



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce **Ing. P. K.**, bytem v X, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. února 2016, č. j. 8614/16/5200 – 10424 – 703961 a č. j. 8612/16/5200 – 10424 – 703916,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaných rozhodnutí, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Nové Pace, o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a za zdaňovací období roku 2012.

Žalobní důvody shrnul žalobce do čtyř bodů.

Plná moc a doručování při správním řízení

Žalobce uvedl, že zmocnil obchodní korporaci AEK 120, a.s., k zastupování při daňové kontrole, včetně podpisu zprávy o kontrole a k případnému podání odvolání do dodatečných platebních výměrů. Již z textu plné moci dle žalobce plyne, že pokud byla

obchodní korporace zmocněna k podání odvolání, měly jí být doručeny i dodatečné platební výměry. Pokud si správce daně nebyl jist, mohl a měl využít možnost vyzvat žalobce k vysvětlení a odstranění případných vad či

nejasností plné moci tak, aby bylo doručováno správné osobě. Správce daně však doručoval chaoticky a bez právního opodstatnění, když platební výměry doručil přímo žalobci. Žalovaný (správně mělo být uvedeno žalobce) tedy sám podal odvolání, kde namítá, že bylo doručeno nesprávně a že mu tedy lhůta ještě nepočala běžet. Seznámení se s výsledky odvolacího řízení bylo zasláno zástupci žalobce, ačkoliv on odvolání nepodal, rozhodnutí o odvoláních byla doručena zástupci žalobce a sám žalobce nebyl do dnešního dne obeslán. Žalobce vyslovil přesvědčení, že uvedenou korporaci zmocnil pouze k podání odvolání do dodatečných platebních výměrů a tím plná moc pro tuto korporaci byla naplněna a skončila. V žádném případě se z textu plné moci nedá dovodit, že by zmocnění trvalo i po podání odvolání. Žalobce tak vyslovil přesvědčení, že mu do dnešního dne nebyla napadená rozhodnutí doručena. Následně dne 16. 4. 2016 žalovaný žalobci doručil rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 24. 2. 2016, přičemž tato rozhodnutí nebyla doručena zástupci žalobce. Ten proto považoval za zřejmé, že do dnešního dne není najisto postaveno, zda byla předmětná rozhodnutí platně doručena a zda již běží lhůta k podání žaloby. V zájmu právní jistoty proto žalobce podává žalobu proti shora uvedeným rozhodnutím v termínu odvíjejícím se ode dne doručení rozhodnutí dne 24. 2. 2016 obchodní korporaci AEK 120, a.s.

Neuznání výdajových pokladních dokladů na nákup pohonných hmot.

Žalobce uvedl, že správce daně po celou dobu prováděné daňové kontroly a posléze i žalovaný v odvolacím řízení setrvali na názoru, že v případě, že žalobce neprovede platbu za pohonné hmoty z podnikatelského účtu fyzické osoby a částku uhradí z jiného bankovního účtu, nelze tuto platbu akceptovat jako výdaj a o tyto částky je proto nutno zvýšit základ daně. Žalobce připustil, že skutečně hradil pohonné hmoty i z jiných bankovních účtů, například i z účtů partnerky, tyto doklady uhrazené z jiného bankovního účtu pak zaevidoval jako doklad hotovostní. Správci daně vysvětlil, že v případě fyzické osoby je nelogické, aby si přeposílala jednotlivé stržené platby z podnikatelského účtu a tím deklarovala jejich úhradu, neboť i v tomto případě by se zjistilo, že číslo karty směřuje k jinému účtu, bylo proto přistoupeno k tomu, že doklady byly uhrazeny v hotovosti a hotovost byla pak případně vložena na účet, ze kterého se platba odeslala nebo předána osobě, které patřil bankovní účet. I kdyby tedy pohonné hmoty uhradila kartou osoba odlišná od žalobce, bylo jeho povinností tuto platbu této osobě uhradit. Volil tedy úhradu v hotovosti. V daném případě správce daně zcela nelogicky popřel existenci platby a tvrdí, že nebylo prokázáno skutečné vynaložení peněžních prostředků. Své tvrzení přitom správce daně nepodpořil žádným ustanovením zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a teprve z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí se žalobce dozvěděl, že tyto doklady nebyly uznány z důvodu neprokázání vynaložení peněžních prostředků bez jakékoliv specifikace. S ohledem na absenci právního zdůvodnění skutkového stavu považoval žalobce napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná a rozporná s platnou právní praxí. V rámci odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a k jeho závěrům se následně zástupce žalobce řádně vyjádřil.

Žalobce měl za to, že mu žalovaný svým postupem odebral právo na odvolání, když doměřenou daň zvýšil bez možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání.

Poradenská činnost prováděná panem M. M.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že při daňové kontrole předložil veškeré potřebné důkazy, které měly prokazovat provádění poradenské činnosti panem M. M. Jednalo se o daňové doklady, dodací listy i svědeckou výpověď jmenovaného, včetně několika písemných vyjádření. Bylo tedy na správci daně, aby vyvrátil žalobcovo tvrzení, což se však v daném případě nestalo. Žalobce se neztotožnil s názorem žalovaného obsaženým v odůvodnění napadených rozhodnutí.

Připomenul rovněž, že správce daně provedl důkaz nahlédnutím do daňové evidence žalobce, toho času v držení Policie ČR. Považoval za zřejmé, že úřední záznam o nahlédnutí do spisů na Policii ČR byl sepsán dříve, než došlo k samotnému nahlédnutí. S tímto záznamem nebyl žalovaný seznámen, ačkoliv nahlížel do daňového spisu. Úřední záznam však byl uložen v neveřejné části spisu a do té mu nebylo umožněno nahlédnout, ačkoliv se jedná o jeho údaje. Toto jednání žalovaného i správce daně považoval žalobce za rozporné se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně uvedl, že sám o své vůli bez vědomí žalobce nahlédl do „jakési“ daňové evidence, přesně však nespecifikoval, do čeho to vlastně nahlédl a zda se jednalo skutečně o daňovou evidenci žalobce. Pokud se pořídil nějaké fotokopie dodacích listů, pak žalobce považoval za sporné, zda se jedná a dodací listy patřící žalobci, když absentuje jeho podpis potvrzující shodu s originálem. Tento důkaz správce daně tedy žalobce vyhodnotil jako nezákonný a nic neprokazující.

Elektromontážní práce na akci Špindlerův Mlýn

K této žalobní námitce žalobce uvedl, že žalovaný uvádí nepravdu, když konstatuje, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil fakturu vydanou pod číslem 2010015 se splatností 21. 12. 2010, přestože její předložení správce daně v průběhu daňové kontroly požadoval. Neprokázal totiž výdaje na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce zdůraznil, že tento daňový doklad byl správci daně zaslán, a to dokonce opakovaně prostřednictvím datové schránky zástupce žalobce jako příloha k vyjádření a to včetně protokolů o reklamaci. Důkazní břemeno tedy žalobce dle jeho názoru unesl a bylo na žalovaném, aby v rámci své důkazní povinnosti prokázal, že se dílo neuskutečnilo. Podotkl rovněž, že dodavatel díla, pan A., je připraven svědectví poskytnout, a to navzdory svému vážnému onemocnění. Dále žalobce podotkl, že část doměřené daně uznal a daň i ve vypočtené částce uhradil. Odvolání tedy bylo podáno k části doměřené daně, nikoliv do celku, jak zní konečné rozhodnutí žalovaného. Žalovaný tedy rozhodl i o části, kterou žalovaný nepopíral.

Žalovaný (správně má být uvedeno žalobce) napadl rovněž samo zahájení daňové kontroly, když měl za to, že byla porušena jeho základní práva. Žalobce namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly, s čímž se řádně nevypořádal ani správce daně ani žalovaný. Jednáním správce daně a potažmo žalovaného tak bylo zásadním způsobem zasaženo do ústavních práv žalobce na spravedlivé řízení. Správce daně byl veden dle názoru žalobce

jediným cílem, kterému podřídil správní řízení, a to doměřit co nejvyšší částku, a to v souvislosti s probíhajícím trestním řízením vedeným proti žalobci.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

Plná moc a doručování při správním řízení

K této otázce žalovaný uvedl, že správce daně doručil dodatečné platební výměry žalobci, a to prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Žalobce se sám proti těmto prvoinstančním rozhodnutím odvolal. Ještě před vydáním rozhodnutí odvolání zaslal žalovaný zmocněnci žalobce do datové schránky Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Následná rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností byla doručena rovněž žalobci prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Z uvedeného považoval žalovaný za zřejmé, že správce daně a žalovaný nepostupovali v souladu s plnou mocí ze dne 21. 2. 2014, na základě níž žalobce zplnomocnil svého zástupce pro veškeré právní úkony pro daňovou kontrolu. V daném případě je však třeba zkoumat, zda uvedené procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. V tomto ohledu považoval žalovaný za významnou skutečnost, že jak rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak napadená rozhodnutí byla buď

zmocněnci žalobce, nebo přímo žalobci doručena, ten se tudíž s jejich obsahem seznámil a následně proti rozhodnutí žalovaného podal včas správní žalobu. Materiální funkce doručení, tedy seznámení se s obsahem písemností, tak byla naplněna. Uvedená pochybení proto dle žalovaného nemůže mít vliv na platnost doručení ani na zákonnost vydaných rozhodnutí. Žalovaný přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73.

Neuznání výdajových pokladních dokladů na nákup pohonných hmot.

Ohledně námítky žalobce týkající se neuznání pokladních dokladů za nákup pohonných hmot, které byly uhrazeny i z jiných bankovních účtů, které žalobce zaevidoval jako doklad hotovostní, žalovaný plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kdy jasně vyjádřil, z jakého důvodu žalobce neprokázal, že došlo skutečně k jejich úhradě žalobcem, když pochybnosti správce daně neodstranil a jejich úhradu neprokázal.

Poradenská činnost prováděná panem M. M.

Ohledně námítky týkající se neuznání daňových dokladů na poradenskou činnost pana M. M. žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde podrobně uvedl, z jakého důvodu žalobce neprokázal, že poskytnuté služby sloužily k ekonomické činnosti.

Dále žalovaný s odkazem na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu připomenul, že ne každý výdaj poplatníkem uplatněný musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaji, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho

podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který svým charakterem s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně v tvrzené výši za deklarovaná plnění vynaložil. Žalobce musí vynaložení výdajů prokázat jednoznačným, transparentním způsobem tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz celé transakce.

Žalovaný rovněž uvedl, že z průběhu daňové kontroly vyplývá, že správce daně seznámil žalobce se svými pochybnostmi i zjištěnými skutečnostmi, poskytl mu možnost prokázat svá tvrzení a vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce tak nebyl v průběhu daňové kontroly žádným způsobem omezován v tom, jakým způsobem svá tvrzení prokáže. Správce daně pouze trvá na tom, aby žalobce své důkazní břemeno unesl a prokázal, že údaje tvrzené v daňovém přiznání za rok 2011 a 2012 byly v souladu se skutečností. Nelze totiž připustit názor, že daňový poplatník ponechává na správci daně, aby v daňovém řízení prokázal konkrétní okolnosti, za nichž k vynaložení nákladů došlo a vycházel z toho, že pokud se to správci daně nepodaří, je třeba považovat uplatněné náklady za daňově uznatelné. Prokazování uskutečněných daňových nákladů doklady, o nichž nebylo najisto prokázáno, že tyto byly v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem provedeny tím, kdo je na nich uveden, nemůže vést k závěru, že se jedná o důkaz podle ust. § 93 daňového řádu. Neprokáže-li žalobce, že přijal plnění předmětných dodavatelů, a to v rozsahu, jak je uvedeno na dokladech, nelze deklarované náklady považovat za daňově uznatelné.

K námitce žalobce, dle níž žalovaný pochybil v tom, že k prokázání nahlédnutím do daňové evidence žalobce v držení Policie ČR vyhotovil správce daně úřední záznam, který měl být vyhotoven dříve, než došlo k nahlížení, žalovaný uvedl, že ze spisové dokumentace vyplývá, že daný úřední záznam o nahlédnutí správce daně do daňové evidence u Policie ČR dne 26. 3. 2015 byl vyhotoven dne 13. 4. 2015. Není tedy pravdou, že by tento úřední záznam měl být sepsán dříve, než došlo k samotnému nahlédnutí. Uvedený účetní záznam je součástí veřejné části spisové dokumentace ze spisu nevyplývá, že by tento měl z vyhledávací části spisu přeražen do příslušné vyměřovací části spisu. Žalobní námitku proto žalovaný považoval za nedůvodnou.

Elektromontážní práce na akci Špindlerův Mlýn

U této žalobní námitky žalovaný setrval na svém názoru, že žalobce nepředložil uvedenou fakturu vydanou pod číslem 2010015 se splatností 21. 12. 2010, přestože její předložení správce daně požadoval. Žalobce spolu s vyjádřením ke zprávě o daňové kontrole, kterou zaslal správci daně zmocněnec žalobce v příloze dne 22. 6. 2015, připojil kopii protokolu o předání a převzetí díla zhotovitele ze dne 12. 11. 2010 a kopie reklamačního protokolu ze dne 17. 9. 2011, nikoliv tvrzenou fakturu. Žalobce proto neprokázal výdaje na dosažení zajištění udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný přitom odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, dle něhož daňový řád umožňuje správci daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch poplatníka, ani respektovat všechny důkazy předložené nebo navržené daňovým subjektem. A rovněž tak povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazy, které mohou přispět k správnému stanovení daně.

K žalobní námitce dotýkající se samotného zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že tato kontrola je z jazykového výkladu vlastně revizí, tedy kontrolou účetnictví daňového subjektu. Je to postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní uvedeným v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je především správné zjištění a stanovení daně. Ústavní soud již v roce 2011 korigoval dřívější názor, ke kterému dospěl v Nálezu sp.zn. I. ÚS 1835/07. V nálezu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11 tento soud dovodil, že nelze bez dalšího považovat za svévolný postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu, aniž by měl důvodné podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. V případě žalobce byl důvod zahájení daňové kontroly, na jejímž základě byla žalobci doměřena daňová povinnost. Správce daně žalobci poskytl dostatečný časový prostor, aby tento stav prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období napravil. Proto správce daně zahájením daňové kontroly postupoval zcela v souladu s daňovým řádem a žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech.

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobce v plném rozsahu odkázala na písemné vyhotovení žaloby, s tím, že má za to, že obsahuje všechny námitky, které žalobce chtěl soudu sdělit. Pověřená pracovnice žalovaného plně odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rovněž tak na vyjádření žalovaného. K námitce chybného doručování, ve vazbě na obsah plné moci udělené žalobcem svému zástupci, pak uvedla, že doručování jednotlivých písemností buď žalobci, nebo jeho zástupci, by nemělo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť je nepochybné, že rozhodnutí byla vždy doručena buď zástupci, nebo žalobci, ten využil svého práva podat odvolání, a tudíž na svých právech nemohl být zkrácen. Zástupkyně žalobce k věci uvedla, že se pozastavuje nad postupem správce daně a jeho následným hodnocením, kdy na všechny návrhy žalobce reagoval slovy „že se domnívá“, přitom povinnosti státního orgánu je mít na věc jasný názor. Dále vyslovila přesvědčení, že pokud žalobce předložil v průběhu daňového řízení důkazy, přešlo důkazní břemeno na správce daně a jeho povinností bylo tvrzené skutečnosti žalobci vyvrátit. To se však nestalo. Dále uvedla, že část zpochybněných výdajů žalobce uznal a v této výši i daň zaplatil. Přesto se napadené rozhodnutí touto otázkou vůbec nezabývá. Za chybný označila postup správce daně při hodnocení nákladů za pohonné hmoty a uvedla, že se s takovým postupem správce daně za svoji praxi nesetkala. K nákladům vynaloženým na akci ve Špindlerově Mlýně pak dodala, že daňový doklad vystavil dodavatel pro žalobce až následně, a to ze zdravotních důvodů, přitom na tuto námitku nebylo ze strany správce daně reagováno. Pověřená pracovnice žalovaného dále k věci uvedla, že pokud jde o náklady na pohonné hmoty, tak v napadených rozhodnutích je přesně uvedeno, které náklady správce uznal a které ne. K poradenské činnosti a nákladům na tuto činnost pak doplnila, že ani ze svědecké výpovědi a ani z písemných důkazů nevyplývalo, s kým a kde pan M. M. jednal. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, když výdaje na tuto činnost neuznal. Zástupkyně žalobce ještě k věci uvedla, že pokud žalovaný v odvolacím řízení neuznal žalobci částku 416,16 Kč jako náklad za nákup pohonných hmot s tím, že se jednalo o platbu na penzijní pojištění, pak tento závěr je zcela chybný a nereálný. Není totiž prakticky možné, aby uvedená částka, která je uváděna i v řádech halěrů, byla platbou na penzijní pojištění. Z toho následně vyvodila, že čísla dokladů uváděná správcem daně vůbec neodpovídají číslům dokladů založených v účetnictví žalobce.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně zaevidoval dne 23. 3. 2012 daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, v němž žalobce vykázal dílčí základ daně ze závislé činnosti ve výši 451.037,- Kč, dílčí základ daně z podnikání ve výši 44.233,- Kč a dílčí základ daně z kapitálového majetku ve výši 18,- Kč. Celkový základ daně byl stanoven ve výši 495.188,- Kč. Dále dne 26. 3. 2013 zaevidoval správce daně daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, v němž daňový subjekt vykázal dílčí základ daně ze závislé činnosti ve výši 429.170,- Kč, ztrátu z podnikání ve výši -21 897 a dílčí základ daně z ostatních příjmů ve výši 100.000,- Kč. Celkový základ daně byl stanoven ve výši 507.273,- Kč. Dne 8. 1. 2014 správce daně zaevidoval dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, v němž žalobce vykázal celkový základ daně ve výši 482.274,- Kč. Následně k datu 3. 3. 2014 zahájil správce daně protokolem o ústním jednání u žalobce daňovou kontrolou. Ta byla uzavřena s výsledkem, že žalobce porušil ust. § 24 zákona o daních z příjmů a neprokázal, že výdaje za rok 2011 v celkové výši 226.946,- Kč a výdaje za rok 2012 v celkové výši 407.436,- Kč byly vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně na základě těchto zjištění pak vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů za rok 2011 a rovněž tak dodatečný platební výměr na daň z příjmu za rok 2012. V odvolacím řízení žalovaný napadenými rozhodnutími oba dodatečné platební výměry změnil. V návaznosti na to pak vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými opravil označení správce daně ve výroku rozhodnutí, a to z Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Územního pracoviště v České Lípě na správně označený Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Nové Pace.

Plná moc a doručování při správním řízení

Dříve než krajský soud přistoupil k hodnocení průběhu důkazního řízení, věnoval pozornost otázce doručování ve správním řízení ve vazbě na žalobcem uplatněnou námitku nerespektování obsahu plné moci, tedy zmocnění obchodní korporace AEK 120, a.s., k zastupování žalobce při daňové kontrole. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce vystavil dne 21. 2. 2014 plnou moc, na základě níž zplnomocnil svého zástupce pro veškeré právní úkony pro daňovou kontrolu. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobním námitkám připustil, že ani správce daně ani on sám nepostupovali v souladu s plnou mocí ze dne 21. 2. 2014, na základě níž žalobce zplnomocnil svého zástupce pro veškeré právní úkony pro daňovou kontrolu. Zdůraznil však, že je třeba zkoumat, zda uvedené procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. V tomto ohledu považoval žalovaný za významnou skutečnost, že jak rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak napadená rozhodnutí byla buď zmocněnci žalobce, nebo přímo žalobci doručena, ten se tudíž s jejich obsahem seznámil a následně proti rozhodnutí žalovaného podal včas správní žalobu. Žalovaný tedy uzavřel, že materiální funkce doručení, tedy seznámení se s obsahem písemností, tak byla naplněna. Považoval tedy za zřejmé, že uvedená pochybení proto nemůžou mít vliv na platnost doručení ani na zákonnost vydaných rozhodnutí. Žalovaný přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho

rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73. S tímto závěrem se krajský soud plně ztotožňuje a uzavírá, že dané pochybení nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Důkazní řízení

Dále krajský soud uvádí, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky přenosu důkazní povinnosti žalobce a žalovaného, potažmo správce daně, eventuálně posouzení, zda žalobce ve vztahu ke svým výdajům unesl důkazní břemeno a dostál požadavkům ust. § 24 zákona o daních z příjmů.

Dle dané právní úpravy se „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

Otázka dokazování je potom zakotvena v daňovém řádu, jakožto procesním předpisu, v ust. § 92. Vyplývá z ní, že správce daně, který dokazování provádí, je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Naproti tomu je nepochybné, že je to právě daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správci daně přitom daňový řád přisuzuje právo vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, na druhé straně je mu současně uložena povinnost prokázat oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, dále skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu a v neposlední řadě i skutečnosti rozhodné pro uplatněním následku za porušení povinnosti při správě daní.

Z naznačené právní úpravy lze tedy nepochybně dovodit, že účelem dokazování v daňovém řízení je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a to za situace, kdy důkazní břemeno za účelem prokázání správnosti údajů v daňovém řízení vázne v první fázi nepochybně na daňovém subjektu. Bezesporu tedy není povinností správce daně prokazovat, že údaje uvedené daňovým subjektem jsou správné. Nepřehlédnutelným úkolem správce daně v důkazním řízení však za této situace je shromáždit důkazy v dostatečném množství a kvalitě tak, aby se mohly stát kvalitním podkladem pro jeho rozhodnutí.

Ve světle takto naznačených závěrů pak krajský soud přistoupil k hodnocení jednotlivých žalobních námitek.

Neuznání výdajových pokladních dokladů na nákup pohonných hmot.

K této otázce žalobce v žalobě připustil, že skutečně hradil pohonné hmoty i z jiných bankovních účtů, než jeho účtu podnikatelského, například i z účtů partnerky, tyto doklady uhrazené z jiného bankovního účtu pak zaevidoval jako doklad hotovostní. Správci daně vysvětlil, že v případě fyzické osoby je nelogické, aby si přeposílala jednotlivé stržené platby z podnikatelského účtu a tím deklarovala jejich úhradu, neboť i v tomto případě by se zjistilo, že číslo karty směřuje k jinému účtu, bylo proto přistoupeno k tomu, že doklady byly uhrazeny v hotovosti a hotovost byla pak případně vložena na účet, ze

kterého se platba odeslala nebo předána osobě, které patřil bankovní účet. Žalobce měl rovněž za to, že mu žalovaný svým postupem odebral právo na odvolání, když doměřenou daň zvýšil bez možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání.

K této námitce předně krajský soud uvádí, že nelze přisvědčit názoru žalobce, dle něhož mu žalovaný odebral právo na odvolání, když mu daň doměřil až v odvolacím řízení. Z průběhu odvolacího řízení totiž krajský soud zjistil, že žalobce byl se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení seznámen písemností č.j. 5308/16/5200 14104-703916. Na závěry tam vyslovené reagoval přípisem ze dne 14. 2. 2016. Je tak nepochybné, že žalovaný postupoval v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu a práva žalobce v této fázi řízení tedy nebyla nikterak narušena.

K otázce uplatněných výdajů, které dle tvrzení žalobce měly být vynaloženy na nákup pohonných hmot, krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že z důkazního řízení nepochybně vyplynulo, že žalobce neprokázal, že by provedl jejich úhradu. Jeho tvrzení, že některé doklady uvedené v kontrolních zjištěních byly hrazeny v hotovosti, žalobce nikterak neprokázal. Žalobce sice v průběhu daňového řízení naznačoval, jaký postup při platbě pohonných hmot volil, nicméně jeho tvrzení nebylo podloženo důkazními prostředky a to navzdory tomu, že byl k prokázání tvrzených skutečností správcem daně vyzván. Neprokázal, že v případě pohonných hmot došlo skutečně k jejich úhradě žalobcem. Z průběhu důkazního řízení je přitom zřejmé, že správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a současně z tohoto řízení vyplývá, že důkazní břemeno vázlo na žalobci jako na poplatníkovi a ten jej neunesl.

Žalobce v podané žalobě rovněž sporoval postup žalovaného, který v odvolacím řízení považoval za daňově neuznatelný výdaj doložený dokladem V/18 ve výši 416,16 Kč, neboť zjistil, že se nejedná o doklad na úhradu pohonných hmot, nýbrž že se jedná o platbu penzijního připojištění. Žalobce upozornil, že je nelogické a v rozporu s realitou, aby částka vyčíslená na haléře představovala platbu penzijního připojištění. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný vyjasnil výši položky v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že částka včetně DPH představuje 500 Kč. Tím krajský soud považuje namítanou nejasnost za vysvětlenou.

Poradenská činnost prováděná panem M. M.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že při daňové kontrole předložil veškeré potřebné důkazy, které měly prokazovat provádění poradenské činnosti panem M. M.. Jednalo se o daňové doklady, dodací listy i svědeckou výpověď jmenovaného, včetně několika písemných vyjádření. Bylo tedy dle jeho názoru na správci daně, aby vyvrátil žalobcovo tvrzení, což se však v daném případě nestalo.

Krajský soud se s takto prezentovaným názorem žalobce nemohl ztotožnit. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že správci daně vznikly v souvislosti s uplatněním výdajů žalobce na poradenskou činnost pochybnosti, proto žalobce vyzval k prokázání, že tyto výdaje byly vynaloženy v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Žalobci nelze upřít, že na výzvu písemně reagoval a vysvětlil, že pan M. M. pro něho vyvíjel poradenskou činnost související s jeho podnikatelskou činností, když cestoval za potenciálními klienty i za stávajícími klienty v oblasti ekologie i prodeje uhlí. Svoje sdělení však žalobce

slibovaným soupisem klientů a pracovních schůzek nedoložil. Jeho tvrzení neprokázala ani navrhovaná svědecká výpověď jmenovaného. Svědek hovořil pouze v obecné rovině a konstatoval, že si již nepamatuje, s jakými subjekty jednal. Tvrzení žalobce nebyla prokázána ani předloženými zápisy z porad, které stejně jako ostatní důkazy obsahovaly pouze obecné údaje.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce zpochybňující postup správce daně při nahlížení do daňové evidence žalobce, která v té době byla v držení Policie ČR. Žalobce správci daně vytýká, že jej neseznámil se záznamem o nahlížení do této evidence a žalobce zpochybňuje, že vlastně není zřejmé, do jaké evidence skutečně správce daně nahlížel. Samotné zpochybnění postupu správce daně však nemůže žalobce zbavit jeho důkazní povinnosti. Ze shora uvedeného vyplývá, že svoje tvrzení o poradenské činnosti pana M. M. nepodložil řádnými důkazy a pokud měl za to, že se tyto důkazy v jeho daňové evidenci, která byla t. č. v držení Policie ČR, nacházejí, pak je měl blíže identifikovat a očekávalo by se, že o jejich obsahu má i určitou povědomost. To však neučinil a jeho žalobní tvrzení se ubíralo pouze cestou výtek zpochybňujících procesní postup správce daně. Lze tak uzavřít, že žalobce neprokázal, že jím uplatňované výdaje za poradenskou činnost sloužily k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů.

Elektromontážní práce na akci Špindlerův Mlýn

K této žalobní námitce žalobce uvedl, že žalovaný uvádí nepravdu, když konstatuje, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil fakturu vydanou pod číslem 2010015 se splatností 21. 12. 2010, přestože její předložení správce daně v průběhu daňové kontroly požadoval. Žalobce zdůraznil, že tento daňový doklad byl správci daně zaslán, a to dokonce opakovaně prostřednictvím datové schránky zástupce žalobce jako příloha k vyjádření a to včetně protokolů o reklamaci. Důkazní břemeno tedy žalobce dle jeho názoru unesl a bylo na žalovaném, aby v rámci své důkazní povinnosti prokázal, že se dílo neuskutečnilo. Podotkl rovněž, že dodavatel díla, pan A., je připraven svědectví poskytnout, a to navzdory svému vážnému onemocnění. Dále žalobce podotkl, že část doměřené daně uznal a daň i ve vypočtené částce uhradil. Odvolání tedy bylo podáno k části doměřené daně, nikoliv do celku, jak zní konečné rozhodnutí žalovaného. Žalovaný tedy rozhodl i o části, kterou žalobce nepopíral. K této žalobní námitce krajský soud obsahu správního spisu zjistil, že správci daně vznikly v souvislosti s uplatněním výdajů na uvedené elektromontážní práce žalobcem pochybnosti, a proto jej vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Na výzvu reagoval žalobce sdělením ze dne 13. 4. 2012, že se jedná o akci vyfakturovanou v minulých letech, kdy byly nedodělky, reklamace se dodělávala následně, a proto došlo k fakturaci až v roce 2012. Uvedl rovněž, že doklad na vyúčtování služeb dodá do 14 dnů. Sdělil rovněž, že samotná dodávka prací na této akci byla vyfakturována dokladem č. 2010015 se splatností 21. 12. 2010 a platba proběhla bankou. Následně žalobce sdělil, že šlo o zakázku, kterou dokončil v roce 2010, posléze došlo k reklamacím a byl nucen opravovat dodané dílo. Jako důkaz předložil protokol o předání a převzetí díla ze dne 12. 11. 2010 a reklamační protokol ze dne 17. 9. 2011 spolu s dokladem o odstranění závady. K těmto tvrzením žalobce a předloženým důkazům krajský soud konstatuje, že se přiklání k názoru žalovaného, dle něhož žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal souvislost předmětné faktury na reklamační práce provedené subdodavatelem v roce 2011 s původní

zakázkou údajně provedenou v roce 2010. Žalovaný dle názoru krajského soudu dospěl k zákonnému závěru, že závada byla odstraněna v roce 2011 a předmětná faktura od pana M. A. byla v peněžním deníku zaevidována dne 31. 10. 2012 dokladem V/110. Žalobce však k 31. 12. 2011 neevidoval žádný závazek vůči tomuto dodavateli, takže z ničeho nešlo dovodit, že by se faktura z 31. 10. 2012 mohla vztahovat k uvedené reklamaci. Žalobce nedostál požadavkům ust. § 24 zákona o daních z příjmů, když neprokázal, že výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Svůj postup v reakcích na výzvu žalovaného správce daně sice vysvětloval, nicméně svoje tvrzení nedoložil potřebnými důkazy, jak si ostatně krajský soud z předloženého správního spisu ověřil. Žalobní námitku proto nemohl označit za důvodnou.

Daňová kontrola

Žalobce napadl žalobou rovněž samo zahájení daňové kontroly, když měl za to, že byla porušena jeho základní práva. Žalobce namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly, s čímž se dle jeho názoru řádně nevypořádal ani správce daně ani žalovaný. Správce daně byl veden dle názoru žalobce jediným cílem, kterému podřídil správní řízení, a to doměřit co nejvyšší částku daně, a to v souvislosti s probíhajícím trestním řízením vedeným proti žalobci. Z předloženého správního spisu krajský soud k této námitce zjistil, že daňová kontrola u žalobce byla zahájena pro dle § 87 odst. 1 daňového řádu, a to dne 3. 3. 2014. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 2012 a dále DPH za první čtvrtletí 2011 až čtvrté čtvrtletí 2012. Daňová kontrola byla prováděna v kanceláři zástupce žalobce, kde byly předloženy potřebné doklady pro daňovou kontrolu, a tedy daňová evidence a evidence pro účely daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období. Protokol byl podepsán úředními osobami správce daně a zástupcem žalobce. Hodnocením údajů v protokolu obsažených krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, že by při daňové kontrole došlo k porušení jakýchkoliv práv žalobce. Ke stejnému závěru dospěl i žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí a na závěry tam obsažené krajský soud v plném rozsahu odkazuje.

Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 daňového řádu zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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). Připadne-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.

Hradec Králové 19. ledna 2018

v. r.

Za správnost vyhotovení:

J. L.

JUDr. Magdalena Ježková,

předsedkyně senátu