



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce SUPTel – DISK s.r.o.**, IČ 45354871, se sídlem Hřbitovní 1322/15, Plzeň, *zastoupeného Mgr. Martinem Vovsíkem, advokátem, se sídlem Malá 43/6, 301 00 Plzeň*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, čj. 26380/15/5200-11435-710862

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se v zákonné lhůtě podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, čj. 26380/15/5200-11435-710862 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (*dále jen „správce daně“*) ze dne 21.10.2014, čj. 1694296/14/2301-24903-400595 (*dále jen „dodatečný platební výměr“ nebo „DPV“*), jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o 72.600 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14.520 Kč. Žalobce požadoval zrušení i dodatečného platebního výměru a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

V daňovém řízení bylo rozhodováno podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 (*dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních“*).

z příjmů“). Procesním předpisem byl zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“).

II. Důvody žaloby

Článek II. žaloby

Dle žalobce je výrok napadeného rozhodnutí nezákonný, neboť v průběhu daňové kontroly došlo k zásadním pochybením správce daně, který nepostupoval tak, aby veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a nerespektoval právo žalobce na objektivně vedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Nesprávná zjištění uvedená ve Zprávě o daňové kontrole vedla k nesprávnému stanovení daně. V odvolacím řízení bylo proto nutno dodatečný platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Dle žalovaného tíží žalobce břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Neprokáže-li žalobce jím tvrzené skutečnosti, je v důkazní nouzi. Žalovaný však opomíjí, že to vyžaduje, aby byly provedeny žalobcem navržené důkazy. Napadené rozhodnutí je nezákonné z následujících skutkových a právních důvodů:

Správní orgány obou stupňů žalobci neumožnily prokázat jeho tvrzení prostřednictvím jím navrhovaných důkazů. V některých případech totiž žalobce již neměl jinou možnost, nežli svá tvrzení prokázat výslechem svědků.

Především nebyl vyslechnut opakovaně navrhovaný svědek TJ., bývalý jednatel žalobce (k zániku funkce jednatele došlo k 26.8.2014). Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že jeho výslech nelze provést s ohledem na jeho předchozí funkci jednatele žalobce. Tento právní závěr je dle žalobce nesprávný.

Žalovaný poukazuje na § 24 odst. 2 d.ř., podle něhož je jménem právnické osoby oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán a na § 96 odst. 1 daňového řádu, podle něhož každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob. Dle žalovaného jednatel v postavení statutárního orgánu daňového subjektu nemůže zároveň vystupovat jako svědek a jednat jako jednatel daňového subjektu ve stejné věci. Výpověď jednatele o záležitostech daňového subjektu, jejímž je statutárním orgánem, nemůže být nikdy z podstaty věci hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, ale pouze jako tvrzení, které je daňový subjekt povinen prokázat důkazními prostředky. Dle žalovaného mohl správce daně oprávněně předpokládat, že jednatel žalobce TJ. ve svých vyjádřeních uvedl k projednávané věci vše, co mu bylo známo, přičemž veškerá jeho vyjádření je nutno posoudit pouze jako tvrzení daňového subjektu, která by daňový subjekt, resp. jednatel jako jeho statutární orgán, museli doložit a prokázat.

Na podporu své právní argumentace žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2006, čj. 7 Afs 15/2003-99 (*všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zde citovaná jsou dostupná na www.nssoud.cz*), podle něhož: „ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob zakládá

překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby - daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“ Dle žalobce není použití těchto závěrů v dané věci příslušné. Jednak se uvedený judikát vztahuje k ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jednak žalovaný „vytrhuje“ několik vět z kontextu, bez ohledu na jejich souvislost s konkrétním skutkovým případem a na jiné části argumentace v něm obsažené, které právní závěr žalovaného významným způsobem oslabují. V citovaném judikátu je výslovně uvedeno, že kurzívou značený závěr nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat. Dále je zde uvedeno, že **mohou nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba pak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy) - (text zvýrazněn v žalobě).** Pokud tedy žalovaný uvádí, že nelze provést výslech svědka T.J. za účelem prokázání tvrzení žalobce jako daňového subjektu, neboť tento byl po určitou dobu statutárním orgánem (jednatel) žalobce, jedná se o nesprávný závěr, což je ostatně výslovně konstatováno i v judikátu, který na podporu své právní argumentace uvádí sám žalovaný.

Neprovedením výslechu žalobcem opakovaně navrhovaného svědka T.J. došlo k porušení práv žalobce. Žalobce navrhl provést výslech tohoto svědka i dne 17.10.2014 při seznámení se Zprávou o daňové kontrole, tedy v době, kdy T.J. již nebyl statutárním orgánem (jednatel) žalobce (zánik funkce 26.8.2014). U tohoto jednání žalobce poukázal, že nelze klást rovnítko mezi tvrzení žalobce jako daňového subjektu a tvrzení T. J., s poukazem na to, že není zapotřebí provést výslech svědka T. J. z důvodu, že tento „vše podstatné již sdělil“. Již v té době mohl být výslech tohoto svědka proveden, neboť již nebyl jednatel žalobce, což bylo jedinou překážkou pro provedení jeho výslechu v procesním postavení svědka. Dle žalobce nebyla zákonná překážka pro provedení výslechu T. J. ani v době, kdy byl jednatel žalobce, resp. nebyl zákonný důvod pro nevyhovění důkaznímu návrhu žalobce na provedení jeho výslechu v procesní pozici svědka. Překážkou nebyl § 96 odst. 1 daňového řádu, podle něhož každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, neboť daňová kontrola se týkala žalobce jako právnické osoby, nikoliv T. J. jako fyzické osoby. Pokud by tedy T. J. vypovídal jako svědek, jeho výpověď by bylo možné jako takovou posoudit, neboť by se vyjadřoval k důležitým okolnostem při správě daní, týkajícím se žalobce jako právnické osoby (tj. jiné osoby – jiného subjektu práv - nežli své vlastní osoby).

K oprávněnosti zahrnutí částky 1.890,67 Kč za pronájem salonku do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009 žalovaný konstatoval, že samotné přijaté faktury nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a služby deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny. K prokázání svého tvrzení žalobce navrhl výslech sedmi svědků, přímých účastníků předmětného školení, a to T. J., M. H. , J. P., M. R., O. D., F. H. a H. S.. Dle žalovaného žalobce nespecifikoval, co by mělo být výpovědi těchto svědků konkrétně prokázáno. Z logiky věci však vyplývá, a žalobce to konstatoval již v průběhu daňové kontroly, že výslechy svědků by mělo být prokázáno tvrzení žalobce, že se školení konalo, v

jaké době, kde a co bylo jeho obsahovou náplní. Správce daně provedl výslech pouze tří svědků. Jejich selekci provedl tak, aby dva z nich již nebyli zaměstnanci žalobce. Dle správce daně byli další navržení svědci současnými zaměstnanci žalobce, na žalobci ekonomicky závislí, proto lze důvodně předpokládat, že by jejich výpovědi nebyly objektivní. Dle žalobce se jedná o nesprávný závěr, neboť hodnotit důvěryhodnost důkazu je správní orgán oprávněn až po jeho provedení. Domněnkami a hypotézami ohledně apriorní nedůvěryhodnosti navržených důkazů správní orgán vyvolává závažné pochybnosti nad řádným plněním svých povinností v průběhu daňové kontroly (zejména aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji). Případnou existenci množství rozporů ohledně realizovaného školení je možné odstranit právě výsledkem navržených a dosud nevyslechnutých svědků, kteří se pravidelných školení účastní až do současnosti. Pokud byli vyslechnuti s jedinou výjimkou pouze bývalí zaměstnanci žalobce, kteří u žalobce nepracují již poměrně dlouhou dobu, je zcela pochopitelné, že si systém školení zaměstnanců, jehož se účastnili před několika lety, příliš nevybavují. Přestože je na uvážení správního orgánu, které důkazy provede a které nikoliv, správce daně zcela zřejmě překročil meze svého správního uvážení, když neprovedl výslech žalobcem navržených svědků s poukazem, že lze důvodně předpokládat, že jejich výpovědi by nebyly objektivní.

Žalobce proto navrhoval, aby byl dodatečně proveden výslech přímých účastníků uvedeného školení, a to: T. J., J. P., M. R. a O. D. Těmito důkazními návrhy žalobce realizuje svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Skutkový stav zjištěný správními orgány obou stupňů vyžaduje zásadní doplnění provedením výslechů uvedených svědků.

K oprávněnosti zahrnutí částky 21.603,36 Kč za pronájem prostor pro školení do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009 žalovaný konstatoval, že samotná faktura či seznam zaměstnanců samy o sobě nestačí k prokázání uskutečnění školení, které proběhlo v centru Kalikovský mlýn, ani jimi nelze nezpochybnitelně prokázat, že k poskytnutí služeb skutečně došlo, že služby deklarované na předmětné faktuře byly skutečně provedeny. Žalobce navrhl již v průběhu daňové kontroly (aby se nedostal do důkazní nouze s prokázáním svého tvrzení) výslechy svědků, a to mimo jiné i pana T. J., K. B., F. T., O. D., J. P. a externího účetního žalobce M. H. Správce daně provedl výslech pouze jednoho svědka, o jehož výpověď opírá svůj závěr, že žalobce neprokázal své tvrzení, že akce v Kalikovském mlýně v únoru 2009 byla školením či pracovní poradou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, jaká tvrzení žalobce zůstala neprokázána, aniž by přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč nevyhověl důkazním návrhům žalobce navrženým k prokázání tvrzení žalobce. Správní orgán tím klade k tíži daňového subjektu, že neprokázal svá tvrzení v rámci daňové kontroly, aniž by mu provedením navržených důkazů (výslechu svědků) reálně umožnil svá tvrzení prokázat, dostává tak žalobce do slepé uličky, kdy žalobce nemá jinou možnost, jak svá tvrzení prokázat, pokud správní orgán výslech svědků neprovede.

Žalobce proto navrhoval, aby byl dodatečně proveden výslech svědků, kteří by se mohli vyjádřit zejména k tomu, kdy a s jakou obsahovou náplní bylo předmětné školení realizováno. Jedná se o T. J., K. B., F. T., O. D., J. P. a externího účetního žalobce M. H. Těmito důkazními návrhy žalobce realizuje svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro

správné stanovení daně. Žalobce dále navrhoval provedení důkazu prezentací nového organizačního schématu prezentovaného svědkem M. H., který byl v průběhu daňové kontroly žalobcem navržen k důkazu, ale opomenutím nebyl tento důkaz do dnešního dne bohužel předložen (a žalobce nebyl správním orgánem k dodatečnému předložení tohoto navrženého důkazu vyzván). Tento důkaz žalobce předloží ve lhůtě 2 týdnů, neboť jej musí nalézt v rámci svého archivu. Skutkový stav zjištěný žalovaným a správcem daně v tomto směru vyžaduje zásadní doplnění provedením výsledků shora uvedených svědků. Žalobce znovu poukázal, že výsledek důležitého svědka nelze neprovést jen proto, že byl tento svědek po určitou dobu statutárním orgánem žalobce, proto trval na důkazním návrhu na provedení výsledku svědka T. J. Pokud žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno tvrzení žalobce, že v rámci školení proběhly 3 prezentace, nebylo prokázáno, že byly prezentovány výsledky za rok 2008 a výhled do roku 2009 a nebylo vysvětleno, doloženo a prokázáno, jakým způsobem byla prezentace provedena, je s podivem, že nebylo vyhověno důkaznímu návrhu na výsledek svědka T. J., který tuto prezentaci prováděl a mohl by se tak k těmto skutečnostem vyjádřit procesně použitelným způsobem, tj. ve formě svědecké výpovědi.

K oprávněnosti zahrnutí částky 139.837,29 Kč za nájemné za skladovací prostory do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009 žalovaný konstatoval, že zápis v účetnictví, samotnou fakturu či doklady o zaplacení nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a služby deklarované na interním dokladu či přijaté faktuře byly skutečně provedeny. V rámci hodnocení důkazů se při činnosti žalovaného projevuje apriorní nedůvěra vůči předloženým dokladům a tvrzením žalobce jako daňového subjektu, kdy žalovaný mimo jiné konstatuje, že: samotná nájemní smlouva pouze vymezuje rámec pro budoucí plnění, nestačí však k prokázání tvrzení, že k plnění ve zdaňovacím období roku 2009 skutečně došlo; kniha jízd nedokládá, že předmětné služební cesty byly skutečně realizovány za účelem naskladňování a vyskladňování materiálu; čestné prohlášení samo o sobě není způsobilé doložit faktickou realizaci skutečností v něm uvedených a obecně ho nelze považovat za důkazní prostředek v daňovém řízení. Za účelem splnění své povinnosti prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně žalobce v odvolání navrhl výsledek svědka J. Š. (za účasti žalobce, s možností kladení otázek tomuto svědkovi), výsledek svědků T. J., J. V. a D. M. Žalobce si byl vědom toho, že daňové řízení je v zásadě ovládáno zásadou písemnosti a nikoliv ústnosti, o čemž jej poučil žalovaný v napadeném rozhodnutí, avšak za situace, kdy nemá (s ohledem na postoj správního orgánu, který veškeré písemné důkazy považuje pro účel prokázání tvrzení žalobce za nedostatečné) možnost svá tvrzení prokázat jinak, nežli písemně, žalobce navrhl provést výsledky svědků, kteří by se mohli k částce ve výši 139.837,29 Kč za nájemné za skladovací prostory vyjádřit. Pokud žalovaný konstatuje, že žalobce neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by měli svědci potvrdit, a nelze předpokládat, že by výpovědi svědků byly natolik konkrétní a věcné, že by nahradily chybějící listinné a ostatní relevantní důkazy, jedná se dle žalobce o nesprávnou úvahu. Správní orgánu klade k tíži daňového subjektu, že neprokázal svá tvrzení v rámci daňové kontroly, aniž by mu provedením navrhovaných důkazů dal možnost svá tvrzení prokázat. Neprovede-li správní orgán výsledek navrhovaných svědků, dostává žalobce do slepé uličky, když žalobce nemá jinou možnost, jak svá tvrzení prokázat. Přestože je na uvážení správního orgánu, které důkazy provede a které nikoliv, správce daně překročil meze správního uvážení, když neprovedl výsledek žalobcem navržených svědků s poukazem, že žalobce neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by měli svědci potvrdit.

Těmito skutečnostmi je z logiky věci zejména to, že žalobce částku ve výši 139.837,29 Kč za nájemné za skladovací prostory do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009 zahrnul oprávněně. Žalobce již v průběhu daňového řízení uváděl, k čemu se navržení svědci mohou vyjádřit, proto je s podivem, že žalovaný nyní uvádí, že žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by svědci mohli potvrdit. Žalobce proto navrhoval, aby byl dodatečně proveden výslech svědků: J. Š. (za účasti žalobce, s možností kladení otázek tomuto svědkovi) a svědků T. J., J. V. a D. M. Těmito důkazními návrhy žalobce realizuje svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Skutkový stav zjištěný správcem daně a žalovaným vyžaduje zásadní doplnění provedením výslechů uvedených svědků. V tomto svém žalobním bodě žalobce poukazuje i na to, že výslech důležitého svědka nelze neprovést jen z toho důvodu, že tento svědek byl po určitou dobu statutárním orgánem žalobce, přičemž žalobce trvá na svém důkazním návrhu na provedení výslechu svědka T. J.

K oprávněnosti zahrnutí částky 25.000,- Kč za personální poradenství (tvoření týmu techniků pro oblast Čechy) a částky 25.000,- Kč za personální poradenství (tvoření týmu techniků) do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009 žalovaný uvedl, že samotné faktury či zápisy v účetnictví nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a že služby deklarované na přijatých fakturách byly skutečně provedeny. K prokázání tvrzení, že k poskytnutí služeb došlo, žalobce navrhoval již v průběhu daňové kontroly výslech svědků, kteří byli pro zakázku DPP přijati na základě doporučení Bc. K. Žalobce se postupem správního orgánu ocitl v důkazní nouzi. Seznam osob, které byly přijaty na DPP na doporučení Bc. K., je k dispozici ve správním spisu. Správní orgán mohl tvrzení žalobce, že tyto osoby byly přijaty právě na základě personálního poradenství provedeného Bc. K., kdykoliv ověřit provedením jejich výslechů, jichž se žalobce v průběhu daňové kontroly domáhal. Žalobce proto navrhoval, aby byl dodatečně proveden výslech těchto osob a dále i výslech svědka T. J., který se na výběru externích spolupracovníků podílel a může tak objasnit okolnosti poskytnutého personálního poradenství. Těmito důkazními návrhy žalobce realizuje svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Skutkový stav zjištěný žalovaným a správcem daně vyžaduje zásadní doplnění provedením výslechů uvedených svědků. Žalobce poukázal i na to, že výslech důležitého svědka nelze neprovést jen z toho důvodu, že tento svědek byl po určitou dobu statutárním orgánem žalobce. Žalobce trval na důkazním návrhu na provedení výslechu svědka T. J. Přestože je na uvážení správního orgánu, které důkazy provede a které nikoliv, správce daně překročil meze správního uvážení, když neprovedl výslech žalobcem navržených svědků s poukazem, že by svědek T. J. jen těžko mohl potvrdit, že Bc. A. K. službu poskytl, když ten sám údajně de facto popřel, že by to učinil, resp. popřel, že by vedl pohovory, organizoval je, podával inzeráty, třídil uchazeče a zval je na pohovory. Žalobce upozornil, že k takovému popření svědkem v žádném případě nedošlo, jak je zřejmé z jím poskytnuté výpovědi. Svědek si na řadu věcí nepamatoval, což je s ohledem na to, že k plnění došlo již v roce 2009, poměrně pochopitelné. Je nutné přihlédnout k tomu, že záležitosti, které považuje za zcela zásadní správní orgán, mohou být pro svědky poskytujícího výpověď spíše okrajovou či méně podstatnou záležitostí v jeho životě, kdy lze předpokládat, že svědek si stěží vybaví, jakou přesnou činnost pro žalobce vykonával s odstupem cca 5 let.

Článek III. žaloby

Dle žalobce je z uvedených skutečností a navržených důkazů zjevné, že skutkový stav, jak byl zjištěn žalovaným a správcem daně, vyžaduje zásadní doplnění, a to dodatečným provedením žalobcem navržených svědků. V průběhu daňového řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí, když správní orgány nevyhověly důkazním návrhům žalobce, jimiž realizoval svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Tím, že byly nesprávným způsobem apriorně selektovány důkazní návrhy žalobce a řadě z nich nebylo vyhověno s obecným konstatováním, že není zřejmé, jaké skutečnosti jimi chce žalobce prokázat, byly překročeny zákonem stanovené meze správního uvážení, čímž se správní orgány obou stupňů dopustily zjevné nezákonnosti. Žalobce poukázal na to, že zásada volného hodnocení důkazů prováděná správními orgány a přenesení důkazního břemene na žalobce nemohou být bezbřehé. Přístup správních orgánů v daném řízení ve své podstatě vedl k tomu, že žalobce nemohl v průběhu řízení prokázat nic, s čím správní orgány v daném případě nesouhlasily. Žalobci nebylo umožněno, aby svá tvrzení v průběhu daňového řízení prokázal, neboť správní orgány selektivně umožnily provést pouze některé důkazy navržené žalobcem. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2009 byla zahájena dne 12.3.2012, přičemž rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno až dne 28.8.2015. Žalobce tedy v průběhu daňové kontroly prokazoval oprávněnost výdajů, které měl před více než třemi lety, přičemž svědci se vyjadřovali k událostem, k nimž došlo s časovým odstupem cca pět let. Je zřejmé, že s plynutím času dochází k oslabování síly důkazu, a to u svědků přirozenou cestou. Na druhou stranu je však zarážející, že správní orgány do dnešního dne nevyhověly důkaznímu návrhu žalobce na výslech stěžejního svědka T. J., který se mohl vyjádřit ke všem bodům kontrolních zjištění a jímž by žalobce realizoval svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný nesouhlasil s právními názory žalobce uvedenými v žalobě a navrhoval zamítnutí žaloby s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že se žalobní námitky povětšinou shodují s odvolacími námitkami, se kterými se vypořádal v napadeném rozhodnutí.

Žalovaný nejprve uvedl, že nemohl dodatečný platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k novému rozhodnutí, neboť v odvolacím řízení podle daňového řádu je důsledně uplatňován princip apelační a náprava vad rozhodnutí i vad řízení tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší jen v případě, kdy nemělo být vůbec vydáno, a v takovém případě současně řízení zastaví.

K tvrzení, že správní orgány neumožnily žalobci prokázat svá tvrzení prostřednictvím důkazů, které navrhl, uvedl žalovaný, že bylo na žalobci, aby v daňovém řízení navrhl relevantní důkazní prostředky. Správní orgány daly žalobci dostatečný prostor k prokázání jeho tvrzení, žalobce však nenavrhl takové důkazy, kterými by jeho tvrzení mohla být prokázána. K otázce dokazování a rozložení důkazního břemene obecně žalovaný zopakoval svoji argumentaci z napadeného rozhodnutí (viz str. 6 až 9).

Dle žalovaného byl T. J. jednatelem žalobce od 1.12.2008 do 26.8.2014 a od 15.9.2014 je prokuristou žalobce, oprávněným jednat za společnost pouze společně s kterýmkoliv jednatelem. Jednatelem žalobce tedy byl ve zdaňovacím období roku 2009 i v době provádění daňové kontroly (zahájena dne 12.3.2012, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 3.10.2013, na základě vyjádření a návrhu žalobce na doplnění dokazování provedeny výpovědi svědků, dne 4.6.2014 seznámen žalobce znovu s výsledkem kontrolního zjištění). Ohledně výpovědi T. J. jako svědka v daňovém řízení setrval žalovaný na své argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 10-11). Podpůrně odkázal na výslovnou úpravu pro civilní soudní řízení [§ 126 odst. 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád], podle níž může být statutární orgán právnické osoby vyslechnut v řízení, jehož je právnická osoba účastníkem, „jen“ jako účastník, nikoliv jako svědek. Odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2006, čj. 7 Afs 15/2003-99 (na který odkázal již v napadeném rozhodnutí) a na rozsudky čj. 8 Afs 31/2013-45, čj. 8 Afs 51/2013-45, čj. 9 Afs 7/2010-181, čj. 5 Afs 6/2010-10 a čj. 8 Afs 66/2013-49.

K zahrnutí konkrétních částek do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a k návrhům na výsledky svědků žalovaný argumentoval shodně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to k zahrnutí částky 1.890,67 Kč za pronájem salonku a výsledk sedmi svědků (viz str. 11 až 15), k zahrnutí částky 21.603,63 Kč za pronájem prostor pro školení (viz str. 15 až 20), k zahrnutí částky 139.837,29 Kč za nájemné za skladovací prostory (viz str. 20 až 28), k zahrnutí částky 25.000,- Kč za personální poradenství - tvoření týmu techniků pro oblast Čechy a pro oblast Morava (viz str. 28 až 32). Dle žalovaného nemá soudní řízení sloužit k tomu, aby v rámci něho docházelo k doplňování důkazních prostředků, které měl žalobce k dispozici již v průběhu daňového řízení a mohl je předložit správci daně či dodatečně žalovanému v řízení odvolacím.

K námitkám v článku III. žaloby odkázal žalovaný kromě uvedeného také na str. 6 až 9 napadeného rozhodnutí, kde ozřejmil, že správce daně má sice povinnost zabývat se jednotlivým důkazními prostředky navrženými daňovým subjektem, provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, nemá však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobce.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

U právního předchůdce žalobce, společnosti Disk obchod & technika spol. s r.o., byla dne 12.3.2012 zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Obchodní firma žalobce, SUPTel – DISK s.r.o., jak je uvedena v úvodu tohoto rozsudku, byla do obchodního rejstříku zapsána 14.4.2015.

Dne 17.10.2014 byla se žalobcem projednána Zpráva o daňové kontrole čj. 1682774/14/2301-05401-402995 (*dále jen „Zpráva“*). Na základě kontrolních zjištění byl žalobci za kontrolované zdaňovací období roku 2009 zvýšen základ daně o 363.068,- Kč (viz body 1 až 3, 5, 7, 9 až 14) a tím došlo ke zvýšení daně z příjmů o 72.600,- Kč.

bod	stručné shrnutí doměrku	zvýšení základu daně
1	výdaje na reprezentaci - golfový balíček pro zákazníky	9 000,00 Kč
2	výdaje na reprezentaci - golfový balíček pro zákazníky	9 000,00 Kč
3	výdaje na reprezentaci - akce pro zákazníky	11 148,74 Kč
4	marketingové služby PEM	0,00 Kč
5	výdaje na reprezentaci - akce pro zákazníka v pivovaru	8 561,00 Kč
6	fotografické práce	0,00 Kč
7	pronájem salónku na školení	1 890,67 Kč
8	pronájem salónku na školení	0,00 Kč
9	výdaje na reprezentaci - pohoštění na pohovory	332,00 Kč
10	pronájem prostor (bowlingu) na firemní setkání	21 603,36 Kč
11	nájem skladovacích prostor	139 837,29 Kč
12	personální poradenství pro oblast Cechy	25 000,00 Kč
13	personální poradenství pro oblast Morava	25 000,00 Kč
14	pořízení hmotného majetku - kamerového systému	111 695,45 Kč
	X (zaokr.)	363 068,00 Kč

Právní hodnocení

I.

Podle § 24 odst. 1 ZDP 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

V žalobě žalobce (obdobně jako v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru) nesouhlasil se závěry správce daně a žalovaného učiněnými ohledně výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněných v souladu s § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období roku 2009 (viz zvýrazněné body 7,10 až 13) a v důsledku toho se zvýšením základu daně o 213.330,- Kč.

Zásadní námitkou žalobce v žalobě je, že žalobci nebylo správními orgány obou stupňů umožněno prokázat svá tvrzení o oprávněnosti zahrnutí zpochybňovaných výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2009, když nebyl v daňovém řízení vyslechnut jako svědek T. J. a nebyli vyslechnuti k příslušným výdajům (nákladům) další žalobcem navrhovaní svědci.

Návrhy na provedení výslechu svědků (kteří nebyli následně správcem daně vyslechnuti) žalobce odůvodňoval v daňovém řízení obdobně jako nyní v žalobě zcela obecně, a to jednak tím, že jimi realizuje svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, za situace, kdy zjištěný skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění provedením výsledků navrhovaných svědků, a jednak tím, že *„správce daně by měl těmto důkazním návrhům vyhovět za situace, kdy daňový subjekt nemá možnost, než svá tvrzení a některé skutečnosti v průběhu daňové kontroly prokázat jinak, nežli výsledkem svědků.“* Pokud žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí u sporných výdajů (nákladů) uvádí, že žalobce neuvedl konkrétně, k čemu by se měl navrhovaný svědek vyjádřit, pak je pochopitelné, jak namítá žalobce, že se měl svědek vyjádřit ke konkrétnímu výdaji (nákladu). Soud však uvedenému konstatování současně rozumí tak, že měl žalovaný v každém jednotlivém případě na mysli daný skutkový stav, tedy kontrolní zjištění učiněná na základě provedených důkazů, přičemž žalobce byl průběžně seznamován se všemi kontrolními zjištěními správce daně a v rámci odvolacího řízení se závěry žalovaného, a měl možnost se zcela konkrétně vyjádřit, co má být navrhovanými výpověďmi svědků prokázáno, nad rámec zjištění učiněného dosud provedenými důkazy. Taková zcela konkrétní tvrzení ke každému ze zpochybňovaných výdajů (nákladů) však žalobce správci daně, ani v rámci odvolacího řízení žalovanému, neposkytl. Neuvádí je ani nyní v podané žalobě, kde toliko argumentuje tím, že mu správní orgány obou stupňů neumožnily prokázat jeho tvrzení prostřednictvím jím navrhovaných důkazů výsledkem svědků. Správné proto není tvrzení žalobce v žalobě, že za situace, kdy bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce, kterého tak tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, měly být provedeny žalobcem navržené důkazy.

Žalovaný v případech pochybností (viz body 7 a 10 až 13 výše uvedené tabulky) zcela správně v souladu s konstantní judikaturou konstatoval, že samotné přijaté faktury nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a služby deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny. Prokazování uskutečnění výdaje (nákladu) je sice prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.4.2008, čj. 2 Afs 130/2007-47 a ze dne 12.4.2006, čj. 5Afs 40/2005-72). Správce daně proto postupoval ve všech dále uvedených případech v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) d.ř., podle něhož *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 (tj. povinnosti související s místním šetřením) a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.* Jak je zřejmé z obsahu daňového spisu, ze Zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění napadeného rozhodnutí, byl žalobce ve všech uvedených případech opakovaně

vyzýván k prokázání tvrzení ohledně příslušných částek uplatněných jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně rozvedl otázku důkazního břemene v daňovém řízení (viz strana 6 – 9), soud proto na tam uvedenou argumentaci žalovaného odkazuje. Následně pak žalovaný podrobně uvedl ohledně jednotlivých zpochybňovaných výdajů (nákladů) na základě jakých důkazů, jak hodnocených, dospěl k závěru, že příslušný výdaj (náklad) není daňově uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a zdůvodnil, proč by výslech žalobcem navrhovaných svědků nemohl v posuzovaném případě zjištěný skutkový stav zvrátit (k tomu viz níže).

II.

Soud neshledal důvodným tvrzení žalobce, že došlo k porušení práv žalobce, když správce daně **neprovedl výslech svědka T. J.** ačkoliv žalobce jeho výslech v pozici svědka opakovaně navrhoval, a to i dne 17.10.2014 po seznámení se s obsahem Zprávy o daňové kontrole, tedy v době, kdy již nebyl T. J. jednatelem žalobce. Obdobnou argumentací žalobce se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 21.12.2016, čj. 30 Af 36/2015-57, ve kterém posuzoval postup správce daně a žalovaného a závěry přijaté ve Zprávě týkající se zdaňovacího období roku 2010 u téhož žalobce. V této právní věci při posuzování totožné námítky žalobce v rámci zdaňovacího období 2009 nemá soud důvod se od dříve učiněného závěru odchýlit.

Při posouzení, zda měl být v rámci daňové kontroly (tj. v období od 12.3.2012 do 17.10.2014, kdy byla Zpráva s žalobcem projednána, příp. následně v rámci odvolacího řízení) vyslechnut jako svědek T. J. (jednatel žalobce od 1.12.2008 do 26.8.2014 a prokurista žalobce s oprávněním jednat za společnost pouze společně s kterýmkoliv jednatelem společnosti od 15.9.2014 do 13.3.2017), je nutno vycházet, jak to činí žalovaný, z ustanovení § 24 odst. 2 d.ř., který upravuje procesní způsobilost osob zúčastněných na správě daní, dle něhož *jménem právnické osoby je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jednat jejím jménem*. Dále pak z ustanovení § 96 odst. 1 d.ř., kde je stanoveno, že *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat*. Pokud by byl v průběhu daňové kontroly T. J. vyslechnut jako svědek v době, kdy byl jednatelem žalobce, a vypovídal by o skutečnostech týkajících se žalobce jako právnické osoby, nevypovídal by o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob. Případná svědecká výpověď T. J., v době, kdy byl jednatelem žalobce, o skutečnostech týkajících se žalobce, by proto nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, ale toliko jako tvrzení, které je daňový subjekt povinen prokázat příslušnými důkazními prostředky.

Prejudikaturou pro tento právní názor je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2011, čj. 5 Afs 6/2010-101, který řešil danou situaci obdobně, i když za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který obsahoval obdobnou právní úpravu postavení svědka v § 8 odst. 1, podle jehož věty první platilo, že *je každý povinen vypovídat jako svědek nebo osoba přezvědná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob*,

pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2006, čj. 7 Afs 15/2003-99, zmíněný žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a další rozsudky Nejvyššího správního soudu zmiňované žalovaným ve vyjádření k žalobě.

Žalovaný proto v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela v souladu s ustanoveními § 24 odst. 2 d.ř. a § 96 odst. 1 d.ř. konstatoval: „*V případě pana T. J., kterého odvolatel navrhoval vyslechnout jako svědka, se jedná o jednatele daňového subjektu, který je podle § 24 odst. 2 daňového řádu osobou oprávněnou jednat jménem daňového subjektu. Zvýše citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že jednatel daňového subjektu a svědek mají dle daňového řádu odlišné postavení, když jednatel společnosti může být svědkem pouze v případě, že vypovídá o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, nikoliv však daňového subjektu, jehož je statutárním orgánem. Má-li statutární orgán právnické osoby, tj. jednatel, vypovídat o skutečnostech, které se týkají jeho jednání za právnickou osobu, bude se jeho výpověď týkat jednání právnické osoby, jejímž jménem jednatel právní úkon činil, a nevypovídal by o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob.*“

Soud se ztotožňuje s žalovaným, že „*dle daňového řádu má daňový subjekt důkazní povinnost a jednatel v postavení statutárního orgánu ze zákona jedná jménem daňového subjektu, tudíž nemůže vystupovat zároveň jako svědek a zároveň jednat jako jednatel daňového subjektu ve stejné věci. Je totiž pojmově vyloučeno, aby tytéž skutečnosti, které budou obsahem výpovědi jedné a té samé osoby, mohly být považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď fyzické osoby. Skutečnosti, které jednatel společnosti s ručením omezeným uvádí o svém jednání za právnickou osobu, nemohou vypovídat o okolnostech týkajících se jiných osob, vypovídají totiž o jednání imaginární právnické osoby, jejímž je jednatel statutárním orgánem a jehož prostřednictvím sám daňový subjekt jedná, resp. se navenek vyjadřuje.*“

Není sporu o tom, co je zřejmé z daňového spisu a ze Zprávy, že správce daně s T. J. jednal v průběhu daňové kontroly jako s jednatelem žalobce, při ústních jednáních mu předkládal výsledky kontrolních zjištění k vyjádření. T. J. jako jednatel žalobce požádal o lhůtu k vyjádření a následně předkládal písemně svá vyjádření. I soud je toho názoru, že za této situace správce daně oprávněně předpokládal, že T. J. jako jednatel žalobce uvedl ve svých písemných vyjádřeních k výzvám k prokázání skutečností, k seznámením s výsledkem kontrolního zjištění i v reakcích na místní šetření prováděné v sídle žalobce vše, co mu bylo v každém konkrétním případě známo. Žalovaný proto zcela správně v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že měl T. J. možnost se v průběhu daňové kontroly ke všem zjištěním učiněným správcem daně vyjádřit, poskytnout vysvětlení či uvést skutečnosti odůvodňující vynaložení příslušných výdajů (nákladů). Jeho vyjádření či vysvětlení však nemohlo být hodnoceno jako svědecká výpověď, ale bylo nutno je považovat za vyjádření jednatele žalobce (ústní či písemné), jež by muselo být následně příslušnými důkazy prokázáno.

Obdobně je nutno hodnotit posouzení návrhu žalobce na výslech T. J. po té, kdy již nebyl jednatelem žalobce, ale toliko prokuristou žalobce, neboť i v té době, by T. J. v pozici svědka vypovídal o skutečnostech týkajících se uplatnění nákladů (výdajů) na dosažení,

zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2009, kdy byl jednatelem žalobce. Nutno je i zohlednit, že rovněž jako prokurista žalobce byl T. J. oprávněn jednat za žalobce, i když pouze společně s kterýmkoliv jednatelem žalobce. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zcela správně konstatoval, že na jeho závěru nic nemění skutečnost, že T. J. byl v době rozhodování žalovaného již bývalým jednatelem žalobce (zánik funkce jednatele dne 26. 8. 2014).

Správce daně se tak nedopustil procesního pochybení, resp. porušení § 92 d.ř., když v rámci daňové kontroly k návrhu žalobce nevyslechl T. J. jako svědka. Rovněž žalovaný nepochybil, pokud tento postup správce daně akceptoval.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě podpůrně odkázal na právní úpravu této problematiky v § 126 odst. 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (*dále jen „o.s.ř.“*), podle níž může být statutární orgán právnické osoby vyslechnut v řízení, jehož je právnická osoba účastníkem, „jen“ jako účastník, nikoliv jako svědek. K tomu soud uvádí, že rovněž soudy ve správním soudnictví, jehož procesním předpisem je zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, by v případě návrhu účastníka řízení na výslech svědka, jakým je v daném případě T. J. byly povinny postupovat podle § 64 s.ř.s., podle něhož *nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu*. Následně by proto bylo nutno postupovat podle § 126a odst. 1 a 2 o.s.ř., kde je stanoveno, že *fyzická osoba, která má vypovídat o okolnostech, týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, je povinna dostavit se na předvolání k soudu v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba . Výslech fyzické osoby uvedený v odstavci 1 se provede podle § 131 odst. 2 věty druhé a § 131 odst. 3*. V ustanovení § 131 je řešeno provedení důkazu výsledkem účastníků. Z uvedených ustanovení vyplývá, že bývalý statutární zástupce právnické osoby může být slyšen jen podle pravidel pro výslech účastníka řízení. Tento výklad je podepřen rozhodnutím Nejvyššího soudu, který v rozsudku ze dne 11.4. 2007, sp.zn. 21 Cdo 1397/2006, dospěl k právnímu závěru, že v případě, má-li být soudem vyslechnuta osoba, která vykonávala funkci statutárního orgánu právnické osoby v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba, může být o okolnostech, které se týkají této právnické osoby, a které nastaly v době, kdy vykonávala funkci statutárního orgánu, vyslechnuta jen jako účastník řízení. Uvedený právní názor byl následně začleněn do procesního předpisu prostřednictvím citovaného ustanovení § 126a o.s.ř. (zákonem č. 7/2009 Sb. novelizujícím s účinností od 23.1.2009 občanský soudní řád). Navrhovaný svědek, jakým je v daném případě T. J., by tak před soudem ve správním soudnictví rovněž nemohl být vyslechnut v procesní pozici svědka. Právní názor žalovaného sice není podepřen konkrétním procesním ustanovením daňového řádu, jako je tomu v § 126a o.s.ř., ale je v souladu s dlouhodobě jednotnou rozhodovací praxí soudů vymezující jednotně postavení účastníka řízení a svědka v rovině natolik obecné, že aplikovaná zásada dopadá jak do oblasti práva soukromého, tak i veřejného.

Závěr žalovaného proto nelze označit, jak to činí žalobce v žalobě, za nesprávný. Žalobce v té souvislosti argumentuje rovněž tím, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2006, čj. 7Afs 15/2003-99, citovaném žalovaným, je v textu žalovaným již necitovaném připuštěna možnost situace, kdy může fyzické osobě v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak postavení daňového subjektu, a mezi tyto případy lze zahrnout

fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). K tomu soud uvádí, že k takové situaci v daňovém řízení dojít může, avšak v případě, kdy má fyzická osoba, která je či byla statutárním orgánem právnické osoby, vypovídat jako svědek, musí se jednat o situaci, kdy ve smyslu § 96 odst. 1 d.ř. má vypovídat o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, tedy osob odlišných od právnické osoby, jejímž je statutárním orgánem. To však není daný případ.

Pokud pak žalobce v žalobě navrhuje, aby byl Tomáš Jílek vyslechnut v řízení před soudem jako svědek, soud k tomu nad rámec uvedeného doplňuje, že při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vychází ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, proto k vyslechnutí T. J. jako svědka v daném soudním řízení nepřistoupil. Z tohoto důvodu soud nepřistoupil v daném soudním řízení ani k výslechu dalších žalobcem navrhovaných svědků.

Na základě uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že tvrzení žalobce o neúplném zjištění stavu věci v důsledku neprovedení výslechu T. J. jako svědka je nedůvodné. Daňové řízení nebylo z toho důvodu zatíženo žalobcem tvrzenou procesní vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K porušení práv žalobce neprovedením výslechu T. J. jako svědka nedošlo.

III.

Nedůvodnými shledal soud námitky žalobce, že mu bylo správními orgány znemožněno realizovat svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, když nebyli vyslechnuti žalobcem navržený svědci ohledně výdajů (nákladů) ve výši 1.890,67 Kč za pronájem salonku (bod 7), ve výši 21.603,36 Kč za pronájem prostor pro školení (bod 10), ve výši 139.837,29 Kč za nájemné za skladovací prostory (bod 11), ve výši 21.603,36 Kč za pronájem prostor pro školení (bod 10), ve výši 25.000 Kč za personální poradenství – tvoření týmu techniků pro oblast Čechy a ve výši 25.000 Kč pro oblast Morava (bod 12 a 13).

Ohledně uvedených výdajů (nákladů) je ve Zprávě a v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsán průběh daňového řízení, uvedena jsou zjištění učiněná správcem daně, vyjádření žalobce po seznámení s kontrolními zjištěními a vyjádření žalobce v rámci odvolacího řízení. Rovněž je zřejmé, které důkazy byly žalobcem navrhovány, které byly v řízení provedeny a jak jsou správcem daně, resp. žalovaným, hodnoceny. Zdůvodněno je, proč nebyly některé žalobcem navrhované důkazy výslechem svědků provedeny.

Jak již bylo uvedeno, při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, proto nepřistoupil v daném soudním řízení ani k výslechu dalších žalobcem navrhovaných svědků.

Výdaj (náklad) 1.890,67 Kč za pronájem salonku

K posouzení daňové uznatelnosti výdaje ve výši 1.890,67 Kč za pronájem salonku (bod 7) byla správci daně předložena **faktura přijatá ze dne 11.2.2009**, č. 29000086 na částku 4.695,59 Kč bez DPH (*dále jen „faktura ze dne 11.2.2009“*), z toho část ve výši 1.890,67 Kč byla uplatněna do daňově účinných výdajů (nákladů). Na faktuře je uveden vystavitel společnost Be.F.Ce. s.r.o. a předmětem je ubytování a snídaně v Mahlerově penzionu „Na hradbách“, v podrobném rozpisu je uvedeno: občerstvení 2.804,92 Kč a pronájem salonku 1.890,67 Kč. Dále **účetní deník 2009, část: ÚČET MD = 518990, interní doklady** obsahující zaúčtování faktury č. 29000086, **a)** doklad o zaúčtování částky 4.695,59 Kč na účet 518990 dne 17.2.2009, **b)** doklad o zaúčtování storna zápisu ze dne 17.2.2009, jež bylo pod označením „dobropis“ provedeno 1.3.2009, **c)** doklad o rozúčtování částky 4.695,59 Kč, přičemž ke dni 1.3.2009 bylo občerstvení zaúčtováno do nedaňových nákladů a částka 1.890,67 Kč byla zaúčtována na účet 518990 jako výdaj (náklad) za „pronájem salonku + snídaně“. Na účet 518990 byla zaúčtována rovněž **faktura přijatá ze dne 19.5.2009**, č. 29000381 na částku 4.947,89 Kč bez DPH (*dále jen „faktura ze dne 19.5.2009“*). Vystavitel je uveden společnost Be.F.Ce. s.r.o., předmětem je pronájem salonku (podrobně je toto zjištění popsáno pod bodem č. 8 Zprávy).

Žalobce shodně tvrdil (vyjádření ze dne 16.7.2012 a ze dne 31.10.2013), že se faktura ze dne 11.2.2009 i faktura ze dne 19.5.2009 vztahují k internímu školení vlastních techniků v Jihlavě ve dnech 13. a 14.5.2009 a uvedl 7 osob, které se školení účastnily. Pro rozpor mezi tvrzením, že se obě faktury vztahují ke školení v květnu 2009, a datem na faktuře ze dne 11.2.2009, kde je účtováno „občerstvení“ s datem 11.2.2009, správce daně fakturu ze dne 11.2.2009 neosvědčil jako důkaz k prokázání tvrzení, že se jedná o pronájem salonku na školení ve dnech 13. a 14.5.2014 v Jihlavě. Žalobce dále předložil fotodokumentaci obsahující 8 záběrů. Správce daně ověřil na webových stránkách dodavatele služby, že prostory, ze kterých jsou záběry pořízeny, lze ztotožnit se salonkem v Mahlerově penzionu „Na hradbách“ v Jihlavě, který společnost Be.F.Ce. s.r.o. pronajímá (viz <http://www.mahleruvpenzion.cz/galerie-salonek-3.htm>). Ze záběrů však nebylo možné určit, kdy byly pořízeny, ani kdo jsou osoby na nich, proto ani fotodokumentace nebyla osvědčena jako jednoznačný důkaz k prokázání tvrzení žalobce. Žalobce navrhl k důkazu prezenční listinu ze školení a potvrzení společnosti ALCOMA o uskutečnění školení a vystavení certifikátu k montáži a servisu technologií ALCOMA. Tyto však nebyly žalobcem v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení předloženy.

V průběhu daňové kontroly **dodavatel Be.F.Ce. s.r.o.** potvrdil pronájem salonku v květnu 2009 a vzhledem k uplynulému času nemohl uvést podrobnosti o pronájmu (předložil kopii faktury č. 29000381 z 19. 5.2009 týkající se bodu 8 daňové kontroly). **Společnost ALCOMA a.s.** prohlásila, že byla informována o školení pořádaném žalobcem ve dnech 13.-14.5.2009 a školitelé pan H. a pan S., v té době zaměstnanci žalobce, měli k tomuto školení oprávnění. Místo školení nebylo v prohlášení uvedeno. V doplnění prohlášení společnost ALCOMA a.s. uvedla, že pro žalobce v roce 2009 provedla sama jedno školení v listopadu 2009 ve vlastní školicí místnosti v Praze. Správce daně tyto důkazní prostředky vyhodnotil (viz str. 10-11 Zprávy) se závěrem, že nejsou bezpochybným věrohodným důkazem o tom, že částku 1.890,67 Kč za pronájem salonku fakturovala dne 11.2.2009 společnost Be.F.Ce. s.r.o. za školení v Jihlavě ve dnech 13.- 14.5.2009.

Správce daně provedl dne 24.3.2014 za účasti zástupce žalobce výsledky svědků. **Svědék H. S.**, v roce 2009 zaměstnanec žalobce, měl na starosti správu sítí a byl technikem pro správu sítí a rádiových spojů. Uvedl, že se v roce 2009 zúčastnil interního školení, že byly celkem asi 3 za tu dobu, co u žalobce pracoval (od roku 1999 do října 2010). Na otázku, kdo vedl interní školení, sdělil, že si vzpomíná na pana J. Vystupoval-li tam někdo jiný, už nevěděl, on sám neškoli. Potvrdil, že školení probíhala mimo sídlo žalobce, uvedl Špindlerův Mlýn nebo někde v Krkonoších. **Svědék F. H.**, v roce 2009 zaměstnanec žalobce, měl na starosti správu sítí. Uvedl, že se v roce 2009 zúčastnil interního školení, že tipuje tak tři školení, které uspořádal žalobce v roce 2009, osobně školi pan S., jeho nadřízený. Dále si vzpomněl, že byl v roce 2009 na interním školení v Jihlavě, jehož předmětem bylo předání znalostí, konfigurace sítě, rádia a věcí kolem toho, jehož se zúčastnilo cca 8 lidí a školi kolega S., on sám taky a možná pan R. o rádiích. **Svědék M.H.**, v roce 2009 zaměstnanec žalobce, zajišťoval vedení pobočkové sítě, zařizoval interní technická školení, jež se konala minimálně jednou za čtvrtletí, pořádal je žalobce sám, některá prováděli výrobci technologií, např. CISCO, ALCOMA, Ericsson a další. Svědek popsal, jaký byl obvyklý průběh školení, potvrdil, že školení probíhala mimo sídlo tak, „aby to všichni měli stejně daleko“. Jako místa školení uvedl Prahu, Jihlavu, Hradec, Pelhřimov, nepamatoval si však, „zda to bylo právě v roce 2009“. Školení, na kterém sám školi, se zúčastnilo dvacet, třicet zaměstnanců. Přítomný zástupce žalobce nevyužil své právo pokládat svědkům otázky. Výpovědi svědků jsou podrobně popsány ve Zprávě. Vyhodnoceny jsou jako nejednoznačné, obsahující řadu rozporů co do místa konání akce, druhu školení, jména školitele. Ani jeden ze svědků neuvedl přesnější období, kdy měla akce probíhat. Z těchto důvodů nebyly tyto svědecké výpovědi osvědčeny jako věrohodné bezpochybné důkazy o tvrzení žalobce (str. 12 Zprávy).

Žalovaný v rámci odvolacího řízení posuzoval, co mělo být uvedenými výpověďmi svědků prokázáno, aby mohly být vyhodnoceny jako důkaz o tvrzení žalobce. Z námítky žalobce usoudil, že provedenými výpověďmi svědků, ale zejména výpověďmi dalších žalobcem navrhaných svědků, které správce daně neprovedl (jednatele T. J., J. P., M. R., O. D.), měla být (kromě fakturou ze dne 11.2.2009 a účetnictvím žalobce) prokázána ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP daňová uznatelnost výdajů (nákladů) ve výši 1.890,67 Kč. V odvolání žalobce nespecifikoval, co by mělo být výpovědi svědků konkrétně prokázáno, uvedl pouze, že „*důkazními návrhy realizoval své právo (a povinnost) prokazovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně*“. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že ze spisového materiálu vyplývá, že vyjádření k faktuře ze dne 11.2.2009 spojil žalobce s vyjádřením k faktuře stejného dodavatele ze dne 19.5.2009 (bod 8 Zprávy) a tvrdil, že se obě faktury vztahují ke školení v květnu 2009. Ze spisového materiálu a z bodu 8 Zprávy je zřejmé, že správce daně po vyhodnocení důkazních prostředků považoval uskutečnění interního školení v květnu 2009 za prokazané. Nebyla však prokázána souvislost faktury ze dne 11.2.2009 s tímto školením. Za této situace je nutno dát za pravdu správci daně, že výpovědi svědků, jež měly být dle žalobce provedeny právě k prokázání uskutečnění školení v květnu 2009, nemohou nijak prokázat, že faktura z 11.2.2009 za občerstvení zkonsumované v únoru 2009 a za pronájem salonku poskytnutý v únoru 2009, se vztahuje ke školení, které proběhlo o 3 měsíce později. Z důvodu zjevné nemožnosti potvrdit nebo vyvrátit výsledkem svědků oprávněnost zahrnutí částky za pronájem salonku podle faktury z 11.2.2009 ve výši 1.890,67 Kč do výdajů (nákladů) daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP správce daně zcela správně konstatoval, že provedené výsledky svědků nemohou být použity jako důkaz v projednávané

věci a v souladu s tím považoval za nedůvodnou námitku žalobce vůči neprovedení výsledků dalších čtyř navržených svědků. K tomu soud uvádí, že není důvodnou žalobní námitka, že další žalobcem navrhovaní svědci nebyli vyslechnuti proto, že jsou u žalobce stále zaměstnaní a jsou na žalobci ekonomicky závislí, proto lze důvodně předpokládat, že by jejich výpovědi nebyly objektivní. Správce daně svůj závěr o tom, že neprovede výsledek dalších žalobcem navrhovaných svědků nepostavil na tom, že by předem hodnotil důvěryhodnost těchto důkazů, ale na tom, že by jimi nemohla být prokázána souvislost faktury ze dne 11.2.2009 s výdaji (náklady) vynaloženými na školení v květnu 2009. Ze strany správce daně se tak nejednalo o situaci, kdy by „domněnkami a hypotézami ohledně apriorní nedůvěryhodnosti navržených důkazů vyvolával závažné pochybnosti nad řádným plněním svých povinností v průběhu daňové kontroly“. Ve smyslu § 92 odst. 2 d.ř. je na uvážení správního orgánu, které důkazy provede a které nikoliv, přičemž správce daně nepřekročil meze svého správního uvážení, když neprovedl výsledek dalších žalobcem navržených svědků, neboť tak neučinil s poukazem, že lze důvodně předpokládat, že jejich výpovědi by nebyly objektivní.

Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že z důkazních prostředků předložených žalobcem a získaných správcem daně nebyl nalezen žádný, který by bylo možné osvědčit za způsobilý k prokázání tvrzení žalobce, že oprávněně zahrnul do daňově uznatelných výdajů (nákladů) zdaňovacího období roku 2009 výdaje (náklady) ve výši 1.890,67 Kč za pronájem salonku podle faktury ze dne 11.2.2009, č. 29000086, od dodavatele Be.F.Ce. s.r.o. Takovým důkazem by z důvodů výše uvedených nebyly ani žalobcem navržené a správcem daně neprovedené výsledky svědků T. J., J. P., M. R. a O. D.

Výdaj (náklad) za pronájem prostor (bowlingu) na firemní setkání 21.603,36 Kč

Dle tvrzení žalobce se mělo jednat o každoroční setkání zaměstnanců v Plzni, v centru Kalikovský mlýn, spojené s vyhodnocením celoročních výsledků za rok 2009, se školením nových pracovních postupů a nového komunikačního schéma. Lektory za vedení společnosti měli být: jednatel T. J. (ekonomické výsledky), M. H. (pracovní postupy a komunikační schéma), D. J. (vedení pokladen na pobočkách, značení dokladů a reporting ekonomického oddělení).

K důkazu byla předložena **faktura přijatá ze dne 28.2.2009 č. 29220198** (dále jen „faktura ze dne 28.2.2009“) na částku 21.603,36 Kč bez DPH, vystavená společností SPORTCENTRUM Plzeň s.r.o. za pronájem prostor za účelem školení. **Účetní deník 2009, část: ÚČET MD = 518990**, kde je předmětná částka zaúčtována na straně MD k datu 28.2.2009. **Seznam zaměstnanců na CD**, jehož obsahem je seznam osob z poboček Plzeň (23 osob), Olomouc (5 osob), Hradec Králové (2 osoby), které se dle tvrzení žalobce akce zúčastnili. **Fotodokumentace na CD** obsahující 3 záběry. Na str. 20 Zprávy je k tomu uvedeno, že se jedná o prostory v Kalikovském mlýně, kde se hraje bowling. Dle správce daně z fotodokumentace není zřejmé, že probíhá porada a školení, proto nebyla považována za důkaz prokazující tvrzení žalobce o daném školení. Žalovaný doplnil, že tvrzení o pracovním setkání a školení nepodporuje neformální atmosféra na záběrech, speciální bowlingové obutí osob na jednom ze záběrů, nepřítomnost záběrů dokumentujících probíhající prezentaci a záznamové prostředky u zúčastněných pro zaznamenání nových poznatků ze školení. Fotodokumentaci proto nebylo ani dle žalovaného možné osvědčit jako

důkaz k prokázání uskutečnění daného školení. Předložena byla **prezentace** „2008 - 2009 v číslech a výsledcích“, kde je 7 snímků se stručnými hesly k výsledkům roku 2008 a k výhledu na rok 2009. Správce daně neosvědčil prezentaci za důkaz prokazující tvrzení žalobce (podrobný popis a hodnocení na str. 20 - 21 Zprávy). Žalovaný připustil vysvětlení žalobce o pochybení v jeho vyjádření, neboť se jednalo o výsledky roku 2008, nikoliv roku 2009. Posuzoval však, zda a jakým způsobem byla prezentace provedena, když v prostorech bowlingových drah k tomu nejsou vhodné prostory ani technika umožňující prezentaci. K tomu žalobce nic neuvedl a není to patrné z předložené fotodokumentace ani z **výsledku svědka M. H.** (viz níže). Prezentace proto nebyla osvědčena jako důkaz k prokázání uskutečnění daného školení. Žalobce navrhl k důkazu prezentaci nového organizačního schématu prezentovaného M. H., která však nebyla v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení předložena.

Svědék M. H. za přítomnosti zástupce žalobce uvedl, že se jednalo o firemní večírky s občerstvením a zábavou, které platil žalobce „*kromě tvrdého alkoholu*“ a které organizoval pro své zaměstnance jednou za rok. K programu svědek uvedl, že „*vždycky trvalo, než se všichni sešli, bylo úvodní slovo majitele, někdy se to spojilo s kratším školením, jednou se tam školil nový informační systém, pak bylo jídlo a zábava.*“ Žalovaný v souvislosti s hodnocením této svědecké výpovědi zdůraznil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2008, čj. 2Afs 93/2007-85, že svědeckou výpověď lze použít jako důkaz, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními, přičemž musí být tyto kvalitativní požadavky splněny kumulativně. V případě uvedené svědecké výpovědi žalovaný konstatoval, že nebyl splněn požadavek konkrétnosti, když svědek sice potvrdil, že během roku 2009 byl jenom jeden firemní večírek, avšak na otázku, kde a kdy tento probíhal, uvedl: „*Jednou to bylo někde v Krkonoších, jeden v Plzni, bowling Kalikovský mlýn, jednou motokáry u papírny.*“ Výpověď svědka byla dle žalovaného věrohodná, neboť svědek vypovídal o skutečnostech, jež jako zaměstnanec žalobce vnímal bezprostředně svými smysly, tedy o tom, co sám viděl, sám slyšel, cítil, či sám konal. Na položené otázky reagoval, jeho odpovědi byly navzájem v souladu. Naplněn však nebyl požadavek, aby výpověď nebyla v rozporu s ostatními zjištěními. Svědek M. H. byl navržen žalobcem, neboť se měl akce zúčastnit, dokonce měl prezentovat nové pracovní postupy a měl potvrdit, že jednatelka D. J., prezentovala vedení pokladen na pobočkách, značení dokladů a reporting ekonomického oddělení. To však svědek jednoznačným věrohodným způsobem nepotvrdil, naopak, jeho výpověď je v rozporu s tvrzením žalobce, že uvedená akce byla školením či pracovní poradou. Dle správce daně svědecká výpověď neprokázala tvrzení žalobce o školení či pracovní poradě.

Rovněž dle žalovaného nebylo uvedenými důkazními prostředky prokázáno, že se jednalo výlučně o poradou a školení (rozpor s tvrzením svědka M.H., který vypovídal, že se jednalo o firemní večírky s občerstvením a zábavou, které platil „*kromě tvrdého alkoholu*“ žalobce). Nebylo prokázáno tvrzení, že v rámci školení proběhly 3 prezentace, jednatele T. J., obchodního ředitele M.H. a jednatelky D. J. (rozpor s výpovědí svědka M.H., který měl být jedním ze školitelů, ale tuto skutečnost nepotvrdil ani se k tomu sám nevyjádřil, rovněž neuvedl, že by školila jednatelka D. J., uvedl pouze, že „*bylo úvodní slovo majitele*“). Nebylo prokázáno tvrzení, že žalobce prezentoval výsledky společnosti za rok 2008 a výhled do roku 2009 prezentací v PowerPointu sestávající ze 7 snímků (nepotvrdil svědek M.H. ani

fotodokumentace, která nezobrazuje žádného školitele ani žádnou techniku či zařízení umožňující prezentaci v tomto provedení, ani žalobce nevysvětlil, nedoložil a neprokázal, jakým způsobem prezentaci provedl). Nebylo prokázáno tvrzení, že proběhlo školení k novým pracovním postupům a komunikačním schémátům a k vedení pokladen na pobočkách, značení dokladů a reporting ekonomického oddělení (rozpor s předloženou fotodokumentací, kde osoby na jednom ze záběrů mají speciální bowlingové obutí, chybí záběry dokumentující probíhající prezentace, osoby na záběrech nemají k dispozici žádné zápisníky, poznámkové bloky či jiné záznamové prostředky pro zaznamenání nových poznatků ze školení, nepotvrdil ani svědek M.H., který měl dle žalobce sám prezentovat). Dle žalovaného provedené důkazy svědčí o tom, že se jednalo o firemní setkání vybraných zaměstnanců společnosti, jehož hlavním cílem nebylo školení, jak tvrdil žalobce, nýbrž zábava při bowlingu. Na této skutečnosti by nemohly nic změnit ani dodatečně provedené výsledky zaměstnanců, i kdyby jako svědci tvrdili, že v bowlingových prostorech probíhalo pouze školení a žádná zábava, neboť jejich tvrzení by bylo v rozporu s již zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný proto považoval odvolací námitku o neprovedení výsledků navržených svědků za nedůvodnou.

Soud se na základě uvedeného ztotožnil se závěrem žalovaného, že z důkazních prostředků nebyl nalezen žádný, který by bylo možné osvědčit za způsobilý k prokázání tvrzení o daňově uznatelném výdaji (nákladu) v částce 21.603,36 Kč za pronájmu prostoru bowlingu na firemní setkání podle faktury ze dne 28.2.2009. Takovým důkazem by z důvodů výše uvedených nebyly ani žalobcem navržené a správcem daně neprovedené výsledky svědků T.J., K.B., F.T., O.D., J. P. a M.H.

Výdaj (náklad) za nájemné za skladovací prostory 139.837,29 Kč

Dle žalobce se v případě částky 139.837,29 Kč mělo jednat o nájemné za skladovací prostory, v nichž byly skladovány elektronické přístroje a součástky, ocelové konstrukce a další materiál, jež byl průběžně používán ve všech zakázkách v daném roce a tím sloužil k dosažení zdanitelných zisků.

K důkazu byl předložen **účetní deník 2009, část: ÚČET MD = 518990**, kde je částka 139.837,29 Kč zaúčtovaná k datu 1.1.2009; **interní doklad ze dne 1.1.2009**, č. INT29238, obsahující mj. rozúčtování časového rozlišení zápisem 518990 MD/381990 D částky 139.837,29 Kč; **účetní doklad z roku 2006 - faktura přijatá ze dne 30.9.2006**, č. 26220748 na částku 1.083.987,- Kč bez DPH, jejíž část ve výši 139.837,29 Kč byla uplatněna jako daňově účinný výdaj (náklad) roku 2009. Dodavatelem je označen T. J., ... IČ: 11413981, předmětem je „pronájem provozní budovy“ v období 2006 až 2009; **doklady o zaplacení účetního dokladu ze dne 30.9.2006**, č. 26220748 (bankovní výpisy z účtu žalobce č. 166336233/0600 - ze dne 11.7.2006 na částku 400.000,- Kč; ze dne 21.8.2006 na částku 400.000,- Kč; ze dne 13.10.2006 na částku 200.000,- Kč; ze dne 1.12.2006 na částku 200.000,-Kč; výdajový podkladní doklad č. 26551203 ze dne 8.12.2006 na částku 90.000,- Kč; tj. celkem 1.290.000,- Kč.

Předložena byla **smlouva o nájmu ze dne 19.5.2006**, uzavřená mezi pronajímatelem T. J. a žalobcem jako nájemcem, kde pronajímatel prohlašuje, že je vlastníkem nemovitosti (provozní budovy areálu Tommy Sports, Hacholusky čp. 140, Úlice 330 33, a odstavných a

manipulačních ploch pro parkování vozidel v rámci zázemí sportovního areálu, vše na pozemku p.č. 268, LV 516 v k. ú. Hracholusky), že jsou vnitřní prostory trvale střeženy (kamerovým systémem a systémem EZS s trvalým napojením na pult centrální ochrany), že jsou vnější prostory střeženy (minimálně 3x denně pochůzkou). Předmětem nájmu jsou nebytové prostory (2 garáže, příruční sklady a příslušenství), odstavné a vnější zpevněné plochy pro vozidla a pro skladování ocelových konstrukcí (*dále též jen „OK“*). Doba nájmu byla sjednána na dobu určitou od 22.5.2006 do 22.5.2009. Nájemné bylo stanoveno za celou dobu trvání nájmu ve výši 1.083.987,- Kč bez DPH (1.290.000,- Kč včetně DPH) a obsahuje veškeré služby, odběr energií, ostrahu, napojení na pult centrální ochrany, pochůzkovou službu, vstup a vjezd do areálu. **Fotodokumentace** (4 záběry provozní budovy areálu včetně 2 garáží a odstavné plochy pro vozidla a 2 záběry interiéru garáže s uskladněným instalačním materiálem). Správce daně a žalovaný hodnotili nájemní smlouvu tak, že pouze vymezuje rámec pro budoucí plnění, nestačí ale k prokázání, že k plnění ve zdaňovacím období roku 2009 skutečně došlo. Důkazem toho nejsou ani předložené fotografie, neboť z nich není zřejmé, v jakém období byly pořízeny, ani že se jedná o instalační materiál žalobce, nedokládají ani vnější zpevněné plochy, jež měly být v roce 2009 využívány pro skladování OK.

S nájemní smlouvou a tvrzením žalobce o pronájmu skladovacích prostor v roce 2009 jsou v rozporu listinné důkazy získané z katastru nemovitostí, tj. **výpis z katastru nemovitostí prokazující stav evidovaný k datu 17.11.2007** (list vlastnictví 516); **výpis z KN prokazující stav evidovaný k datu 1.1.2009** (list vlastnictví 436); **kupní smlouva ze dne 12.11.2007**, kterou prodávající T. J., IČ: 11413981, prodal kupujícímu J. Š. – TRANSKEMP (H..., IČ: 42800005) nemovitosti v H., čp. 140 (budovu, přilehlý sportovní areál včetně věcí a vybavení a tenisový kurt). Dle doložky katastrálního úřadu byl vklad práva povolen rozhodnutím čj. V-3798/2007-407, zapsán dne 7.12.2007 a **právní účinky vkladu** nastaly dne 16.11.2007. Soud se shoduje s žalovaným, že tyto listiny věrohodně dokládají, že T. J., jenž v roce 2006 pronajal žalobci nemovitost ke skladování na období tří let, ji v následujícím roce ke dni 16.11.2007 prodal novému vlastníkovu a v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2009 již nebyl vlastníkem nemovitosti, za jejíž pronájem inkasoval od žalobce v roce 2006 nájemné na 3 roky předem. Z kupní smlouvy dále vyplývá, že prodávající prohlašuje, že na předmětu prodeje nevážnou žádná věcná břemena, zástavní práva ani jiné omezení či zatížení. Proávající se dále zavazuje, že v období od uzavření této smlouvy do vkladu vlastnického práva k převáděné nemovitosti pro kupujícího do katastru nemovitostí převáděnou nemovitost nijak nezatíží, nezřídí k ní žádné zástavní právo nebo věcné břemeno, ani ji nepronajme žádné třetí osobě. Správce daně zcela správně dovodil, že zejména prohlášení prodávajícího objektivně dokládá, že nájemní vztahy mezi dosavadním vlastníkem nemovitosti a nájemcem (žalobcem) nepřecházejí prodejem na nového vlastníka. Žalovaný doplnil, že došlo de iure k ukončení nájmu předmětných skladovacích prostor a žalobce měl s pronajímatelem T. J. vypořádat předem zaplacené nájemné.

K tvrzení, že předmětnou nemovitost využíval žalobce ke skladování i v roce 2009, předložil žalobce **knihu jízd vozidla VW Transporter** za I. pololetí 2009, jež měla prokázat tvrzení, že drobný materiál a menší konstrukce byly dopravovány do a ze skladu Hracholusky. Soupis služebních cest obsahuje mj. 7 jízd Plzeň (Karlovarská/Roudná) - Hracholusky a zpět v období 9.1.2009 až 16.4.2009, účel jízd je bez dalšího upřesnění deklarován jako „*sklad*“

Hracholusky“. Soud se shoduje se správcem daně a žalovaným, že kniha jízd nedokládá, že předmětné služební cesty byly skutečně realizovány za účelem naskladňování a vyskladňování materiálu, ani není doloženo jaký materiál a kdy měl být naskladněn či vyskladněn a za jakým účelem (přemístění, prodej atd.), a přesto, že se jedná o stejné trasy, jsou údaje o ujetých km výrazně odlišné (57 až 97 km). Kniha jízd tak důvodně nemohla být osvědčena jako důkaz k prokázání, že nemovitost v Hracholuskách byla v roce 2009 žalobci skutečně pronajata a sloužila v tomto období ke skladování materiálu a zboží žalobce.

Předloženy byly **4 přijaté faktury od výrobců ocelových konstrukcí**, k nimž žalobce uvedl, že se v případě předmětných skladovacích prostor jednalo pouze o mezisklad, společnost DISK (právní předchůdce žalobce) měla zajištěnu dopravu velkých ocelových konstrukcí jejich dodavateli jako součást výrobní ceny. **Faktura č. 2050004375 ze dne 1.12.2008** od dodavatele Telefónica 02 Czech Republic, a.s., zboží označeno „IRT 2000 ROZVADOV“ s fotodokumentací. **Faktura č. 2009100037 ze dne 27.4.2009** od dodavatele J. L., ..., IČ: 15631371, jejímž předmětem jsou příhrady (5 ks) a prodloužení (1 ks), účel: „HK Free, Stožár Havířov“. **Faktura č. 16/2009 ze dne 8.4.2009** od dodavatele Zamos Plzeň v.o.s., J.V. IČ: 47715707, předmětem je výroba 10 ks výložníků na stožár, účel „výstavba PR spoje, sklad“. **Faktura č. 26/2009 ze dne 11.5.2009** od dodavatele Zamos Plzeň v.o.s. (dtto), předmětem je výroba konstrukce na uchycení stožáru pro akci Hradec Králové. Dle žalovaného z faktur nevyplývá, že vyrobené ocelové konstrukce měly být dodány do skladu Hracholusky. Navíc první faktura je z roku 2008, u níž bylo správcem daně následně ověřeno, že ocelové konstrukce byly již v roce 2008 odvezeny z Holoubkova do Křimic bez skladování v Hracholuskách (viz níže fotodokumentace). Na dvou dalších fakturách je uvedeno místo určení Havířov a Hradec Králové. Není obvyklé, aby výrobce z okresu Trutnov, tj. z Královéhradeckého kraje (viz dodavatel J.L.), vyrobil stožár, resp. jeho součásti, určené do Havířova, dovezl tyto konstrukce k „meziuskladnění“ do Hracholusek v okrese Plzeň-sever a následně (kdy?) je v Hracholuskách opět vyzvedl a odvezl do Havířova. K fakturám nepředložil žalobce žádné bližší podklady, např. korespondenci s výrobcí, poptávky, objednávky, příjemky, výdejky, přepravní listy, vydané faktury, jimiž by prokázal svoje tvrzení, že právě tyto konstrukce byly ve skladu Hracholusky v roce 2009 naskladněny, skladovány a vyskladněny. Žalovaný proto uzavřel, že nelze faktury osvědčit jako důkaz k prokázání tvrzení ohledně skladových prostor na Hracholuskách. **Dodavatel ZAMOS Plzeň v.o.s.,** resp. J.V., potvrdil, že jím vyrobené rozměrné ocelové konstrukce dodával do meziskladu v areálu Hracholusky a následně je dle potřeb společnosti DISK (právní předchůdce žalobce) dopravoval na adresu společnosti Lochotínská 45, Plzeň. Cena za tuto manipulaci byla obsažena v ceně ocelových konstrukcí. Správce daně, resp. žalovaný, potvrzení neakceptoval jako důkaz k prokázání daného tvrzení, neboť tvrzení J.V.nebylo ničím konkrétním doloženo a bylo v rozporu s tvrzením žalobce, který v reakci na zápis z místního šetření dne 12.4.2013 tvrdil, že „Disk neměl možnost skladovat takto rozměrné kusy v objektu Lochotínská 45, což byly pouze kanceláře.“

V odvolání žalobce uváděl, že **skladová evidence skladu v areálu Hracholusky** nebyla vedena, drobnější materiál na zakázky pro společnost České Radiokomunikace a.s. (*dále jen „ČRa“*) byl evidován v rámci skladu PLZEŇ, větší materiál - OK, byl skladován v několika nadrozměrných kusech formou meziskladu, „*tudíž nebylo třeba jej evidovat*“. Předložena byla **smlouva se společností ČRa**, kde není zmiňováno skladování

v Hracholuskách. Dle správce daně a žalovaného skladování materiálu žalobce ve skladu v Hracholuskách uvedené důkazy neprokazují. Předloženy byly **inventurní soupisy z roku 2010 za jednotlivé sklady na pobočkách** (Praha, Ústí nad Labem, Plzeň, Brno, Olomouc, České Budějovice atd.) a **soubor na CD „ČRa 2010 - sklady DISK inventurní soupis Hracholuskv.xlsx“**, který obsahuje tabulku s 203 položkami materiálu seřazenými podle čísla skladu a dále podle kódu materiálu (sklady jsou označeny čísly 3507, 3508, 3531, 3532, 3533, 3534, 3535, 3536, 3537, 3538, 3539). Správce daně neuznal inventurní soupisy za relevantní důkazy v této věci, neboť není z ničeho zřejmé, že se jedná o seznam materiálu, který byl uskladněn v areálu Hracholusky (viz str. 25 Zprávy). Žalovaný doplnil, že jsou oporou pro tento závěr i další skutečnosti, a to, že předložený soubor, který má být inventurou materiálu na skladě Hracholusky v roce 2009, je označen rokem 2010 (tj. rokem následujícím po kontrolovaném roce 2009), dále, že v souboru není uvedeno, k jakému datu byla inventura provedena a je zde uvedeno 11 čísel skladů, z nichž některé lze ztotožnit se sklady uvedenými v inventurních soupisech z jednotlivých poboček (např. 3531 - sklad Praha, 3532 – sklad Ústí nad Labem, 3534 - sklad Plzeň, 3535 - sklad Brno, 3536 - sklad Olomouc, 3537 - sklad České Budějovice). Tvrzení žalobce o vedení skladu v Hracholuskách pod pobočkou Plzeň je proto v rozporu s předloženým soupisem materiálu údajně skladovaného v Hracholuskách, když dle čísel skladů se jedná o materiál evidovaný a skladovaný na jednotlivých pobočkách. Žalovaný proto konstatoval, že podklady předložené žalobcem jako skladová evidence skladu v areálu Hracholusky nelze osvědčit jako důkaz k prokázání, že právě tento materiál byl skladován v roce 2009 ve skladu Hracholusky, tj. že nemovitost v Hracholuskách byla v roce 2009 žalobci skutečně pronajata a sloužila v tomto období ke skladování materiálu a zboží žalobce.

Smlouvy se společnostmi ČRa, T-mobile, Star 21, Vodafone, které dle žalobce dokládají nutnost chráněného skladování kamerovým systémem, jsou dle žalovaného bezpředmětné v této věci, neboť nebylo nijak doloženo, že i po prodeji nemovitosti v Hracholuskách novému vlastníkovi v roce 2007 byly údajně pronajaté prostory „chráněné“. **Fotodokumentace ocelové konstrukce „pořízené odkupem od společnosti 02“** (viz výše faktura ze dne 1.12.2008, č. 2050004375) měla dle žalobce dokládat, že byla v roce 2009 skladována v Hracholuskách. Správce daně z fotodokumentace zjistil, že předmětnou OK měla převážet společnost BH technika s.r.o. (Nepomucká 208, 317 06 Plzeň, DIČ: CZ26387930) a při místním šetření u tohoto přepravce dne 11.12.2013 po předložení fotodokumentace jednatel přepravce předložil fakturu ze dne 2.12.2008, č. 163 za převoz stožáru z Holoubkova do Křimic za smluvní cenu 8.500,- Kč bez DPH a uvedl, že tuto OK vezl sám z Holoubkova přímo do Křimic. Toto zjištění správce daně vyvrací tvrzení žalobce, že OK na předložených záběrech byla skladována v roce 2009 v Hracholuskách. Žalovaný proto konstatoval, že v návaznosti na zjištění, že OK z předložené fotodokumentace byla žalobci prodána dne 1.2.2008 (viz faktura dodavatele Telefonica 02 Czech Republic, a.s.) a dne 2.12.2008 převezena z Holoubkova do Křimic, nelze uvedenou fotodokumentaci osvědčit jako důkaz k prokázání, že nemovitost v Hracholuskách byla v roce 2009 žalobci pronajata a sloužila i v tomto období ke skladování materiálu a ocelových konstrukcí žalobce.

Čestné prohlášení J.Š. ze dne 25.11.2013 o ústní dohodě s T. J. o skladování ocelových konstrukcí správce daně hodnotil tak, že jím nemůže být proveden důkaz a příslušná skutečnost jím nemůže být prokázána (viz str. 27 Zprávy). Tento svůj závěr opřel o § 93 odst. 1 d.ř., podle něhož: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze*

zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“ Žalovaný doplnil, že písemným potvrzením či čestným prohlášením nemůže být proveden důkaz, skutečnost jím nemůže být prokázána, ale pouze osvědčena. Čestné prohlášení samo o sobě není způsobilé doložit faktickou realizaci skutečností v něm uvedených a obecně ho nelze považovat za důkazní prostředek v daňovém řízení. Dále konstatoval, že je navíc obsah prohlášení v rozporu s ostatními zjištěními i s tvrzením samotného žalobce. Dle kupní smlouvy z roku 2007 na předmětu prodeje nevážnou žádná věcná břemena, zástavní práva ani jiné omezení či zatížení a prodávající se zavazuje, že předmět prodeje nepronajme třetí osobě. Dle čestného prohlášení byly využívány zpevněné plochy ke skladování OK, dle žalobce se kromě OK skladoval i drobný materiál na zakázky. Dle čestného prohlášení byly rozměrné OK skladovány zejména v zimních měsících, žalobce však nesdělil ani nedoložil, jaké konstrukce byly uskladněny, kdy byly dovezeny, kým a kdy byly odvezeny a kde byly OK uskladněny v sezónních měsících, když v areálu Hracholusky nemohly podle čestného prohlášení být. Žalobce žádnou evidenci OK dle svého vyjádření nevedl. Dle čestného prohlášení odvezl T. J. poslední OK na konci roku 2009, dle nájemní smlouvy měl být areál pronajat do 22.5.2009. Dle nájemní smlouvy měl být skladovací prostor střežen a chráněn kamerovým systémem a obchůzkami, čestné prohlášení se k tomu nevyjadřuje, atd. Tento nesoulad obsahu čestného prohlášení s ostatními zjištěnými skutečnostmi a tvrzeními žalobce byl dle žalovaného objektivním důvodem pro odmítnutí čestného prohlášení jako důkazu v předmětné věci a žalovaný jej souhlasně se správcem daně neosvědčil jako důkaz k prokázání, že nemovitost v Hracholuskách byla v roce 2009 žalobci skutečně pronajata a sloužila ke skladování materiálu a ocelových konstrukcí žalobce.

K neprovedení výsledku žalobcem navrhovaných svědků (výslech T. J.– viz výše) správce daně k výslechu J. V. (ZAMOS Plzeň v.o.s.), jehož žalobce navrhl k prokázání plnění dle nájemní smlouvy, uvedl (viz str. 28 Zprávy) rozpory mezi tvrzením žalobce, předloženými důkazními prostředky a informacemi z potvrzení pana Váni (viz důkazní prostředky výše) a uzavřel, že neexistuje jednoznačné tvrzení, které by se mělo jeho svědeckou výpovědí potvrdit. V odvolání žalobce neuvedl žádnou konkrétní skutečnost, kterou by měl svědek potvrdit. Obecné sdělení, že svědek může prokázat plnění dle nájemní smlouvy, když ani nebyl žádnou ze smluvních stran, hodnotil žalovaný jako nedostatečné. Navrhován byl výslech svědka J. Š., jehož nemovitost, resp. venkovní prostory byly v roce 2009 údajně využívány pro skladování OK žalobce. Správce daně místním šetřením nezjistil žádné doklady k údajnému pronájmu nemovitosti v Hracholuskách. Dle žalovaného, nemá-li žalobce k dispozici konkrétní důkazy o tom, co mělo být skladováno v Hracholuskách, nelze předpokládat, že svědecká výpověď J. Š. bude natolik konkrétní, aby byla způsobilá vyvrátit nebo potvrdit skutečnost tvrzenou žalobcem, Josef Švamberk nemůže potvrdit ústně do protokolu něco, co díky nepředložení listinných důkazů nelze ověřit. Ani snaha správce daně získat listinné důkazy na místě nebyla úspěšná. Navrhován byl výslech svědka D. M., zaměstnance žalobce, dle tvrzení žalobce odpovědného za výrobu a dopravu ocelových konstrukcí do areálu Hracholusky. Žalobce však neuvedl, jakou konkrétní skutečnost má navrhovaný svědek prokázat. Pokud žalobce uvedl (např. v podání ze dne 31.5.2013), že nevede žádnou evidenci OK, může zaměstnanec těžko dosvědčit, která OK byla kdy vyrobena, kdy a kam byla dovezena, že byla skladována právě v Hracholuskách. Dle

žalovaného nelze předpokládat, že by výpověď zaměstnance byla natolik konkrétní a věcná, aby nahradila chybějící listinné a ostatní relevantní důkazy, jež měly pocházet ze sféry podnikání žalobce.

Soud se shoduje s žalovaným, že daňové řízení je obecně ovládáno zásadou písemnosti, nikoliv ústnosti, což lze také dovodit z nízké četnosti ustanovení obsahujících příkaz ústního jednání s daňovým subjektem. Pouze tam, kde to stanoví zákon nebo vyžaduje-li to povaha věci, je tato zásada modifikována zásadou ústnosti, kdy je správním orgánem nařízeno ústní jednání, někdy spojené s ohledáním (místním šetřením, daňovou kontrolou...). Již v době, kdy náklady vznikaly a žalobce o nich účtoval jako o daňově účinných, si měl být vědom, že svá tvrzení, uvedená v účetnictví a následně v podaném daňovém tvrzení, musí být schopen prokázat, tj. že by měl mít k dispozici takové důkazní prostředky, aby odstranil pochybnosti správce daně a prokázal a doložil svá tvrzení. Protože daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, je daňový subjekt v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal listinné důkazní prostředky, jež však nebylo možné osvědčit jako důkaz v projednávané věci (viz hodnocení důkazních prostředků výše). Nepředložil však doklady, k jejichž vedení je povinován jako účetní jednotka účetními předpisy (např. skladová evidence, inventury), nebo ty, které vznikají při jeho podnikatelské činnosti (např. korespondence, smlouvy, poptávky, objednávky, příjemky, výdejky, přepravní listy, dodací listy atd.), jimiž by detailně doložil průběh tvrzených skutečností. Navrhované výsledky svědků takového listinné důkazy v nyní projednávané věci nahradit nemohou. Pokud žalobce nedokáže sdělit a doložit konkrétní informace o materiálu a ocelových konstrukcích, jež měly být v předmětných prostorách v roce 2009 skladovány, těžko to může nahradit svědecká výpověď třetích osob, které o tom nemohou vědět víc, než samotný žalobce. Soud shodně s žalovaným konstatuje, že neshledal porušení povinností správce daně při zjišťování skutkového stavu, když z důvodů podrobně uvedených ve Zprávě neprovedl správce daně výsledky navržených svědků.

Žalovaný pak v souladu s výše uvedeným shrnul zjištění učiněná na základě důkazních prostředků předložených nebo získaných při rozsáhlém dokazování v průběhu daňové kontroly (viz str. 28 napadeného rozhodnutí), ztotožnil se se závěrem správce daně (bod 11 Zprávy), který žalobci zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 v souladu s § 24 odst. 1 ZDP o částku 139. 837,29 Kč. K tomu soud uvádí, že se po přezkoumání postupu a hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným shoduje s uvedeným závěrem žalovaného.

Personální poradenství pro oblast Čechy 25 000,00 Kč
Personální poradenství pro oblast Morava 25 000,00 Kč

Správce daně prověřoval oprávněnost zahrnutí částky 25.000,- Kč za personální poradenství – tvoření týmu techniků pro oblast Čechy (bod 11 Zprávy) a částky 25.000,-Kč za personální poradenství – tvoření týmu techniků pro oblast Morava (bod 12 Zprávy) do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zdaňovacího období roku 2009.

Dle žalobce se mělo jednat o „*zajištění a vyhodnocení personálních pohovorů pro mototechniky v oblasti Morava*“ provedeného na základě „*ústně uzavřené smlouvy o dílo ... s panem Bc. A. T.*“

Předložena byla **faktura přijatá ze dne 7.5.2009**, č. 000001, na částku 25.000,- Kč, vystavená dodavatelem: Bc. A. K., předmětem bylo personální poradenství - tvoření týmů techniků pro oblast Čechy (bod 12 Zprávy) a **faktura přijatá ze dne 12.5.2009**, č. 000002, na částku 25.000,- Kč, vystavená týž dodavatelem za personální poradenství – tvoření týmů techniků pro oblast Morava (bod 13 Zprávy). **Účetní deník 2009, část: ÚČET MD = 518990**, se zaúčtováním částky 2x25.000,- Kč na stranu MD k datu 13.5.2009 dle dokladů č. 29220416 (bod 12 Zprávy) a č. 29220417 (bod 13 Zprávy). **Smlouva o dílo ze dne 12.3.2009**, č. 264/2009/UTS, o zajištění instalačních a servisních služeb, uzavřena mezi žalobcem a společností ČRa, která byla dle žalobce důvodem pro urychlené rozšíření řad externích spolupracovníků na živnostenský list (*dále jen „ŽL“*) nebo na dohodu o provedení práce (*dále jen „DPP“*). **Seznam „Mototechnik pro zakázku ČRa FWA/LLU** (přijetí DPP - na doporučení Bc. A. K.), (*dále jen „seznam Mototechnik“*) jako důkazní prostředek k prokázání, že Bc. A. K. prováděl nábor zaměstnanců pro zakázku vyplývající se smlouvy s ČRa, že organizoval a vedl pohovory, třídil uchazeče a na základě jeho výsledného doporučení byli uvedení zaměstnanci přijati. Dle žalovaného samotné faktury či zápisy v účetnictví nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a že služby deklarované na přijatých fakturách byly skutečně provedeny. Souhlasil i se závěry správce daně, že smlouva s ČRa není důkazem, že její plnění bylo zajištěno externími zaměstnanci, ani z ní není zřejmá žádná vazba na činnost Bc. A. K. Totéž konstatoval o seznamu Mototechnik, obsahujícím pouze jména osob dle žalobce přijatých na základě DPP. Jak smlouva, tak seznam Mototechnik nedokládá, že tito pracovníci byli přijati na doporučení Bc. A. K., ani není zřejmá žádná vazba na tohoto dodavatele služeb (viz str. 31 a 32 Zprávy).

Správce daně ověřoval, zda osoby uvedené v seznamu Mototechnik byly skutečně přijaty do pracovního poměru. Při ústním jednání dne 20.11.2013 poskytla správci daně jednatelka D. J. doklady o pracovních poměrech za rok 2009 a 2010, mj. i osob uvedených v seznamu Mototechnik. Dle předložených dohod o provedení práce 6 osob uvedených v seznamu Mototechnik (uvedena jména) uzavřelo DPP dne 1.8.2009 a do 31.8.2009 mělo provést práce (evidence aktivních prvků sítě, testování a konfigurace modemů, měření propustnosti optických linek, testování vadných UPS, testování a kalibrace měřicích přístrojů), rozsah sjednaných prací byl 56 hodin a odměna činila 32.180,- Kč. Jedna osoba ze seznamu (uvedeno jméno) uzavřela DPP dne 1.9.2009 a v průběhu září 2009 měla odpracovat 2 hodiny (testování vadných UPS) za 870,- Kč. Jedna osoba ze seznamu (uvedeno jméno) dle předávacího protokolu ze dne 8.12.2009 převzala identifikační kartu a dne 29.7.2010 vrátila zapůjčené nářadí a vybavení, DPP předložena nebyla.

Údaje zjištěné z předložených dohod o provedení práce nekorespondují s tvrzením žalobce, že potřeboval urychleně rozšířit řady pracovníků k zajištění velké zakázky od ČRa a že to byly právě osoby uvedené v seznamu Mototechnik. Nepotvrzuje to ani období výkonu práce ani rozsah prací (účinnost smlouvy s ČRa: 1.6.2009; práce provedeny: srpen 2009 - 56 hodin, září 2009 - 2 hodiny). Též celková výše sjednané odměny pro brigádníky na DPP (33.050,- Kč) je ve viditelném nepoměru s výší odměny vyplacené Bc. A. K. za výběr těchto

brigádníků (2x 25.000,- Kč). Ze žádného dokumentu předloženého v souvislosti se zaměstnáním uvedených osob není zřejmé, že by skutečně byly účastníky výběrového řízení organizovaného Bc. A. K., nebo že by byly přijaty na základě jeho doporučení. Rovněž skutečnost, že by výběr pracovníků pro výkon specializovaných technických prací měla provést osoba, jež pracuje výhradně v oblasti leasingu (viz níže výslech svědka Bc. A. K.), je rozporná. Dle žalovaného tak nebylo možné seznam Mototechnik osvědčit jako věrohodný důkaz k prokázání tvrzeného personální poradenství.

Svědék Bc. A. K. (předvolán k podání svědecké výpovědi na 8.1.2014) dne 18.12.2013 telefonicky sdělil, že si nic o spolupráci se společností Disk obchod & technika, spol. s r.o. (právní předchůdce žalobce) nepamatuje, že v té době pracoval pouze jako finanční poradce ohledně leasingu. Následující den opět telefonicky sdělil, že si vzpomněl, že v roce 2009 s žalobcem spolupracoval na nějakém projektu v oblasti personálního poradenství. Svědek byl vyslechnut 10.3.2014 (žalobce se tohoto jednání nezúčastnil, ačkoliv byl o termínu jednání vyrozuměn) a uvedl, že v roce 2009 pracoval jako finanční poradce v oblasti leasingu, příjmy z faktur č. 000001 a č. 000002 za personální poradenství byly v roce 2009 vedlejším příjmem, jiné akce v rámci podnikání na ŽL v roce 2009 neměl. Téměř na všechny otázky týkající se detailů spolupráce s žalobcem uvedl, že si nepamatuje. Nevzpomněl si, zda ho kontaktoval žalobce, či zda získal kontakt na žalobce a kontaktoval ho sám, neznal odpověď ani na otázky typu: s kým jednal (se statutárem, ale nezná jméno), kde přesně sídlí společnost Disk obchod & technika, spol. s r.o. (přesně nevím, myslím, že v Plzni), kde jednání probíhalo, nevzpomněl si ani na průběh výběrového řízení. Správce daně svědeckou výpověď (podrobně hodnocenou na str. 32-33 Zprávy) neosvědčil za jednoznačný, bezpochybný důkaz v této věci. Žalovaný posuzoval, zda jsou kumulativně splněny všechny kvalitativní požadavky kladené na svědeckou výpověď (konkrétnost, věrohodnost a zda není v rozporu s ostatními zjištěními) a konstatoval, že nebyl splněn požadavek konkrétnosti, když svědek sice uvedl, že se jednalo o poskytnutí služeb v oblasti personální, nábory zaměstnanců a pohovory s potencionálními zaměstnanci, avšak na další otázky o detailech spolupráce zpravidla odpovídal, že si již nevzpomíná. Neuvedl jedinou konkrétní odpověď, nedokázal popsat svou činnost, nepamatoval si, jakým způsobem získal uchazeče, kolik jich bylo, jakého pohlaví a jaké věkové kategorie, jak probíhaly pohovory (ústně, písemně), jaké a kolik otázek bylo na pohovorech, kolik kol výběrových řízení bylo, zda se jednalo o nábor brigádníků nebo kmenových zaměstnanců, nevzpomněl si, zda se hledali pracovníci do týmů. Na otázku, na jaké pozice se výběrová řízení konala, uvedl, že asi na pozice obchodníků. Uvedl, že výběrové řízení vedl sám zástupce společnosti Disk obchod & technika, spol. s r.o. a on mu pouze radil, ale nevzpomněl si ani na příklad svého doporučení. Ani z hlediska věrohodnosti žalovaný výpověď svědka neposoudil jako věrohodnou, když svědek o zakázce, která byla ojedinělá a zcela se odlišovala od jeho pravidelné činnosti v oblasti leasingu, nedokázal sdělit žádné detaily o své poradenské personální činnosti, o způsobu vyhledávání a hodnocení uchazečů, o metodách výběru či myšlenkových pochodech při vlastním poradenství. Naplněn nebyl ani požadavek, že výpověď není v rozporu s ostatními zjištěními. Svědek byl navržen k prokázání uskutečnění poradenských služeb. Uvedl, že pohovory nevedl, neorganizoval, inzeráty nepodával, uchazeče netřídil a nezval na pohovory, dle něho byli vybíráni uchazeči pro pozici „obchodník“. Tyto kusé informace, jež svědek sdělil, se liší od tvrzení žalobce, že svědek organizoval a vedl pohovory, že třídil uchazeče a že na základě jeho výsledného doporučení byli přijati spolupracovníci uvedení v seznamu Mototechnik z důvodu rozšíření

instalačních a servisních prací v souvislosti s uzavřením smlouvy o dílo s ČRa. Dle žalovaného nebyla výpověď svědka schopna prokázat tvrzení žalobce, že personální poradenství při tvoření týmů techniků pro oblast Čechy a Morava bylo v roce 2009 dodatelem Bc. A. K. skutečně provedeno a že žalobce na základě této služby přijal do pracovního poměru osoby, jež jsou uvedeny v předloženém seznamu Mototechnik, tj. že výdaje (náklady) ve výši 2x25.000,- Kč za personální poradenství oprávněně zahrnul do daňově uznatelných výdajů (nákladů) předmětného zdaňovacího období roku 2009.

K výsledku svědků žalobcem navržených, které nebyly správcem daně provedeny (dle žalobce osoby, které byly pro zakázku přijaty na DPP právě na základě doporučení Bc. K.), žalovaný uvedl, že svědek, ač sám dodavatel služby pro žalobce, svoji činnost pro žalobce nedokázal popsat, neboť si na ni nevzpomněl. Nebyly proto známy žádné konkrétní skutečnosti, jež by mohly být svědeckými výpověďmi ověřeny. Činnost dodavatele nebyla svědkem blíže specifikována, není znám její rozsah, není úplně zřejmé, kdo a co ve skutečnosti prováděl, kdo a jakým způsobem uskutečnil samotný nábor pracovníků, kdo pouze radil. Svědecké výpovědi brigádníků ze seznamu Mototechnik by nebyly způsobilé objasnit nedostatky ze svědecké výpovědi, zejména kým a v jakém rozsahu byly fakturované práce poskytnuty, když svědek vypověděl, že výběrové řízení vedl sám zástupce společnosti a on mu pouze radil. Např. brigádník, jenž byl v srpnu 2009 přijat na výkon práce v rozsahu 1 či 2 hodin, může těžko podat objektivní svědectví o rozsahu činnosti Bc. A. K., o tom, že to byl právě Bc. A. K., kdo organizoval výběrové řízení, třídil a hodnotil uchazeče, že právě na jeho doporučení získal tak tuto krátkodobou práci, když si to nepamatuje ten, kdo tuto činnost měl vykonávat.

Soud se na základě uvedeného zcela ztotožňuje s žalovaným, že z hodnocení uvedených důkazních prostředků vyplývá, že žádný z důkazních prostředků předložených žalobcem ani svědeckou výpověď údajného dodavatele poradenských služeb provedenou na návrh žalobce nebylo možné osvědčit za věrohodný důkaz způsobilý k prokázání tvrzení žalobce o uskutečnění personálního poradenství Bc. A. K. v rozsahu, jak bylo fakturováno. Takovým důkazem nemohly být ani výsledky brigádníků, jež správce daně neprovedl v průběhu daňové kontroly a žalovaný rovněž neshledal důvod k jejich pořízení. Správce daně tak v souladu s § 24 odst. 1 ZDP (bod 12 a 13 Zprávy) zvýšil žalobci základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 o částku 50.000,- Kč.

IV.

V článku III. žaloby žalobce shrnuje své žalobní námitky. Soud na základě výše uvedeného konstatuje, že bylo v daném případě správními orgány obou stupňů postupováno zcela v souladu s § 92 odst. 2 d.ř., podle něhož: „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“. Z uvedeného je zřejmé, že není správné tvrzení žalobce, že „*skutkový stav, jak byl zjištěn žalovaným a správcem daně, vyžaduje zásadní doplnění, a to dodatečným provedením žalobcem navržených svědků*“. V průběhu daňového řízení nedošlo k porušení ustanovení o řízení, (natož pak k podstatnému porušení ustanovení o řízení), které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí, když správní orgány nevyhověly důkazním

návrhům žalobce. Správce daně i žalovaný, jak již bylo uvedeno, náležitě odůvodnili, z jakého důvodu nepřistoupili v jednotlivých případech k žalobcem navrhovanému výsledku svědků.

Žalovaný zcela správně konstatoval, že měl žalobce již při uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově uznatelných počítat s tím, že bude jeho povinností případně prokázat soulad takového postupu s § 24 odst. 1 ZDP. Uvedené vychází z § 93 odst. 2 d.ř., podle něhož: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. S tím souvisí i nedůvodnost námitky, že: „*Žalobce v průběhu daňové kontroly prokazoval oprávněnost výdajů, které měl před více než třemi lety, přičemž svědci se vyjadřovali k událostem, k nimž došlo s časovým odstupem cca pět let. Je zřejmé, že s plynutím času dochází k oslabování síly důkazu, a to u svědků přirozenou cestou*“. S hodnocením provedených výpovědí svědků správcem daně a následně žalovaným, jak je uvedeno výše, se soud ztotožňuje a připomíná, že žalovaným byla zcela správně posuzována v případě každé z provedených svědeckých výpovědí její konkrétnost, věrohodnost a zda není v rozporu s ostatními zjištěními.

Nelze proto dát za pravdu žalobci, že tím, že nebyly realizovány výpovědi jím navržených svědků, nebylo žalobci umožněno „*realizovat svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně*“. Soud nedospěl k závěru, že „*byly nesprávným způsobem apriorně selektovány důkazní návrhy žalobce a řadě z nich nebylo vyhověno s obecným konstatováním, že není zřejmé, jaké skutečnosti jimi chce žalobce prokázat, byly překročeny zákonem stanovené meze správního uvážení, čímž se správní orgány obou stupňů dopustily zjevné nezákonnosti*“. Zejména z důvodu této námitky prolínající se žalobou, přistoupil soud k podrobnému přehledu důkazů, které správce daně a v odvolacím řízení žalovaný hodnotili, v případě jednotlivých výdajů (nákladů) uplatněných žalobcem jako daňově uznatelných v roce 2009. Soud se zcela ztotožňuje se závěry, které na základě hodnocení tam uvedených důkazů provedl správce daně a žalovaný v případě jednotlivých výdajů (nákladů). Z postupu správních orgánů obou stupňů, jak byl výše popsán, nelze učinit závěr, že postupovali tak, že „*zásada volného hodnocení důkazů prováděná správními orgány a přenesení důkazního břemene na žalobce nemohou být bezbřehé. Přístup správních orgánů v daném řízení ve své podstatě vedl k tomu, že žalobce nemohl v průběhu řízení prokázat nic, s čím správní orgány v daném případě nesouhlasily*“. Žalobci bylo umožněno, aby svá tvrzení v průběhu daňového řízení prokázal a pokud správce daně a následně žalovaný neprovedli žalobcem navrhovaný důkaz výsledkem svědka, řádně tento svůj postup odůvodnili. Není proto možné tvrdit, že „*správní orgány selektivně umožnily provést pouze některé důkazy navržené žalobcem*“. K důkaznímu návrhu výsledkem T. J. soud odkazuje na již výše uvedené.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

V Plzni dne 26. dubna 2017

JUDr. Petr Kuchynka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková