



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci žalobce: **P.V., nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Mgr. Františkem Drlíkem, advokátem**, se sídlem nám. Míru 137/9, 787 01 Šumperk, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.9.2015, č.j. 31243/15/5200-10422-711473,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo změněno podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“), dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob č.j. 1365339/14/2811-05701-604031 ze dne 3.10.2014 tak, že žalobci jako daňovému subjektu bylo podle zákona č. 583/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) doměřena za zdaňovací období roku 2010 daň ve výši 1 886 220 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 377 244 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podanou podle části třetí, hlavy II., dílu 1, zák. č. 150/2002 Sb.,

soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), přičemž žaloba byla ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. podána včas. Důvodem změny, kterou provedl žalovaný jako odvolací orgán podle daňového řádu, byla skutečnost, že žalobce podle odůvodnění tohoto rozhodnutí předložil před správcem daně v rámci daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 pouze účetní doklady, zatímco další důkazní návrhy předložil až v průběhu odvolacího řízení, což vedlo ke změně výše doměřené daně a rovněž ke změně výše uložené povinnosti uhradit penále z doměřené daně.

Žalobní body:

Žalobce napadá žalované rozhodnutí, když tvrdí, že finanční orgány se dostatečně nezabývaly předloženými důkazy, resp. vysvětlení žalobce jako daňového subjektu k těmto podkladům ignorovaly.

Pokud jde o skladovou evidenci roku 2010, pak žalobce tvrdí, že z této byl nesprávně zjištěn skutkový stav věci, když žalovaný uzavřel, že v evidenci žalobce chybí nejméně 3 391 m³ kulatiny. Dále žalobce odkázal na to, že předložil stavební deníky stavby „*Rekonstrukce objektu č.p. 75 Č. Voda – bývalá zemědělská usedlost na penzion*“, přičemž v obecné rovině bez bližší konkretizace sporuje, že by zápisy v těchto předložených písemnostech neprokazovaly výši výdajů vynaložených v souvislosti se stavebními pracemi, které žalobce na předmětné nemovitosti provedl. Tento přístup žalovaného označil za ryze formalistický, když žalovaný tvrdí, že stavební deníky nemohou prokázat, že fakturovaný stavební materiál byl skutečně dodán a fakturované práce byly provedeny, a dále když tvrdí, že nelze prokázat, jaká část poskytnutých služeb, resp. materiálu sloužila k osobní potřebě žalobce a jaká část výdajů byla vynaložena na dosažení zajištění a udržení příjmů z jeho podnikatelské činnosti. Pokud se jedná o žalobcem předloženou knihu jízd, pak žalobce v obecné rovině bez bližší konkretizace sporuje tvrzené nesrovnalosti v této knize jízd, naopak má za to, že tímto důkazem bylo dostatečně a určitě prokázáno uskutečnění pracovních cest k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Dále žalobce nesouhlasí ani s hodnocením podaných výpovědí svědků v rámci daňového procesu, vyjma výpovědi svědka K.. Má za to, aniž by toto konkretizoval, že svědek P. prokázal, že s ním žalobce uzavíral smluvní vztahy. Pokud jde o svědka M., pak žalobce má za to, aniž by svůj úsudek podložil konkrétními okolnostmi, že i tento prokázal uzavírání obchodních vztahů žalobcem. Rovněž tak uvádí ve vztahu k výpovědi svědka Č.. Dále žalobce žalovanému vytýká, že v daném rozhodnutí neuvedl jednoznačně, z jakých důvodů nejsou důkazní prostředky předložené žalobcem způsobilé doložit věrohodnost a průkaznost důkazů předkládaných žalobcem. Žalobce si je vědom svého důkazního břemene v průběhu daňového řízení, má však za to, že svým povinností dostál.

Žalobce tvrdí, že způsobem, kterým byly provedené důkazy zhodnoceny, bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod a rovněž princip rovnosti účastníků řízení podle článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Dále žalobce tvrdí, že byl zkrácen na svých právech, když mu žalovaný sdělil veškeré okolnosti rozhodné ve věci až v těsně před vydáním rozhodnutí žalovaného, tedy druhostupňového daňového orgánu.

S ohledem na uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného včetně předcházejícího rozhodnutí správce daně a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na skutkovém zhodnocení a právním posouzení věci tak, jak je prezentováno v žalobou napadeném rozhodnutí. Dále žalovaný k argumentaci žalobce uvedl, že hodnocení důkazů v daňovém řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů v kontrapozici k tzv. legální (formální) důkazní teorii, která znamená zmechanizování procesu hodnocení důkazů. Volné hodnocení důkazů přitom vyplývá z ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, které ponechává hodnocení důkazů na volné úvaze správce daně. Tedy žalovaný má za to, že splnil svoje povinnosti, které mu jsou daňovým řádem ve vztahu k hodnocení důkazů kladeny, proto navrhl, aby krajský soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Posouzení věci krajským soudem a uvedení rozhodných okolností ve věci:

Věc byla projednána při veřejném jednání krajského soudu dne 26.10.2016, přičemž rozhodnutí žalovaného bylo přezkoumáno v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů, v souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s.r.s.

Na tomto místě považuje soud za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vnesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24.

nálezu 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Krajský soud tedy přezkoumal zákonnost žalovaného rozhodnutí, když nedospěl k závěru, že by se jednalo o nepřezkoumatelnost rozhodnutí, a to po veřejném projednání věci, v rozsahu žalobních námitek podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného podle § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výjimek. V této souvislosti dospěl soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Je přitom třeba dodat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Žalobce, který je podnikající fyzickou osobou, má jako účetní jednotka ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Na uvedenou evidenční účetní povinnost navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, stanoví: *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.* Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, přitom platí: *Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.*

Z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které je pro posouzení dané věci klíčové, je tedy zjevné, že žalobce jako poplatník daně z příjmů fyzických osob má právo na odečet výdaje vynaloženého na zajištění příjmu, avšak toliko a právě ve výši prokázané poplatníkem, tedy ve výši, kterou správci daně nejen tvrdí, nýbrž prokáže k tomu způsobilým důkazem. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedeného dle se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo navrhnout k prokázání svých tvrzení důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu, uvádí: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat.*

Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Jestliže tedy žalobce uplatnil konkrétní výdaje, pak byl povinen tyto obchodní případy a jejich využití pro jeho ekonomickou činnost doložit, a to primárně, jak již uvedeno shora, svým účetnictvím. To však žalobce neučinil. Správce daně tak ani nemusel prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, jak správci daně jinak vyplývá z ust. § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého platí: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Důvodem byla ta okolnost, že žalobce daňovou evidenci vůbec nepředložil. Pochybnosti o uskutečnění na dokladech deklarovaných výdajích, přitom byly uplatněny výzvami správce daně podle § 86 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 3, 4 daňového řádu, na které však žalobce v daňovém řízení před správcem daně nereagoval. Zákonost průběhu daňového řízení před správcem daně přitom žalobce v žalobě nespороval.

Je třeba zdůraznit, že právě žalobce jako daňový subjekt je ten, kdy ví, pokud skutečně došlo k realizaci plnění, jakým způsobem a za jakých okolností k deklarovaným plněním došlo, je tedy na něm, aby prokazoval jím tvrzené skutečnosti, nelze požadovat na žalovaném, aby za žalobce domýšlel všechny možné alternativy plnění a tyto prokazoval, to by bylo zcela absurdní. Krajský soud se proto v rozsahu žalobcem uplatněných žalobních bodů zabýval tím, zda žalobce v průběhu daňového řízení, tedy nejpozději před vydáním žalovaného rozhodnutí nabídl takové důkazní návrhy, které byly způsobilé prokázat jeho tvrzení uplatněná v daňovém přiznání. K průkaznosti účetních dokladů lze přitom odkázat na rozsudek NSS č.j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 21.5.2007: *„I v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“*

Dále podle § 115 odst. 1 daňového řádu, platí, že: *V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*

Z průběhu daňového řízení byly zjištěny tyto rozhodné okolnosti ve věci:

Dne 14.5.2013 zahájil správce daně daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob žalobce na zdaňovací období roku 2010, přičemž žalobce předložil správci daně pouze doklady, nikoliv daňovou evidenci. K předložení podkladů byl přitom správcem daně vyzván dne 2.7.2013, avšak nereagoval na tuto výzvu ani na opakovanou výzvu. Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňového řízení před správcem daně nepředložil daňovou evidenci ani podklady pro sestavení daňového přiznání, vznikly správci daně dle názoru krajského soudu důvodné pochybnosti o výši příjmů a výdajů vykázaných žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za dotčené zdaňovací období. Tedy správce daně v souladu s ust. § 89 odst. 1, 2, 3 daňového řádu, uplatnil výzvu k odstranění pochybností o průkaznosti a úplnosti podaného daňového tvrzení. Na tuto výzvu ze dne 22.5.2014 však žalobce nereagoval. Jestliže tedy správce daně uzavřel, že daňový subjekt neprokázal, že výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve spojení s ust. § 23 odst. 1, odst. 3 písm. a) bod 1,2 zákona o daních z příjmů, pak takovému závěru nelze s ohledem na zjevnou pasivitu žalobce v průběhu daňového řízení před správcem daně ničeho vyčítat, což v žalobě ani žalobce nečinil. Žalobce přitom ve své pasivitě v průběhu daňového řízení pokračoval, když i přesto, že mu byla stanovena a následně prodloužena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly, nijak se nevyjádřil. Následně se pak žalobce ani nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, a to ani v následném dohodnutém termínu. Zpráva o daňové kontrole mu proto byla zaslána do datové schránky v souladu s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, přičemž výsledkem kontrolního zjištění bylo zvýšení základu daně podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů o 1 222 124 Kč a podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, o 8 518 431 Kč. Na základě tohoto průběhu daňového řízení před správcem daně byl vydán dodatečný platební výměr č.j. 1365339/14/2811-05701-604031 na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1 946 625 Kč a penále ve výši 389 325 Kč.

Dne 10.11.2014 podal žalobce proti danému platebnímu výměru odvolání, které postupně doplňoval, a to důkazními návrhy, přičemž navrhl zejména provedení výslechu svědků, dále doložil dne 15.1.2015 evidenci skladových zásob k 31.12.2010, dále doložil knihu jízd vozidla Octavia Skaut za rok 2010, dále doložil 3x stavební deník a CD s fotodokumentací. Následně doložil kupní smlouvu uzavřenou s LM Stavební s.r.o. V průběhu odvolacího daňového řízení proto bylo v souladu se shora citovaným ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, provedeno doplnění dokazování, a to výslechem svědka P.P. dne 11.5.2015, který proběhl bez účasti daňového subjektu. Rovněž byl proveden výslech svědka I.K., a to dne 23.2.2015, následně doplněn dne 26.2.2015. Dále žalobce navrhl výslech svědka M.V., ten však nebyl proveden, jednalo se o jednatele společnosti SOLVENTIBILE s.r.o., a to z důvodu neznámého pobytu této osoby. Dne 8.4.2015 byl proveden bez účasti daňového subjektu výslech svědka R. M., jednatele společnosti Boreno Consulting a.s., a to za účelem objasnění jeho obchodní činnosti s žalobcem. Dále byl dne 17.3.2015 za účasti daňového subjektu proveden výslech svědka R. Č., jednatele společnosti LM Stavební s.r.o., který měl objasnit nákup zboží - dřeva. Pokud šlo o návrh výslechu svědka pana D.L., který je jednatelem a likvidátorem společnosti PEKSTAV CZECH s.r.o., ten nebyl proveden, místo toho bylo správci daně doručeno čestné prohlášení, a to dne 8.7.2015. Jak vyplývá

z rozhodnutí žalovaného (strana 3 žalovaného rozhodnutí), tento hodnotil při vydání žalovaného rozhodnutí důkazní prostředky, a to soupis stavu zásob doručený správci daně dne 15.1.2015, stavební deníky doručené správci daně dne 2.2.2015, dále knihu jízdy vozidla Octavia Skaut za rok 2010 doručenou správci daně dne 2.2.2015, CD s fotografiemi doručené správci daně dne 10.2.2015, výpověď svědka P.P. ze dne 11.5.2015, svědeckou výpověď I. K. ze dne 23.2.2015, svědeckou výpověď R. M. ze dne 8.4.2015, svědeckou výpověď R. Č. ze dne 17.3.2015 a čestné prohlášení D.L. doručené dne 8.7.2015. Žalovaný změnil platební výměr vydaný správcem daně z toho důvodu, že do výpočtu základu daně nebylo zahrnuto snížení o výdaj za nákup nábytku od společnosti Boreno Consulting a.s. ve výši 257 100 Kč, který daňový subjekt doložil kupní smlouvou ze dne 28.6.2010.

K průběhu daňového řízení před žalovaným je třeba poznamenat, že žalobce jako daňový subjekt opět zůstal ve své pasivitě a nevyužil práva vyjádřit se ke skutečnostem, které byly zjištěny v rámci odvolacího řízení a s nimiž byl před vydáním žalovaného rozhodnutí seznámen a vyzván k vyjádření se, a to výzvou doručenou mu dne 18.8.2015. Pokud jde o jednotlivé důkazní návrhy, tak o nich bylo zjištěno v průběhu daňového řízení před žalovaným daňovým orgánem následující:

Z předložené skladové evidence 2010 bylo zjištěno, že počáteční stav skladových zásob k 1.1.2010 činil 6 811,08 m³ kulatiny, zatímco konečný stav skladových zásob k 31.12.2010 činil 4 704 m³ kulatiny, tedy chybí 3 391,25 m³ kulatiny, přičemž dle žalovaného nebyly prokázány nákupy od společnosti Boreno Consulting a.s. ve výši 1 036,2 m³, dále od společnosti LM Stavební s.r.o. ve výši 1 770 m³ a od společnosti SOLVENTIBILE s.r.o. ve výši 295,74 m³ kulatiny. Žalobce totiž předložil toliko faktury za nákup uvedené kulatiny od uvedených společností, avšak k výzvě správce daně, kdy po něm bylo požadováno, aby doložil deklarované obchody, toto již žádným způsobem neprokázal. Jestliže žalovaný uzavřel, že z uvedené skladové evidence nelze prokázat tyto nákupy, neboť není patrné, jak se v průběhu roku o pořízené zásoby zboží zvyšuje majetek daňového subjektu, není ani patrné, zda dodávky kulatiny sloužily k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž konečný stav k 31.12.2010 neodpovídá stavu, který zjistil správce daně v průběhu daňové kontroly, když zjistil rozdíl 3 391,25 m³ kulatiny, pak nelze mít za to, že žalobce jako daňový subjekt prokázal dodávky kulatiny od jmenovaných společností.

Krajský soud přitom připomíná, že žalobce mohl zpochybňované dodávky prokázat i jiným jakýmkoliv věrohodným způsobem než daňovou evidencí podle § 7b zákona o daních z příjmů, této povinnosti však nedostál. Krajský soud proto dává zapravdu žalovanému v tom dílčím závěru, že skladová evidence zásob za rok 2010 neprokazuje dodávky kulatiny ve vytýkaném rozsahu. Je přitom třeba zdůraznit, že žalobní bod, který směřoval proti zhodnocení tohoto důkazního prostředku, byl sepsán obecně, neboť žalobce namítal, že nebyl z této skladové evidence správně zjištěn skutkový stav věci, avšak již soudu neobjasnil, v čem podle něj žalovaný pochybil. Toliko uvedl, že „*evidence skladových zásob má relevantní vypovídací hodnotu a že nebyla řádně zohledněna*“. To však nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno. Bylo přitom na žalobci, který neprokázal svá tvrzení uplatněná v daňovém přiznání primárně daňovou evidencí, aby poté, co mu pochybnosti byly důvodně vytčeny správcem daně, tyto pochybnosti způsobilými důkazy odstranil.

Pokud jde o vyhodnocení důkazní hodnoty stavebních deníků stavby „*Rekonstrukce objektu č.p. 75 Č. Voda – bývalá zem. usedlost na penzion*“, pak žalovaný odmítl důkazní hodnotu tohoto důkazního prostředku zejména s poukazem na to, že stavební deníky nebyly vedeny v době provádění údajných prací, což má jednoznačně za prokázané informaci od

tiskárny OPTIS, spol. s r.o., kdy bylo zjištěno, že použitý tiskopis stavebního deníku byl vyroben a přijat na sklad k 11.10.2011 a teprve následně expedován do prodejní sítě, zatímco zápisy v předložených stavebních denících jsou datovány za období od 3.5.2010 do 7.1.2011 a následně od 10.1.2011 do 7.10.2011 a dále od 10.10.2011 do 22.12.2011, tedy dle žalovaného nemohly být v souladu s vyhláškou č. 399/2006 Sb., neboť podle této vyhlášky: „*Záznamy o postupu prací a jejich souvislostech se zapisují tentýž den, nejpozději následující den, ve kterém se na stavbě pracuje.*“ Tedy záznamy mají být vedeny denně a svědčí o dodávkách materiálu, výrobků, strojů, zařízení pro stavby, uskladnění, zabudování, nasazení mechanizačních prostředků a dále se zde uvádějí jména a příjmení pracujících osob na staveništi, rozsah a množství provedených prací, předání, převzetí staveniště mezi stavebníkem a zhotovitelem, předávání a přejímky díla nebo jejich uvedených ucelených částí. Stavební deníky však takové záznamy neobsahovaly. Jestliže tedy žalovaný nepřiznal důkazní hodnotu stavebním deníkům, které byly jednoznačně sepsány až následně, dodatečně, po zhotovení stavebních prací, pak mu takové zhodnocení důkazů nelze vytýkat, neboť je v souladu se zásadami logického vyplývání. Jinak řečeno, žalobce se takového důkazu nemůže úspěšně dovolávat. Tedy ani těmito důkazními prostředky žalobce dle krajského soudu v souladu s názorem žalovaného neprokázal provedení prací a zejména realizaci dodávek na stavbu „Rekonstrukce objektu č.p. 75 v Č. Voda – bývalá zemědělská usedlost na penzion.“ Pokud jde o žalobní námitku proti vyhodnocení tohoto důkazu směřující, rovněž tato námitka se nachází pouze v obecné rovině, když žalobce vytýká formalistický přístup odvolacího orgánu, avšak žalobce konkrétní skutková zjištění žalovaného a okolnost sepsu stavebního deníku *ex post*, nesporel. Krajský soud přitom nesouhlasí s žalobcem, že se jedná o nepřipustné zjednodušení povinnosti, kterou správci daně ukládá ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, naopak lze vytknout žalobci, že jeho námitky nejsou dostatečně konkrétní, i když s ohledem na nesporevanou okolnost, že stavební deník byl následně dopisován, by konkrétní námitky stěží podržely důkazní hodnotu takového důkazního prostředku. S ohledem na to, že se jednalo o stavbu penzionu, který žalobce nejen stavebně upravoval, nýbrž v něm provozoval penzion a bydlel v něm, přičemž se jednalo o uplatnění dokladů za stavební práce ve výši 1 066 546 Kč, nelze žalovanému úspěšně vytýkat, že uzavřel, že předložené faktury pouze deklarují, nikoliv prokazují tvrzené plnění. Daňový subjekt přitom žádným způsobem nedoložil, jakou část nemovitosti užívá k osobní potřebě.

Pokud jde o důkaz knihou jízd vozidla Octavia Skaut za rok 2010, kdy žalobce namítá, že touto knihou jízd je dostatečně určitým způsobem prokázáno uskutečnění pracovních cest, pak nutno poznamenat, že žalobce nijak své výtky nekonkretizuje. Krajský soud proto přezkoumal způsob zhodnocení knihy jízd, který provedl žalovaný, a nemá k němu žádných výtek, neboť žalovaný řádně zdůvodnil, v čem mu vznikly pochybnosti. Zejména daňový subjekt předložil v průběhu kontroly doklady za nákup pohonných hmot, avšak neprokázal, že se jedná o výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) o daních z příjmů, proto vyzval daňový subjekt k předložení záznamu o provozu vozidel - knihy jízd, případně jiné evidence prokazující spotřebu nakoupených hmot v roce 2010. Knihu jízd však žalobce předložil až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný přitom dospěl k závěru, že stav tachometru uvedený na dokladech neodpovídá stavu vykázanému v knize jízd, což doložil tabulkou, kterou vtělil do svého rozhodnutí (strana 6 žalovaného rozhodnutí), kdy zejména byly vykazovány jízdy ve dnech, kdy bylo vozidlo v opravě, a to dne 26.1.2010, dne 27.1.2010, dále kniha jízd neobsahuje údaje o účelu cesty, tedy nelze zhodnotit, zda bylo vozidlo použito za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále žalovaný vytýká žalovanému subjektu, že se nákup pohonných hmot, resp. místo takového nákupu, neshoduje s trasou jízdy. Tedy s ohledem na obecné námitky žalobce a s ohledem na jednoznačné důvody, které žalovaný prezentoval v napadeném rozhodnutí, nemá krajský soud důvod se odklonit od

závěru žalovaného, když žalobce jeho zcela konkrétní skutková zjištění, a to neshodu místa nákupu pohonných hmot s trasou jízdy a dále nesoulad stavu tachometru se stavem uváděným na dokladech, nespороval ani žádným způsobem neobjasnil. Obecné uplatněné žalobní tvrzení, že kniha jízd dostatečně určitým způsobem prokazuje uskutečnění pracovních cest za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, nemůže proto vést k prolomení zákonnosti žalovaného rozhodnutí.

Pokud se jedná o provedené svědecké výpovědi, pak krajský soud uvádí následující. Dne 11.5.2015 byl proveden výslech svědka P.P., kdy žalobce rovněž namítá v obecné rovině, že pochybnosti nebyly ze strany správce daně důvodné, aniž by uváděl, z jakých konkrétních důvodů se tak domnívá a dále v obecné rovině namítá, že hodnocení důkazních prostředků nebylo v souladu se zásadami hodnocení důkazů. Uvedeným výslechem přitom mělo být prokázáno tvrzení žalobce, že tento měl jako dodavatel vyrobit a prezentovat reklamní video, tedy spot v minimálně souhrnné délce 40 minut, vyvěsit bannery a umístit logo firmy na povrchu ringu, na webové stránky Český svaz thajského boxu o.s. (ČSTB o.s.), na svazové formuláře, atd. To vše dle smluv „*Večer gladiátorů*“ a „*Noc bojovníků*“. Daňový subjekt, tedy žalobce, však tato plnění vyplývající ze smluv nijak neprokázal, toliko v rámci odvolacího řízení navrhl výslech svědka P. P., který uvedl, že ČSTB o.s. už neexistuje a přesněji nedokázal konkretizovat, čeho se smlouva uzavřená s žalobcem v roce 2010 týkala. Nebyl tedy schopen uvést konkrétní informace o údajné poskytnuté reklamě. Žalovaný ještě zhodnotil předložené CD s 16 fotografiemi ze zápasu thajského boxu, na nichž uznal jako zřetelný plakát s reklamou daňového subjektu. Žalovaný však uzavřel, že nelze konstatovat, kdy byly fotografie pořízeny a na jaké akci. Proto, že nebylo jednoznačně prokázáno v jakém rozsahu a v jaké ceně a čase byla dodávka realizována, považuje krajský soud za logické zhodnocení, které provedl žalovaný, když tento tvrzený výdaj žalobce neuznal. Krajský soud má za to, že jestliže skutečně žalobce vyrobil, resp. zajistil reklamu a provedl reklamu podle deklarovaného rozsahu, času a ceny, pak bylo na něm, aby předložil dostatečné důkazy, kterými v případě, že se tak skutečně tato reklama realizovala, musí nutně disponovat (případné kopie reklamy či svědectví osob na reklamě a instalaci se podílejících).

Stejně tak, pokud jde o výpověď svědka R. M., i v tomto ohledu uplatnil žalobce pouze zcela obecné žalobní tvrzení, a to, že i přes určité rozpory ve výpovědi, toto nemůže bez dalšího znamenat, že svědecká výpověď je nevěrohodná či neschopná usvědčit skutečnosti, které má pomoci zjistit. Bylo však na žalobci, aby konkrétně uvedl, které okolnosti z výpovědi žalovaný chybně zhodnotil a aby toto zdůvodnil. Výslech svědka R. M. přitom proběhl dne 8.4.2015, přičemž tento měl prokázat skutečné výdaje za nákup nábytku a kulatiny od společnosti Boreno Consulting a.s. Jak uvedl žalovaný, svědek přitom nespороval, že kulatinu dodával, avšak nebyl schopen dodávky a práce specifikovat. Zatímco tvrdil, že k dodávkám docházelo průběžně každý měsíc, předloženými doklady žalobcem je deklarováno, že dodávky měly proběhnout v září a prosinci 2010. Dále svědek uvedl, že daňovému subjektu dodával pouze kulatinu, ale ten eviduje i vláknu/palivo a sušené dubové řezivo. Za daného stavu tak nelze žalovanému úspěšně vytýkat, že tuto svědeckou výpověď pro její nekonkrétnost a rozpornost neosvědčil jako důkaz prokazující nákup kulatiny a nábytku od jmenované společnosti. Bylo na žalobci, aby předložil jednoznačný důkaz, jestliže výdaje na nákup nábytku a kulatiny od jmenované společnosti skutečně vynaložil.

Pokud jde o žalobní námitku vztahující se k hodnocení výpovědi svědka R. Č. ze dne 17.3.2015, pak i v tomto ohledu jsou žalobní námitky toliko obecné, neboť žalobce zkrátka nesouhlasí s hodnocením žalovaného, který uzavřel, že výpověď byla nekonkrétní a rozporuplná. Ovšem jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného (strana 9 žalovaného rozhodnutí),

správce daně vytkl zcela konkrétní pochybnosti ve vztahu k dodávkám, nákupům kulatiny od společnosti LM Stavební s.r.o., když faktury měly být hrazeny hotově a způsob dopravy byl stanoven poštou, zatímco svědek R. Č., jednatel společnosti LM Stavební s.r.o. nevěděl, kolik dřeva žalobci dodal, kolik za dřevo inkasoval ani kolik vystavil faktur a dokonce ani od koho dřevo nakoupil. Za tohoto stavu pak nelze žalovanému úspěšně vytýkat, že údaje umístěné na fakturách vzal pouze za deklarované, nikoliv za prokázané. Pokud jde o kupní smlouvu ze dne 15.9.2010 vztahující se k nákupu kulatiny u této společnosti, pak zde byl rozpor v dopravě, kdy měla být původně realizována odvozními soupravami, ale na fakturách byla uvedena doprava poštou. Ani na jednom dodacím listu přitom není podpis kupujícího a prodávajícího, čímž měla být přejímka odsouhlasena. Tedy ani kupní smlouvu ze dne 15.9.2010, byť toto žalobce v žalobě nespornuje, nebylo možno vzít za důkaz o provedeném plnění.

Jiné konkrétní výhrady, alespoň ve smyslu označení konkrétních důkazních prostředků, které měly být chybně zhodnoceny žalovaným, žalobce neuplatnil. Krajský soud se tedy neshoduje s právním názorem žalobce, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a princip rovnosti účastníků řízení, když žalobce tvrdí, že mu nebyly sděleny úplné skutečnosti, ze kterých vycházel při stanovení daně, resp. mu byly sděleny až v rámci rozhodnutí žalovaného, neboť žalobce, jak je prokázáno průběhem daňového řízení, měl možnost se před vydáním rozhodnutí žalovaného seznámit s jeho skutkovými závěry a právním názorem na věc, což prokazuje výzva, která byla žalobci doručena 18.8.2015, avšak na ni žalobce nereagoval. Teprve následně dne 25.9.2015 bylo vydáno žalované rozhodnutí. Tedy žalovaný jako odvolací daňový orgán postupoval v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Rovněž byla dodržena potřebná lhůta 15 dnů k vyjádření se žalobce ve smyslu ust. § 115 odst. 3 daňového řádu.

Tedy krajský soud musel uzavřít, že jednak žalobce uplatnil konkrétní žalobní námitky pouze ve vztahu k označení důkazních prostředků, které považuje za chybně vyhodnocené žalovaným jako odvolacím daňovým orgánem, avšak nikterak soudu neobjasnil, z jakých důvodů je považuje za chybně vyhodnocené, v čem konkrétně žalovaný pochybil. Krajský soud pak na základě průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Zejména je třeba přitom zdůraznit, jak již bylo uvedeno shora, že žalobce jako daňový subjekt stíhá jednak břemeno tvrzení a v případě, že správce daně, jak bylo v daném případě učiněno, důvodně zpochybní daňová tvrzení žalobce, která byla v daném případě uplatněna toliko v daňovém přiznání a nebyla podložena primárním důkazem, a to řádně vedenou daňovou evidencí, tak je na žalobci jako daňovém subjektu, aby svá tvrzení náhradním způsobem prokázal. Žalobce však předložil pouze formální důkazy, a to příslušné faktury, které deklarují plnění, avšak tato plnění nebyla provedenými důkazy prokázána.

Krajský soud proto uzavírá, že uplatněné obecné žalobní námitky do zhodnocení dokazování nejsou způsobilé zvrátit výsledky dokazování zjištěné žalovaným, naopak je zjevné, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno, když prokázal důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce, zatímco důvodnost uplatnění těchto tvrzení byl povinen prokázat žalobce jako daňový subjekt, který však svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neunesl.

Krajský soud tedy uzavřel, že žaloba není důvodná a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s zamítl.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Pardubicích dne 2. listopadu 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová