



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobců: **a) B.C., b) M.C.**, oba zastoupeni JUDr. Janem Kuželem, advokátem se sídlem Nad Šutkou 1811/12, Praha 8, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobách proti **rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7. 11. 2012, č. j. 8231/12-1100-400276 a č. j. 8232/12-1100-400276,**

t a k t o:

- I. Žaloba žalobce a) s e z a m í t á.**
- II. Žaloba žalobkyně b) s e z a m í t á.**
- III. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobci a) a b) se včas podanými žalobami, spojenými zdejším soudem ke společnému projednání a rozhodnutí, domáhali zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)]. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobců a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Sokolově (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry, ze dne 21. 12. 2010, č. j. 115598/10/155911400905 a č. j. 115609/10/155911400905, jimiž byla žalobcům dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a sděleno penále.

I. Obsah žalob

I. A/ Žalobce a)

Žalobce v podané žalobě namítal, že mu správce daně neuznal výdaje snižující základ daně z příjmů dokládané úhradou faktur od M.Š. v celkové výši 57 570 Kč, úhradou faktury od společnosti BXA s.r.o. (dále jen „společnost BXA“) ve výši 281 078 Kč a úhradou faktur od A.P. v celkové výši 793 661 Kč. V důsledku této skutečnosti byl u žalobce zvýšen základ daně a dodatečně mu vyměřena daň, s čímž žalobce nesouhlasil. Ke skutkovým zjištěním, z nichž žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí, žalobce uvedl následující:

M.Š.:

Výdaje uhrazené žalobcem panu M.Š. za pomocné práce na akci přestavby hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních žalobce doložil především výdajovými pokladními doklady č. V/9 a č. V/47 vystavenými M.Š.. Pokud správce daně uvedl, že podpisy pana Š. na dokladech jsou rozdílné, jednalo se dle žalobce pouze o jeho subjektivní hodnocení těchto podpisů, aniž by tato skutečnost byla potvrzena objektivními důkazy, např. znaleckým posudkem.

Provedení prací panem Š. a jejich uhrazení žalobcem panu Š. pak dále prokázaly:

- seznam subdodavatelů stavby, který byl pořizován na základě zápisu z kontrolního dne stavby, kde byl jako subdodavatel uveden pan M.Š.,
- svědecká výpověď pana Z.K., který uvedl, že viděl, jak pan Š. vypisoval faktury a příjmové doklady a že peníze pro něho od žalobce převzal a tyto mu předal,
- čestné prohlášení paní R.V., ze kterého vyplývá, že paní V. byla přítomna předání faktur a příjmových pokladních dokladů mezi panem K. a panem Š.
- výpověď a čestné prohlášení pana J.P., ze kterých vyplývá, že pan Š. prováděl pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě. Provedení prací panem Š. jako subdodavatelem žalobce na předmětné stavbě dále nepřímo prokázaly také výpovědi svědků Ing. N. a Mgr. J.F., kteří uvedli, že na předmětné stavbě pracovali pro žalobce různí subdodavatelé, ale jejich jména jim nejsou známa.

K hodnocení shora uvedených důkazů správcem daně a žalovaným žalobce namítal, že pokud pan Š. nepodával daňová přiznání, lze považovat za zcela logické a přirozené, že ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná a nikdy pro něho žádné práce neprováděl a nepřevzal od něho úhradu za tyto práce, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že od žalobce převzal finanční prostředky a tyto řádně nezdánil. Dle žalobce taktéž nebylo možno pominout, že pan Š. mohl mít zájem tvrdit, že žalobce nezná a žádné finanční prostředky za jím provedené práce od něho neobdržel, neboť pan Š. daňová přiznání nepodává, a je tak zřejmé, že ze svých příjmů v rozporu se zákonem neplatí daně. Zájem pana Š. byl tedy opačný od zájmu žalobce a ve světle těchto skutečností bylo také nutno hodnotit věrohodnost výpovědi tohoto svědka. Žalovaný rovněž zcela nepochopil pojem veřejná listina. V případě svědecké výpovědi totiž veřejná listina pouze potvrzuje, co svědek při své svědecké výpovědi

uvedl, avšak v žádném případě nepotvrzuje, že to, co svědek uvedl, je pravda. K rozporům mezi výpovědí svědka pana K. a čestným prohlášením paní V. žalobce uvedl, že tyto jsou zcela přirozené, neboť byly činěny s odstupem více než tří let od předání listin a peněz, a je tedy přirozené, že si nikdo si nemůže přesně pamatovat události, ke kterým došlo před více než třemi lety. Navíc pan K. ohledně předání peněz uvedl, že to bylo "v létě, nevím v jakém období, nepamatuji se".

Žalobce v této souvislosti namítal, že pokud by žalovaný hodnotil provedené důkazy objektivně a v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru, že žalobce uhradil panu Š. za jím provedené práce na předmětné stavbě celkem částku 57 570 Kč, neboť tuto skutečnost prokázaly nejen žalobcem předložené výdajové pokladní doklady a faktury, a dále i svědecká výpověď pana K., ale nepřímo i další svědecké výpovědi shora uvedené, ze kterých vyplývá, že pro žalobce na předmětné stavbě práce prováděly práce i jiné osoby, přičemž svědek pan Příbýl se výslovně zmiňuje o panu Š. Závěr o unesení důkazního břemene správce daně nelze navíc založit pouze na obsahu zcela nevěrohodné výpovědi pana Š. a zjištění správce daně, že pan Š. nepodává daňová priznání.

Správce daně rovněž pochybil, pokud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování znaleckým posudkem z oboru grafologie [*pozn. KS: správně z oboru písmoznalectví*], a to se zcela absurdním odůvodněním, že nemá žádné pochybnosti o pravdivosti svědecké výpovědi pana Š.

Společnost BXA:

K výdajům uhrazeným společnosti BXA za pomocné práce na akci přestavby hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních žalobce uvedl, že tyto doložil fakturou č. 04/20 a výdajovým dokladem č. V/12 od této společnosti. Správce daně tyto doklady zpochybnil, aniž by k tomu měl jakýkoli objektivní důvod, a to pouze na základě výpovědi jednatele společnosti BXA, pana D., který uvedl, že žalobce nezná, žádné práce pro něho společnost BXA neprováděla a že tato společnost od žalobce nepřevzala žádné finanční prostředky. Dle názoru žalobce je však tato výpověď pana D. zcela nevěrohodná, a pokud tato společnost dle sdělení Finančního úřadu v Jihlavě nevykazovala žádné zaměstnance, nelze porušení těchto povinností použít v neprospěch žalobce. Žalobce navíc upozornil, že výpověď jednatele společnosti BXA, pana D., je procesně nepoužitelná.

Dle žalobce pak provedení prací společností BXA a jejich uhrazení žalobcem dále prokázaly:

- zápis z kontrolního dne stavby, kde je jako subdodavatel uvedena společnost BXA,
- svědecká výpověď pana Ing. V., který uvedl, že společnost BXA prováděla pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě,
- prohlášení Ing. V., ze kterého vyplývá, že jedním ze subdodavatelů žalobce byla společnost BXA a že mezi společností HERSTAV a žalobcem bylo domluveno, že společnost HERSTAV zajistí ubytování zaměstnanců společnosti BXA,
- svědecká výpověď Ing. J.S., který uvedl, že společnost BXA prováděla pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě (uklízeli suť, linoleum, podlahy). Žalobce dále doplnil, že provedení prací společností BXA jako subdodavatelem žalobce na předmětné stavbě nepřímo prokázaly i výpovědi svědků pana P. a Mgr. J.F., kteří uvedli, že na předmětné stavbě pracovali pro žalobce různí subdodavatelé, ale jejich jména jim nejsou známa.

K samotnému hodnocení shora uvedených důkazů správcem daně a žalovaným žalobce namítal, že skutečnost, že svědek Ing. V. a svědek Ing. S. neuvedli žádná jména pracovníků společnosti BXA a mluvili o této společnosti pouze obecně, je zcela nerozhodná a nelze z toho vyvozovat, že by společnost BXA pro žalobce na stavbě žádné práce neprováděla a neobdržela od žalobce za vykonané práce peněžní prostředky, neboť bylo zcela logické, že tito svědci neměli žádný důvod znát jména pracovníků společnosti BXA. Pokud společnost BXA neplnila ohledně svých zaměstnanců zákonné povinnosti, lze považovat za zcela logické a přirozené, že jednatel této společnosti ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná a nikdy pro něho žádné práce neprováděl a nepřevzal od něho úhradu za tyto práce, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že společnost BXA má zaměstnance a tyto zaměstnává na "černo", jak obecně činí velká většina společností, pro něž práce na stavbě vykonávají cizí státní příslušníci. Výpověď svědka Y.D. byla taktéž zcela nevěrohodná a procesně nepoužitelná. Bylo možno považovat za zcela logické a přirozené, že svědek D. ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná a že společnost BXA pro něho žádné práce neprováděla a nepřevzala od něho úhradu za tyto práce, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že od žalobce převzal finanční prostředky a tyto řádně nezdanil. Je zcela evidentní, že svědek D. správci daně neuváděl pravdivé údaje, když např. tvrdil, že ve společnosti BXA nic nedělal, přestože z veřejných listin (notářských zápisů) vyplývá, že změnil rozsah předmětu podnikání společnosti. Tvzení správce daně o odlišnosti podpisů v notářském zápisu od podpisového vzoru založeného v obchodním rejstříku jsou pak správcem daně ničím nepodložené spekulace. Rovněž tak nebylo možno dle žalobce pominout, že svědek D. jako jednatel společnosti BXA mohl mít zájem tvrdit, že ke zdanitelnému plnění ze strany BXA nedošlo a že žádnou platbu od žalobce neobdržel, neboť nebylo možno vyloučit, že toto plnění společnost BXA nezahrnula do svých příjmů a neodvedla z něho daň z příjmů ani DPH. Zájem pana D. byl tedy opačný od zájmu žalobce a ve světle těchto skutečností bylo nutné hodnotit věrohodnost výpovědi tohoto svědka. Dle žalobce bylo taktéž nerozhodné, kdy byl předmět podnikání „přípravné práce pro stavby“ u společnosti BXA zapsán do obchodního rejstříku, neboť oprávnění podnikat v tomto oboru živnosti vzniklo uvedené společnosti oznámením u živnostenského úřadu, a nikoliv až zápisem tohoto předmětu podnikání do obchodního rejstříku.

Dle názoru žalobce byla dále výpověď svědka D. procesně nepoužitelná, neboť žalobce nebyl řádným způsobem a včas vyrozuměn o době a místě konání výsledku tohoto svědka, čímž mu bylo znemožněno klást tomuto svědkovi doplňující dotazy. Žalobce v této souvislosti upozornil, že je sice pravdou, že byl o konání výsledku svědka D. vyrozuměn písemností vystavenou Finančním úřadem v Sokolově ze dne 12. 5. 2008, a to tak, že dne 19. 5. 2008 od 12.00 hod. budou správcem daně Finančním úřadem v Jihlavě v souvislosti s probíhajícím daňovým řízením s jednatelem společnosti BXA prováděny procesní úkony s tím, že předpokládaný výsledek pana D. bude prováděn na adrese ... Fakticky se pak výsledek pana D. konal na shora uvedené adrese, na které se však nenachází žádný finanční úřad, nýbrž Policie České republiky, Služba kriminální policie a vyšetřování, územní odbor Kutná Hora, a to již od 9.00 hod. Žalobce byl přesvědčen, že předmětné vyrozumění nebylo možno považovat za řádné vyrozumění o konání výsledku pana D., neboť v tomto vyrozumění byla uvedena pouze adresa místa, kde se bude výsledek svědka D. konat, a to bez jeho bližší specifikace (např. kdo v budově sídlí, v

jakém patře a místnosti se bude výslech svědka konat apod.). Za situace, kdy se na předmětné adrese nenacházel žádný finanční úřad, nýbrž v něm sídlila Policie ČR, žalobce namítal, že na něm nebylo možno požadovat, aby složitě pátral po tom, na jaké konkrétní místo (místnost a patro) se měl dostavit, aby se mohl zúčastnit výslechu svědka v daňovém řízení, a to navíc s ohledem na to, že na udané adrese nesídlil žádný finanční úřad a ani nikdo v budově o činnosti Finančního úřadu Jihlava nevěděl.

Žalobce tedy nebyl o konání výslechu svědka D. správcem daně řádně vyrozuměn, čímž mu bylo znemožněno účastnit se tohoto výslechu a klást svědkovi otázky. Skutečností pak rovněž zůstává, že správce daně zatajoval před daňovým subjektem významné okolnosti tím způsobem, že mu předkládal k nahlédnutí zcenzurovaný protokol o výslechu svědka Dorundy, aby daňový subjekt nezjistil, že svědek D. byl vyslýchán nejenom v jeho věci, ale taktéž ve věcech dvou dalších subjektů, a to R.Š. zastoupeného zástupcem Z.Z. a Městské lesy a rybníky Kutná Hora spol. s r.o. (viz protokol Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 19. 5. 2008). Z tohoto protokolu bylo totiž dle žalobce zřejmé, že u svědka D. existovalo podezření, že zatajil jak příjmy zdanitelné daní z příjmu, tak i příjem DPH u dvou dalších subjektů. Prováděl-li správce daně tyto manipulace, celkově zpochybnil svůj postup při řádném vyměření daně a k těmto manipulacím je nutné přihlídnout. Žalobce poukázal na skutečnost, že správce daně právě proto, aby mohl argumentovat věrohodností výpovědi D., potřeboval zatajit, že svědek D. je jednak stíhán policií a jednak to, že obdobně jako vůči žalobci postupoval nezákonně i v dalších případech a nepřiznává daňové příjmy společnosti BXA, v níž byl jednatelem. Správce daně totiž potřeboval oprostít výpověď svědka D. od jakýchkoliv pochybností týkajících se jeho osoby a jeho činnosti, aby jej mohl prohlásit za svědka věrohodného a tím jeho výpověď použít jako jediný důkaz zpochybňující daňové doklady žalobce, ačkoliv se jednalo o důkaz zcela ojedinělý. Správce daně tak tímto způsobem znevěrohodnil celý výsledek daňové kontroly a její závěry. Nelze přitom připustit, aby činnost správce daně, která vykazuje vážně pochybnosti o legálním postupu, mohla vyústit

v rozhodnutí, které by nebylo zcela po právu. Žalobce dále namítal, že správce daně připustil účast Z.Z. při výslechu svědka D. ke skutečnostem netýkajícím se zastoupeného R.Š., proto bylo nelogické, že jinému daňovému subjektu (žalobci) odepřel právo seznámit se s výpovědí svědka D. k dalším z daňových subjektů. Výpověď svědka D. tak byla procesně nepoužitelná a správce daně neunesl své důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Žalobce dále upozornil, že i pokud by připustil, že výpověď svědka byla procesně použitelná, nebylo možno závěr o unesení důkazního břemene správcem daně založit pouze na obsahu zcela nevěrohodné výpovědi pana D. Pokud by žalovaný hodnotil provedené důkazy objektivně v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru, že žalobce uhradil společnosti BXA za provedené práce na předmětné stavbě celkem částku 281 078 Kč, neboť tuto skutečnost prokazují nejen žalobcem předložená faktura a výdajový pokladní doklad, ale dále i svědecká výpověď pana S. a pana V. ze kterých vyplývá, že pro žalobce na předmětné stavbě prováděla pomocné práce i společnost BXA.

A.Pů.:

Pokud se jednalo o výdaje uhrazené panu A.P. za zednické práce v Mariánských Lázních na hotelu Reitenberger, za práce na akci MŠ Karlovy Vary Tuhnice, za práce na akci Praha Horoměřice a za práci na akci Žižkov Květinová 13, tyto žalobce doložil především výdajovými pokladními doklady a fakturami vystavenými panem P. Žalobce namítal, že pokud správce daně uvedl, že doklady jsou psané různou rukou a nikoliv panem P., jednalo se pouze o jeho subjektivní hodnocení, aniž by tato skutečnost byla potvrzena objektivními důkazy, např. znaleckým posudkem.

Provedení prací panem P. jejich uhrazení žalobcem panu P. pak dále prokázaly:

- smlouvy o dílo na akce Žižkov Květinová, Praha Horoměřice a hotel Reitenberger uzavřené mezi žalobcem a společností HERSTAV,
- výslech svědka I.S., který uvedl, že dělal s panem P. brigády a pracoval s ním pro společnost HERSTAV,
- výslech svědka J.F., který uvedl, že pan P. pracoval na hotelu Reitenberger a na akci Praha Horoměřice,
- výslech svědka Ing. N., jednatele společnosti HESRTAV, který uvedl, že ví, že pro žalobce na hotelu Reitenberger pracovali subdodavatelé a dále uvedl, že pan P. byl subdodavatelem žalobce na akcích Praha Horoměřice a Žižkov Květinová 13,
- výslech svědka Ing. V., který uvedl, že pan P. prováděl práce pro žalobce na stavbách Mariánské Lázně, Horoměřice a Květinová,
- výpověď a čestné prohlášení pana M., který uvedl, že pan P. pracoval pro žalobce jako subdodavatel na stavbách Horoměřice a Květinová.

K hodnocení shora uvedených důkazů správcem daně a žalovaným žalobce namítal, že pokud pan P. nepodával daňová přiznání, bylo možno považovat za zcela logické a přirozené, že ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná, nikdy pro něho žádné práce neprováděl a nepřevzal od něho za tyto práce úhradu, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že od žalobce převzal finanční prostředky a tyto řádně nezdánil. Nebylo možno taktéž pominout, že pan P. mohl mít zájem tvrdit, že žalobce nezná a žádné finanční prostředky za jím provedené práce od něho neobdržel, neboť pan P. daňová přiznání nepodával, a tedy bylo zřejmé, že ze svých příjmů v rozporu se zákonem neplatí daně. Ostatně toto bylo zřejmé i ze samotné výpovědi pana P., který uvedl, že daňová přiznání nepodával, neboť neměl finanční prostředky, přičemž pro rok 2005 původně popřel, že by pro žalobce nějaké práce vykonal a dostal za ně zaplacené. Následně, kdy již nebylo možné ho nijak postihnout, sám tento svědek připustil, že v roce 2005 od žalobce finanční prostředky za jím provedené práce obdržel. Bylo tedy evidentní, že zájem pana P. byl opačný od zájmu žalobce a ve světle těchto skutečností také bylo nutno hodnotit věrohodnost výpovědi tohoto svědka. Nevěrohodnost pana P. prokázaly i výpovědi dalších svědků, kteří potvrdili, že v roce 2006 pan P. pro žalobce pracoval jako subdodavatel. Pakliže pan P. uvedl, že razítko na předmětných dokladech je jeho, avšak v roce 2005 měl toto razítko při práci na hotelu Reitenberger ve společné místnosti, a doklady si tak mohl kdokoliv jeho razítkem orazítkovat, toto tvrzení je zcela nesmyslné, neboť si lze jen stěží představit, že by si někdo jeden rok předem připravoval doklady pro následující rok. Dle žalobce tedy bylo logické, že pan P. který pro žalobce pracoval jako subdodavatel opakovaně po dlouhou dobu, finanční prostředky za jím provedenou práci obdržel, neboť v opačném případě by pro žalobce dále žádné práce

nevykonával. Proto závěr správce daně o tom, že pan P. pracoval od roku 2006 přímo pro společnost HERSTAV je nesmyslný a je založen pouze na výpovědi pana P. Pokud by tomu tak skutečně bylo, jistě by toto sdělil správci daně i některý z vyslechnutých svědků, např. jednatel společnosti HERSTAV, Ing. Novotný, nebo zaměstnanec společnosti HERSTAV, Ing. V. Drobné. Nesrovnalosti ve výpovědích jednotlivých svědků byly zcela logické, a to s ohledem na časový odstup od předmětných událostí, a nelze z nich činit žádné závěry.

Pokud by tedy žalovaný hodnotil provedené důkazy objektivně v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru, že žalobce uhradil panu Preisingerovi za jím provedené práce na předmětných stavbách celkem částku 793 661 Kč, neboť tuto skutečnost prokázaly nejen žalobcem předložené výdajové pokladní doklady a faktury, ale i provedené výpovědi svědků, ze kterých vyplývá, že pro žalobce na předmětných stavbách prováděl práce pan P. Závěr o unesení důkazního břemene správce daně navíc nebylo možno založit pouze na obsahu zcela nevěrohodné výpovědi pana P. a zjištění správce daně, že pan P. nepodává daňová přiznání. Správce daně rovněž pochybil, pokud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování znaleckým posudkem z oboru grafologie [*opět pozn. KS: správně z oboru písmoznalectví*], a to se zcela absurdním odůvodněním, že zde nebyly žádné pochybnosti o pravdivosti svědecké výpovědi pana P.

Z výše uvedeného tak dle názoru žalobce vyplynulo, že žalovaný veškeré provedené důkazy hodnotil zcela jednostranně v neprospěch žalobce, hodnotil je izolovaně bez přihlédnutí k ostatním provedeným důkazům, a pokud některý z provedených důkazů nepotvrzoval závěry správce daně, hodnotil tento důkaz bez dalšího jako nevěrohodný nebo nic neprokazující. Dle názoru žalobce provedené důkazy jednoznačně prokázaly, že žalobce vynaložil výdaje dle předmětných faktur a tyto výdaje jsou výdaji daňově uznatelnými. Je sice pravdou, že dle zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řízení důkazní břemeno rozloženo nerovnoměrně a je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, avšak pokud by v případě stavebních prací byl správný postup žalovaného, který hodnotil důkazy předložené žalobcem tak, jak je popsáno v napadeném rozhodnutí žalovaného, bylo by v jakémkoliv daňovém řízení ze strany daňového subjektu prakticky nemožné prokázat, že pro něho nějaký jiný subjekt provedl na stavbě jako subdodavatel konkrétní práce a obdržel za provedení těchto prací úhradu v případě, že by toto sám dotčený daňový subjekt nepotvrdil. Pokud však takovýto subdodavatel sám porušuje právní předpisy (nepodává daňová přiznání, neplní své zákonné povinnosti ohledně zaměstnanců), nelze očekávat, že by výše uvedené sám potvrdil.

Pro úplnost žalobce závěrem uvedl, že se žalovaným vedl obdobný soudní spor také ohledně dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 2005. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 59/2010 - 51 ze dne 27. 9. 2012 bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V tomto soudním řízení Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že žalovaný nemohl k doměření daně z příjmů za rok 2005 přistoupit.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

I. B/ Žalobkyně b)

Námítky zcela shodného obsahu jako v případě žalobce a) uplatnila v podané žalobě také žalobkyně b), která v předmětném zdaňovacím období vykonávala samostatnou výdělečnou činnost a byla spolupracující osobou manžela – žalobce a), který na ni v souladu s § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), rozdělil 45 % příjmů a výdajů z výkonu své podnikatelské činnosti. I žalobkyně pak v závěru žaloby navrhla, aby bylo napadené rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, a dále aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobám

Žalovaný se ve svém vyjádření k podaným žalobám neztotožnil s uplatněnými žalobními námitkami. Uvedl, že žalobci nebyla odňata možnost, aby jakýmkoliv prostředky prokázal vynaložení zpochybněných výdajů. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností a průběžně hodnotil důkazní návrhy žalobce. Žalobce postupně navrhl několik svědků, správce daně zajistil u všech svědků jejich výpověď, avšak ani jediná z nich neprokázala bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností, že žalobce výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem. Žalovaný připomněl, že žalobce v dané věci nenabídl žádné věrohodné tvrzení a neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů.

Pokud žalobce v podané žalobě poukazoval na skutečnosti, které dle jeho tvrzení prokazují provedení prací panem Š. společností BXA a panem P. a jejich uhrazení žalobcem, žalovaný k těmto tvrzením žalobce upozornil, že z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž to stanoví zákon. Ne každý uplatněný výdaj tak může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 57/2009 -83 ze dne 16. 7. 2009 (www.nssoud.cz) k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila, jak také uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 13212004 - 99. Správce daně proto může vyjádřit důvodné 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 § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

V daném případě správce daně několikrát seznámil žalobce se svými pochybnostmi, především se skutečností, že ani jeden ze všech tří výše uvedených dodavatelů nepodal přiznání k dani z příjmů. Daňový subjekt byl vždy seznámen s výsledky a postupem správce daně a v této situaci bylo na žalobci, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení těchto nedostatků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem. Konkrétně v případě pana Š. žalovaný k důkazům žalobce uvedl, že seznam subdodavatelů je seznamem obecným, bez konkrétních údajů. Svědecké výpovědi pana K. i paní V. byly hodnoceny jako nevěrohodné, neboť pan K. údajně převzal peníze i bez plné moci k vyzvednutí finanční částky, avšak na dokladech je podpis Š. Pan Š. také popřel, že by se jednalo o jeho podpis. Ani výpovědi ostatních svědků J.P., Ing. N. a Mgr. J.F. jednoznačně, bez jakýchkoli pochybností neprokázaly, že by v období roku 2006 prováděl pan Š. pro žalobce práce a převzal za tyto práce příslušné finanční prostředky. Pan Š. byl do protokolu vyslechnut jako svědek, kdy uvedl, že práce pro pana C. nedělal, doklady nevystavoval a žádné finanční prostředky nepřevzal. Ze zprávy o daňové kontrole i z obsahu správního spisu tak bylo zřejmé, že správce daně žalobce se svými pochybnostmi seznámil a vyzval ho k prokázání jím tvrzených skutečností. Žalobci tedy nebyla odňata možnost "aby jakýmkoliv prostředky prokázal vynaložení zpochybněného výdaje." Vzhledem ke skutečnosti, že ani jedna výpověď, které žalobce navrhoval, nevedla k jednoznačnému prokázání, že v období roku 2006 pan Š. prováděl pro žalobce práce a za tyto práce převzal finanční prostředky, nepřistoupil správce daně na návrh žalobce ani k vypracování znaleckého posudku.

Výdaje uhrazené společnosti BXA žalobce prokazoval kromě již uvedených zpochybněných dokladů zápisem z kontrolního dne, svědeckou výpovědí pana Ing. V., Ing. S., pana P. a Mgr. J.F. Žalobce namítal, že výpověď svědka D. byla nevěrohodná a procesně nepoužitelná. K těmto tvrzením žalobce žalovaný uvedl, že zápis z kontrolního dne včetně seznamu subdodavatelů neprokazoval skutečnost, kdy byly práce provedeny, kým a v jakém rozsahu. Tyto skutečnosti neprokazují ani listy stavebního deníku, kde je uveden pouze počet lidí a nikoliv o koho se jedná, od kdy do kdy byly práce vykonávány. Jednalo se o obecný seznam všech subdodavatelů za celé období stavby, kontakt byl vždy uveden pouze přes žalobce. Z těchto důkazních prostředků navržených žalobcem rovněž nevyplynulo, že by společnost BXA obdržela od žalobce za vykonané práce peněžní prostředky. Žalovaný uvedl, že správce daně zajistil provedení výsledku svědka D. jednatele společnosti BXA. Z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, že je jediným jednatelem, nikomu neuděloval plnou moc, která by umožňovala jednat za jeho osobu či za společnost. Z výpovědi svědka vyplynulo, že žalobce nezná, žádné služby, práce či materiál žalobci nedodával a žádné finanční prostředky od žalobce nepřevzal. Tyto skutečnosti vyvracely věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobce. Procesní nepoužitelnost této výpovědi žalobce dokládal nesprávným postupem správce daně, neboť žalobce nebyl řádným způsobem a včas vyrozuměn o době a místě konání výsledku. Dle názoru žalovaného, skutečnost, že žalobce ani jeho zástupce se výsledku nezúčastnili, nelze klást k tíži správce

daně. Žalobce byl 6 dnů před konáním výsledku vyrozuměn a nepřesné sdělení zahájení výsledku svědka od 12.00 hod., nepředstavovalo takové procesní pochybení, které by mohlo způsobit nezákonnost mající vliv na další průběh daňového řízení. Nelze pominout, že výslech svědka D. pokračoval i v době od 12.00 hod a v případě, že by se žalobce dostavil, mohl klást svědkovi otázky. Svědek J.P. vypovídal, že bourací práce prováděli při rekonstrukci hotelu Reitenberger Ukrajinci a Rumuni, jednalo se o max. 15 osob a svědek byl dvakrát přítomen předávání peněz mezi žalobcem a dalšími dvěma osobami, které svědek neznal. Tento svědek neznal společnost BXA a nemohl sdělit ani prokázat, zda se jednalo o pracovníky této společnosti. Svědek Mgr. J.F. pracoval jako stavbyvedoucí ve firmě HERSTAV, která se rovněž podílela na rekonstrukci hotelu. Svědek znal žalobce, věděl, že působil na stavbě jako subdodavatel a podílel se na provádění zednických, obkladačských a pomocných stavebních prací. Subdodavatele žalobce však svědek neznal. Uváděl, že nezná společnost BXA, jejího zástupce ani její pracovníky a nemohl prokázat, že pracovníci této společnosti na stavbě pracovali. Svědek nevěděl nic o předávání peněz mezi žalobcem a společností BXA. V další etapě daňového řízení byl k návrhu žalobce vyslechnut jako svědek také Ing. J.S. statutární zástupce společnosti EXTOL. Svědek vypověděl, že žalobce zná, avšak subdodavatele, kteří pracovali pro žalobce, svědek neznal. Svědek vypovídal, že nebyl přítomen jednání, při kterém by žalobce předával hotovost za provedené práce podle faktury dodavatele BXA. Dále svědek K.V., jednatel společnosti HERSTAV vypověděl, že žalobce zná, bylo mu známo, že se podílel na rekonstrukci hotelu a že pro žalobce pracovala společnost BXA. Jejího jednatele nikdy neviděl. Při vyplácení peněz subdodavatelům žalobcem nebyl svědek přítomen. Na základě výpovědí svědků navrhovaných žalobcem i po přezkoumání listinných důkazů má žalovaný za to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a nebylo prokázáno bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností, že výdaje žalobce v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.

Výdaje uhrazené panu A.P. žalobce prokazoval smlouvou o dílo, výsledkem svědka S., J.F., Ing. N., Ing. V. a pana M. K provedeným důkazům žalovaný uvedl, že z výsledku svědka A.P. vyplynulo, že svědek v roce 2006 již pro žalobce nepracoval. Svědek uvedl, že faktury nevystavil, podpis není jeho, hotovost uvedenou na fakturách nepřevzal. Správci daně tak vznikly pochybnosti, se kterými byl žalobce seznámen, a ten navrhl výslech dalších svědků a listinné důkazy smlouvy o dílo. K listinným důkazům žalovaný poukázal na skutečnost, že smlouva o dílo dokládá pouze tu skutečnost, že byly uzavřeny smlouvy o dílo mezi společností HERSTAV jako objednatelem a B.C. (žalobcem) jako zhotovitelem. Tyto listiny však neprokázaly, že na uvedených akcích byl subdodavatelem A.P. Z provedených svědeckých výpovědí, které byly provedeny na návrh žalobce, tak rovněž bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností nevyplývalo, že by žalobce výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem. Ani jeden ze svědků nebyl přítomen vyplácení peněz mezi žalobcem a subdodavatelem panem A.P.

Ve vztahu k listinným důkazům i výpovědím svědků se tak žalovaný domníval, že z listinných důkazů nevyplývalo a žádný ze svědků neprokázal, že by žalobce vyplatil výše uvedeným subdodavatelům peněžní prostředky dle předložených dokladů. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje skutečně vynaložil, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně a k případnému vynaložení výdajů nepředložil žádné věrohodné

vysvětlení. Přestože v řízení byly zjištěny skutečnosti nasvědčující tomu, že některé stavební práce byly skutečně provedeny, v případě absence objasnění vzájemných souvislostí mezi jejich provedením a výdaji žalobce je správce daně nemohl uznat jako jeho výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně se rovněž zabýval žalobcem navrženým znaleckým posudkem, podrobně se k provedení tohoto důkazního prostředku vyjádřil a uvedl, z jakého důvodu tento důkazní prostředek neprovedl. Bylo tedy nepochybné, že správce daně plně respektoval veškerá práva žalobce jako daňového subjektu a v předkládání důkazních prostředků jej nikterak neomezoval.

K žalobě žalobkyně b) žalovaný uvedl, že žalobkyně ve svém žalobním návrhu namítala stejné skutečnosti a stejné důkazy jako žalobce. Žalovaný proto odkázal na své vyjádření k žalobním námitkám žalobce a uzavřel, že ani v případě žalobkyně nedošlo ke zkrácení na jejích právech.

Na základě shora uvedených skutečností žalovaný navrhl podané žaloby jako nedůvodné zamítnout a žalobcům nepřiznat právo na náhradu nákladů řízení.

III. Replika žalobců k vyjádření žalovaného

Žalobci reagovali na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž opětovně uvedli, že správce daně hodnotil veškeré provedené důkazy v neprospěch žalobců, izolovaně bez přihlídnutí k ostatním provedeným důkazům. Pokud některý z provedených důkazů nepotvrzoval závěry správce daně, hodnotil tento důkaz jako nevěrohodný a nic neprokazující. K otázce důkazního břemene pak žalobci zopakovali, že pokud by byl v této otázce správný postup správce daně, který hodnotil důkazy předložené žalobci za účelem prokázání daňově uznatelných výdajů tak, jak je popsáno v napadených rozhodnutích Finančního ředitelství v Plzni, bylo by v jakémkoliv daňovém řízení ze strany daňového subjektu prakticky nemožné prokázat, že pro něho jiný daňový subjekt provedl na stavbě jako subdodavatel konkrétní práce a obdržel za provedené práce úhradu, v případě, že by toto sám tento jiný daňový subjekt nepotvrdil.

V otázce hodnocení jednotlivých důkazů a skutečností z nich vyplývajících žalobci odkázali na obsah podaných žalob a zdůraznili následující skutečnosti:

A/ M.Š.:

Správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť závěr o unesení důkazního břemene správce daně nebylo možno založit pouze na obsahu zcela nevěrohodné výpovědi pana Š. a zjištění správce daně, že pan Š. nepodává daňové přiznání. Na daňový subjekt tak nepřešlo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Rovněž tak správce daně pochybil, pokud nevyhověl návrhu daňového subjektu na doplnění dokazování znaleckým posudkem, a to s absurdním odůvodněním, že nemá žádné pochybnosti o pravdivosti svědecké výpovědi pana Š.

B/ Společnost BXA

Správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť závěr o unesení důkazního břemene správce daně nebylo možno založit na procesně nepoužitelné výpovědi svědka D., jednatele společnosti. K procesní nepoužitelnosti této výpovědi žalobci opětovně namítli, že daňový subjekt nebyl řádným způsobem a včas vyrozuměn o době a místě konání výsledku tohoto svědka, čímž mu bylo znemožněno klást tomuto svědkovi doplňující dotazy. Daňový subjekt nebyl o konání výsledku svědka D. řádně správcem daně řádně vyrozuměn, neboť nebylo možné po účastníkovi za situace, kdy se na adrese místa konání výsledku nenachází žádný finanční úřad, nýbrž Policie ČR, Služba kriminální policie a vyšetřování, územní odbor Kutná Hora, požadovat, aby složitě pátral po tom, na jaké konkrétní místo se má dostavit. Správce daně navíc před daňovým subjektem zatajoval významné skutečnosti tím, že mu pouze předkládal k nahlédnutí pouze cenzurovaný protokol o výsledku svědka D., aby daňový subjekt nezjistil, že uvedený svědek je vyslýchán i ve věcech dalších daňových subjektů, je stíhán policií pro podezření, že zatajil zdanitelné příjmy. I kdyby žalobci připustili, že výpověď svědka procesně použitelná je, nebylo dle jejich názoru možné pouze na základě výsledku tohoto svědka založit závěr o unesení důkazního břemene správce daně. Ani v tomto případě tak na daňový subjekt nepřešlo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

C/ A.P.:

Žalobci namítali, že ani v případě tohoto subdodavatele správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť závěr o unesení důkazního břemene správce daně založil pouze na obsahu zcela nevěrohodné výpovědi pana P. a zjištění, že pan P. nepodává daňové přiznání. Na daňový subjekt tak nepřešlo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž i zde správce daně pochybil, pokud nevyhověl návrhu daňového subjektu na doplnění dokazování znaleckým posudkem, a to i zde s absurdním odůvodněním, že nemá žádné pochybnosti o pravdivosti svědecké výpovědi pana P.

Žalobci proto setrvali na svém návrhu, aby krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, a aby žalobcům přiznal právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Dále podáním ze dne 22. 7. 2014 doložili do spisu znalecký posudek z oboru písmoznalectví zpracovaný soudní znalkyní, Mgr. M.B. Žalobci se domnívali, že z obsahu znaleckého posudku je možno dovodit, že A.P. je zcela nevěrohodným svědkem a jeho tvrzení, že v roce 2006 pro žalobce neprováděl zednické práce, bylo lživé. Nepravdivost výpovědi uvedeného svědka tak potvrdila skutečnost, že vynaložené výdaje byli výdaji daňově uznatelnými, a tedy správce daně pochybil, pokud požadovaným znaleckým posudkem odmítl dokazování doplnit a zcela nekriticky a jednostranně vycházel ze svědecké výpovědi A.P. Žalobci uzavřeli, že dokazování provedené správcem daně bylo neúplné, a jeho závěry tak nemohly obstát.

IV. Skutkový základ projednávaných věcí

Z obsahu předložených správních spisů krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podaných žalob:

Na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2010, č. j. 115598/10/155911400905, vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 192 376 Kč a současně sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 38 475 Kč; žalobkyni byla dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2010, č. j. 115609/10/155911400905, vyměřena daň ve výši 115 050 Kč a současně sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 23 010 Kč.

Na základě odvolání žalobců proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům žalovaný vydal dne 7. 11. 2012 pod č. j. 8231/12-1100-400276 a č. j. 8232/12-1100-400276, rozhodnutí, kterými odvolání žalobců zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

V. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobci i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal žalobami napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporná otázka, zda žalobci v předcházejícím daňovém řízení unesli své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům za stavební a pomocné práce jako výdajů daňových ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. zda důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb unesl správce daně.

Krajský soud v této souvislosti na úvod podotýká, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srovnej rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, 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, neplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: „*Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: podtržení doplněno krajským soudem).*

Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).

Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité služby (ať už sám, či prostřednictvím svých subdodavatelů) realizoval. Tato skutečnost ovšem sama o sobě ještě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, daňový subjekt „*musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat*” (pozn.: zvýraznění a potvrzení zvýrazněno krajským soudem).

Předně nelze souhlasit s námitkou žalobců, že by správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem, které mu v řízení vznikly. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že správce daně k jím vyjádřeným pochybnostem své důkazní břemeno unesl, neboť kvalifikovaně zpochybnil tvrzení žalobce (resp. žalobců), že předmětné výdaje vynaložili způsobem deklarovaným na předmětných listinných dokladech (fakturách a pokladních dokladech), tj. že by pomocné stavební a zednické práce provedly jmenované subjekty (M.Š., společnost BXA a A.P.). Tyto pochybnosti přitom nabyly takové míry intenzity a důvodnosti, že vyvracely věrohodnost, průkaznost či správnost uvedených dokladů zahrnutých v evidenci žalobce. Skutečnost, že správce daně unesl ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků své důkazní břemeno, pak ve svém rozhodnutí ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46, dostupném na www.nssoud.cz, potvrdil také Nejvyšší správní soud ve skutkově shodné věci žalobce týkající se jen jiného zdaňovacího období daně z příjmů fyzických osob, a to za rok 2005. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl (viz odst. 28. - 30. odůvodnění), že „*správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem dostatečně odůvodnil v podané výzvě ze dne 1. 12. 2008. Správci daně vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti "režijních výdajů" vztahujících se k dokladům vystaveným M. Š., protože tento dodavatel nepodával přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Vyzval proto žalobce k prokázání, že práce uvedené v předložených dokladech M. Š. skutečně provedl a že žalobce skutečně zaplatil M. Š. uvedenou cenu. Dále správce daně zjistil na základě dožádání u místně příslušného správce daně, že jednatel společnosti BXA při ústním jednání dne 19. 8. 2008 popřel, že by znal žalobce a že by mu dodal práce, služby nebo materiál a že by za to obdržel finanční prostředky. Dále jednatel uvedl, že žádnou fakturu pro žalobce nevystavil ani nepodepsal. Vyloučil také, že by se žalobcem uzavřel smlouvu. Správce daně proto vyzval žalobce, aby prokázal, že společnost BXA skutečně provedla tvrzené práce a že žalobce skutečně uhradil částku uvedenou v předmětných pokladních dokladech. Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů.*“

V posuzovaném případě správce daně postupoval v případě M.Š. a společnosti BXA shodným způsobem. Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že dodavatel prací M.Š. nepodává přiznání k dani z příjmů fyzických osob, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti výdajů uplatněných daňovým subjektem na základě v účetnictví

obsažených dokladů (č. V/9 a č. V/47). V průběhu daňové kontroly byl M.Š. vyslechnut jako svědek, který do protokolu o svědecké výpovědi č. j. 123100/09/155930/401327, uvedl, že daňový subjekt nezná a práce pro něj neprováděl. Pokud se jednalo o výdaje za provedené pomocné práce od společnosti BXA, správce daně v souvislosti s řízením vedeným na dani z přidané hodnoty vyslechl jednatele společnosti BXA, pana Y.D., který do protokolu o ústním jednání ze dne 19. 5. 2008 vypověděl, že žalobce nezná, žádné práce ani služby či materiál mu nedodal, ani nepřevzal žádné finanční prostředky. Rovněž uvedl, že žádnou fakturu pro daňový subjekt nevystavil a nepodepsal ani žádnou smlouvu. Stejně tak v případě výdajů uplatněných na základě dokladů od dodavatele A.P. na zednické práce bylo správcem daně zjištěno, že jmenovaný nepodává daňová přiznání. V rámci svědecké výpovědi do protokolu č. j. 5474/10/155930/401327 pak A.P. uvedl, že v roce 2006 již pro daňový subjekt práce neprováděl. K jednotlivým dokladům (fakturám) uvedl, že tyto nevystavil, podpis ani písmo není jeho a hotovost uvedenou na fakturách nepřevzal. Správce daně veškeré zjištěné pochybnosti popsal především ve vydané výzvě ze dne 10. 2. 2010, č. j. 13634/10/155930/401327, tj. výzvě k prokázání skutečností, že M.Š., společnost BXA a A.P. provedli deklarované práce a že jim částky uvedené na pokladních dokladech byly skutečně vyplaceny.

Ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se tedy důkazní břemeno přeneslo na žalobce, na kterých bylo, aby správci daně, resp. žalovanému, jednoznačně a transparentním způsobem prokázali vynaložení předmětných výdajů, tedy aby uvedli veškeré skutečnosti (a tyto doložili relevantními důkazy), které by v souladu s tím, co žalobci následně v průběhu řízení tvrdili, vytvářely důvěryhodný obraz o jimi uskutečněných transakcích.

V průběhu dalšího řízení, zejména s ohledem na obsah provedených svědeckých výpovědí, se však žalobcům nepodařilo prokázat, že by předmětné pomocné stavební práce byly provedeny jmenovanými subjekty deklarovanými na dokladech, tj. M.Š. společností BXA a A.P.; a že by jim ze strany žalobce byly uhrazeny jakékoli peněžní prostředky. Jak již bylo uvedeno výše (a bylo tomu tak i v daném případě), i v situaci, kdy by bylo samotné pořízení služeb daňovým subjektem nepochybné, správce daně nemusí v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem výdaj uznat. V projednávané věci přitom provedené svědecké výpovědi toliko potvrdily, že na předmětných stavbách a zakázkách došlo k provedení konkrétních prací, avšak již dále neprokázaly, že by tyto práce a v jakém rozsahu skutečně provedly jmenované subjekty jako subdodavatelé žalobce.

M.Š.:

Svědek Ing. M.N. (jednatel investora, tj. společnosti HERSTAV) k akci na hotelu Reitenberger vypověděl, že jméno Š. mu nic neříká. Stejně tak J.F. ve své výpovědi uvedl, že M.Š. nezná, že mladý kluk M. na rekonstrukci hotelu pracoval, avšak neví, zda to byl on. Z výpovědi svědka J.P. vyplynulo toliko obecné konstatování, že pan K. a pan Š. pracovali na hotelu Reitenberger. Žádné jiné ověřitelné skutečnosti však jmenovaný svědek neuvedl. Svědek Z.K. sice ve své svědecké výpovědi potvrdil předání peněz panu M.Š. za práce na

hotelu Reitenberger, kdy rovněž uvedl, že u předání peněz byla přítomna i družka paní R. V. Jeho výpověď však vykazovala rozpory v místě a čase předání peněz (v hotelu v Mariánských lázních na pracovišti, u něj doma), nadto bez uvedení bližších skutečností sama o sobě nebyla s to prokázat, zda M.Š. práce provedl, zda je provedl v tom rozsahu, jak bylo deklarováno na vystavených dokladech a zda právě za tuto práci obdržel úhradu. K čestnému prohlášení paní R.V. je v této souvislosti nutno konstatovat, že i toto prohlášení je natolik obecným konstatováním, z něhož není možno dovodit, v jakém rozsahu a kdy M.Š. pro žalobce předmětné práce prováděl, ani jaké částky a kdy od žalobce převzal. Krajský soud pak v této souvislosti připomíná také závěry obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, ze dne 28. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2007 - 79, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), dle kterých v daňovém řízení nelze provést důkaz čestným prohlášením, neboť jím nemůže být předmětná skutečnost prokázána, ale toliko osvědčena. Žalovaný se pak hodnocením těchto skutečností podrobně zabýval na str. 3 až str. 11 odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k žalobci a) a totožně na str. 3 až str. 11 odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k žalobkyni b), s jehož posouzením se krajský soud ztotožňuje a na toto odkazuje (včetně konkrétního označení jednotlivých protokolů o svědeckých výpovědích a ústních jednáních, které se v řízení konaly). Stejně tak předložený seznam subdodavatelů stavby pořizovaný na základě zápisu z kontrolního dne stavby nebyl s to prokázat konkrétní realizaci stavebních prací jmenovaným subjektem.

Společnost BXA

Svědék Ing. M.N. (jednatel společnosti HERSTAV) uvedl, že společnost BXA nezná, nevybavuje si ji. Stejně tak svědci J.P. a Mgr. J.F. (stavbyvedoucí a stavební dozor) potvrdili pouze to, že pro žalobce pracovali na přestavbě hotelu Reitenberger cizí státní příslušníci (Rumuni a Bulhaři), nevěděli však, zda tyto osoby byli zaměstnanci společnosti BXA, o níž svědci shodně vypověděli, že ji neznají. Svědek J.F. uvedl, že nebyl přítomen předávání hotovosti za předmětné práce, neznal konkrétní částky ani to, kdo konkrétně hotovost přebíral. Svědek J.P. ve své výpovědi uvedl, že se žalobcem vždy jednal V., příjmením H. nebo H., a dále druhý muž (jehož jméno neznal), a tito dva muži byli také přítomni při předávání peněz. Ani výpovědi těchto svědků však nepotvrdily, že by předmětné práce provedli zaměstnanci společnosti BXA a že by případná úhrada byla předána zástupcům této společnosti. Vazba osoby V.H. na společnost BXA nebyla patrná ani z obchodního rejstříku a jednatel společnosti BXA, Y.D., v této souvislosti vypověděl, že k jednání za společnost nikomu plnou moc neudělil. Z výpovědi svědků – Ing. J.S. a Ing. K.V. – pak sice vyplynulo, že subdodávky pro žalobce na akci rekonstrukce hotelu Reitenberger měla realizovat i společnost BXA, jednalo se však toliko o obecné konstatování a nikoli o ověřitelné skutečnosti týkající se rozsahu a charakteru prací, které měli zaměstnanci společnosti BXA na stavbě vykonat. Žalovaný se hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí podrobně zabýval na str. 11 až str. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k žalobci a) a shodně na str. 11 až str. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k žalobkyni b), přičemž krajský soud se s tímto posouzením zcela ztotožňuje a na toto odkazuje (včetně konkrétního označení jednotlivých protokolů o svědeckých výpovědích a ústních jednáních, které v řízení proběhly). Stejně tak předložený zápis z kontrolního dne stavby, na který žalobci v žalobě

poukazovali, byl natolik obecného zaměření, že nebyl způsobilý provedení prací společností BXA prokázat.

A.P.:

Pokud žalobci v souvislosti s vyplacenými výdaji A.P. poukazovali na uzavřené smlouvy o dílo, je nutno konstatovat, že tyto smlouvy doložily pouze tu skutečnost, že došlo k uzavření smluv mezi žalobcem jako zhotovitelem a společností HERSTAV jako objednatelem. Pokud se jednalo o provedené svědecké výpovědi, svědek J.F. uvedl, že nemůže sdělit jména fyzických osob, které v roce 2006 vykonávaly práce na hotelu Reitenberger jako subdodavatelé žalobce. Svědek potvrdil, že zná A.P. a že byl při rekonstrukci hotelu Reitenberger. Dále vypověděl, že nebyl přítomen při vyplácení peněz a že žalobce neprováděl stavební práce na akci „ulice Květinová“. Svědek byl v Horoměřicích, nebyl si však jist, zda tam byl také žalobce. Uvedl, že tam byl pan P. a pan P. Ing. M.N. v rámci své výpovědi uvedl, že si ze subdodavatelů žalobce pamatuje pana P. a pana P. Nebyl přítomen vyplácení peněz a potvrdil, že pan P. se podílel na akcích „ulice Květinová“ a „Horoměřice“. Stejně tak svědek Ing. K.V. potvrdil, že zná pana P. a že se na předmětných stavbách vyskytoval. Svědek V.M. ve své výpovědi uvedl, že si subdodavatele žalobce nepamatuje, nějakí lidé na akci „ulice Květinová“ ale dělali. Poté uvedl, že ze subdodavatelů zná pana P. a pana P. U vyplácení peněz daňovým subjektem subdodavatelům nikdy přítomen nebyl. Tvrzení Ing. K.V. a V.M., že A.P. pracoval jako subdodavatel žalobce na stavbách Horoměřice a Květinová, tuto potvrdili také v písemných čestných prohlášeních.

Krajský soud k výše uvedeným skutečnostem uvádí, že tyto korespondují s výpovědi samotného A.P., který uvedl, že pro žalobce prováděl práce v roce 2005, na které také vystavil faktury a jejichž provedení potvrdil, a to včetně přijetí peněz. Je tedy zřejmé, že svědci pana P. znali a na stavbách ho viděli. Svědci však neuvedli žádné další ověřitelné skutečnosti, které by potvrzovaly, že jmenovaný vykonával práce jako subdodavatel žalobce i v roce 2006 (a tedy nepracoval přímo pro společnost HERSTAV, jak sám svědek uváděl, kdy jej z tohoto důvodu bylo možno na stavbách vidět). Navržení svědci stejně jako v předchozích případech nevypověděli nic o rozsahu prováděných prací, nebyli přítomni ani vyplácení peněz. I v tomto případě se tedy krajský soud ztotožnil s posouzením žalovaného, že žalobci neprokázali, že by částku výdajů ve vztahu k A.P. vynaložili, což žalovaný podrobně odůvodnil na str. 21 až str. 32 rozhodnutí v případě žalobce a) a shodně na str. 21 až str. 32 odůvodnění rozhodnutí v případě žalobkyně b), včetně odkazů na konkrétní protokoly o svědeckých výpovědích a ústních jednáních, která se v průběhu daňového řízení konala. O předložených čestných prohlášeních pak platí totéž, co již krajský soud uvedl výše v případě čestného prohlášení paní R.V.

Po posouzení shora uvedených důkazních prostředků tak krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobci v řízení neunesli své důkazní břemeno. Výsledky svědků ani předložené písemnosti neprokázaly, že by M.Š., společnost BXA a A.P. skutečně pro žalobce předmětné práce provedli, ani kdy a v jakém rozsahu se tak stalo. V situaci, kdy žalobcem nebyla o probíhající stavební činnosti doložena řádně vedená dokumentace, stavební deníky či jiná dokumentace, která by věrohodným způsobem dokumentovala časový průběh prováděných prací a jejich rozsah, nebylo možno zjistit, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a kým byly v roce 2006 provedeny, a tedy ani spolehlivě určit částky výdajů, které

takto provedeným pracím odpovídaly. Daňové orgány věrohodně zpochybnilly doklady, na jejich základě žalobci uplatnili daňové výdaje, a žalobcům se nepodařilo tyto závěry finančních orgánů vyvrátit. Žalobcem předložené listiny dokládaly toliko formální stav, nepostačovaly však k prokázání skutečného rozsahu provedených prací, kdy a kým byly tyto práce provedeny, ani zda žalobcem vynaložené výdaje tomuto rozsahu odpovídaly. Ani provedené svědecké výpovědi pak neprokázaly, kdo konkrétně se na realizaci prací podílel a v jakém rozsahu, přičemž rozhodná bylo také skutečnost, že provedení prací pro žalobce a převzetí finančních prostředků ve svých výpovědích popřeli také všichni tři jmenovaní dodavatelé.

Pokud žalobci v podaných žalobách poukazovali na skutečnost, že Krajský soud v Plzni ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 rozhodl rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, č. j. 57 Af 59/2010 - 51, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je nutno uvést, že toto rozhodnutí bylo následně ke kasační stížnosti žalovaného zrušeno Nejvyšším správním soudem, a to rozsudkem ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46. Krajský soud v Plzni poté novým rozsudkem ze dne 31. 3. 2014, č. j. 57 Af 59/2010 - 104, vázán vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zamítnuta byla i kasační stížnost žalobce směřující proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2012, č. j. 30 Af 48/2010 - 95, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005. Proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 8/2013 - 34, pak žalobce podal také ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 15. 5. 2014, sp. zn. III. ÚS 286/14, jako zjevně neopodstatněnou odmítl.

Ke znaleckému posudku z oboru písmoznalectví, který žalobci následně předložili krajskému soudu v rámci vedeného soudního řízení, a to ve vztahu k podpisům A.P. obsaženým na dokladech, je krajský soud nucen zopakovat již výše citované závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu, že ani existence formálně zcela bezvadných dokladů nemusí postačovat k prokázání toho, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Proto ani závěry znalce související toliko s formální stránkou vystavených dokladů a jejich případnou bezvadností nelze zaměňovat s nesením důkazního břemene daňových subjektů ve vztahu k prokázání faktického stavu, tj. v jakém rozsahu, kdy konkrétně a kým byly předmětné stavební práce provedeny. Krajský soud proto setrval na svém závěru, že pochybnosti na straně správce daně založila již sama skutečnost, že A.P. nepodával daňová přiznání a že ve své výpovědi uvedl, že v roce 2006 pro žalobce žádné práce neprováděl, faktury nevystavil a finanční hotovost nepřevzal. Na těchto závěrech by pak nemohl nic změnit ani zpracovaný znalecký posudek z oboru písmoznalectví.

Krajský soud tak ve shodě se závěry finančních orgánů obou stupňů dospěl k závěru, že žalobci neunesli své důkazní břemeno, neboť neprokázali, kdo, kdy a v jakém rozsahu pro ně sporné stavební práce prováděl, ani to, zda tomuto rozsahu odpovídají deklarované výdaje. Krajský soud tak nepřisvědčil námitkám žalobců týkajícím se přenášení důkazního břemene a hodnocení důkazních prostředků; naopak se ztotožnil s posouzením žalovaného, že důkazy provedené v průběhu předcházejícího řízení nepotvrdily tvrzení žalobců a neprokázaly, že by žalobci předmětné výdaje vynaložili způsobem, který deklarovali, v důsledku čehož je nebylo možno uznat jako výdaje daňové. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, jak

správní orgány jednotlivé důkazy hodnotily, přičemž tato hodnocení krajský soud pokládá za provedená v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků i s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobním námitkám uplatněným žalobci v této souvislosti proto krajský soud nepřisvědčil.

Žalobci v podaných žalobách poukazovali také na procesní nepoužitelnost výpovědi svědka D., neboť byl stíhán orgány Policie ČR pro podezření z krácení daně a z důvodu neprovedení výslechu tohoto svědka u dožádaného správce daně, ale v budově Policie ČR v Kutné Hoře. Procesní nepoužitelnost výpovědi svědka žalobci dále dokládali nesprávným postupem správce daně, kdy žalobce nebyl řádným způsobem a včas vyrozuměn o době a místě konání výslechu, čímž mu bylo znemožněno klást svědkovi dotazy. Při posuzování tohoto tvrzení žalobců vyšel krajský soud z obsahu správního spisu, kterým je doloženo, že o konání výslechu svědka D. byl žalobce vyrozuměn písemností vystavenou Finančním úřadem v Sokolově ze dne 12. května 2008. Touto listinou byl žalobce vyrozuměn o tom, že 19. května 2008 od 12:00 hod. budou správcem daně, Finančním úřadem v Jihlavě v souvislosti s probíhajícím daňovým řízením, s jednatelem společnosti BXA s.r.o. Jihlava prováděny procesní úkony, a to výslech svědka D. s tím, že předpokládaný úkon bude prováděn na adrese... a žalobce jako daňový subjekt byl poučen o právu prováděného úkonu se zúčastnit a využít svého práva klást svědkům otázky podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Toto písemné vyrozumění bylo žalobci prostřednictvím jeho zástupce řádně doručeno dne 13. 5. 2008. Na podkladě vyrozumění o provádění výslechu svědka D. pak dožádaný Finanční úřad v Jihlavě provedl ústní jednání v Kutné Hoře, Na Náměti 420/4, které proběhlo 19. května 2008 od 9:30 hodin. Ústní jednání se konalo ve věci daňového subjektu právnické osoby BXA s.r.o. ve vztahu k dalším dotčeným daňovým subjektům R.Š., Z.Z., Městským lesům a rybníkům Kutná Hora s.r.o. a ve vztahu k žalobci.

Z obsahu protokolu o ústním jednání je přitom patrné, že toto jednání bylo skutečně zahájeno v 9:30 hod. a svědek D. vypovídal ve vztahu k žalobci k otázkám týkajícím se rekonstrukce hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních již v době před 11 hod., kdy bylo jednání přerušeno s tím, že v něm bude pokračováno ve 12:00 hodin. Ve 12:04 hod. bylo v jednání pokračováno a z obsahu protokolu o ústním jednání je patrné, že jednání i nadále probíhalo až do svého ukončení v 12:25 hod., a to bez přítomnosti žalobce či jeho zástupce. Jednání, při kterém byl proveden výslech svědka D., vedl Finanční úřad v Jihlavě v Kutné Hoře, Na Náměti 420/4. K tomuto místu jednání žalobce namítal, že při vyrozumění o konání výslechu na této adrese nebylo místo konání určeno konkrétně, označením konkrétního patra a místnosti a že na uvedené adrese nesídlí finanční úřad. K tomuto tvrzení si krajský soud ze zdroje veřejně přístupného (www.seznam.cz/mapy) ověřil, že na adrese Kutná Hora, Na Náměti 420/4, je veřejně publikováno sídlo Policie ČR, Služba kriminální policie a vyšetřování územního odboru Kutná Hora, a tedy dovodil, že žalobce byl řádně vyrozuměn také o místě konání výslechu svědka D. a byl řádně vyrozuměn o svém právu účastnit se výslechu tohoto svědka a klást svědkovi dotazy. Skutečnost, že žalobce ani jeho zástupce se konaného výslechu nezúčastnili, nelze podle názoru krajského soudu klást k tíži správce daně. Žalobce byl 6 dnů před konáním výslechu o jeho konání vyrozuměn. Nepřesné sdělení zahájení výslechu svědka od 12 hodin, podle krajského soudu nepředstavuje takové procesní pochybení, které by mohlo způsobit nezákonnost mající vliv na další průběh daňového řízení a v konečném důsledku na rozhodnutí ve věci samé. Nelze pominout, že jednání a výslech

svědka D. pokračovalo i po 12. hodině. Pokud by tedy v souladu s nepřesným vyrozuměním o zahájení výslechu svědka, se žalobce nebo jeho zástupce k výslechu dostavili, mohli by plně využít svého práva seznámit se s výpovědí svědka a za jeho přítomnosti by mu mohli i dodatečně položit své dotazy. Jako procesní pochybení mající vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, krajský soud nehodnotí ani označení místa konání výslechu svědka, které bylo stanoveno toliko adresou, u které veřejně dostupné informační zdroje uvádějí sídlo instituce, v jejíchž prostorách byl výslech finančním úřadem proveden. Skutečnost, že vyrozumění finančního úřadu o výslechu jmenovaného svědka neobsahovalo konkrétní označení patra budovy a místnosti, v níž bude výslech prováděn, v důsledku čehož žalobce namítal, že mu tato skutečnost znemožnila účast na výslechu, se v situaci, kdy se žalobce na uvedené místo vůbec nedostavil, jeví pouze jako námitka hypotetická. Krajský soud tak neakceptoval výhrady žalobců k procesní použitelnosti výpovědi slyšeného svědka D. a ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou. Shodné závěry ostatně Krajský soud v Plzni vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 27. 11. 2012, č. j. 30 Af 48/2010 - 95, v souvislosti s daňovou kontrolou žalobce na dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2005, které následně k podané kasační stížnosti žalobce potvrdil také Nejvyšší správní soud. Ten se ve svém rozsudku ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 8/2013 - 34, dostupném na www.nssoud.cz, ztotožnil s výše uvedenými závěry krajského soudu a vyslovil následující (viz odst. 15. až 19. odůvodnění): „*Přestože správce daně pochybil, pokud zahájil výslech svědka dříve, než bylo uvedeno ve sdělení o konání výslechu zaslaném stěžovateli (pozn.: tj. žalobci), toto pochybení nebylo s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti natolik závažné, aby vedlo k nezákonnosti rozhodnutí správních orgánů ve věci samé. Pokud měl stěžovatel skutečně zájem zúčastnit se předmětného výslechu, nic mu nebránilo, aby se dostavil na místo konání výslechu od 12 hodin, jak bylo uvedeno ve sdělení finančního úřadu ze dne 12. 5. 2008, protože výslech svědka D. pokračoval i po 12. hodině. Stěžovatel tak měl možnost uplatnit své právo klást svědkovi otázky a seznámit se s jeho výpovědí. S ohledem na skutečnost, že se stěžovatel na oznámené místo výslechu vůbec nedostavil, nelze mu přisvědčit, že to byla nesprávná informace o době konání výslechu, která mu znemožnila účast na výslechu. Ze skutkových okolností naopak vyplývá, že zájem o účast na výslechu neměl. Stěží se proto může nyní dovolávat, že byl zkrácen na svých procesních právech.*“

Nejvyšší správní soud se vyjádřil také k namítanému pochybení správce daně, že označení místa konání výslechu ulicí a číslem popisným nebylo dostatečné a znemožnilo žalobci účast na výslechu. Toto tvrzení Nejvyšší správní soud hodnotil pouze jako námitku hypotetickou, neboť žalobce netvrdil, že se dostavil na uvedené místo a z důvodu chybějících údajů o konkrétním patře budovy a čísle místnosti, výslech zmeškal. Stejně tak skutečnost, že na daném místě nesídlí přímo finanční úřad, ale Policie ČR, nemohla nijak ovlivnit zákonnost konání výslechu, neboť žádné ustanovení procesních daňových předpisů nepožaduje, aby byl výslech prováděn pouze v sídle správce daně. O místě konání výslechu tak byl žalobce dostatečně informován odkazem na adresu Na Náměti 420/4, Kutná Hora, a informace o tom, která konkrétní instituce na dané adrese sídlí, nebyla nezbytně nutná pro to, aby žalobce mohl místo konání výslechu bez potíží nalézt a výslechu se zúčastnit.

K námitkám žalobců, že nebyli o výslechu svědka D. vyrozuměni včas, krajský soud uvádí, že z podaných žalob dále není zřejmé, na základě jakých konkrétních skutečností tak žalobci usuzují. Žalobci shodně uvedli, že je pravdou, že byli o konání výslechu svědka D.

vyrozumění písemností ze dne 12. 5. 2008 (doručenou dne 13. 5. 2014) s tím, že výslech proběhne dne 19. 5. 2008. Je tedy možno v té míře obecnosti, jak byl žalobní bod formulován, též pouze obecně konstatovat, že vyrozumění učiněné ve lhůtě 6 dnů před konáním samotného výslechu bylo přiměřené.

Pokud pak žalobci správci daně vytýkali, že před nimi zatajil část protokolu o výslechu svědka Y. D., je nutno konstatovat, že postup finančního úřadu, který neumožnil nahlédnout do těch částí protokolu, které se týkaly jiných daňových subjektů, a tedy nesouvisely s daňovým řízením žalobců, byl v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy v souladu s dodržáním povinnosti zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Způsob, jakým finanční úřad postupoval v případě jiných subjektů, krajskému soudu nepřísluší v daném řízení hodnotit, neboť se netýkají předmětu tohoto řízení. Krajský soud pak závěrem v této souvislosti podotýká, že i tyto otázky byly předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu v již výše citovaném rozsudku ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 8/2013 - 34, dostupném na www.nssoud.cz, přičemž nebyly shledány důvodnými.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žaloby důvodnými, a proto je podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobci, kteří neměli ve věci úspěch, nemají vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto krajský soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 29. srpna 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová