



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **Z. K.**, zastoupený ARIADNA, s.r.o., se sídlem Bořivojova 21, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2014, č. j. 14101/14-5000-14102-703207,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2009 ve dnech 16. 8. 2011 až 10. 6. 2013. Na základě této daňové kontroly vydal správce daně rozhodnutí – dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013, č. j. 942298/13/3306-05701-704609 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 18 900 Kč, doměřen daňový bonus dle § 35c zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši -21 360 Kč a současně byla uložena povinnost hradit penále ve výši 3 780 Kč. Proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Nosným důvodem pro rozhodnutí správních orgánů byl jejich závěr, že žalobce neprokázal, že ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů společnost BL PLASTMETAL s.r.o. (dále jen „BL PLASTMETAL“) fakticky žalobci dodala plnění uvedené na předložených fakturách a že žalobce uhradil této společnosti částky na fakturách uvedené (celková výše 307 595 Kč).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2014, č. j. 14101/14-5000-14102-703207, podal žalobce žalobu, v níž se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a toho, aby byla věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Žalobce byl totiž toho názoru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť nebylo řádně odůvodněno. Dále měl žalobce za to, že nezákonný postup žalovaného v odvolacím řízení měl vliv na zákonnost rozhodnutí, když z důvodu neseznámení žalobce s hodnocením důkazů před vydáním konečného rozhodnutí bylo žalobci znemožněno tvrzení žalovaného vyvrátit a popř. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce v rozsáhlé žalobě, strukturované jako citace částí rozhodnutí žalovaného, resp. dřívějších podání žalobce a reakce žalobce na tyto citace, namítl předně to, že při výslechu svědků (B. L. a L. T.), jejichž výpověď byla stěžejním důkazním prostředkem, postupoval žalovaný v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“); v důsledku toho byl tento důkazní prostředek získán nezákonně a bylo postupováno v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu, důkazy nebyly hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole neobsahovala řádné hodnocení důkazů, čímž správce daně postupoval v rozporu s § 88 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole tak nelze použít jako důkaz. V důsledku toho správce daně postupoval také v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu, když jak odůvodnění dodatečného platebního výměru použil zprávu o daňové kontrole, které nemá zákonné náležitosti. Správce daně též nesplnil svou povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů apod., tudíž postupoval v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[4] K otázce dokazování se vztahuje další žalobcová námitka, a to sice ta, že žalovaný v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalovaný totiž v rámci odvolacího řízení uložil správci daně, aby nezákonně provedený výslech svědkyně, B. L., provedl znovu a ve věci vyslechl L. T. Po provedení výslechů těchto svědků zaslal žalovaný žalobci písemnost ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9309/14/5000/14102-703207, nazvanou „seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení“. Žalovaný tak sice nechal zopakovat nezákonně provedené výslechy svědků, ale již nedoplnil dokazování o řádné zhodnocení důkazů, a to jak nově provedených, tak i těch stávajících, když důkazy nevyhodnotil řádně ani jednotlivě, ani v jejich vzájemné souvislosti, čímž porušil § 8 odst. 1 daňového řádu.

[5] Žalobce je také toho názoru, že výslech paní L. ze dne 31. 5. 2012, který žalovaný ve svém rozhodnutí označuje jako zdroj nových zjištění, nelze za nový důkazní prostředek

považovat či jej tak použít, neboť byl získán v rozporu se zákonem. Zmíněnou výpověď nelze použít jako důkaz ani zprostředkovaně, jak to činí žalovaný. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že se žalobce proti obsahu výpovědi svědkyně v době provádění výsledku neohradil, jedná se dle žalobce opět o zneužívání nezákonného důkazního prostředku a ignorování § 96 odst. 5 daňového řádu, který nedává prostor pro polemiku daňového subjektu se svědkem. Pokud sám žalovaný výslech svědkyně ze dne 31. 5. 2012 považuje za důkaz nepoužitelný v daňovém řízení, nevyvodil z toho žádný důsledek a toleruje tak nezákonné postupy správce daně.

[6] Co se týká (opakované) výpovědi svědků L. a T. ze dne 10. 3. 2014, uvádí žalobce, že žalovaný pouze popisuje to, co svědci uvedli, aniž by jejich výpověď hodnotil. Co se pak týká konkrétně výpovědi svědka T., ten potvrdil, že dle faktury č. 1007209 společnost BL PLASTMETAL plnění (granulát) žalobci dodávala, neboť jde o doklad vystavený tehdejší jednatelkou jmenované společnosti (paní L.); i kdyby se, jak má za to žalovaný, jednalo o neuhrazenou pohledávku, svědčila daná faktura o tom, že společnost BL PLASTMETAL skutečně s granulátem obchodovala a že bývalá jednatelka tohoto dodavatele nevypovídala pravdivě. Jak již ale bylo řečeno, dané výpovědi nebyly řádně hodnoceny. Nadto výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 je zjevně nepravdivá, neboť je v rozporu s tím, co ve své výpovědi přiznal pan T.; bez řádného zhodnocení se těchto výpovědí nelze dovolávat. Navíc si správce daně neučinil úsudek o tom, zda prodej obchodního podílu ve společnosti BL PLASTMETAL paní L. nepředstavoval převod společnosti na bílého koně, kdy společnost neplnila své daňové povinnosti a pravděpodobně krátila daň.

[7] Nadto správce daně neučinil žádný pokus o získání účetnictví společnosti BL PLASTMETAL, ačkoli mu byla sdělena informace, kdo toto účetnictví vedl. Žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu a nereagoval adekvátně na doklady, které žalobce předložil, a to sice, že společnost BL PLASTMETAL dodávala granulát i jinému odběrateli, a tedy že paní L. ve své výpovědi lhala. Účelovému postupu finančních orgánů nasvědčuje i to, že Finanční úřad Brno I vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2010 společnosti BL PLASTMETAL ve výši 0 Kč, ačkoli je z důkazních prostředků zřejmé, že tato společnost v daných obdobích podnikala.

[8] O důkazní prostředky není opřeno ani tvrzení žalovaného ohledně způsobu, jakým žalobce získával materiál na výrobu svých produktů, Svá zamítavá rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům (za zdaňovací období roku 2009 a 2010) postavil žalovaný na tvrzeních, že pan Z. K. st., otec žalobce, vystavil pro žalobce, jménem společnosti BL PLASTMETAL, doklady za účelem „vyrobení“ mu výdajů k materiálu, který byl pořízen bezúplatně (jako odpadní surovina) od společnosti TEiKO spol. s r.o. (dále jen „TEiKO“) a žalobce tak dosáhnul z jeho dalšího prodeje pouze příjem. Tento odpadní materiál prý žalobce zpracoval na granulát na jím vlastněném přístroji. Kdyby tato tvrzení, obsažená v zamítavých rozhodnutích žalovaného, byla žalobci sdělena postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobce by je lehce vyvrátil, což ovšem žalovaný nehodlal připustit. V roce 2009 totiž žalobce od společnosti TEiKO neobdržel žádné odřezky, neboť s touto společností neobchodoval, v roce 2010 od dané společnosti žalobce obdržel zdarma odřezky v množství cca 1800 Kg, jak o tom svědčí potvrzení od této společnosti ze dne 11. 7. 2014. Toto množství představuje cca 6 % materiálu spotřebovaného žalobcem v roce 2010 při podnikání, což vyplývá z dokladů a účetnictví žalobce. Tvrzení žalovaného tak nemá reálný podklad. I

tvrzení žalovaného, že žalobce vlastní stroj na výrobu granulátu, není v souladu se skutečností, neboť žalobce vlastní toliko drtičku plastů, na které zpracovával zdarma obdržené odřezky od společnosti TEiKO. Zpracovaná drť se nedá lisovat, pouze je možné ji přidávat do nového nebo regranulovaného materiálu, a to v poměru maximálně 30%. Z těchto důvodů musel žalobce zbylých cca 94 % materiálu nakoupit ve formě granulátu, aby mohl vyrobit deklarované množství výrobků, které odpovídalo řádně přiznaným příjmům žalobce. Část předmětného materiálu přitom nakoupil žalobce prostřednictvím svého otce od společnosti BL PLASTMETAL, přičemž ze souvislostí bylo žalobci známo, že za předmětnou společnost jedná jeho otec Z. K. st. se souhlasem tehdejší jednatelky společnosti B. L., která mu za tím účelem umožnila i přístup k bankovnímu účtu společnosti. Jestliže pan Z. K. st. nebyl oficiálně oprávněn za společnost BL PLASTMETAL jednat z důvodu chybějící plné moci, pak je z tohoto jednání ve smyslu § 33 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) zavázán sám. V každém případě dodávky granulátu deklarované jako dodávky od společnosti BL PLASTMETAL žalobce prostřednictvím svého otce obdržel a uhradil.

[9] Důkazní prostředky ostatně dle žalobce svědčí o tom, že žalobce deklarované dodávky granulátu nemohl vyrobit, ale musel je nakoupit, a to buď od společnosti BL PLASTMETAL nebo přímo od pana K. st., vystavoval-li tento za danou společnost doklady neoprávněně (což je sporné). Pan K. st. jednal jménem společnosti BL PLASTMETAL přinejmenším se souhlasem její jednatelky, jak vyplývá i z výpovědi pana T. Důkazní prostředky také svědčí o tom, že společnost obchodovala s granulátem a tvrzení paní L. o opaku nejsou pravdivá.

[10] Z jiného úhlu pohledu pak žalobce uvádí, že se žalovaný zabýval jen porušením mlčenlivosti ze strany paní L., na což žalobce v řízení upozorňoval, nikoli již vlastním postupem správce daně, který připustil, aby třetí osoba (pan T.) za přítomnosti dříve vyslechnutého svědka (paní L.) zpochybňovala výpověď tohoto svědka, přičemž tento svědek pouze potvrdí, že daná třetí osoba říká pravdu (k tomu blíže viz dále v textu). Nejedná se o objektivní postup správních orgánů, přičemž k námitce ne zahájení řízení ohledně lživé svědecké výpovědi se žalovaný vůbec nevyjádřil. Pokud se přitom pan T. do řízení „přihlásil“ jako svědek ve věci výpovědi paní L., bylo chybou, že nebyl jako svědek vyslechnut, ale jak tvrdí žalovaný, mělo jít o prosté podání ve smyslu § 71 odst. 1 daňového řádu. Protože tento svědek sdělil správci daně, že svědkyně L. při své výpovědi dne 8. 2. 2012 lhala, o čemž chtěl vypovídat, bylo jasné, že půjde o výpověď svědka, o které měl být žalobce vyrozuměn. Navíc je zřejmé, že takové výpovědi nesměla být přítomná paní L., i když ve skutečnosti byla. Celý tento postup je hrubě nezákonný.

[11] Dle žalobce nebyl správný ani závěr žalovaného, že dodatečné platební výměry byly řádně odůvodněny a byly přezkoumatelné, když dle § 147 odst. 4 daňového řádu odkazovaly na odůvodnění obsažená v příslušné zprávě o daňové kontrole; i tato zpráva totiž dle žalobce nebyla dostatečně odůvodněna.

[12] Pokud se žalovaný dovolává, v rámci odůvodnění svého postupu, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, opomíjí, že citovaný rozsudek je v rozporu s logikou daňového řádu a postupy, které v tomto smyslu předepisuje § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný totiž po doplnění dokazování o výsledcích svědků L. a T. žalobce

neseznámil s hodnocením těchto důkazů. Ohledně svých závěrů se žalovaný dovolává tvrzení, k nimž dospívá příslušná komentářová literatura.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky představují převážně opakování námitek odvolacích, se kterými se již žalovaný vypořádal. Zároveň žalovaný zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení.

[14] Žalovaný tak k žalobní námitce, která rozporovala opakované provedení svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení, a s tím především namítané nedoplnění dokazování o řádné zhodnocení důkazů v „Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení“ ze dne 9. 4. 2014, uvedl, že svědecká výpověď paní B. L., která byla v roce 2009 jediným jednatelem společnosti BL PLASTMETAL, se uskutečnila dne 8. 2. 2012 do protokolu o ústním jednání č. j. 7154/12/30593070880 za účasti žalobce. Svědkyně uvedla do protokolu, že se v době působení v roli jednatelky za společnost BL PLASTMETAL zabývala nákupem a prodejem železa a plastu, a to prostřednictvím zplnomocněného zástupce, na jehož jméno si nevzpomíná. Jako další klienty, se kterými měla společnost obchodovat, uvedla mimo žalobce společnost TEiKO a společnost v Holešově, na jejíž jméno si nevzpomněla. Svědkyně uvedla, že vystavovala za společnost faktury, doklady, podávala daňová přiznání. Dále potvrdila, že prověřované faktury, které měla společnost BL PLASTMETAL vystavit pro žalobce, vystavila a podepsala. V průběhu výpovědi správce daně předložil svědkyni prověřované faktury a kopie daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, které zaslal dožádaný správce daně společnosti BL PLASTMETAL. Podpisy na daňových přiznáních se shodovaly s podpisy svědkyně učiněné v rámci protokolu o svědecké výpovědi, ale lišily se od podpisu na vystavených fakturách pro žalobce. Svědkyně k tomuto rozdílu uvedla, že faktury pro žalobce vystavila ona a přeposlala zplnomocněnému zástupci, kterým byl, jak se jí poté vybavilo, pan Z. K. st., otec žalobce, a podpisy na fakturách byly jeho. Ke konkrétně dotazovaným fakturovaným dodávkám pro žalobce svědkyně nebyla schopna uvést žádný konkrétní údaj, tedy od koho společnost zboží získala, kdo byl výrobcem polyamidu, granulátu a mostu k vanám, které bylo prodáno žalobci dle předložených faktur.

[15] Dne 4. 4. 2012 doručil žalobce správci daně plnou moc datovanou dnem 15. 9. 2008, ve které je uvedeno, že paní B. L., za BL PLASTMETAL, zmocňuje na dobu určitou pana Z. K. st. k „*zastupování včetně podpisového práva a dispozice k účtu 230293590/0300 ve všech záležitostech a jednáních před úřady...*“ atd.“

[16] Dne 5. 4. 2012 správce daně telefonicky kontaktoval muž, (správce daně pořídil o tom úřední záznam č. j. 36964/12/305930708830) který se představil jménem T. (bez bližší identifikace) a uvedl, že chce učinit ústní podání ve věci lživé výpovědi paní B. L., bývalé jednatelky společnosti BL PLASTMETAL, kterou tato učinila v souvislosti s probíhající kontrolou u žalobce. S panem T. byl sjednán termín jednání u správce daně v Otrokovicích na den 11. 4. 2012.

[17] Dne 11. 4. 2012 se dostavil pan L. T. společně s paní B. L. a chtěli učinit společné ústní podání. Správce daně sepsal protokol o ústním podání č. j. 38720/12/305930708830 a oba jako třetí osoby spontánně vypověděli, co uznali za vhodné a správce daně jejich podání

pouze zaznamenal. Nejprve se vyjádřil pan T., který uvedl, že na podkladě informace paní L., která byla předvolána ke svědecké výpovědi, kontaktoval pana K. st. s tím, že mimo skutečnost, že pan K. st. dluží peníze jak jemu, tak paní L., mají oba neustále problémy v důsledku jeho podnikatelské činnosti ve společnosti BL PLASTMETAL. Dále pan T. uvedl, že byl telefonicky kontaktován panem K. ml. za účelem schůzky, která proběhla za účasti i paní L. Pan K. ml. měl sebou svazek faktur s uvedeným dodavatelem – společností BL PLASTMETAL – a odběratelem panem K. ml. Jednalo se o faktury za nákup materiálu, zejména polyamidu a nějakých olejů, se kterými společnost BL PLASTMETAL nikdy neobchodovala. Tyto faktury pan T. nikdy neviděl, nejednalo se o originály s razítkem a podpisem, pouze o výtisky z programu, který společnost nevlastnila. Pan K. ml. požadoval, aby paní L. potvrdila pravost faktur a uvedení dodávek dle nich a jejich úhradu. Paní L. uvedla, že potvrdí pouze faktury skutečně vydané společností BL PLASTMETAL ve svém účetním programu MONEY. Dále pan T. vypověděl, že jej paní L. informovala o tom, že byla vyslechnuta jako svědek u správce daně a tam potvrdila pravost předložených faktur, které jim ukazoval žalobce na dané schůzce, neboť měla strach z pana K. st., který oběma opakovaně vyhrožoval. Panu T. vyhrožoval telefonicky, že jim žádné peníze nevrátí a nechá je oba zavřít. Pan T. pana K. st. zná víc než deset let a v důsledku špatných zkušeností s ním měl důvodnou obavu pro možnou pravdivost jeho výhrůžek. Dále pan T. uvedl, že společnost BL PLASTMETAL zřídila bankovní účet u ČSOB ve Zlíně, ke kterému měl pan K. st. disponibilní právo a také s účtem zcela disponoval. Z těchto peněz nikdy nic nedal ani paní L. ani společnosti BL PLASTMETAL. Pan T. se domníval, že pan K. st. požadoval toto za účelem legalizace své činnosti, tj. vystavování dokladů jménem společnosti BL PLASTMETAL.

[18] Na výpověď pana T. navázala paní B. L., která uvedla, že „všechno, co vypověděl pan L. T., je pravda. Já jsem zde 8. 2. 2012 vypověděla skutečnosti, které nejsou pravdivé, a to pouze z důvodu, že zde byl přítomen pan K. mladší a já se bála, že pokud předložené faktury nepotvrdím, budu mít velké problémy s panem K. starším. Z uvedeného důvodu je má výpověď nepravdivá, předložené faktury při mé svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012 jsou fiktivní, firma BL PLASTMETAL je nikdy nevystavila a dodávky nikdy neuskutečnila a taktéž platby nikdy neobdržela od pana K. mladšího. Plnou moc jsem panu K. staršímu jménem firmy BL PLASTMETAL nikdy neudělila. Jsem si vědoma, že můžu být opakovaně předvolána finančním úřadem ke svědecké výpovědi, opět za účasti pana K. mladšího. Tyto výše uvedené skutečnosti jsem ochotna potvrdit“.

[19] Správce daně následně po těchto ústních podáních provedl nový důkazní prostředek, a to svědeckou výpověď s paní L. dne 31. 5. 2012 za účasti žalobce, zachycenou do protokolu o ústním jednání č. j. 68264/12/305930708830. V úvodu této svědecké výpovědi byly přítomné osoby, včetně žalobce, seznámeny s důvodem konání další svědecké výpovědi, a to, že se uskutečňuje na základě podání ze dne 11. 4. 2012, které učinily společně na Finančním úřadě v Otrokovicích pan L. T. a paní B. L. do protokolu. V rámci této svědecké výpovědi svědkyně uvedla, že při své svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, která je zachycena v protokolu č. j. 7154/12/305930708830, vypovídala nepravdivě ohledně vystavených faktur a jejich úhrady, na nichž figuruje jako jejich vystavitel společnost BL PLASTMETAL, a které jí byly předloženy v rámci její svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, protože se cítila být zastrášená panem Z. K. starším.

[20] Při této svědecké výpovědi správce daně zvolil formu otázek, kterou zástupce žalobce ve svém doplnění odvolání č. j. 1521623/13/3306-05400-708830 ze dne 29. 8. 2013 označil za kladení otázek kapciózních a sugestivních. Žalovaný na podkladě této námitky ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně doplnění podkladů pro rozhodnutí, a to provedení nové svědecké výpovědi s jednatelkou paní L. a svědecké výpovědi s panem T.

[21] Dne 10. 3. 2014 byla provedena opakovaně svědecká výpověď s paní L., bývalou jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL, zaprotokolovaná do protokolu o ústním jednání c. j. 478834/14/3306-05400-708830. Svědecké výpovědi se zúčastnil zástupce žalobce. Předmětem svědecké výpovědi bylo ověření vystavení dokladu společností BL PLASTMETAL pro žalobce.

[22] Svědkyně vypovídala o činnosti společnosti BL PLASTMETAL, kterou odkoupila za účelem „*dělat reklamu*“. S činností společnosti, tj. reklamy a kovovýroby – stojanů na vany, jí pomáhal pan T. Ten nebyl ve společnosti zaměstnán, pomáhal svědkyni na základě přátelského vztahu. Na otázku, zda svědkyně vystavila faktury pro daňový subjekt č. 10072009 ze dne 10. 7. 2009, č. 23092009 ze dne 23. 9. 2009, č. 8012010 ze dne 8. 1. 2010, č. 20012010 ze dne 20. 1. 2010, č. 6022010 ze dne 6. 2. 2010, č. 1042010 ze dne 1. 4. 2010 a č. 14042010 ze dne 14. 4. 2010, které jí byly předloženy, uvedla, že si nemyslí, že by je vystavila a i podpisy na nich uvedené popřela. Pouze u příjmového pokladního dokladu k faktuře č. 14042010 uvedla, že se podpis na dokladu podobá jejímu. Ohledně prodeje sortimentu zboží, které bylo uvedeno na fakturách vydaných pro daňový subjekt, uvedla, že takové zboží neviděla, faktury nevystavila. S panem K. ml. ani se žádným jeho zástupcem nejednala. Správce daně se dotazoval, z jakého důvodu v rámci této svědecké výpovědi uvádí zcela odlišné skutečnosti ohledně vystavení faktur společnosti BL PLASTMETAL pro žalobce, než uvedla ve svědecké výpovědi dne 8. 2. 2012, svědkyně uvedla, že jí bylo ze strany pana K. st. vyhrožováno, proto potvrdila vystavení faktur pro žalobce. Pak si ale uvědomila, že „*potvrzením falešných faktur jí nebudou sedět daňová přiznání podaná za BL PLASTMETAL s.r.o.*“. Svědkyně popřela jakoukoliv udělenou plnou moc z její strany pro pana K. st., na podkladě které by byl oprávněn jednat za společnost BL PLASTMETAL v oddělení plastu. Ohledně činnosti společnosti BL PLASTMETAL v oblasti plastu popřela, že by takovou činnost společnost provozovala. Uvedla, že pan K. starší ji požádal, aby mu pomohla založit účet, proto založila na společnost BL PLASTMETAL účet u ČSOB s dispozičním právem pro pana K. st.

[23] Dne 10. 3. 2014 byla provedena svědecká výpověď se svědkem panem L. T., zaprotokolovaná do protokolu o ústním jednání č. j. 237421/14/3306-05400-708830. Svědecké výpovědi se zúčastnil zástupce odvolatele. Výpověď se konala v souvislosti s ověřením vystavených dokladů společnosti BL PLASTMETAL pro žalobce. Svědek uvedl, že spolupracoval v rámci kamarádské výpomoci s paní B. L., jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL, v oblasti kovovýroby - montáže, hlídal dělníky, částečně reklamu. Dále uvedl, že mu bylo vyhrožováno ze strany pana K. st., otce žalobce, a to přes SMS zprávy výhrůžnými texty, tak i přímými telefonáty. Z důvodu obav o svou rodinu odmítl na některé otázky odpovídat.

[24] Z předložených mu faktur, č. 10072009 ze dne 10. 7. 2009, č. 23092009 ze dne 23. 9. 2009, č. 8012010 ze dne 8. 1. 2010, č. 20012010 ze dne 20. 1. 2010, č. 6022010 ze dne 6. 2.

2010, č. 1042010 ze dne 1. 4. 2010 a č. 14042010 ze dne 14. 4. 2010, vystavených společností BL PLASTMETAL pro žalobce, potvrdil pouze fakturu č. 10072009, která se týkala roku 2009. Mělo se jednat o jedinou fakturu vystavenou pro žalobce za společnost BL PLASTMETAL, která byla opravdu realizována. Zboží (granulát) uvedené na faktuře bylo dle svědka doručeno odněkud z Čech a vezlo se přímo pro žalobce do Pohořelic. Fakturu vystavil a podepsal dle sdělení svědka pan K. st. K fakturám z roku 2010 neuvedl svědek žádné skutečnosti týkající se jejich realizace. Dále z výpovědi vyplynulo, že pan K. st. dlužil paní L. i panu T. peníze, a proto bylo panu K. st. s „tichým souhlasem“ jednatelky umožněno vystavovat faktury jménem společnosti BL PLASTMETAL za účelem splacení jeho dluhu. Měl je vystavovat pro společnost TEiKO a ještě jednu společnost z Čech. Z takto získaných peněz ze společnosti BL PLASTMETAL měl pan K. st. splácet svůj dluh, který měl vůči paní L. a panu T., a proto měl k dispozici tuto společnost. Ohledně podnikání žalobce uvedl, že svoji firmu nevede on, ale jeho otec – K. st.

[25] Dne 9. 4. 2014 zaslal odvolací orgán žalobci písemnost nazvanou „*Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení*“ č. j. 9309/14/5000-14102-703207, ve které odvolací orgán žalobci popsal a shrnul průběh svědeckých výpovědí učiněných v rámci odvolacího řízení, přičemž žalobci dále sdělil, že na podkladě svědecké výpovědi nevyhodnotil tyto svědecké výpovědi jako důkazní prostředek prokazující deklarovanou skutečnost – že společnost BL PLASTMETAL fakticky dodala plnění uvedené na předmětných fakturách a že žalobce uhradil této společnosti částky na nich uvedené. Rovněž tvrzení svědka ohledně faktury č. 10072009, vystavené společností BL PLASTMETAL, nelze ověřit z důvodu nekontaktnosti vystavitele faktury, a dále že svědek neuvedl žádný skutkový stav stran její úhrady žalobcem. (Správce daně získal v průběhu kontroly od pana K. st. písemnost „*Výpis pohledávek firmy BL PLASTMETAL s.r.o. k 31. 12. 2009*“, kterou pan K. st. předložil v době, kdy zastupoval žalobce dne 30. 4. 2013 v rámci protokolu č. j.641632/13/3306-05400-708830. V této listině mezi ostatními neuhrazenými pohledávkami je uvedena faktura č. 10072009, kterou označil pan T. v rámci svědecké výpovědi jako jedinou realizovanou fakturu. Výpis neuhrazených pohledávek prokazuje skutečnost, že tato faktura nebyla žalobcem uhrazena. Z výpisu účtu, který používal žalobce k podnikatelské činnosti, správce daně žádnou úhradu této faktury také nenalezl.

[26] Odvolací orgán zaslal téhož dne žalobci i „*Výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ v souladu s § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 daňového řádu, přičemž poskytl žalobci lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, popř. navrzení provedení dalších důkazních prostředků, a to v délce patnácti dnu ode dne doručení.

[27] Jak je uvedeno v § 115 odst. 2 daňového řádu: „*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. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“

[28] Námitku žalobce, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, když nedoplnil dokazování o řádné zhodnocení důkazů, a to jak nově

provedených, tak i stávajících, čímž postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, považuje žalovaný vzhledem k výše uvedenému za irelevantní.

[29] Jak vyplývá z § 115 odst. 1 daňového řádu, odvolací orgán v rámci odvolacího řízení může „*provádět dokazování k doplnění podkladu pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*“. Odvolací orgán uložil správci daně doplnit odvolací řízení, a to provedením opakované svědecké výpovědi s paní L. a s panem T., neboť dospěl k závěru, že svědeckou výpověď ze dne 31. 5. 2012 nelze nepovažovat za řádně získaný důkazní prostředek ve smyslu § 96 daňového řádu. Správce daně proto provedl opakovaně výslech svědků za přítomnosti zástupce žalobce, přičemž odvolací orgán žalobce o těchto provedených důkazních prostředcích prokazatelně seznámil, včetně závěru odvolacího orgánu, a umožnil se mu k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit. Odvolací orgán tak dostal své povinnosti stanovené mu v § 115 odst. 2 daňového řádu. Námitka žalobce ohledně chybějícího řádného hodnocení opakovaných výpovědí svědků v rámci odvolacího řízení, tak není na místě, neboť jak plyne ze samotného § 115 odst. 2 daňového řádu, odvolací orgán je povinen jen seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Odvolací orgán tak nebyl povinen sdělit žalobci v této fázi odvolacího řízení své úvahy a hodnotící závěry (dle § 8 odst. 1 daňového řádu) k opakovaným výpovědím a jejich následný vztah k již provedeným důkazním prostředkům správcem daně v rámci daňové kontroly. Tyto hodnotící úvahy byly žalobci sděleny odvolacím orgánem v předmětném rozhodnutí. Žalovaný tento svůj názor opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43.

[30] Taktéž dle žalovaného není pravdou, že by odvolací orgán v předmětném rozhodnutí opakovaně provedené svědecké výpovědi neposoudil jak jednotlivě, tak i ve vztahu s ostatními již provedenými důkazními prostředky učiněnými v rámci daňové kontroly. Jak vyplývá z předmětného rozhodnutí: Paní L. figurovala ve společnosti BL PLASTMETAL pouze formálně. Ve skutečnosti prováděli podnikatelské aktivity za tuto společnost pan L. T. a pan K. st. - otec žalobce. Tuto skutečnost uvedli a potvrdili jak paní L., tak pan T. a pan K. st. ve svých svědeckých výpovědích.

[31] Pan T. dne 10. 3. 2014 ve své výpovědi popsal svou činnost, kterou ve společnosti BL PLASTMETAL vykonával, přiznal, že měl o chodu společnosti přehled, staral se o kovovýrobu a reklamu, věděl, že společnost vystavuje doklady v programu MONEY. Také přiznal, že oficiálně z důvodu exekuce nemohl vykazovat žádné příjmy.

[32] Stejně tak „podnikal“ v rámci společnosti BL PLASTMETAL pan K. st. Veškerou činnost v oboru lisování plastu v provozovně Náves 19, Pohořelice i po zrušení mu živnostenského oprávnění zastřešoval pan K. st. a ve svém podnikání pokračoval i přes zákaz podnikatelské činnosti na jméno společnosti BL PLASTMETAL. Ve své svědecké výpovědi ze dne 3. 4. 2012 podrobně popsal svoji činnost v oblasti divize plastu včetně potvrzení osobního vystavování faktur a pokladních dokladů za společnost BL PLASTMETAL. Pan K. st. vystupoval dle svého tvrzení jako zplnomocněný zástupce této společnosti na podkladě předložené plné moci ze dne 15. 9. 2008. Ke svému odměňování za vedení divize plastu pan K. st. uvedl, že za činnost nepobíral žádnou odměnu, avšak v jiné části protokolu svědecké výpovědi uvedl, že „*nějak se žít musí*“. Přestože vedl divizi plastu, neznal dodavatele

společnosti BL PLASTMETAL a nevěděl, kdo byl dodavatelem granulátu a zboží, které mělo být následně prodáno dle jím vystavených faktur daňovému subjektu. Současně uvedl, že zboží a materiál nakupovaný pro společnost BL PLASTMETAL se nepřeváželo, vyrábělo se v jedné budově Náves 19, Pohořelice. Materiál potřebný k výrobě fakturovaného granulátu bylo možné vyrábět v provozovně Náves 19, Pohořelice na granulovacím stroji z odpadní suroviny - ořezu umělých hmot vzniklých při výrobě van společnosti TEiKO. Odpadní surovina od společnosti TEiKO byla získána bez vynaložení jakýkoliv finančních nákladů. Na otázku správce daně, zda se od zahájení činnosti jeho syna v roce 2007, a dále také v letech 2008, 2009 a 2010, podílel nějakým způsobem (např. radou, výpomocí, koordinací nákupu a odbytu) na jeho podnikatelské činnosti a v čem jeho spolupráce či výpomoc spočívala a zda se po celé období pravidelně v této souvislosti zdržuje v provozovně Náves 19, Pohořelice uvedl: „*Ano, vypomáhám, zdržuji se tam pravidelně, a moje pomoc spočívá v předávání dlouholetých zkušeností synovi, tak jak to v rodině má být.*“

[33] Předloženou plnou moc ze dne 15. 9. 2008, ve které je uvedeno zplnomocnění pana K. st. „*k zastupování společnosti BL PLASTMETAL s.r.o. včetně podpisového práva a dispozice k účtu č. 230293590/0300 ve všech záležitostech...*“ svědkyně paní L. označila za podvrh, který nikdy nepodepsala. Vzhledem k tomu, že bankovní účet uvedený v plné moci byl založen (dle informace získané správcem daně od ČSOB, a.s.) až dne 8. 6. 2009, správce daně se svědkyní souhlasil a přisvědčil jí, že mluvila pravdu, neboť nemohla podepsat dne 15. 9. 2008 plnou moc s uvedením čísla účtu, který byl zřízen skoro rok poté. Pan K. st. tedy vystupoval a podnikal v rámci společnosti BL PLASTMETAL s tichým souhlasem jednatelky paní L. bez jakéhokoliv zplnomocnění. Ve veřejných listinách této společnosti nikde nefiguroval, plná moc byla shledána podvrhem.

[34] Odvolací orgán v rámci hodnocení výpovědi pana K. st. poukázal na jeho rozporuplná sdělení. V jedné části své výpovědi uvedl, že divizi plastu vedl pouze on včetně vystavování dokladů, současně však nebyl schopen uvést jediného dodavatele této společnosti, avšak dále v protokolu uvedl, že společnost nakupovala zboží ve velkém. Ve výpovědi též potvrdil, že při místním šetření dne 29. 3. 2012 v provozovně daňového subjektu v Pohořelicích se nachází stroj na výrobu granulátu, který zpracovává odpad získávaný zdarma od společnosti TEiKO. Taktéž ale uvedl, že „*zboží a materiál uvedený na fakturách vystavených pro daňový subjekt se nepřeváželo, ale vyrábělo se v jedné budově, což byla provozovna Náves 19, Pohořelice, ve které podnikal a podniká daňový subjekt K. ml.*“

[35] Svědeckou výpovědí pana K. st. nebylo prokázáno dodání surovin a zboží uvedeného na vystavených fakturách společností BL PLASTMETAL, neboť ačkoliv dle jeho tvrzení divizi plastu ve společnosti vedl, nebyl schopen uvést, od koho společnost nakoupila granulát, který měl být dále prodán žalobci. Správce daně si tak na podkladě nedostatku konkrétních informací nemohl ani ověřit pravdivost jeho tvrzení. Přesto, jak přiznal, vystavoval faktury, pokladní doklady a inkasoval hotovostní platby. Tyto doklady však společnost BL PLASTMETAL daňově nepřiznávala a finanční příjmy, pokud plynuly, nepřiznával ani pan K. st. V kontextu s výše uvedenými skutečnostmi žalovaný posoudil výpověď pana K. st. ohledně dodání materiálu a převzetí částek na podkladě faktur vystavených společností BL PLASTMETAL za nevěrohodnou, neboť zjištěné skutečnosti ohledně „podnikání“ pana K. st. neprokazují, že by dodal fakturovaný materiál a fakticky převzal od žalobce hotovostní úhrady. Naopak žalovaný vyhodnotil uvedený skutkový stav tak, že pan K. st. vystavil pro

žalobce doklady za účelem „vyrobení“ mu výdajů k materiálu, který byl pořízen bezúplatně (jako odpadní surovina) a dosáhnul z jeho dalšího prodeje pouze příjem.

[36] Pro ucelený obraz „podnikatelských aktivit“ všech účastníků žalovaný uvedl, že z údajů veřejné části živnostenského rejstříku bylo zjištěno, že pan Z. K. st., paní K. K. i žalobce mají jako místo podnikání ve stejném oboru činnosti „*Výroba plastových a pryžových výrobků*“ nahlášenu provozovnu Náves 19, Pohořelice. Společnost BL PLASTMETAL na uvedené adrese sice ve veřejné části živnostenského rejstříku provozovnu nahlášenu neměla, ale skutečnost, že tam činnost provozovala, byla sdělena v rámci svědecké výpovědi panem K. st. dne 3. 4. 2012, kde se vyjadřoval ke způsobu převozu zboží a materiálu, fakturovaného žalobci a uvedl, že „*zboží a materiál se nepřeváželo, vyrábělo se v jedné budově*“.

[37] Správce daně při provádění místního šetření v provozovně Náves 19, Pohořelice dne 29. 3. 2012, ze kterého byl pořízen úřední záznam č. j. 32869/12/305930708830 (včetně fotodokumentace) zjistil, že se v provozovně nachází stroj na výrobu granulátu (regranulátu, drti), který je používán při výrobě výrobku z plastu v této provozovně z bezplatně nabytého odpadu (ořezu při výrobě van) získaného od společnosti TEiKO, což také potvrdil pan K. st. v rámci své svědecké výpovědi dne 3. 4. 2012

[38] Ke svědecké výpovědi paní L. žalovaný uvedl, že přestože při první výpovědi dne 8. 2. 2012 veškeré skutečnosti ohledně vystavení a podepsání faktur za společnost BL PLASTMETAL potvrdila, v dalších výpovědích dne 31. 5. 2012 (kterou odvolací orgán jako důkazní prostředek neosvědčil z důvodu způsobu vedení tohoto jednání správcem daně) a 10. 3. 2014 popřela vystavení předmětných faktur pro žalobce a převzetí hotovostních úhrad, popřela vystavení plné moci pro pana K. st. Uváděnou jí skutečnost provádění podnikatelské činnosti společnosti BL PLASTMETAL potvrdili shodně se svědkyní i další svědci ve svých výpovědích, a to pan T. a pan K. st.

[39] Z celého spisového materiálu a jednotlivých výpovědí vyplynul pro žalovaného závěr, že paní L. jako jednatelka společnosti BL PLASTMETAL, a jediná osoba, která byla v předmětné době oprávněna vystavovat za společnost doklady, shora specifikované faktury č. 10072009 ze dne 10. 7. 2009 a č. 23092009 ze dne 23. 9. 2009, nevystavila, nepodepsala, platby nepřijala a zboží na nich uvedené nedodala.

[40] Žalovaný svědeckou výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 osvědčil jako důkaz prokazující skutečnost, že společnost BL PLASTMETAL nedodala žalobci zboží dle výše uvedených faktur a neudělila oprávnění jednat za společnost BL PLASTMETAL panu K. st. Skutečnosti uvedené v této její výpovědi v oblasti podnikání v rámci společnosti BL PLASTMETAL s.r.o. byly prokázány svědeckými výpověďmi panem T. i panem K. st. Oba, včetně paní L., potvrdili způsob svých „podnikatelských aktivit“ v této společnosti.

[41] Obsah výpovědi ze dne 8. 2. 2012, v rámci které paní L. potvrdila vystavení faktur a pokladních dokladů a dodávky materiálu společností BL PLASTMETAL se následnými výpověďmi pana K. st., pana T. a pana L. potvrdil jako nepravdivý. V kontextu se všemi zjištěnými a popsány skutečnostmi vyplynulo, že výpověď ze dne 8. 2. 2012 byla učiněna paní L. účelově a snad i ze strachu, neboť jak se dále prokázalo, faktická činnost paní L. jako jednatelky a ostatních „vypomáhajících“ aktérů ve společnosti BL PLASTMETAL – pana T.

a pana K. st., byla ve skutečnosti odlišná, než jednotlivé osoby vykazovaly v rámci plnění svých daňových povinností.

[42] Ze strany žalobce nebylo, mimo formálních dokladů – faktur a pokladních dokladů, žádným jiným důkazním prostředkem prokázáno, jakým způsobem bylo zboží dodáno, komu bylo za společnost BL PLASTMETAL placeno. Jediný zástupce společnosti BL PLASTMETAL, paní L., vystavení dokladu a dodání zboží popřel. Pan K. st., který uvedl, že doklady vystavil a hotovost převzal, neměl žádné oprávnění za tuto společnost jednat a doklady vystavovat, jak bylo prokázáno na podkladě předložené plné moci. Pokud pan K. st. vystavoval za společnost BL PLASTMETAL doklady znějící na tuto společnost, nejednalo se o korektní jednání ze strany otce žalobce, a na podkladě takového jednání nelze považovat tyto doklady za prokazatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 o daních z příjmů. Nebyla prokázána skutečnost, že fakturované zboží bylo opravdu dodáno v množství uvedeném na dokladech, nebylo prokázáno, od koho ve skutečnosti mělo toto zboží být dodáno. Ze zjištění správce daně v rámci provedeného místního šetření v provozovně žalobce a dle skutečností uvedených ve svědecké výpovědi pana K. st. ohledně způsobu dodávek odpadní suroviny a následného jejího zpracování na granulovacím stroji v kontextu s výpovědí paní L. ze dne 10. 3. 2014 nebylo prokázáno, že žalobce nakoupil předmětnou surovinu a materiál na podkladě vystavených faktur a že za ně uhradil finanční částky na nich uvedené, neboť bylo prokázáno, že společnost BL PLASTMETAL toto zboží nedodala a neobdržela hotovostní částky. Nebylo taktéž prokázáno ani tvrzení pan K. st. o tom, že by on mohl být dodavatelem zboží na podkladě jím vystavených faktur. Tyto zjištěné skutečnosti nespovídají o prokázání úhrad za zboží jako daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 o daních z příjmů.

[43] Vzhledem k tomu, že uplatnění těchto tzv. daňově uznatelných výdajů je plně na vůli daňového subjektu, pak tvrdí-li tento, že takové výdaje měl, musí být schopen správcem daně toto své tvrzení prokázat, ať již tím, že potřebné důkazní prostředky předloží nebo je navrhne.

[44] Po zhodnocení všech výše uvedených informací dospěl správce daně k závěru, že nelze zpochybnit existenci samotného materiálu, uvedeného na fakturách s uvedeným vystavitelem BL PLASTMETAL, avšak byla zpochybněna oprávněnost výše výdajů uplatněných z předmětných faktur, deklarujících nákup materiálu od společnosti BL PLASTMETAL, neboť z předložených a získaných důkazních prostředků správcem daně vyplynulo, že materiál byl vyroben ve vlastní provozovně žalobce, za účasti nebo pod dohledem pana K. st., a to z odpadního materiálu, na jehož pořízení nebyly vynaloženy žádné finanční prostředky. K vytvoření výdajů na tento materiál pan K. st. vystavil, podepsal a potvrdil přijetí platby za tyto faktury jménem společnosti BL PLASTMETAL, přičemž tento závěr správce daně potvrdil i žalovaný.

[45] K žalobní námitce ohledně nezahájení přestupkového řízení s bývalou jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL (paní L.) ve věci porušení mlčenlivosti a lživé výpovědi, uvedl žalovaný, že s otázkou porušení mlčenlivosti se jakožto odvolací orgán vypořádal odkazem na písemnost *Vyrozumění o odložení podnětu* č. j. 32616/13/5000-14500-704421 ze dne 30. 12. 2013, ve které žalovaný shledal, že nebylo zjištěno v průběhu vedeného řízení porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany správce daně. Nadto žalovaný dodává, jak již bylo řečeno výše, že dne 11. 4. 2012 učinili pan T. a paní L. společné ústní podání v souladu s § 70 a násl. daňového řádu, které správce daně zaprotokoloval. Žalovaný opakovaně dementuje

tvrzení žalobce, že by se jednalo z jeho strany o výsledky svědků, neboť takový postup správce daně nezvolil. Nicméně, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole č. j. 461481/13/3306-05400-708830, správce daně toto podání pana T. a paní L. neosvědčil jako důkazní prostředek a přistoupil k následnému provedení svědecké výpovědi paní L. dne 31. 5. 2012.

[46] K otázce, zda došlo k zahájení nebo k nezahájení přestupkového řízení ve věci lživé výpovědi paní B. L. ze dne 8. 2. 2012, žalovaný jen uvádí, že není v jeho kompetenci sdělit žalobci jakékoliv informace v této věci, neboť se týkají jiného daňového subjektu, a to právě s ohledem na § 52 a násl. daňového řádu.

[47] K dalším žalobním námitkám žalovaný uvádí, že se k nim fakticky vyjádřil již výše, a toto své vyjádření považuje za dostatečné.

[48] Žalobní námitku, že dodatečný platební výměr je nezákonný, neboť do protokolu o ústním jednání č. j. 941734/13/3306-05400-708830 ze dne 10. 6. 2013 při projednávání zprávy o daňové kontrole žalobce identifikoval bývalou účetní společností BL PLASTMETAL, avšak správce daně ponechal tuto informaci bez odezvy, považuje žalovaný za nedůvodnou. Jak vyplývá z tohoto protokolu, správce daně dožádal místně příslušného správce daně daňového subjektu BL PLASTMETAL, aby prověřil skutečnosti tvrzené žalobcem na základě předmětných faktur. Dožádaný správce daně sdělil, že účetnictví společnosti BL PLASTMETAL je nedostupné, osoba oprávněná v současné době jednat za tuto společnost je nekontaktní. Tato žalobní námitka, tj. že správce daně nijak nereagoval na informaci žalobcem uvedenou při ústním jednání ze dne 10. 6. 2013, nebyla uplatněna v odvolání. Žalobce nedostatečně identifikoval údajnou bývalou účetní společností BL PLASTMETAL (chybějící jméno a adresa). Z údajů zjištěných z obchodního rejstříku dále vyplynulo, že v letech 2009 - 2010 žádné družstvo Zálesí Luhačovice neexistovalo, což dokládá příložený „Veřejný rejstřík podle subjektu“ ze dne 25. 9. 2014, jenž je součástí příloženého spisového materiálu k žalobě. Správce daně s ohledem na zjištěné skutečnosti v rámci daňové kontroly seznal, že takto zjištěný skutkový stav v této věci byl dostatečným a spolehlivým způsobem objasněn, aby mohl být vydán dodatečný platební výměr, který byl následně odvolacím orgánem potvrzen, neboť opakované výsledky svědků v rámci odvolacího řízení jen potvrdily závěry správce daně učiněné ve zprávě o daňové kontrole.

IV. Replika žalobce

[49] K vyjádření žalovaného podal své citově zabarvené stanovisko ze dne 15. 11. 2014 žalobce. Ten vyjádření žalovaného označil za účelově nepravdivé, nemorální, neetické a jsoucí v rozporu se základními principy daňové správy.

[50] Žalobce opět zpochybnil zejména řádné hodnocení důkazů (zejména svědeckých výpovědí) a příslušné svědecké výpovědi označil za nezákonné důkazy. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 7 Afs 65/2011-91, tak žalobce např. uvedl, že prosté popsání důkazních prostředků není jejich hodnocením a není ani dostatečným podkladem pro závěr o jejich (ne)osvědčení jako důkazu. K řádnému postupu při hodnocení důkazů v daňovém řízení odkázal žalobce na citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55.

[51] Žalobce dále zpochybňuje postup odvolacího orgánu opřený o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, když poukazuje na to, že tento rozsudek neobsahuje ústavně konformní výklad, jak Nejvyšší správní soud ke svému právnímu názoru ve vztahu k aplikaci § 115 daňového řádu dospěl. V tomto směru žalobce odkázal na nutnost vykládat zmíněné ustanovení v souladu s principy, které vyplývají pro (prvostupňového) správce daně z § 88 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 6 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu. Pokud pak žalobce v rámci svého odůvodnění odkazuje na to, že vyhodnocení příslušných důkazů na té a té straně příslušných rozhodnutí, nelze se dočkat citace konkrétních vět, neboť tyto neexistují. Postup žalovaného je tak „*nejapným opakováním*“ nepravdivých tvrzení, přičemž žalobce se ve svém vyjádření odmítl vyslovit k odkazu žalobce na příslušnou komentářovou literaturu k § 115 daňového řádu.

[52] Žalovaný také neřešil rozpory mezi jednotlivými výpověďmi svědků, nezabýval se řádně jich věrohodností, přičemž z jednotlivých výpovědí, i když je případně označí za nevěrohodné, si vybírá jen to, co se mu hodí. Tak např. z údajně nevěrohodné výpovědi pana K. st. si vybírá jen jemu se hodící části, když pan K. st. např. nikdy netvrdil, že by žalobce své výrobky vyráběl výlučně z odřezků od společnosti TEiKO (ty navíc odebral od této společnosti až v roce 2010). Žalovaný také neuvedl, proč by pan K. st. měl např. vědět, kdo byl dodavatel granulátů a zboží společnosti, které bylo následně vyfakturováno žalobci.

[53] Nepravdivými se také jeví pozdější výpovědi paní L.; nadto dodání zboží od společnosti BL PLASTMETAL a zaplacení tohoto zboží dané společnosti bylo dokázáno, kromě faktur a pokladních dokladů, výpovědí pana K. st.

[54] Žalobce také poukazuje na v rozhodnou dobu účinné ustanovení § 15 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), dle něhož pověření při provozování podniku nemusí být písemné a nemusí mít ani formu písemné plné moci; pan K. st. tak byl na základě pověření oprávněn vystupovat za společnost BL PLASTMETAL a paní L. proti tomuto postupu pana K. st. nikdy nic nenamítala. Ohledně problematiky zmocnění dokázal žalobce na závěry vyplývající z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 7. 2014, č. j. 4 Cmo 50/2014-166.

[55] Žalobce také uvádí, že ne zahájení přestupkového řízení s paní L. nebylo žalobní námitkou; zároveň uvádí, že jako žalobní námitku uváděl, že se k jeho námitce žalovaný nevyjádřil. Odvolávání se žalovaného na § 52 odst. 1 daňového řádu je pak pouze výmluvou nepodloženou právními předpisy. Hrozbou uložení pokuty za nepravdivé podání výpovědi je možné docílit, aby svědek vypovídal pravdivě; správní orgány tak podle všeho nepostupovaly, neboť zřejmě nemají zájem na zjištění správného skutkového stavu.

[56] Dle žalobce se žalovaný také nevyjádřil k části žaloby, v níž žalobce uváděl, že společnost BL PLASTMETAL obchodovala i s jinými subjekty a zmínil problematiku vyměření daně z přidané hodnoty této společnosti. Pokud pak žalovaný zmiňuje, že námitka týkající se účetní, které vedla pro společnost BL PLASTMETAL účetnictví, nebyla uplatněna v odvolání, odkazuje žalobce na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, publikované pod č. 1742/2009 Sb. NSS. Danou účetní, pokud by o to žalovaný měl zájem, neměl být problém dohledat. Pokud pak žalovaný argumentuje tím, že v letech 2009-2010 žádné družstvo Zálesí Luhačovice neexistovalo, opírá

se o podklady až ze dne 25. 9. 2014, tedy až z doby po obdržení žaloby; předtím se tedy touto otázkou patrně nezabýval.

[57] Rovněž nechal žalovaný stranou námitku týkající se toho, že paní L. ve věci mohla vstupovat jako tzv. bílý kůň; převod společnosti na paní L. tak měl zřejmě znemožnit kontrolu skutečné podnikatelské činnosti společnosti BL PLASTMETAL, když paní L. i pan T. zjevně věděli o činnosti pana K. st. pro tuto společnost, a přesto tato skutečnost nebyla v daňovém přiznání v plném rozsahu vykazována. Je též otázkou, zda řádně byla vykazována i činnost pana T. pro danou společnost.

IV. Ústní jednání

[58] Při ústním jednání dne 20. 9. 2016 žalobce zopakoval své vývody uvedené v žalobě. Celé daňové řízení označil za nezákonné, nesprávně byla zpracována již zpráva o daňové kontrole, výsledky svědků byly provedeny nezákonně, důkazy nebyly řádně hodnoceny a rozpory v důkazech se nezabýval ani žalovaný, který neodstranil pochybení správce daně. Žalobce nebyl s hodnocením důkazů v odvolacím řízení řádně seznámen, postup správce daně byl zcela účelový, přičemž tuto skutečnost nevzal v potaz ani žalovaný, který rovněž nezohlednil účelovost jednání paní L. a pana T. Ve vztahu k paní L. nebyly vyvozeny patřičné důsledky a nebylo zohledněno, že to byl pan T., který se svým jednáním chtěl vyhnout svým daňovým povinnostem. Rozpory mezi jednotlivými výpověďmi se daňové orgány vůbec nezabývaly, z daných výpovědí si vybraly jen to, co se jim hodilo. Na jednání žalobce trval jen proto, aby žalovaný před soudem odcitoval pasáže svého rozhodnutí, v nichž lze nalézt řádné hodnocení důkazů. Správce daně ostatně neprovedl důkazy tak, jak měl – nezabýval se tak reálnou činností paní L. a pana T.; ti nakupovali hmotu, kterou dodali žalobci, tyto skutečnosti však neuváděli do účetnictví a daňových přiznání a jejich výpovědi byly čistě účelové. Daňové orgány se jako předběžnou otázkou nezabývaly otázkou převodu společnosti BL PLASTMETAL na paní L. jakožto na bílého koně; připadá v úvahu, že takový úkon nebyl míněn vážně. Pan T. v této souvislosti přiznal, že společnost BL PLASTMETAL podnikala, avšak toho si žalovaný nevšiml, stejně jako možného spáchání trestného činu panem T. Účelem celého daňového řízení bylo pouze doměřit daň.

[59] Žalovaný při ústním jednání setrval na svých dosavadních stanoviscích a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. S ohledem na vývoj judikatury uvedl, že již netrvá na původně uplatněném požadavku na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci soudem

[60] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[61] Jak již bylo řečeno, jádro sporu mezi stranami představuje otázka oprávněnosti a zákonnosti doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 na základě neuznání výdajů uplatněných na podkladě faktur vystavených společností BL

PLASTMETAL. Výdaje vynaložené na úhradu těchto faktur žalobce vykázal jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[62] Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“. Z uvedeného vyplývá, že tyto výdaje prokazuje poplatník. S tímto ustanovením úzce souvisí ustanovení § 92 daňového řádu upravující dokazování v daňovém řízení. Dle o 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“. Přitom podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že „[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje „a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní“. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu „[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise“. Citovaná ustanovení představují základní právní rámec pro posouzení věci.

[63] Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, daňový subjekt, který výdaj zanechal do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen, v případě pochybností, prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010-72, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Dílčím závěrem, plynoucím z § 24 zákona o daních z příjmů je, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou výdajem toho zdaňovacího období, ve kterém byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, pokud zákon nestanoví jinak (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008-48, dostupný na www.nssoud.cz). Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, publikovaný pod č. 794/2006 Sb. NSS). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, dostupný na www.nssoud.cz). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných

záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. Dle judikatury Ústavního soudu správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, dostupného na www.nssoud.cz, daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (uvedené závěry vyplývající z citované judikatury také viz *Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 638*).

[64] V posuzovaném kontextu je pak klíčové zhodnocení toho, zda jednotlivé důkazy byly v řízení shromážděny zákonným způsobem, co z nich vyplývá a zda je správní orgány také zákonným způsobem hodnotily, a to v souvislosti zejména s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu a zákona o daních z příjmů.

[65] V rámci hodnocení věci krajský soud přiměřeně odkazuje na výše uvedenou podrobnou rekapitulaci průběhu daňového řízení podanou žalovaným v jeho vyjádření k žalobě, jakož i na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nad takto vymezený rámec krajský soud uvádí, že správci daně (resp. žalovanému) mohly vzniknout legitimní pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených (výše specifikovaných faktur), a to již v souvislosti se svědeckou výpovědí paní L. ze dne 8. 2. 2010, v jejímž rámci paní L. uvedla, že v rozhodném období byla jedinou jednatelkou společnosti BL PLASTMETAL a zároveň potvrdila, že vystavila pro žalobce specifikované faktury, které zároveň podepsala (přestože byla upozorněna na určité rozdíly mezi svými podpisy na protokolu o výslechu a podpisech na prověřovaných fakturách). Na druhou stranu již v rámci tohoto výslechu uvedla, že veškeré činnosti v rámci společnosti vykonávala prostřednictvím zplnomocněného zástupce, ohledně něhož si až později v průběhu výslechu vzpomněla, že se jednalo pana K. st., přičemž nedokázala odpovědět na to, jak vypadaly produkty, které měly být žalobci dodávány.

[66] Jak již bylo popsáno, telefonicky dne 5. 4. 2012 správce daně kontaktoval pan T., který uvedl, že paní L. jako svědkyně lhala, když uváděla některé skutečnosti týkající se vystavování faktur pro pana K. (nebylo zřejmé, o kterém z nich pan T. hovořil) a uvedl, že má z pana K. st. strach. Ústní podání dle § 60 až 62 daňového řádu podal pan T. dne 11. 4. 2012, kdy zopakoval informace z telefonického hovoru a uvedl další skutečnosti, přičemž v podrobnostech soud odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, který věrně popisuje obsah daného protokolu o podání pana T., jakož i o obsahu „výpovědi“ paní L. z téhož dne. V této souvislosti lze do jisté míry přisvědčit, že (i s ohledem na pozdější dokazování) mohlo být sporné, zda bylo vhodné, aby pan T. a paní L. uskutečnili podání společně, tedy za své současné přítomnosti. Na druhou stranu nelze toto podání považovat za svědeckou výpověď; správce daně ji takto ani formálně nedeklaroval, označil ji jako ústní podání, poučení poskytl zejména ve smyslu § 60 až 62 daňového řádu; především však toto podání nepoužily daňové

orgány jako důkazní prostředek (viz protokol k projednání zpráv o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu ze dne 10. 6. 2013, č. j. 941734/13/3306-05400-708830, výslovně strana 14. protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu ze dne 8. 4. 2013, č. j. 633613/13/3306-05400-708830, výslovně také str. 13 zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, č. j. 461481/13/3306-05400-708830, či žalobou napadené rozhodnutí – strana 3 až 4), ale jako podklad pro úvahu o potřebě provedení řádné svědecké výpovědi (pokud by s daným podáním správní orgány zacházely jako se svědeckou výpovědí, jednalo by se o důkaz nezákonný, a to už s ohledem na nedostatek řádného poučení svědků, společný výslech svědků, nevyrozumění žalobce o výsledku a jeho provedení v nepřítomnosti žalobce. Jelikož se ale dne 11. 4. 2012 nejednalo o svědecké výpovědi, a předmětné podání nebylo použito jako důkaz, nemusel jim být žalobce, na rozdíl od pozdějšího výsledku, přítomen.).

[67] Následně správcem daně provedený svědecký výslech paní L. ze dne 31. 5. 2012 žalovaný k odvolání žalobce zcela správně vyhodnotil jako nezákonný důkaz, a to z toho důvodu, že správce daně zvolil formu otázek a způsob vedení výsledku tak, že vždy přečetl své naformulované otázky (na základě podání ze dne 11. 4. 2012) a zeptal se svědkyně, zda tomu tak bylo a potvrzuje danou skutečnost; správce daně tak v podstatě „zprocesnil“ obsah ústního podání ze dne 11. 4. 2012. Žalovaný proto uložil dne 7. 1. 2014 pod č. j. 547/14-5000-14102-703207 správci daně, aby opakovaně provedl svědeckou výpověď s paní L. a vyslechl pana T. K těmto výsledkům pak došlo dne 10. 3. 2014.

[68] K argumentaci žalobce tak lze uvést, že postup správce daně sice mohl vzbuzovat některé otazníky, avšak jako celek nelze důkazy v podobě svědeckých výpovědí pana T. a paní L. ze dne 10. 3. 2014 považovat za nezákonné důkazy. I když paní L. a pan T. u tohoto posledního výsledku vypovídali v intencích svého ústního podání ze dne 11. 4. 2011, měl žalobce možnost být těmto výsledkům přítomen. Těchto výsledků svědků se přitom zplnomocněný zástupce žalobce osobně zúčastnil a měl příležitost, které také využil, klást těmto svědkům otázky. Pokud žalobce v žalobě spekuluje v tom směru, že úmyslem správce daně bylo to, aby paní L. v důsledku své přítomnosti u podání pana T. dne 11. 4. 2011 vypovídala jak pan T., a tedy v zájmu správce daně, je třeba říci, že dne 11. 4. 2011 oba pozdější svědci vypovídali spontánně, aniž by jim byly kladeny správcem daně cílené dotazy, které je měly navést „žádoucím“ směrem. Pokud by jmenovaní měli zájem „sladit noty“ pro účely ústního podání, mohli tak učinit již před tímto podáním; nedává smysl, aby tak, jak naznačuje žalobce, činili za spolupráce se správcem daně při samotném ústním podání. Jak již bylo řečeno, při zákonnému výsledku ze dne 10. 3. 2014 měl žalobce možnost na obsah výpovědí reagovat a svými otázkami se věnovat jejich případným rozporům, nejasnostem či jinak „podezřelým“ okolnostem. V tomto ohledu tak soud uzavírá, že i kdyby negativně hodnotil společné provedení ústního podání pozdějšími svědky ze dne 11. 4. 2012, neznamenal by to, že výslech těchto osob již do budoucna není možný; výslech svědků není úkonem neopakovatelným a případné pochybení při získávání jejich vyjádření nemůže znamenat absolutní nepoužitelnost a zmaření takého úkonu do budoucna, a to zejména za situace, když jsou v uvedených souvislostech všechna práva daňového subjektu v řízení dodržena (možnost být přítomen výsledku svědků apod.).

[69] Lze tak souhlasit s žalobcem, že pokud zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, č. j. 461481/13/3306-05400-708830, vychází jako z důkazu z výpovědi paní L. ze dne 31. 5.

2012 (tedy z nezákonného důkazu) a následně na něj ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu odkazuje dodatečný platební výměr správce daně jakožto na odůvodnění, nejedná se o bezvadné odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Žalobce však pomíjí, že výsledkem paní L., jak již bylo opakovaně uvedeno, proběhl opět dne 10. 3. 2014 (tento výsledek, stejně jako výsledek pana T. z téhož dne, považuje soud za řádný, kdy svědkům nebyly kladeny sugestivní ani kápiciozní otázky a žalobce měl příležitost být těmto výsledkům přítomen) v rámci odvolacího řízení; v odvolacím řízení přitom, v rámci apelačního principu dle § 115 odst. 1 daňového řádu, měl žalovaný možnost odstraňovat vady řízení a vady rozhodnutí orgánu prvního stupně a v tomto smyslu dle názoru soudu postupoval. Vady spočívající v odůvodnění postaveném mj. na nezákonném důkazu byly zhojeny (opakovaným) provedením svědeckých výpovědí v odvolacím řízení a v tomto ohledu i vyhodnocení těchto důkazů a jejich zhodnocení v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Obecně pak soud s repetitivně uváděnými námitkami o nezákonnosti důkazů v podobě výsledků (svědeckých výpovědí) paní L. a pana T. nesouhlasí, neboť, jak již bylo popsáno, případné dřívější nedostatky v získávání informací od těchto osob byly zhojeny jejich výsledkem ze dne 10. 3. 2014, k němuž žalobce, kromě cyklicky se opakujících argumentů vztahujících se k úkonům správce daně ze dne 11. 4. 2012 a 31. 5. 2012, nenabízí konkrétních věcných námitek.

[70] V uvedených souvislostech žalobce namítá, že žalovaný po výsledku svědků ze dne 10. 3. 2014 nedodržel své povinnosti vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *„[p]rovádí-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. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“*.

[71] Ani tuto námitku nehodnotí krajský soud jako důvodnou. V písemnosti ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9309/14-5000-14102-703207, označenou jako *„seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení“*, žalovaný mj. zrekapituloval obsah výpovědi paní L. a pana T. ze dne 10. 3. 2014, přičemž uvedl, že tyto svědecké výpovědi nevyhodnotil *„jako důkazní prostředek prokazující deklarovanou skutečnost, že společnost BL PLASTMETAL s.r.o. fakticky dodala plnění uvedené na výše uvedených fakturách a že daňový subjekt uhradil této společnosti finanční částky na fakturách uvedené“*. Jedná se sice o poněkud kusé předběžné hodnocení důkazů, na druhou stranu žalobce dostal jasně na srozuměnou, že předmětné důkazy žalovaný neosvědčil jako důkazy prokazující tvrzení žalobce; žalobce tak měl danu jasnou možnost se vyjádřit ke zjištění žalovaného a vznést svou oponentní verzi celého „příběhu“.

[72] Je možné přisvědčit žalobci, že do určité míry se může nabízet závěr, že v písemnosti ze dne 9. 4. 2014 žalovaný zcela rigorózně nedostál vysokým nárokům, které na něj v souvislosti s postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu klade část judikatury Nejvyššího správního soudu či citované doktríny. K tomu ovšem soud uvádí následující: Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55, dostupný na www.nssoud.cz, na který žalobce odkazuje, se týkal hodnocení konečného rozhodnutí ve věci samé, nikoli „mezitímního“ hodnocení důkazů ve smyslu nynějšího § 115 odst. 2 daňového řádu; jen podpůrně tak lze zmínit, že nedostatek v hodnocení důkazů byl správnímu orgánu ve

vzpomínaném rozsudku vytýkán také za situace rozporu ve výpovědích svědků, zatímco v případě výsledků ze dne 10. 3. 2014 žádných podstatných rozporů nebylo. Pokud pak žalobce cituje komentář k § 115 odst. 2 (Žiřková, M. in Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 714), pak dle názoru zdejšího soudu nelze tyto závěry aplikovat mechanicky, a to už jen proto, že žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, resp. v pravém slova smyslu zde nedošlo ke zjištění zcela nových skutečností, neboť obě výpovědi ze dne 10. 3. 2014 v podstatě potvrzovaly dosavadní zjištění a závěry správce daně a žalovaného. Pokud je účelem § 115 odst. 2 zejména to, zabránit vydání pro daňový subjekt překvapivého rozhodnutí, pak postupem žalovaného v daném případě byl tento účel zcela dodržen; žalovaný setrval na dosavadních zjištěních vyplývajících z daňového řízení, se stručným hodnocením a obsahem výpovědí svědků žalobce seznámil a dal mu příležitost předložit kvalifikovanou oponenturu, čehož žalobce využil, když se k věci podrobně vyjádřil podáním ze dne 24. 4. 2014 (stalo se tak navíc za situace, kdy žalobce, resp. jeho zástupce byl výsledků svědků přítomen a mohl jejich průběh ovlivnit). Smysl daného ustanovení tak byl dodržen a rovněž citovaná odborná literatura přísné nedodržení požadavků, které klade na odvolací orgán, v tomto ohledu nepovažuje bez dalšího za důvod nezákonnosti celého postupu a konečného rozhodnutí odvolacího orgánu, když hovoří o tom, že se může jednat o vadu, která „mohla“ (nikoli tedy nutně musela) mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Věc je tedy třeba hodnotit v souvislostech, zejména s přihlédnutím k účelu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[73] Především ale je třeba konstatovat, že žalovaný mohl vycházet ve svém postupu, jak uvedl ve vyjádření k žalobě či na straně 11 svého rozhodnutí, z intencí rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, dostupného na www.nssoud.cz. V něm Nejvyšší správní soud, citací svého rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115, dostupného na www.nssoud.cz, uvedl, „že „pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu“. V tomto ohledu zdejší soud, vázán judikaturou Nejvyššího správního soudu, jednak nepřisvědčuje žalobcovým argumentům poukazujícím na § 88 odst. 2, § 90 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu, jednak se neztotožňuje s výtkami na adresu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013-43, dle nichž jeho závěry jsou v rozporu a logikou daňového řádu, resp. že je tento rozsudek ústavně nekonformní: ústavní stížnost proti citovanému rozsudku totiž usnesením ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14, (v obdobné situaci, jako je posuzována nyní) Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou mj. s odůvodněním, že „[o]ba správní soudy se s opětovně v ústavní stížnosti uplatněnými námitkami proti postupu finančních orgánů zejména v procesu dokazování ve svých rozhodnutích adekvátně vypořádaly, přičemž úplnému a logickému odůvodnění, v němž se více než podrobně zabývaly jednotlivými důkazy a z nich vycházejícími skutkovými a právními závěry, nelze ničeho vytknout. [...] Také stěžovatelovou oponenturou postupu žalovaného v odvolacím řízení se správní soudy již zabývaly a podrobně se s ní vypořádaly;

Ústavní soud ani zde neshledává důvodu jejich právní závěry relevantně zpochybnit a označit je za extrémně nesouladné, resp. zjevně kontrénní zákonným procesním pravidlům“.

[74] K dalším dílčím námitkám žalobce soud uvádí, že v kontextu opakovaných výpovědí svědků ze dne 10. 3. 2014 a možnostem na tyto výpovědi reagovat, nepovažuje za rozhodný argument, že žalovaný dovozoval pro žalobce negativní závěry z toho, že se neohradil proti obsahu výpovědi svědkyně L. ze dne 31. 5. 2012; je totiž zřejmé (viz níže), že žalobce ani později nenabídl důkazy, které by byly schopny relevantně zpochybnit závěry žalovaného týkající se hodnocení výpovědí svědků. Nynějšího řízení se pak netýká námitka, že by žalovaný s ohledem na nezákonnost výslechu ze dne 31. 5. 2012 měl vyvodit důsledky pro další daňová řízení.

[75] Soud také nesouhlasí s podstatou argumentace žalobce, která se žalobou vine jako červená nit (společně s tvrzením o nezákonnosti svědeckých výpovědí svědků ze dne 10. 3. 2014), že žalovaný ve svém rozhodnutí důkazy, zejména svědecké výpovědi, řádně nevyhodnotil. Toto hodnocení (výpovědi svědků L., T. a K. st.) lze nalézt např. na straně 6-7 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný hodnotí účast jednotlivých aktérů při „podnikání“ společnosti BL PLASTMETAL, a to na základě jejich výpovědí, popř. dalších důkazů [např. tak žalobce v případě závěru o zfalšování plné moci údajně ze dne 15. 9. 2008, kterou paní L. zmocnila pana K. st. k zastupování společnosti BL PLASTMETAL „ve všech záležitostech“, jakož i k dispozici s účtem č. 230293590/0300, uvádí – „o té bylo zjištěno, že je zfalšovaná nebylo však uvedeno kým“]. K tomu soud uvádí, na základě prosté logické úvahy nepravost této plné moci mohl konstatovat správce daně i žalovaný (daný účet byl založen až 8. 6. 2009) a odpověď na případnou otázku, kým byla tato plná moc zfalšována, není až tak důležitá za situace, kdy se jí dovolával žalobce, který ji v daňovém řízení také sám předložil].

[76] Na straně 8 svého rozhodnutí pak žalovaný hodnotí výpověď svědka K. st., když poukazuje na rozpory a nevěrohodnosti v jím uváděných údajích; na straně 9 lze nalézt implicitně vyjádřený názor žalovaného na „podnikání“ aktérů celého případu; na straně 9 žalovaný dále hodnotí výpověď paní L. v souvislosti s výpověďmi pana T. a K. st., stejně jako se zabývá tím, že svědkyně v podstatě „*uvedla skutečnosti, které by mohly vést k jejímu obvinění z protiprávního jednání*“; hodnocení věrohodnosti výpovědi paní L. na straně 9 rozhodnutí pokračuje a na straně 10 je hodnocení věrohodnosti výpovědi pana K. st., a to s tím, že nebylo prokázáno, že dodavatelem na základě předložených faktur byla společnost BL PLASTMETAL ani pan K. st.; námitku týkající se faktury č. 10072009 hodnotí žalovaný s odkazem na žalobcem předložený výpis neuhrazených pohledávek na straně 6 svého rozhodnutí; žalovaný na straně 9 svého rozhodnutí uzavírá, že „*[v]zhledem k tomu, že uplatnění těchto tzv. daňově uznatelných výkladů je plně na vůli daňového subjektu, pak tvrdí-li, že takové výdaje měl, musí být chopen správcí daně toto své tvrzení prokázat, ať již tím, že potřebné důkazní prostředky předloží nebo je navrhne*“; následuje konstatování, že nelze zpochybnit existenci samotného materiálu uvedeného na fakturách, avšak je zpochybněna oprávněnost výše údajů uplatněných z předmětných faktur (pouze na okraj soud uvádí, že je přesvědčen, že o „*problematičnosti*“ společnosti BL PLASTMETAL a aktérů s ní spojených, kterou žalobce tak vehementně zdůrazňuje, musel žalobce mít povědomost již při tvrzeném obchodování s tímto subjektem; o to víc si situace vyžadovala, aby žalobce již při tomto obchodním styku, pokud k němu došlo, dbal na zajištění dostatečných podkladů, které mu umožní prokázat jím tvrzené skutečnosti).

[77] Předchozí „enumerativní“ odstavec soud uvádí jako odpověď na žalobcem zdůrazňované emotivní pasáže, otázky a vykřičníky opatřené věty z jeho repliky ze dne 15. 11. 2014, kde žalobce požaduje citace konkrétních vět týkajících se hodnocení důkazů a zpochybňuje, že je žalovaný schopen je uvést. Přestože žalobce zpochybňuje metodu odkazu na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, nepovažuje soud za nutné napadené rozhodnutí doslovně přepisovat – to již do značné míry učinil v žalobě žalobce a lze pochybovat o dobré vůli žalobce tyto pasáže skutečně vnímat. Nadto lze zdůraznit, v reakci na související argument žalobce o nedostatku odpadního materiálu od společnosti TEiKO, z něhož by žalobce mohl uskutečňovat svou výrobu, skutečnost, že žalovaný existenci materiálu deklarovaného na fakturách nezpochybňoval (stejně jako skutečnost, že k určité podnikatelské aktivitě společnosti BL PLASTMETAL docházelo), žalobce však nijak neprokázal, jaké prostředky v tomto směru vynaložil, i když právě jej tížilo důkazní břemeno. Ačkoli materiálem získaným od společnosti TEiKO se poprvé výslovně operuje, jakožto se součástí rozhodnutí ve věci samé, až v žalobou napadeném rozhodnutí, v čemž lze žalobci přisvědčit, že argumenty týkající se této skutečnosti mohl cíleně vznášet až na základě konečného rozhodnutí ve věci, přesto nelze toto považovat za důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, a to už proto, že s danou skutečností bylo v rámci daňového řízení opakovaně pracováno; nadto ani tak žalobce nenabídl přesvědčivý důkaz, od koho a za kolik materiál potřebný k výrobě pořídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dle něhož 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 o daních z příjmů; 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).

[78] V návaznosti na předchozí odstavec soud v daném ohledu uzavírá, že rozhodnutí žalovaného obsahuje řádné hodnocení důkazů. Pro stručnost soud na toto hodnocení odkazuje, neboť se s ním ztotožňuje. Žalobce neprokázal vynaložení nákladů (výdajů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – to vyplývá jak z důkazů výslovně uvedených a hodnocených v napadeném rozhodnutí, tak z příslušné zprávy o daňové kontrole, dle níž ani výpisy z úvahu přicházejících účtů nijak neprokazují vynaložení deklarovaných nákladů (výdajů). Je proto pro věc nerozhodné, aby žalovaný zjišťoval, jakým způsobem byl obchodní podíl ve společnosti BL PLASTMETAL převeden na paní L., nakolik pan K. st. jednal na základě zmocnění paní L. (písemného nebo ústního).

[79] K podstatě věci pak nemíří námitky žalobce týkající se případného zahájení přestupkového řízení s paní L. (kvůli porušení mlčenlivosti). Konečně lze přisvědčit tomu, že žalovaný (či správce daně) mohl vyvinout větší aktivitu za účelem získání účetnictví (či informací o něm) společnosti BL PLASTMETAL, a to důkladnějším „pátráním“ po udávané účetní, ovšem v celkovém kontextu důkazního stavu nebyl takový postup nezbytně nutný. Obdobně nemohl být ve věci rozhodný ani argument žalobce týkající se údajného účelového postupu finančních orgánů v souvislosti s činností Finančního úřadu Brno I, který vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá období roku 2010 společnosti BL PLASTMETAL ve výši 0 Kč, ačkoli je z důkazních prostředků zřejmé, že daná společnost v rozhodných obdobích

podnikala – nynější řízení se totiž týkalo daňové povinnosti žalobce (nadto za období roku 2009, nikoli 2010), ne společnosti BL PLASTMETAL, která, byť s věcí souvisí, je záležitostí samostatnou (určitou ekonomickou aktivitu předmětné společnosti ani daňové orgány nepopírají – viz výše; v roce 2009 byla daňová povinnost na DPH stanovena a částečně uhrazena).

[80] Soud tak uzavírá, že dle jeho názoru v postupu správce daně nelze shledat žalobou vytýkaná pochybení a rovněž žalobou napadené rozhodnutí žalovaného shledává zákonným. Vratkost své argumentace vycházející z jeho nedostatečné právní pozice přitom žalobce nemůže zhojit její emotivností, ani její délkou či „asertivitou“.

V. Závěr a náklady řízení

[81] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[82] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal; to by se týkalo, pokud by na něj posléze nerezignoval, i žalovaným původně nárokováného cestovního a stravného pověřeného zaměstnance v souvislosti s jednáním soudu dne 20. 9. 2016 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publikované pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

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

V Brně dne 20. září 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu