné údaje v předvaze roku 2011 (účet 21101 vykazující k 1. 1. 2011 po zaokrouhlení částku 2 280 000 Kč). Tyto údaje svědčí o tom, že došlo ke správnému párování plateb za rok 2010 a 2011, a tedy i platby faktury č. 1170710 v roce 2010. Proto soud shodně s daňovými orgány považuje výsledek společnosti zajišťující dodávku a provoz účetního systému účetního D. za nadbytečný. Žalobní tvrzení o tom, že „otevření a uzavření“ účetních knih je zcela něco jiného a že k otevření počátečního stavu účtu v modulu 2011 až po uzavření modulu 2010 nijak nevyvrací shora popsané údaje účetní závěrky roku 2010 a údaje předvahy k roku 2011. Žalobcem uváděná skutečnost, že k otevření roku 2011 došlo, až po uzavření roku 2010 svědčí naopak o tom, že úhrada dotčené faktury z roku 2010 se promítla i do roku 2011. I pokud by soud přistoupil na tvrzení žalobce, že platby je nutno párovat do nového roku ručně, jeví se krajskému soudu jako krajně nelogické, aby účetní zaúčtoval úhradu dotčené faktury do modulu roku 2010 až po převodu neuhrazených pohledávek do roku 2011. I v případě, že by tak učinil, musel si být vědom, že pokud takto dodatečně úhradu pohledávky do roku 2010 zaúčtoval, měl by tuto úhradu promítnout i do roku 2011.

114. Zcela neuvěřitelný je pak důvod, jakým žalobce ozřejmil, proč tedy dle jeho tvrzení fiktivní pokladní doklad P11304 ze dne 31. 12. 2011 zní na částku 367 120,40 Kč a nikoliv částku 459 870,40 Kč, krajský soud neuvěřil tvrzení žalobce, dle kterého je částka 367 120,40 Kč částkou 459 870,40 Kč poníženou o částku 92 750 Kč, představující bankovní příjem od osoby L. B., kterou si účetní údajně spletl s osobou P. B. Uvedené tvrzení je v kontextu výše uvedeného zcela nevěrohodné a soud je přesvědčen, že se nezakládá na pravdě.
115. Závěrečnou žalobní námitkou žalobce sporuje závěr daňových orgánů o tom, že v případě akcí „Prachatická“ a „Vimperk“, které pro žalobce realizoval dodavatel P. J., nepředložil žádné důkazní prostředky a neprokázal, jaké konkrétní stavební práce a v jakém rozsahu uvedený dodavatel pro žalobce vykonal.
116. Správce daně žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 12. 2015 žalobce vyzval k tomu, aby prokázal, že částky 267 459 Kč (zaúčtovaná dne 29. 11. 2011 na základě přijatého dokladu č. 112434) a 543 081 Kč (zaúčtovaná dne 31. 12. 2011 na základě přijatého dokladu č. 112595), které byly zaúčtovány ve zdaňovacím období na účet MD 51801, byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně v odůvodnění výzvy konstatoval, že žalobce dosud předloženými doklady neprokázal, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu, za jaké období a na základě jakých smluvních vztahů byly zakázky realizovány. K tomu správce daně z účetnictví žalobce zjistil, že k úhradě uvedených částek ve zdaňovacím období roku 2011 nedošlo a v roce 2012 úhrada „proběhla“ toliko účetní operací, aniž by byla zjištěna jejich skutečná úhrada, kdy žalobce zaúčtoval částky uhrazené jiným daňovým subjektům na úhrady daňových dokladů od dodavatele P. J. K 31. 12. 2012 nejsou v souvislosti s uvedenými doklady evidovány neuhrazené závazky.
117. Žalobce v reakci na uvedené správci daně sdělil, že účetní neuměl přiřadit v průběhu roku platby, proto k úhradě uvedených faktur došlo prostřednictvím nepřirazených plateb z bankovního účtu. K tomu žalobce předložil kopii faktury č. 112595 vystavené dodavatelem P. J. na částku 597 389 Kč za provedení prací – stavební práce – zateplovací systém BD Vimperk a dále položkový rozpočet k rekonstrukci BD Vimperk a slepý rozpočet (J.) Prachatická BD.
118. Správce daně v kontrolním zjištění i přes shora popsané zdůvodnění žalobcem setrval na svých pochybnostech specifikovaných výzvou k prokázání skutečností, když konstatoval, že nebylo prokázáno provedení konkrétních prací v konkrétním rozsahu, žalobce rovněž neprokázal skutečnou úhradu uvedených zakázek dodavatele P. J.
119. K tomu žalobce v reakci na kontrolní zjištění změnil své zdůvodnění prezentované ve vyjádření k výzvě správce daně a nově uvedl, že účetní nesprávně účtoval úhradu zakázek, tuto měl účtovat jako úhradu dluhu půjčkou společníka k tomu pak žalobce předložil smlouvu o půjčce ze dne 27. 1. 2012 uzavřenou mezi jednatelem žalobce a P. J., jednatel žalobce pak osobně dluh vůči P. J. tomuto uhradil převodem ze soukromého účtu jednatele žalobce v roce 2012. Žalobce předložil správci daně dále smlouvu o dílo ze dne 3. 10. 2011 uzavřenou mezi žalobcem a spol. PEKSTRA spol. s r. o., jejímž předmětem jsou stavební práce na akci Prachatická 6, České Budějovice a smlouvu o dílo ze dne 24. 6.

2011 uzavřenou mezi žalobcem a Společenstvím pro dům ul. Mírová č. 436, jejímž předmětem je dílo pro zadavatele – Rekonstrukce PD Mírová č. 436, Vimperk, a dále navrhl vyslechnout konkrétní svědky. Žalobcem byla dále předložena čestná prohlášení L. B., J. Š. a J. U., z jejichž obsahu se podává, že v roce 2011 prováděl P. J. práce na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“ pro žalobce.

120. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole i přes žalobcem uvedená tvrzení konstatoval neoprávněné zaúčtování nákladů v celkové částce 810 540 Kč.
121. V odvolacím řízení žalovaný doplnil důkazy o výsledcích P. J., který uvedl, že ani na akci „Prachatická“ ani na akci „Vimperk“ nebyly se žalobcem uzavřeny písemné smlouvy, jednalo se o ústní dohody. V případě akce „Prachatická“ svědek sdělil, že neví, kdo konkrétně zakázku prováděl, když uvedl, že „celá ulice V. Volfa v Č. Budějovicích, resp. čmoudi“, které vyplácel načerno. Na uvedené akci dělal zateplení, vyzdívky, úpravy štuků, nějaké balkony, začištění, víceméně zateplení. Odvoz demontovaných materiálů a sutě zajišťoval žalobce. K úhradě faktury související s uvedenou zakázkou došlo ve dvou částkách hotově. K akci „Vimperk“ svědek uvedl, že zde opět konkrétní práce prováděli „čmoudi“, které svědek vyplácel načerno. Provádělo se zateplení fasády, úprava vnitřních částí po výměně oken, drobné stavební práce, zateplení střechy. Odvoz demontovaných materiálů a stavební sutě (azbestové obložení stěn a odpad ze zateplení) zajišťoval svědek osobně, který suť vozil na skládku ve Vodňanech. Faktura na akci „Vimperk“ byla uhrazena hotově, za žalobce ji hradil jednatel.
122. Společnost Rumpold Vodňany k dotazu správce daně ohledně uložení odpadů P. J. uvedla, že žádné odpady předané jejich společností P. J. v roce 2011 neeviduje a v této souvislosti nedisponuje žádnými doklady. Společnost Městské služby Vimperk s. r. o. k výzvě správce daně doložila objednávku a kopie faktur vydaných na žalobce a uvedla, že se fakturace týkala uložení odpadu, poplatku za odpad, přistavení a odvoz kontejnerů.
123. V rámci odvolacího řízení bylo dokazování doplněno dále o fotokopie rekonstruované budovy v rámci akce „Prachatická“, z nichž žalovaný zjistil, že v rozhodném období od července 2011 do dubna 2012, kdy měly být prováděny práce na zateplení dodavatelem J., došlo na budově toliko k montáži balkonů, nikoliv zateplení. O tomto průběhu událostí svědčí taktéž fakturace společnosti PEKSTRA (specializující se na montáž balkonů) vystavená vůči žalobci dne 30. 11. 2011 znějící na částku 523 383,55 Kč (termín dokončení plynoucí ze smlouvy o dílo, kterou předložil správci daně žalobce – listopad 2011). Na základě uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že hlavním předmětem dodání od dodavatele PEKSTRA pro žalobce byla montáž balkonů a nikoliv zateplení.
124. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
125. V projednávané věci správce daně výzvou k prokázání skutečností zpochybnil daňové tvrzení žalobce týkající se nákladů vynaložených na zajištění, dosažení a udržení

příjmů, a to nákladů vynaložených na akce „Prachatická“ a „Vimperk“, které pro žalobce měl dle jeho tvrzení zajišťovat subdodavatel P. J.

126. Krajský soud na tomto místě připomíná, že podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto povinnost pouhým předložením byť i formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, sama o sobě neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2008 - 85).
127. Žalobce byl tudíž povinen prokázat, jaké konkrétní stavební práce a v jakém rozsahu pro něj dodavatel P. J. realizoval na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“, které žalobci následně daňovými doklady č. 112434 a č. 112595 vyfakturoval.
128. Žalobce pochybnosti správce daně v tomto směru nijak nevyvrátil, když toliko uvedl, že k úhradě uvedených zakázek v účetnictví došlo nesprávnou účetní operací účetního D. Až dodatečně žalobce doložil smlouvu o půjčce uzavřenou mezi jednatelem žalobce a P. J., na základě níž dle tvrzení žalobce došlo k úhradě dotčených zakázek převodem ze soukromého účtu jednatele žalobce v roce 2012. Samotnou realizaci žalobce prokazoval smlouvami o dílo uzavřenými mezi ním a spol. PEKSTRA (zakázka Prachatická) a mezi žalobcem a Společenstvím pro dům ul. Mírová č. 436 (zakázka Vimperk).
129. Žalobce v průběhu celého řízení nepředložil žádné smluvní ujednání mezi ním a jím tvrzeným subdodavatelem uvedených akcí P. J. Realizaci uvedených zakázek P. J. v konkrétním rozsahu a konkrétní podobě nebyla osvědčena ani svědeckou výpovědí uvedeného dodavatele, ten nebyl schopen specifikovat konkrétní osoby, které práce vykonávaly. On sám uvedl, že měl konkrétně na uvedených akcích realizovat zateplení. Jak bylo ovšem žalovaným v rámci odvolacího řízení na základě fotografií pořízených v rozhodném období prostřednictvím aplikace Google maps zjištěno, v této době byla na akci „Prachatická“ provedena toliko realizace balkonů, nikoliv zateplení. V případě akce „Vimperk“ pak bylo zjištěno, že stavební suť nebyla na skládku Vodňany P. J. dovážena, jak tvrdil ve svědecké výpovědi. Žalovaný naopak zjistil, že stavební suť byla evidována spol. Městské služby Vimperk, kterou v rozhodné době dovážel žalobce, nikoliv P. J.
130. Smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a spol. PEKSTRA a mezi žalobcem a Společenstvím pro dům ul. Mírová č. 436 nedokládají ničeho o tom, že by P. J. pro žalobce na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“ cokoliv vykonával.

131. Rovněž žalobou poukazovaná e-mailová komunikace L. B. o nedodělcích na stavbě „Vimperk“ neosvědčuje, jaké práce a v jakém rozsahu na uvedené akci vykonával P. J.
132. Co se týká hodnocení čestných prohlášení L. B., J. Š., P. S., P. K. a J. U., krajský soud se ztotožňuje s jejich hodnocením, které žalovaný provedl pod bodem 113 napadeného rozhodnutí. Jak již soud uvedl shora pod bodem 94, čestné prohlášení nepředstavuje v daňovém řízení řádný důkaz, a proto samo o sobě nemůže prokázat uskutečnění tvrzených obchodů.
133. Výsledky uvedených svědků považuje soud shodně s žalovaným za nadbytečné, neboť navrhovaní svědci ze svých pracovních pozic nemohou znát skutečnosti rozhodné pro prokázání žalobcem uplatněných nákladů. Uvedený důkazní prostředek není schopen určit to, co mělo být žalobcem od počátku daňového řízení prokázáno, a sice jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly P. J. pro žalobce vykonány.
134. K uvedenému lze rovněž konstatovat, že žalobce neprokázal skutečnou úhradu P. J. fakturovaných částek. Žalobce ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění uvedl, že částky měly být jednatelům žalobce uhrazeny z jeho soukromého účtu v roce 2012, svědek J. však ve výpovědi sdělil, že k jejich úhradě došlo hotově. Úhrada realizovaná pouze prostřednictvím účetní operace nesvědčí ničeho o její skutečné úhradě, která v řízení prokázána nebyla.
135. K totožným závěrům dospěl i žalovaný pod body 108 až 115 napadeného rozhodnutí a krajský soud se s tímto hodnocením žalovaného plně ztotožnil. Soud v této souvislosti připomíná, že daňové orgány při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně jakož i žalovaný posuzují každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení provedené správcem daně i žalovaným v této věci těmito požadavkům odpovídá. Úsudek o tom, že žalobcem předloženými důkazy v podobě smluv o dílo, které žalobce jako generální dodavatel uzavřel se společností PEKSTRA a se Společenstvím pro dům ul. Mírová č. 436 ani předloženými čestnými prohlášeními shora specifikovaných osob není prokázáno, jaké konkrétní stavební práce, v jakém rozsahu a kdy měly být poskytnuty, je logický a odpovídá výsledkům dokazování. Rovněž argumentace nesrovnalostmi mezi výpověďmi jednatele žalobce a svědka J. je zcela namístě, neboť touto argumentací se dokumentuje, z jakých důvodů správce daně a žalovaný nepovažovali tvrzení žalobce za prokázaná. Jak již krajský soud uvedl, žalobcem navrženými svědeckými výpověďmi konkrétních shora specifikovaných osob, nelze rovněž tvrzení žalobce o konkrétních službách prokázat, což platí i o žalobou poukazované e-mailové komunikaci L. B.
136. Se zřetelem k výše uvedeným požadavkům § 8 odst. 1 daňového řádu na hodnocení důkazů není daňovým orgánům co vytknout. Správce daně i žalovaný podrobně zhodnotili provedené důkazy a právě rozpory zjištěnými v jednotlivých výpovědích, případně v návaznosti na další důkazy (např. výstupy internetové aplikace Google maps), vysvětlili, z jakých důvodů není prokázáno, že žalobcem deklarované konkrétní plnění v konkrétním rozsahu podle daňového dokladu nastalo.

137. Jde k tíži daňového subjektu, že ten nemá žádnou dokumentaci, kterou by byl schopen přijetí konkrétní služby v konkrétním rozsahu prokázat. Mezi účastníky nebyla uzavřena písemná smlouva o dílo, není tu žádný podklad pro fakturaci u žádného z obou smluvních účastníků ani jiný důkaz, jímž by bylo možno spolehlivě osvědčit, že konkrétní plnění v konkrétním rozsahu reálně nastalo. Je pravda, že platná a účinná právní úprava nevyžadovala písemnou formu dané smlouvy, zvolí-li si však smluvní strany pouze ústní formu smlouvy, mohou se samy přivést do stavu důkazní nouze. V dané věci šlo přitom o fakturace poměrně vysokých částek a lze předpokládat, že subjekt, který je k fakturaci povinen, bude mít zájem zkontrolovat, je-li fakturováno správně. Daňový subjekt stíhá povinnost prokázat, že je správné to, co tvrdí v daňovém přiznání, a nemá-li pro prokázání správnosti svých údajů dostatečné podklady, pak se dostane do důkazní tísně. Právě to se v projednávané věci stalo. Obecné tvrzení o tom, že na stavbě byly prováděny stavební práce, které mohl pro žalobce provést pouze dodavatel J., nepostačuje. K tomu chybí jakýkoliv relevantní důkaz.
138. Ze shora uvedeného soud dovodil, že správce daně kvalifikovaně zpochybnil tvrzení žalobce o jím uplatněných výdajích v celkové výši 810 540 Kč, které dle daňového tvrzení žalobce měly představovat částku fakturovanou dodavatelem P. J. za stavební práce na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“. Správce daně tudíž zpochybnil žalobcem uplatněné výdaje týkající se dvou jeho zakázek v celkové částce 810 540 Kč, které žalobce v daňovém řízení neprokázal.
139. V daném případě nebylo správcem daně zpochybněno faktické uskutečnění prací a jejich úhrada ze strany objednatele, žalobci se však nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu, kdy a kým byly dotčené práce na zakázkách „Prachatická“ a „Vimperk“ realizovány. Žalobce tedy v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným dvěma konkrétním výdajům, které měl vynaložit na realizaci konkrétních dvou zakázek. Vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o dva dílčí výdaje, nebylo možné stanovit daň pomůckami, jak namítá žalobce, neboť pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky.
140. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ke stanovení daně pomocí pomůcek lze přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 129/2006 – 142). K tomuto však v daném případě nedošlo, správce daně zpochybnil pouze určité konkrétní vykázané výdaje žalobce, nikoli účetnictví jako celek, z tohoto důvodu nebylo možné přistoupit ke stanovení daně pomůckami.
141. V této souvislosti lze rovněž odkázat rovněž na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č.j. 9 Afs 11/2011 - 68 ve skutkově obdobné věci, kde Nejvyšší správní soud uvedl: *„Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Jinak řečeno, stěžovatel v projednávané věci sice nesplnil některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v daném případě nebyl dán zákonný důvod a daň*

mohla být stanovena prostřednictvím dokazování, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatel vynaložení některých z jím deklarovaných nákladů neprokázal.”

142. Pokud tedy žalobce v případě konkrétních dvou zakázek vynaložené výdaje neprokázal, když neprokázal poskytnutí provedených prací, jejich rozsah ani to, kdy a kdo tyto práce vykonal, nelze minimálně nutné náklady u shora specifikovaných zakázek „Prachatická“ a „Vimperk“ prostřednictvím pomůcek stanovit.

VI. Závěr a náklady řízení

143. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
144. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 27. března 2019

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
Předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.