



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce: **P.V.**, zastoupeného Mgr. Bc. Jiřím Blechou, daňovým poradcem, se sídlem nám. Přátelství 112, Habartov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 2. 2011, č. j. 809/11-1100-401062,**

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. 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:

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“)], kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Sokolově (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr ze dne 24. 11. 2008, č. j. 125318/08/155911/1400, tak, že dodatečně stanovený základ daně byl změněn z částky 1 752 925 Kč na částku 1 638 925 Kč, dodatečně vyměřená daň byla změněna z částky 539 668 Kč na částku 503 188 Kč a výše sděleného penále byla změněna z částky 107 933 Kč na částku 100 637 Kč.

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě předně namítl prekluzi práva vyměřit daň. V této souvislosti uvedl, že u něj byla v roce 2007 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob, přičemž rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo žalobci doručeno dne 2. 3. 2011. Žalobce se domníval, že úkony učiněné v odvolacím řízení nepřerušily běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Pokud se jednalo o částku 475 583,50 Kč, kterou žalobce v hotovosti uhradil dne 25. 9. 2006 dodavateli IKAREAL spol. s r.o., se sídlem Vinohradská 1899/112, Praha 3 (dále jen „společnost IKAREAL“) za fakturu č. 286/9, žalobce se neztotožnil s vyloučením této částky z daňově uznatelných výdajů. Upozornil, že správce daně ohledně této platby vydal pod č. j. 6944/07/155910/3143 pravomocné rozhodnutí o uložení pokuty ve výši 10 000 Kč, kterou žalobce respektoval a zaplatil. Žalobce nesouhlasil s výkladem žalovaného obsaženým na str. 7 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že rozhodnutí o uložení pokuty dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“), nemá žádný vliv na pozdější neuznání předmětného výdaje jako výdaje prokazatelně vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť v rámci řízení o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti správce daně nezkontroluje, zda se v případě deklarované platby jedná o výdaj daňově uznatelný ve smyslu zákona o daních z příjmů. Žalobce se domníval, že žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání žalobce a zásadu *in dubio mitius*. V rozhodnutí o pokutě byla uvedena konkrétní společnost, které bylo hrazeno, za co bylo hrazeno i částka, za kterou byla žalobci pokuta uložena. Dle názoru žalobce tak došlo ke dvojímu potrestání žalobce a ke dvojímu zdanění téže částky ve dvou různých řízeních. Jednak byla žalobci v samostatném řízení uložena pokuta, jednak byla předmětná částka vyloučena ze základu žalobce, což mělo za následek vyšší zdanění příjmů. Žalovaný tak měl v napadeném rozhodnutí minimálně zhodnotit, proč na straně jedné správní orgán deklaroval, že se platba uskutečnila, a za to uložil pokutu, a na straně druhé vyslovil, že tato platba nebyla výdajem na dosažení a udržení příjmů a v neprospěch žalobce ji z daňově uznatelných výdajů vyloučil. Správní orgán tedy měl buď rozhodnutí o pokutě zrušit v rámci mimořádných opravných prostředků, nebo měl předmětnou částku ponechat v daňově uznatelných výdajích (zejména pokud mimořádné opravné prostředky již nešly uplatnit).

Žalovaný se pak v této souvislosti v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal ani s institutem veřejné listiny, mezi které patří i listiny vydané státními orgány v mezích jejich pravomoci. Žalobce se domníval, že pokud správce daně vyvracel pravdivost věcného obsahu veřejné listiny, kterou sám vydal (zde rozhodnutí o uložení pokuty), bylo na něm, aby precizně navrhl a provedl důkazy, které by pravdivost obsahu takovéto listiny vyvrátily a prokázaly opak. Žalovaný však vykonané práce ani zaplacení částky 475 583,50 Kč nezpochybnil, přestože žalobce mohl uvedenou částku těžko zaplatit za něco jiného než za práce v té době prováděné. Příjmům, které žalobce uvedl ve svém daňovém přiznání za

stavební práce, odpovídaly daleko vyšší výdaje než částka 475 583,50 Kč od subdodavatele, žalobce přitom vlastní zaměstnance neměl, a tedy na práce musel najmout subdodavatele. Dle názoru žalobce bylo v řízení prokázáno, že práce byly provedeny, cena za práce vyšla z výběrového řízení a jednalo se o cenu obvyklou. Výše subdodávek odpovídala rentabilitě zakázky a stavební práce byly sledovány i z toho důvodu, že na zemědělské stavby byly poskytnuty dotace. Neuznání částky 475 583,50 Kč do daňových výdajů tak odporuje zásadám formální logiky při provádění dokazování.

Žalobce dále poukázal na procesní pochybení, kterých se měl dle jeho názoru dopustit správce daně a která mohla mít vliv na výsledek daňové kontroly a zákonnost vydaných rozhodnutí. Žalobce předně uvedl, že do ukončení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ani do vydání dodatečného platebního výměru nebylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalobce se v této souvislosti neztotožnil s posouzením žalovaného, který tento postup nepokládal za nezákonný, ale pouze za „nestandardní“, a dále uvedl, že předmětná skutečnost neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Dle názoru žalobce by se však v takovém případě žalovaný musel zabývat jednotlivými písemnostmi, do kterých žalobci nebylo umožněno nahlížet, a svůj závěr řádně odůvodnit. Pokud žalovaný hodnotil zákonnost rozhodnutí o odvolání namísto správce daně, porušil tím zásadu dvojinstančnosti řízení a navíc hodnocení provedl nedůsledně, neboť listiny hodnotil obecně jako jeden celek, ačkoli žalobce v doplnění odvolání uvedl konkrétní písemnosti, které byly při nahlížení do spisu dne 20. 10. 2008 označeny jako neveřejné. Další procesní pochybení spočívalo dle názoru žalobce v nepřipuštění daňového poradce Ing. Ladislava Kubici na ústní jednání, k čemuž žalovaný na str. 9 a 23 odůvodnění rozhodnutí poznamenal, že vyloučení Ing. Kubici z ústního jednání dne 21. 10. 2008 sice nelze pokládat za oprávněné, avšak daňový subjekt (žalobce) měl protokol o ústním jednání (a tedy i vyjádření správce daně k jeho námitkám) z toho dne k dispozici a toto mohl poskytnout další osobě, jejíž právní pomoc požadoval. Žalobce se domníval, že neoprávněným vyloučením Ing. Kubici z jednání došlo k porušení jeho práva na právní pomoc, přičemž tento stav nebylo možno ospravedlnit argumentací žalovaného, že po tomto jednání mohly být materiály osobě, která měla právní pomoc poskytnout, dodatečně předány. Dle žalobce se jednalo o právní pomoc v určitém místě a čase, která byla správním orgánem znemožněna, a tedy došlo k hrubému porušení práv žalobce zaručených čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce namítl také porušení zásady zákonnosti a volného hodnocení důkazů dle § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s tím, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s důkazní povinností správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce upozornil na pasáž odůvodnění žalovaného na str. 14, kde žalovaný uvedl, že pokud by bylo v daňovém řízení prokázáno, že jménem společností uvedených na dokladech evidovaných žalobcem jednala neoprávněná osoba, avšak současně by bylo prokázáno skutečné provedení prací touto osobou a rovněž provedení úhrad za provedené práce, pak by se jednalo o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce připomněl, že z úředně ověřeného čestného prohlášení A.S. vyplynulo, že tento pro žalobce v daném zdaňovacím období práce prováděl a že za ně dostal zaplacen. K tomu se žalovaný na str. 14 -15 odůvodnění rozhodnutí vyjádřil tak, že uvedené čestné prohlášení je v rozporu s předchozí svědeckou výpovědí A.S. provedenou dne 24. 9. 2008, a pro správné

stanovení daňové povinnosti tedy bylo nutno zjistit a ověřit, zda A.S. skutečně pro žalobce předmětné práce provedl a v jaké výši mu žalobce za tyto práce zaplatil. Na str. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný konstatoval, že ačkoli se správci daně (a následně ani žalovanému) opětovně nepodařilo provést svědeckou výpověď A.S., neznamená to, že byla nebo nebyla důkazní hodnota prohlášení pana A.S. vyvrácena.

V celém odůvodnění napadeného rozhodnutí však již žalobce podrobněji nerozvedl, jakým způsobem se on vypořádal se svou důkazní situací, ale zaměřil se na důkazní povinnost žalobce. Dle názoru žalobce však žalovaný byl povinen prokázat důvodné pochybnosti ohledně všech důkazních prostředků, které daňový subjekt v řízení předložil. Nepostačovaly tedy pochybnosti jakékoli, ale pouze pochybnosti důvodné, které by věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvrátily. Žalovaný tak v rámci dokazování neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, zejména při neuznání částek 399 762 Kč, 475 583,50 Kč a 414 865,50 Kč (*pozn.: správně má být uvedeno 414 869,50 Kč*) jako daňově uznatelných výdajů, a to vzhledem k chybnému zhodnocení všech důkazních prostředků, především pak čestného prohlášení dodavatele A.S., rozhodnutí o udělení pokuty ve výši 10 000 (č. j. 6944/07/155910/3143), znaleckého posudku, účetních dokladů a výsledků svědků. Z provedeného dokazování vyplynulo, že A.S. jednal za dodavatele uvedeného na fakturách (byť neoprávněně), a žalobce s ním jako se zástupcem v dobré víře jednal. Z jeho čestného prohlášení bylo dle názoru žalobce patrné, že A.S. prováděl pro žalobce v roce 2006 práce, kdy se jednalo o stavební a bourací práce na statku v Šindelové, na farmě v Lobzech a v Kraslicích; za tyto práce dostal osobně a v hotovosti zaplacen; za žádné jiné společnosti pan S. při provádění prací nevystupoval a žádné jiné neuváděl; smyslem a účelem jeho pobytu v dané oblasti v roce 2006 bylo jednoznačně provádění stavebních a bouracích prací pro žalobce. Dle žalobce tedy A.S. v předmětném čestném prohlášení sdělil kdy, kde i pro koho práce prováděl a že je prováděl za úplatu. Žalovaný tedy měl dospět k závěru, že minimálně částky ve výši 399 762 Kč, 475 583,50 Kč a 414 865,50 Kč (*pozn.: správně má být uvedeno 414 869,50 Kč*) byly panu S. žalobcem za provedené práce vyplaceny a že souvisely s příjmy, které žalobce řádně přiznal v daňovém přiznání. Žalobce upozornil, že v případě předložení čestného prohlášení je nutno rozlišovat, kdo jej činí. Činí-li čestné prohlášení osoba odlišná od daňového subjektu, je nutno k takovému prohlášení přistupovat jako ke kterémukoli jinému důkaznímu prostředku předloženému v daňovém řízení, a ten tedy buď osvědčit jako důkaz, nebo jej dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátit, když daňové břemeno leží na správci daně. V této souvislosti žalobce odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudky ve věcech sp. zn. 5 Afs 74/2009, sp. zn. 2 Afs 39/2006 a sp. zn. 5 Afs 158/2005. Žalobce tak měl za to, že své důkazní břemeno unesl a že to byl naopak žalovaný, kdo důkazní břemeno ohledně svých pochybností neunesl, neboť tyto ve skutečnosti nenebyly takové míry intenzity a důvodnosti, aby věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost vedení evidence tvrzené žalobcem zcela vyvrátily.

Závěrem pak žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu odmítnutí navrženého důkazního prostředku – dalšího znaleckého posudku, který si chtěl žalobce opatřit sám, na své náklady. Žalovaný to však pokládal za nadbytečné, neboť v rámci doplnění odvolacího řízení k návrhu žalobce ustanovil za účelem prokázání skutečnosti, zda A.S. vystavoval pro daňový subjekt předmětné účetní doklady, znalce v oboru písmoznalectví,

který ve věci podal znalecký posudek, jehož závěry a vliv na výsledek odvolacího řízení žalovaný vyhodnotil. Žalobce provedení dalšího posudku jiným znalcem za nadbytečné nepokládal, neboť výsledek předchozího znaleckého posouzení nebyl jednoznačný.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v daném případě nedošlo k prekluzi práva doměřit daň, neboť v průběhu odvolacího řízení byly na návrh žalobce provedeny zcela nové úkony ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které měly za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty a započetí běhu lhůty nové. Pokud jde o neuznání výdaje ve výši 475 583,50 Kč v návaznosti na uloženou pokutu za nesplnění povinnosti provést platbu bezhotovostně, nedošlo dle názoru žalovaného k porušení zásady legitimního očekávání, ani nelze hovořit o dvojím zdanění, neboť z rozhodnutí o uložení pokuty za neprovedení platby deklarované daňovým subjektem bezhotovostně nelze dovozovat oprávněnost uplatnění výdaje jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokuta za neprovedení platby bezhotovostně nemá nic společného se stanovením daňové povinnosti, resp. uznáním či neuznáním výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, a vzhledem k tomu se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že správce daně měl buď rozhodnutí o pokutě zrušit, nebo tuto částku ponechat v daňově uznatelných výdajích. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že se nevypořádal s institutem veřejné listiny. V této souvislosti žalovaný zopakoval, proč předmětný výdaj nebylo možno uplatnit jako výdaj daňový, tj. že rozhodnutí o uložení pokuty oprávněnost uplatnění tohoto výdaje nedeclaruje, přičemž ani žalovaný samotné uskutečnění uvedené platby nezpochybňoval. Z hlediska oprávněnosti uplatnění výdajů bylo dle žalovaného nutno prokázat, že deklarované práce byly provedeny, kým byly provedeny a že za tyto práce bylo osobě, která je provedla, případně zprostředkovala, zapláceno. Důkazní povinnost ohledně těchto skutečností ležela na daňovém subjektu. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl, jak bylo podrobně zdůvodněno v napadeném rozhodnutí, a proto deklarované výdaje nebylo možno zahrnout do výdajů daňově uznatelných, přestože práce jako takové byly na stavbách provedeny.

Za důvodnou žalovaný nepokládal ani námitku spočívající v procesním pochybení, kdy správce daně nerozhodl o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalovaný se domníval, že i přes tuto skutečnost nedošlo k porušení práv žalobce, neboť žalobce měl i po rozhodnutí o odvolání nadále možnost do spisového materiálu nahlížet, navrhopvat a předkládat nové důkazní prostředky a doplňovat odvolání, což také činil. Žalobce tak byl v průběhu daňového řízení seznámen se všemi důkazními prostředky, které žalovaný vyhodnotil, přičemž se zabýval také písemnostmi, do kterých žalobci původně nebylo umožněno nahlížet. Dospěl přitom k závěru, že se nejednalo o písemnosti, které by byly v rámci daňové kontroly použity jako důkaz nebo které by měly jakýkoli vliv na stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. Konkrétní vliv předmětných písemností na určení daňové povinnosti za rok 2006 ostatně neuvedl ani žalobce. Žalovaný proto uvedenou

skutečnost nepokládal za takovou procesní vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru, neboť žalobce byl seznámen s veškerými důkazy, které vedly ke stanovení daňové povinnosti, jakož i s jejich hodnocením. Z týchž důvodů se žalovaný neztotožnil ani s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti.

Rovněž v případě námítky týkající se nepřipuštění druhého daňového poradce Ing. Kubici v daňovém řízení žalovaný setrval na svém stanovisku obsaženém v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Přestože žalovaný nepokládal vyloučení Ing. Kubici z ústního jednání dne 21. 10. 2008 za oprávněné, žalobce měl protokol o ústním jednání z toho dne (a tedy i vyjádření správce daně k uplatněným námitkám) k dispozici a mohl jej poskytnout další osobě, jejíž právní pomoc potřeboval. Žalobce mohl v průběhu řízení (včetně řízení odvolacího) navrhnout a dokládat další důkazní prostředky, co také činil, a žalovaný proto vyloučení Ing. Kubici nepokládal za procesní pochybení takového rázu, které by mohlo mít za následek nezákonnost provedené daňové kontroly a a na jejím základě vydaného dodatečného platebního výměru.

Namítal-li žalobce porušení zásady zákonnosti a volného hodnocení důkazů, kdy se žalovaný především nedostatečně vypořádal s důkazní povinností správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (resp. dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), ani s touto námitkou se žalovaný neztotožnil. Uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly dokládal jím uplatněné výdaje doklady, na kterých byly jako dodavatelé uvedeny společnosti IKAREAL a RASKAL. Správce daně však na základě dožádání u místně příslušných správců daně zjistil, že tyto společnosti pro žalobce deklarované práce neprovedly a předmětné doklady nevystavily. Správce daně tak ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, a důkazní povinnost tedy ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků přešla na žalobce. Dle žalovaného byly v předcházejícím řízení a žalobou napadeném rozhodnutí podrobně vyhodnoceny veškeré provedené důkazy, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Jak je dle žalovaného v napadeném rozhodnutí několikrát uvedeno, oprávněnost uplatněných výdajů neprokázaly ani uskutečněné svědecké výpovědi, z nichž některé jsou nevěrohodné, ani vydané rozhodnutí o pokutě. Pan S. v rámci své svědecké výpovědi zcela popřel provádění prací pro žalobce, jakož i vystavení předložených dokladů, a ani jeho následné čestné prohlášení neprokázalo, jaké konkrétní práce pro žalobce prováděl a kolik mu za provedené práce bylo žalobcem zapláceno. K samotnému prohlášení pana S. pak žalovaný doplnil, že v rozhodnutí řádně odůvodnil, proč prohlášení nepovažoval za důkaz prokazující oprávněnost uplatnění výdajů, a dále nesouhlasil s názorem žalobce, že by obsah a význam tohoto prohlášení jakkoli zlehčoval.

Žalovaný hodnotil také znalecký posudek, který byl k návrhu žalobce zadán znalci v oboru písmoznalectví za účelem prokázání skutečnosti, že A.S. pro žalobce vystavoval předmětné účetní doklady. I když znalec učinil závěr, že A.S. u některých dokladů přichází v úvahu jako možný pisatel podpisů (u některých dokladů znalec učinil jednoznačný závěr, že se nejedná o pravé podpisy pana S.; u některých pak tento závěr učinil s vysokou pravděpodobností), nebylo možno dojít k jednoznačnému závěru, že A.S. sporné doklady skutečně vystavil a podepsal. K námitce neumožnění provedení dalšího znaleckého posudku,

který si chtěl na vlastní náklady opatřit sám žalobce, žalovaný konstatoval, že tento považoval za nadbytečný. Původní znalecký posudek byl podán znalcem v oboru písmoznalectví, tj. osobou oprávněnou takový posudek podat, a proto dle názoru žalovaného nebyl dán důvod pro provedení dalšího posudku ve stejné věci jiným znalcem.

Žalovaný tak uzavřel, že v předcházejícím řízení byly správcem daně i odvolacím orgánem čineny úkony směřující ke správnému stanovení daně, žalobce nebyl na svých právech zkrácen, a proto žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti podané žaloby:

U žalobce bylo provedeno vytykácí řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006, v rámci kterého bylo zjištěno, že žalobce uhradil v hotovosti dne 25. 9. 2006 za fakturu č. 286/9 dodavateli IKAREAL částku ve výši 475 583,50 Kč. Za nesplnění povinnosti provést předmětnou platbu bezhotovostně, jak vyplývá ze zákona o omezení plateb v hotovosti, byla žalobci rozhodnutím správce daně ze dne 25. 1. 2007, č. j. 6944/07/155910/3143, uložena pokuta ve výši 10 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že podle zákona o omezení plateb v hotovosti je pokuta ukládána nejen poskytovateli, ale také příjemci platby, kterým byla společnost IKAREAL, provedl dožádaný místně příslušný finanční úřad u této společnosti místní šetření. V rámci místního šetření správce daně v účetnictví společnosti IKAREAL zjistil, že pro žalobce nikdy žádné práce neprovedla. Jmenovaná společnost mj. poukázala na skutečnost, že práce realizuje toliko v Praze a ve Středočeském kraji, používá jiný formulář pro faktury, pokladní doklady i jiné razítko, číselná řada faktur je odlišná a nesouhlasí ani podpisy oprávněných osob.

U žalobce byla proto následně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty i kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006. V průběhu daňové kontroly na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006 správce daně zjistil, že žalobce jako daňový subjekt uplatnil v daňových výdajích mj. částky z faktur vystavených společnostmi IKAREAL a RASKAL za provedené stavební práce, konkrétně částku ve výši 414 869,50 Kč za provedené přípravné práce k demolici akce Kraslice (faktura č. 15024 dodavatele RASKAL vystavená dne 16. 11. 2006), částku ve výši 399 762 Kč za přípravné stavební práce a zařízení staveniště v Kraslicích (faktura č. 684 dodavatele IKAREAL vystavená dne 23. 8. 2006) a částku ve výši 475 583,50 Kč za zednické a betonářské práce při opravě farmy Lobzy (faktura č. 286/9 dodavatele IKAREAL vystavená dne 25. 9. 2006).

Jak již bylo uvedeno výše, dožádáním u místně příslušných správců daně uvedených společností správce daně zjistil, že tyto společnosti pro daňový subjekt předmětné práce neprovedly a doklady nevystavily, osoba žalobce jim není známa, nesouhlasí číselná řada faktur, nesouhlasí razítko ani formuláře faktur a pokladních dokladů, faktury nebyly vydány v užívaném programu; faktury vystavuje pověřená osoba s odlišným podpisem, nejedná se ani

o podpisy jednatelů společnosti ani jiných osob ve společnosti pracujících; zakázky tohoto typu nebyly provedeny.

S ohledem na takto učiněná zjištění správce daně žalobce vyzval (výzvou ze dne 27. 9. 2007, č. j. 103068/07/155930/2508), aby prokázal, že práce uvedené na fakturách od společností IKAREAL a RASKAL byly těmito dodavateli skutečně provedeny a rovněž těmito dodavateli uhrazeny. Ve výzvě byl žalobce zároveň seznámen se shora uvedenými zjištěními od dožádaných správců daně.

K návrhu žalobce, kterým tento reagoval na výzvu správce daně, byli dne 17. 10. 2007 vyslechnuti svědci J.D. a Ing. M.P. J.D. se ve své výpovědi (viz protokol ze dne 17. 10. 2007, č. j. 106785/07/155931/1029) vyjádřil k pracím na farmě Lobzy, kde se původně nacházelo staré nezastřešené krmiště, kdy účelem provádění prací byla stavba krmiště nového, nezastřešeného. Vypověděl, že smlouva na provedení prací byla uzavřena se žalobcem, který dle jeho vědomosti nemá zaměstnance. K samotnému provedení prací svědek uvedl, že stavební deník není, pouze předávací protokol. Na stavbě pracovalo asi 20 lidí, které svědek neznal (hodně lidí se tam střídalo), ani se o to nezajímal. Práce byly prováděny v období červenec až prosinec 2007. Dále vypověděl, že nebyl přítomen osobnímu jednání se subdodavatelem žalobce, ani nebyl u předávání peněz, faktur či jiných dokladů. Ve své další výpovědi ze dne 14. 2. 2008 (viz protokol č. j. 20926/08/155930/3136) pak J.D. uvedl, že žalobce mu představil pana A.S., jehož lidé budou na farmě pracovat a kterého si od té doby zapamatoval. Dále jmenovaný svědek vypověděl, že byl přítomen u toho, když žalobce vyplácel peníze panu S. za provedené práce na farmě v jeho vlastnictví. Dle jeho tvrzení proběhlo první předání peněz na nádvoří farmy vedle staveniště. A.S. přivezl fakturu, žalobce předal peníze a svědek předpokládal, že si oba předali také pokladní doklady. Svědek viděl částku na faktuře, měl za to, že se jednalo o částku kolem 300 000 Kč. Svědek si nepamatoval, kdy k tomuto došlo. Ke druhému předání peněz pak dle jeho výpovědi došlo u spořitelny v Sokolově na velkém parkovišti pro auta. Svědek šel do spořitelny, když náhodou na parkovišti potkal žalobce a jeho syna, dále byl přítomen i pan S. Svědek hovořil se synem J.V. a žalobce během toho vyplácel A.S. (téhož člověka, který byl na farmě). Svědek byl přesvědčen, že se jednalo o úhradu dvou faktur, neboť pan S. přepočítával dvě částky. Domníval se, že se jednalo o částku cca 250 000 Kč za každou fakturu, možná více, došlo i k předání dalších dokladů. Kterého data k předání peněz došlo, svědek nevěděl, stejně jako skutečnost, za jakou společnost pan S. vystupoval. Dále doplnil, že A.S. se na stavbě moc nevyskytoval, jeho lidé tam jezdili starou škodovkou, pak se „žiguli“, jednalo se o Slováky a Ukrajince.

Ing. M.P., který se vyjadřoval k pracím, které měly být realizovány v Kraslicích v areálu společnosti Kornet, ve své výpovědi dne 17. 10. 2007 (viz protokol č. j. 106913/07/155931/1029) uvedl, že se žalobcem spolupracuje již delší dobu. Žalobce pro společnost svědka organizuje nejrůznější stavební práce, kterých je hodně, probíhají práce spojené s demolicí, dále s rekonstrukcí budovy A a práce týkající se běžné údržby areálu společnosti KORNET. Svědek dále vypověděl, že nemá představu, čím pracovníci na stavbě pracovali, bylo jich tam hodně a často se střídali, ale nebyli jeho partnerem – tím byl žalobce P.V. K dotazu ohledně přítomnosti svědka při jednání se subdodavatelem či při předávání peněz, Ing. M.P. uvedl, že se žalobcem i s jeho dodavateli jednal ohledně prací (upřesnění dotazů

týkajících se prací), konkrétně však ne. Jednalo se o platbách, ale netýkaly se společnosti svědka.

J.V. (syn žalobce) v rámci své svědecké výpovědi (viz protokol ze dne 14. 2. 2008, č. j. 20865/08/155930/3136) uvedl, že byl otcem kontaktován, neboť ten v záznamech svého diáře zjistil, že v určitých datech měl se synem částečně společný program. Svědek vypověděl, že porovnáním údajů a dat v diářích dospěli s otcem k závěru, že svědek byl 2x přítomen fyzickému předání peněz, kdy v prvním případě se jednalo o předání peněz žalobcem panu A.S. dne 24. 8. 2006 v Kraslicích (v areálu společnosti KORNET) za bourací práce, které A.S. provedl, a dostal za ně zaplacen. Svědek byl dle svého sdělení u tohoto setkání, neboť se společností KORNET spolupracoval – prováděl pro ně zaměřování stávajících objektů. V této souvislosti dále uvedl, že při porovnávání záznamů v diářích si svědek vzpomněl, že byl otcem informován, že se jednalo o částku přibližně 400 000 Kč. Svědek prohlásil, že viděl, jak pan S. hotovost od otce (žalobce) přebírá. Ve druhém případě pak byl svědek přítomen předání peněz dne 12. 10. 2006, které dle vyjádření svědka proběhlo na parkovišti v Sokolově mezi Komerční bankou a Českou spořitelnou v dopoledních hodinách. Při setkání byl dle výpovědi svědka náhodně přítomen i J.D. Svědek opět viděl, jak otec (žalobce) A.S. předal finanční hotovost, přičemž mu bylo z otcem poskytnutých informací známo, že pan S. zastupuje společnosti IKAREAL a RASKAL a že v daném případě proběhla platba dvou faktur za cca 600 000 Kč vystavených těmito dvěma společnostmi. Svědek uvedl, že A.S. otci při předání peněz podepsal příjmové doklady, vlastního jednání otce s panem S. ohledně zadávání práce však svědek nikdy přítomen nebyl, pouze viděl, jak S. lidé (což věděl od otce) dokončují práce v Kraslicích v den předání peněz. Svědek fyzicky viděl pouze dvě faktury předané otci, u kterých četl text. Zapamatoval si je, neboť mu bylo divné, že faktury ode dvou společností předává jeden člověk. Závěrem svědek popsal vzhled pana S. a doplnil, že u jiných případů bohužel nebyl. K dotazům správce daně svědek vypověděl, že se na jednání připravil, a z tohoto důvodu si tedy přesně pamatuje data předání peněz. Následně popsal také způsob jejich předání.

Z výsledku svědkyně N.K. (protokol ze dne 24. 4. 2008, č. j. 61868/08/155930/2508) vyplynulo, že se žalobcem začala spolupracovat počátkem podzimu roku 2006; k dotazu správce daně nevěděla, na základě jaké smlouvy pro žalobce pracovala. Pokud svědkyně měla zajištěno hlídání dítěte, jezdila se žalobcem po stavbách, kde byla seznamována s investory a s rozsahem prováděných prací. Svědkyně uvedla, že ve dvou případech (konkrétně dne 16. 11. a dne 15. 12.) byla přítomna předání peněz žalobcem A.S. v Kraslicích. Skutečnost, že se jednalo o pana S., se svědkyně dozvěděla od žalobce, který ho také takto oslovoval. V obou případech byla svědkyně žalobcem požádána, aby z auta přinesla obálku (v prvním případě, kdy do obálky nahlédla, se jednalo o finanční obnos cca 300 000 Kč, ve druhém případě se jednalo o obálku obdobně obsáhlou); v obou případech byla také svědkem podpisu pokladních dokladů A.S., jiné doklady neviděla. Dle výpovědi svědkyně se ze situace, kterou pozorovala na stavbě, dalo usoudit, že přítomní dělníci se řídí pokyny pana S. Svědkyně nevěděla, jménem jaké společnosti A.S. vystupoval. Vybavila si, že se žalobcem hovořila o tom, že pan S. dělal také pro pana D. na farmě Lobzy.

Žalobce dále v průběhu řízení předložil jako důkazní prostředky dokumentaci akcí „Kraslice Kornet“ a „Lobzy“, která v obou případech obsahovala objednávky bouracích

a stavebních prací vyhotovených žalobcem, smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a společností KORNET a mezi žalobcem a J.D., dále zápisy o předání staveb, vystavené faktury na subdodávky, pokladní doklady o provedených úhradách a soupisy faktur; v případě akce „Kraslice Kornet“ také rozhodnutí stavebního úřadu o odstranění staveb (objektu 04 – Lisovna, objektu 02 – Správní budova), potvrzení stavebního úřadu o tom, že stavby byly odstraněny a stanovisko vodoprávního úřadu; v případě akce „Lobzy“ také rozhodnutí zadavatele J.D. o přidělení zakázky.

K návrhu žalobce byl v řízení před správcem daně vyslechnut jako svědek také A.S., jehož svědeckou výpověď se vzhledem k dřívější nekontaktnosti podařilo uskutečnit až dne 24. 9. 2008 (viz protokol č. j. 104408/08/155930/2508). A.S. uvedl, že žalobce zná zběžně přes jednoho známého, nemůže uvést přes kterého, nepamatuje si, odkud ho zná, nebo kde se s ním setkal. K dotazům, zda byl někdy obchodním partnerem žalobce a za jaké společnosti byl v roce 2006 oprávněn jednat, vypověděl, že neví, nepamatuje si. Ke společnostem IKAREAL a RASKAL svědek vypověděl, že mu názvy těchto společností nic neříkají, předložené faktury vystavené jménem těchto společností nikdy neviděl, nevystavil je, nejsou mu známy ani fakturované práce. K předloženým písemným objednávkám na práce a potvrzením o převzetí díla uvedl, že ani tyto nikdy neviděl, podpis není jeho. Svědek potvrdil, že pro žalobce žádné práce neprováděl. K dotazu zástupce žalobce, který svědkovi předestřel, že v průběhu daňové kontroly z výpovědí některých svědků vyplynulo, že jej viděli organizovat stavební práce (konkrétně např. bourací práce v areálu společnosti Kornet v Kraslicích) a přebírat peníze od žalobce (kdy se mělo dle výpovědí svědků jednat o částku cca 400 000 Kč), svědek uvedl, že v životě v Kraslicích nebyl, žádné peníze nepřevzal, a pokud někdo něco takového tvrdí, pak lže.

Téhož dne, tj. 24. 9. 2008, byl opakovaně vyslechnut také J.V., syn žalobce (viz protokol č. j. 107066/08/155930/2508), který potvrdil, že v osobě opouštějící předchozí jednání poznal A.S., jehož viděl za okolností, o nichž vypovídal při prvním výslechu.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně vydal dne 24. 11. 2008 dodatečný platební výměr č. j. 125318/08/155911/1400, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů ve výši 539 668 Kč a sděleno penále ve výši 107 933 Kč. Správce daně nezpochybnil, že žalobce mohl realizovat své zakázky prostřednictvím subdodavatelů a že určité práce byly jistě provedeny, žalobci se však mj. nepodařilo prokázat, že by tyto práce provedly společnosti IKAREAL a RASKAL, jak bylo deklarováno na předložených dokladech, ani že by je provedl A.S., jak žalobce v průběhu řízení tvrdil.

Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, v němž (včetně jeho doplnění) uplatnil shodné námitky jako v podané žalobě. Žalovaný na základě podaného odvolání změnil napadený dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 28. 2. 2011, č. j. 809/11-1100-401062, tak že změnil výši doměřené daně z příjmů z částky 539 668 Kč na částku 503 188 Kč; a výši sděleného penále z dodatečně vyměřené daně z částky 107 933 Kč na částku 100 637 Kč.

K odvolání (resp. jeho doplnění) žalobce předložil písemné prohlášení A.S., v němž tento prohlašuje, že „v roce 2006 pro firmu P.V. prováděl stavební práce na statku

v Šindelové, na farmě v Lobzech a bourací práce v Kraslicích. Za tyto práce jsem osobně v hotovosti dostal zapláceno“. Prohlášení obsahuje úředně ověřený podpis A.S., ověření provedl dne 22. 1. 2009 Městský úřad Sokolov, odbor evidencí a správních agend.

Opakovanou svědeckou výpověď A.S. se v odvolacím řízení nepodařilo provést, a to ani prostřednictvím opakovaného předvolávání, žádosti o předvedení Policií České republiky, či prostřednictvím předvolání dcer svědka (T.H. a A.S.) za účelem opatření jejich svědeckých výpovědí ohledně místa pobytu A.S. S ohledem na tuto skutečnost proto žalobce navrhl prostřednictvím výpovědí očitých svědků předchozí tvrzení A.S. vyvrátit. Jako svědky žalobce navrhl znovu vyslechnout J.D. a Ing. M.P.

Dokazování v odvolacím řízení bylo tedy k návrhu žalobce doplněno o výpověď J.D. (viz protokol ze dne 10. 8. 2009, č. j. 89895/09/155930403467), který ve své výpovědi zopakoval, že A.S. (představený mu žalobcem) měl na farmě, kde se stavělo zastřešené krmiště, svoje lidi. Dále doplnil, že pan S. vystupoval jménem společnosti IKAREAL a že byl osobně přítomen u předávání stavby, a tedy je přesvědčen, že podpisy obsažené na předložené objednávce a zápisu o předání díla jsou podpisem A.S. K samotnému předání peněz svědek zopakoval, že se účastnil dvojího předání peněz – jednou na farmě a podruhé u spořitelny. V obou případech A.S. předával faktury a převzetí peněz podepisoval (v prvním případě se jednalo o částku cca 300 000 Kč, ve druhém asi 250 000 Kč, částky dle výpovědi svědka padly slovně).

Ing. M.P. ve své výpovědi (viz protokol ze dne 10. 8. 2009, č. j. 89897/09/155930403467) uvedl, že ve společnosti Kornet probíhaly rozsáhlé práce související s demolicemi, které dodavatelsky prováděl žalobce, přičemž si musel firmy najímat. Osoby, které na stavbě pracovaly, nebyli zaměstnanci žalobce, ale někoho jiného. Svědek potvrdil, že byl přítomen jednání žalobce s jeho dodavateli, konkrétně si pamatoval pana Divíše na elektriky, pana S., s nímž žalobce jednal ohledně přípravných prací, samotné bourací práce prováděla společnost PH KOVO Cheb (pan P.), P.S. a mnoho dalších. Svědek se domníval, že mezi firmami padlo i jméno společnosti RASKAL, s níž má svědek spojení osobu pana S., kterého popsal. K přítomnosti svědka při jednání žalobce s A.S. vypověděl, že pokud byl na začátku přítomen jednání a zjistil, že se řešená záležitost týká těch dvou, odešel, neboť ho jejich problémy nezajímaly a nechtěl se do nich nechat vtáhnout.

Správce daně (jemuž byla věc vrácena k doplnění řízení) v návaznosti na dosavadní zjištění a na skutečnost, že z písemného prohlášení A.S. nevyplývalo, jaké práce, v jakém rozsahu a v jakém období pro žalobce prováděl, ani jaké částky a kdy měly být žalobcem A.S. vyplaceny, žalobce výzvou ze dne 26. 8. 2009, č. j. 92924/09/155930400144, vyzval, aby jakýmkoli důkazními prostředky prokázal pravdivost učiněných tvrzení pana S., tj. které konkrétní práce provedl a v jakém rozsahu, jaké konkrétní částky byly panu S. vyplaceny, když z předložených dokladů nevyplývalo, že by byl jejich příjemcem; v opačném případě pak byl žalobce vyzván, aby prokázal, že práce skutečně provedly společnosti IKAREAL a RASKAL a že jim byly peníze vyplaceny, jak bylo deklarováno předloženými doklady a daňovou evidencí.

Na uvedenou výzvu žalobce reagoval sdělením ze dne 19. 10. 2009, že se mu předmětná výzva jeví nadbytečná a účelová s cílem přenést důkazní břemeno na žalobce. Dále doplnil, že má za to, že ve věci jsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, neboť žalobce v současné době není schopen reagovat na požadavek správce daně dle uvedené výzvy, kdy hlavní důkazní prostředky již byly v průběhu řízení předloženy.

Po doplnění řízení byl spisový materiál vrácen zpět odvolacímu orgánu, který na základě návrhu žalobce ustanovil rozhodnutím ze dne 21. 10. 2010, č. j. 8181/10-1100-401062, znalce v oboru písmoznalectví, Mgr. Ninu Trojanovou, za účelem zpracování znaleckého posudku k ověření pravosti podpisů A.S. na relevantních účetních dokladech a k prokázání skutečnosti, že A.S. tyto účetní doklady pro žalobce vystavoval. Ze znaleckého posudku vyplynulo, že v případě všech podpisů A.S. se nejedná o jeho pravé spontánní a běžně užívané podpisy, kdy v případě podpisu na pokladních dokladech č. 1016 a č. 1017 ze dne 12. 10. 2006 znalec učinil závěr, že se jedná o padělky, v případě podpisu na dokladu ze dne 15. 12. 2006 se velmi pravděpodobně jedná o padělek a v případě zbývajících podpisů byl učiněn závěr, že A.S. pouze přichází v úvahu jako možný pisatel, kdy nebylo možno vyloučit, že podpisy byly vyhotoveny jejich úmyslným komolením.

V odůvodnění následně vydaného rozhodnutí o odvolání se pak odvolací orgán vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce, přičemž i po opakovaném doplnění odvolacího řízení setrval ve shodě se správcem daně na závěru, že žalobci se v průběhu řízení nepodařilo prokázat oprávněnost výdajů původně žalobcem uplatňovaných na základě dokladů, na kterých byly jako dodavatelé uvedeny společnosti IKAREAL a RASKAL, jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odvolací orgán pokládal za nadbytečné provádět v této souvislosti další znalecký posudek jiným znalcem, jak požadoval žalobce; namítaná procesní pochybení správce daně týkající se vyloučení druhého daňového poradce Ing. Kubici jako právní pomoci z jednání dne 21. 10. 2008 a nerozhodnutí o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu odvolací orgán nepokládal za pochybení takové intenzity, která by měla vliv na zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Žalovaný se neztotožnil ani s názorem žalobce, že by se v případě rozhodnutí o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti a vydaného dodatečného platebního výměru jednalo o rozhodnutí vzájemně si odporující a popírající zásadu legitimního očekávání. Z rozhodnutí o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti nebylo možno dovodit, že by se v případě takto deklarované platby zároveň jednalo o výdaj vynaložený ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce 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 žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního

orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Krajský soud se nejprve zabýval vznesenou námitkou prekluze práva doměřit daň, kdy žalobce v podané žalobě poukazoval na skutečnost, že úkony, které správní orgány činily v průběhu odvolacího řízení, nepřerušily běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by krajský soud shledal, že k dodatečnému vyměření daně došlo až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jednalo by se o vadu natolik závažnou, pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno.

Krajský soud tedy byl povinen zkoumat, zda úkony žalovaného (případně správce daně, jemuž může být provedení těchto úkonů uloženo dle § 50 odst. 3, věty čtvrté, zákona o správě daní a poplatků) provedené v odvolacím řízení měly za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že žalobci byla daň doměřena v zákonné lhůtě, tj. před jejím marným uplynutím, neboť úkony, které správní orgány učinily v průběhu doplňování odvolacího řízení, je možno hodnotit jako úkony odpovídající ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Konkrétně se v posuzovaném případě jednalo např. o úkon dožádání místně příslušného správce daně na provedení výslechů osob (dcer Alexandra Susky) za účelem zjištění pobytu A.S., jehož opakovaný výslech žalobce v odvolacím řízení požadoval, jakož i o provedení výslechu jedné z dcer (T.H.), o kterém byl zástupce žalobce dne 5. 11. 2010 písemností č. j. 43473/10/129930402921 vyrozuměn a jehož se také dne 22. 11. 2010 (viz protokol č. j. 44906/10/129930402921) zúčastnil. Zcela novým úkonem, který dosud nebyl v daňovém řízení proveden, bylo také ustanovení znalce v oboru písmoznalectví za účelem zpracování znaleckého posudku ohledně pravosti podpisů A.S. na dokladech předložených žalobcem v průběhu řízení (ke zpracování tohoto posudku došlo taktéž v roce 2010).

Cílem těchto úkonů přitom bylo zjistit rozhodné skutečnosti pro posouzení správnosti předchozího dodatečného vyměření daně, kdy správní orgány zejména reagovaly na podané odvolání žalobce, k němuž žalobce připojil písemné vyjádření A.S. zpochybňující jeho předchozí svědeckou výpověď. Sám žalobce v odvolacím řízení učinil předmětné důkazní návrhy na provedení opakovaných svědeckých výpovědí, jakož i na zpracování znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, a správní orgány těmto návrhům v průběhu odvolacího řízení vyhověly. Tyto úkony pak měly za následek, že konec prekluzivní lhůty při aplikaci pravidla „3+0“ nepřípadl s ohledem na počátek jejího běhu odvíjejícího se od zahájení daňové kontroly v roce 2007 (dne 20. 8. 2007) na den 31. 12. 2010, ale až na 31. 12. 2013. Jelikož žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 2. 3. 2011, došlo k pravomocnému vyměření daňové povinnosti v zákonné lhůtě.

Krajský soud pak na tomto místě doplňuje, že při rozhodování o této otázce vycházel také ze závěrů obsažených např. již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2006, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, dostupného na www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že „*úkony správce daně nebo odvolacího orgánu provedené v odvolacím řízení, jejichž cílem je zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně, přerušují běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu*“; ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 -

81, dostupném na www.nssoud.cz, dle kterého „za úkon dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze nepochybně považovat i úkony správce daně, jakož i úkony žalovaného učiněné v rámci odvolacího řízení. Navrhne-li daňový subjekt ve včas podaném odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přivodit“; jakož i ze závěrů obsažených v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaném pod č. 2026/2010 Sb. NSS, jimiž je krajský soud ve své rozhodovací činnosti vázán. S ohledem na shora uvedené důvody, jakož i na citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak krajský soud dospěl k závěru, že úkony, které finanční orgány prováděly v dané věci v průběhu odvolacího řízení, odpovídaly povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností a nebyly činěny výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Takto uplatněná žalobní námitka proto nebyla shledána důvodnou.

Krajský soud poté mohl přistoupit k meritornímu (věcnému) posouzení daného případu, a tedy k řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uplatnění výdajů za stavební a bourací práce jako výdajů daňových ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti krajský soud 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.: potvrzení 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 uskutečnil nebo zboží pořídil. 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).

V projednávané věci žalobce ve vztahu k uplatněným výdajům za provedené stavební a bourací práce primárně plnil svou důkazní povinnost fakturami vystavenými společnostmi IKAREAL a RASKAL, včetně připojených pokladních dokladů o úhradách těchto faktur. U dodavatele IKAREAL se jednalo o faktury:

- č. 684 na částku 399 762 Kč za přípravné stavební práce a zařízení staveniště v Kraslicích;
- č. 286/9 na částku 475 583,50 Kč za zednické a betonářské práce při opravě farmy Lobzy.

U dodavatele RASKAL se jednalo o faktury:

- č. 1016 na částku 295 536,50 Kč za bourací a příprav. stavební práce na farmě v Kraslicích;
- č. 1017 na částku 288 277,50 Kč za stavební práce na farmě Lobzy;
- č. 15024 na částku 414 869,50 Kč za práce na demolici Kraslice;
- č. 430 na částku 205 111 Kč za bourací práce – akce Kraslice.

Již samotná formální stránka předmětných faktur přitom vzbuzovala pochybnosti, neboť u obou společností byl použit shodný formulář faktur i shodný formát razítka, použitá číselná řada nebyla jednotná. Na základě provedeného dožádání u místně příslušných správců daně společností IKAREAL a RASKAL pak správce daně zjistil, že uvedené společnosti tyto faktury nevystavily, nemají je ve svém účetnictví, neboť předmětné zakázky neuskutečnily a ani za ně nepřijaly hotovost; u faktur nesouhlasí číselná řada, formuláře ani razítko; společností není osoba žalobce známa; podpisy uvedené na fakturách a pokladních dokladech nesouhlasí s podpisy oprávněných osob. Na základě těchto skutečností byla proto žalobci doručena výzva, v níž byl seznámen s výše učiněnými zjištěními správce daně a zároveň vyzván, aby prokázal jinými důkazními prostředky, než jsou výše popsané faktury a pokladní doklady, že jmenované společnosti byly dodavatelem deklarovaných prací a že tyto práce byly uvedeny v rozsahu uvedeném na fakturách.

V této souvislosti proto nelze souhlasit s námitkou žalobce, 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, že předmětné výdaje vynaložil způsobem deklarovaným na předmětných listinných dokladech (fakturách a pokladních dokladech), tj. že by stavební práce provedly a faktury vystavily společnosti IKAREAL a RASKAL. Tyto pochybnosti přitom nabyly takové míry intenzity a důvodnosti, že zcela jistě vyvrátily věrohodnost, průkaznost či správnost uvedených dokladů zahrnutých v evidenci žalobce. Žalovaný se pak uvedeným zjištěním věnuje na str. 10 odůvodnění svého rozhodnutí. Ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se tedy důkazní břemeno přeneslo na žalobce, na kterém bylo, aby správci daně, resp. žalovanému, jednoznačně a transparentním způsobem prokázal vynaložení předmětných výdajů, tedy aby uvedl veškeré skutečnosti (a tyto doložil relevantními důkazy), které by v souladu s tím, co žalobce následně v průběhu řízení tvrdil, vytvářely důvěryhodný obraz o jím uskutečněných transakcích.

V průběhu dalšího řízení, zejména s ohledem na obsah provedených svědeckých výpovědí, se však žalobci nepodařilo ani prokázat, že by předmětné bourací a stavební práce byly provedeny společnostmi deklarovanými na dokladech, tj. společnostmi IKAREAL a RASKAL, že by těmito společnostmi byly práce fakturovány a jim uhrazeny, resp. že by jménem uvedených společností byl oprávněn jednat A.S.; avšak ani to, že by tyto práce (jak žalobce tvrdil) provedl A.S., s nímž žalobce provedení prací spojoval.

Jak již bylo uvedeno výše (a bylo tomu tak i v daném případě), i v situaci, kdy je 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 v areálech společnosti Kornet v Kraslicích a farmy Lobzy sice došlo k provedení konkrétních prací (což ovšem finanční orgány nezpochybňovaly). Dále však již neprokázaly, že by tyto práce skutečně provedl A.S., resp. „jeho lidé“. Skutečnost, že svědci ve svých výpovědích shodně uváděli, že byli přítomni úhradám faktur a předáváním peněz mezi žalobcem a A.S., nelze pokládat za důkaz toho, že by A.S. skutečně pro žalobce předmětné práce provedl, ani kdy a v jakém rozsahu se tak stalo. V situaci, kdy žalobcem nebyly o probíhající stavební či demoliční činnosti doloženy řádně vedené stavební deníky ani žádná jiná stavební 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. Předložené listiny (smlouvy o dílo, žalobcem vystavené objednávky prací či rozhodnutí a stanoviska stavebního úřadu) dokládaly toliko existenci smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho odběrateli, včetně toho, co správní orgány nezpochybňovaly, že určité práce byly provedeny. Nepostačovaly však k prokázání skutečného rozsahu provedených prací, kdy a kým byly tyto práce provedeny, ani zda žalobcem vynaložené výdaje tomuto rozsahu odpovídaly.

Krajský soud je v této souvislosti (ve shodě se správními orgány) nucen poukázat také na rozpory vyskytující se zejména ve svědeckých výpovědích J.D., které snižují jejich věrohodnost. Jmenovaný nejprve v rámci své svědecké výpovědi dne 17. 10. 2007 uvedl, že nebyl nikdy přítomen osobního jednání žalobce se subdodavatelem ani u předávání peněz či faktur, následně však již dne 14. 2. 2008 vypověděl, že se dvakrát předáváním peněz účastnil. Rozpory jsou patrné také ve vztahu ke spojení A.S. se společností IKAREAL. V této souvislosti svědek nejprve dne 14. 2. 2008 uvedl, že mu není známo, jménem jaké společnosti A.S. vystupoval, dne 10. 8. 2009 však již vypověděl, že se domnívá, že A.S. jednal jménem společnosti IKAREAL. Pokud jde o výpovědi svědka J.V., snižuje jejich věrohodnost fakt, že jmenovaný je synem žalobce, tedy osobou žalobci blízkou.

Stěžejní však byl v dané věci výsledek samotného A.S., který ve své výpovědi popřel jakoukoli souvislost se společnostmi IKAREAL a RASKAL, i to, že by pro žalobce jakékoli stavební či bourací prováděl, že by vystavoval žalobcem předložené doklady či od něj přebíral jakékoli peníze. Předložil-li následně žalobce spolu s odvoláním písemné prohlášení A.S., v němž tento naopak potvrdil, že pro žalobce v roce 2006 provedl stavební práce na farmě v Lobzech a bourací práce v Kraslicích, kdy za tyto práce dostal osobně v hotovosti zaplacen, je nutno konstatovat, že toto prohlášení je nejen v rozporu s předchozí výpovědí A.S., ale také natolik obecným konstatováním, z něhož není možno dovodit, v jakém rozsahu a kdy A.S. 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.

Ani ze znaleckého posudku v oboru písmoznalectví, který byl k návrhu žalobce v odvolacím řízení zpracován, pak nelze dovodit závěr, že by A.S. v souladu s tvrzením

žalobce a výpověďmi svědků předmětné doklady vystavil. Ustanovený znalec dospěl v případě všech posuzovaných podpisů k závěru, že se nejedná o pravé spontánní a běžně užívané podpisy A.S. V případě podpisů na dokladech č. 1016 a č. 1017 ze dne 12. 10. 2006 znalec učinil závěr, že se jedná o podpisy padělané, v případě podpisu na dokladu ze dne 15. 12. 2006 vyslovil, že se o padělek jedná s vysokou pravděpodobností a v případě zbývajících podpisů uvedl, že A.S. toliko přichází v úvahu jako možný pisatel, kdy nebylo možno vyloučit, že podpisy byly vyhotoveny úmyslným komolením. Ani provedený znalecký posudek tedy jednoznačně neprokázal, kdo předmětné doklady vystavil a převzal částky uvedené na pokladních dokladech.

Pokud žalobce v této souvislosti v žalobě namítal, že žalovaný pochybil, pokud k návrhu žalobce nepřipustil zpracování dalšího znaleckého posudku, který si žalobce chtěl opatřit na vlastní náklady, je krajský soud nucen zopakovat již výše citované závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, že ani existence formálně 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, dle kterých u několika podpisů A.S. přichází v úvahu jako jejich možný pisatel s tím, že nelze vyloučit, že tyto podpisy vznikly záměrným komolením jeho vlastního podpisu, nelze zaměňovat s nesením důkazního břemene žalobce ve vztahu k prokázání skutečností, v jakém rozsahu, kdy konkrétně a kým byly předmětné stavební a bourací práce provedeny. Krajský soud se proto ztotožnil s posouzením žalovaného, který v téže věci pokládal zpracování dalšího znaleckého posudku jiným znalcem v oboru písmoznalectví za nadbytečné, a takto uplatněné žalobní námitce nepřisvědčil.

Krajský soud tak ve shodě se závěry finančních orgánů obou stupňů dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, kdo, kdy a v jakém rozsahu pro něj sporné stavební a bourací práce prováděl, ani to, zda tomuto rozsahu odpovídají žalobcem deklarované výdaje. Krajský soud tak nepřisvědčil námitkám žalobce týkajícím se přenášení důkazního břemene a hodnocení důkazních prostředků; naopak se ztotožnil s posouzením žalovaného, že důkazy provedené v průběhu předcházejícího řízení nepotvrdily tvrzení žalobce, že by pro něj práce provedl A.S., a tedy neprokázaly, že by žalobce předmětné výdaje vynaložil způsobem, který deklaroval, v důsledku čehož je nebylo možno uznat jako výdaje daňové. Z odůvodnění žalovaného je přitom zřejmé, jak správní orgány jednotlivé důkazy hodnotily, přičemž toto hodnocení krajský soud pokládá za provedené v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků i s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu.

Ve vztahu k neuznání výdaje ve výši 475 583,50 Kč, který měl žalobce dne 25. 9. 2006 v hotovosti uhradit dodavateli IKAREAL za fakturu č. 286/9, žalobce v podané žalobě upozornil, že správce daně ohledně této platby vydal pod č. j. 6944/07/155910/3143 pravomocné rozhodnutí o uložení pokuty ve výši 10 000 Kč, kterou žalobce respektoval a zaplatil. Žalobce se v této souvislosti neztotožnil s výkladem žalovaného, který v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že rozhodnutí o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti nemá žádný vliv na pozdější neuznání předmětného výdaje jako výdaje prokazatelně vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle zákona o daních příjmů, neboť v rámci řízení o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti správce daně nezkoumá, zda se v případě deklarované platby jedná o výdaj

daňově uznatelný ve smyslu zákona o daních z příjmů. Žalobce se domníval, že žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání žalobce a zásadu *in dubio mitius*. V rozhodnutí o pokutě byla uvedena konkrétní společnost, které bylo hrazeno, za co bylo hrazeno i částka, za kterou byla žalobci pokuta uložena. Dle názoru žalobce tak došlo ke dvojímu potrestání žalobce a ke dvojímu zdanění téže částky ve dvou různých řízeních. Jednak byla žalobci v samostatném řízení uložena pokuta, jednak byla předmětná částka vyloučena ze základu žalobce, což mělo za následek vyšší zdanění příjmů. Žalovaný tak měl v napadeném rozhodnutí minimálně zhodnotit, proč na straně jedné správní orgán deklaroval, že se platba uskutečnila, a za to uložil pokutu, a na straně druhé vyslovil, že tato platba nebyla výdajem na dosažení a udržení příjmů a v neprospěch žalobce ji z daňově uznatelných výdajů vyloučil. Správní orgán tedy měl buď rozhodnutí o pokutě zrušit v rámci mimořádných opravných prostředků, nebo měl předmětnou částku ponechat v daňově uznatelných výdajích (zejména pokud mimořádné opravné prostředky již nešly uplatnit). S výše uvedeným pak souvisí i námitka žalobce, že se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal ani s institutem veřejné listiny, mezi které se nepochybně řadí i listiny vydané státními orgány v mezích jejich pravomoci. Žalobce se domníval, že pokud správce daně vyvracel pravdivost věcného obsahu veřejné listiny, kterou sám vydal (zde rozhodnutí o uložení pokuty), bylo na něm, aby precizně navrhl a provedl důkazy, které by pravdivost obsahu takovéto listiny vyvrátily a prokázaly opak. Žalovaný však vykonané práce ani zaplacení částky 475 583,50 Kč nezpochybnil, přestože žalobce mohl uvedenou částku těžko zaplatit za něco jiného než za práce v té době prováděné.

K takto uplatněné žalobní námitce krajský soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že Finanční úřad v Sokolově vydal dne 25. 1. 2007 pod č. j. 6944/07/155910/3143, rozhodnutí, kterým žalobci uložil pokutu ve výši 10 000 Kč za to, že žalobce nesplnil povinnost vyplývající mu ze zákona o omezení plateb v hotovosti, a to provést platbu bezhotovostně. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že v rámci vytýkacího řízení provedeného u žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2006 správce daně mj. zjistil, že daňový subjekt uhradil v hotovosti dne 25. 9. 2006 daňový doklad – fakturu č. 286/9 dodavateli: IKAREAL spol. s r.o., DIČ:CZ48539279, Praha 3, Vinohradská 1899/112, ve výši 475 583,50 Kč za provedené zednické, betonářské práce při opravě farmy Lobzy. Došlo tedy k porušení ustanovení § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti, neboť v přepočtu byla poskytnuta platba ve výši 16 710,59 EUR převyšující zákonem stanovený limit 15 000 EUR.

Je tedy zřejmé, že správce daně vycházel při rozhodování o uložení předmětné pokuty ze zjištění, že žalobce v hotovosti uhradil společnosti IKAREAL částku ve výši 475 583,50. V rámci následně zahájené daňové kontroly však bylo vynaložení uvedeného výdaje správcem daně zpochybněno s odůvodněním, že tento výdaj nelze pokládat za výdaj vynaložený ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť se žalobci nepodařilo prokázat, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a kým byly tyto práce v roce 2006 provedeny, a tedy ani spolehlivě určit částky výdajů, které by takto provedeným pracím odpovídaly.

Pokud pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že z rozhodnutí o uložení pokuty nelze dovozovat, že by se v případě takto deklarované platby zároveň jednalo o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nelze této

argumentaci s ohledem na skutkový stav zjištěný v nyní posuzované věci přisvědčit. Krajský soud uvádí, že předestřená argumentace žalovaného by byla případná toliko v situaci, kdy by mezi účastníky řízení nebylo sporné samotné vynaložení výdaje, a spor by se odehrával toliko v rovině jeho daňové uznatelnosti, tj. prokazování jeho souvislosti se zdanitelnými příjmy. O takový případ se však v posuzované věci nejedná. V předcházejícím daňovém řízení finanční orgány dospěly na základě provedené daňové kontroly k závěru, že žalobce vůbec neprokázal, že by deklarovaný výdaj vynaložil, a to ať už ve vztahu ke společnosti IKAREAL či vůči komukoli jinému. Finanční orgány tak zpochybnily samotné vynaložení předmětného výdaje, a tedy již dále nezkoumaly otázku jeho daňové souvislosti se zdanitelnými příjmy. Za této situace tedy nebylo možné závěrům žalovaného přisvědčit, a krajský soud se proto z části ztotožnil s uplatněnými námitkami žalobce, že zde vedle sebe existují dvě rozhodnutí správce daně, která se ve vztahu k téže výdajové položce opírají o zcela odlišné skutkové okolnosti.

I přes výše uvedené pochybení žalovaného je však nutno konstatovat, že v posuzované věci jsou předmětem soudního přezkumu rozhodnutí vydaná v daňovém řízení opírající se o zjištění a výsledky provedené daňové kontroly, a krajský soud tedy není oprávněn jakkoli přezkoumávat a hodnotit skutková zjištění, která správce daně učinil a z nichž vycházel v řízení o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Může toliko nad rámec podotknout, že správce daně byl povinen i v řízení o uložení pokuty náležitě zjistit skutečný stav věci a řádně vyhodnotit, zda k provedení platby společnosti IKAREAL ze strany žalobce skutečně došlo. Rozhodnutí o uložení pokuty je však samostatně napadnutelné řádnými opravnými prostředky a podléhá i samostatnému soudnímu přezkumu, jeho zákonnost proto nelze přezkoumávat v tomto soudním řízení. Žalobce se mohl a měl proti vydanému rozhodnutí o uložení pokuty bránit, a pokud prostředky obrany, které měl k dispozici, nevyužil, nelze tak činit nyní, kdy jsou předmětem přezkumu rozhodnutí vydaná v řízení zcela nezávislém na řízení o uložení pokuty o omezení plateb v hotovosti. Krajský soud se tedy v projednávaném případě ztotožnil se skutkovými zjištěními správce daně i žalovaného, a byť částečně shledal námitku žalobce důvodnou, jednalo se v daném případě o dílčí pochybení žalovaného nemající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí.

Žalobce pak v podané žalobě uplatnil také námitku procesního pochybení správce daně, který až do ukončení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob (a ani do vydání dodatečného platebního výměru) nerozhodl o odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalobce v této souvislosti nesouhlasil se závěry žalovaného, že předmětné pochybení správce daně nemělo vliv na zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru, neboť listiny, které byly původně označeny jako neveřejné a které byly z tohoto důvodu vyloučeny z nahlížení, nebyly použity jako důkazy v daňovém řízení, a tedy neměly vliv na stanovení daňové povinnosti. Dle názoru žalobce by se žalovaný v takovém případě musel zabývat jednotlivými konkrétními písemnostmi, do kterých žalobci nebylo umožněno nahlížet, což však neučinil. Žalovaný hodnotil listiny jako jeden celek a zároveň porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, neboť hodnocení učinil namísto správce daně.

K takto uplatněné žalobní námitce krajský soud předesílá, že mezi účastníky řízení není sporné, že by o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu během daňové kontroly bylo správcem daně rozhodnuto před vydáním dodatečného platebního výměru. Sporná je mezi

účastníky toliko otázka, zda uvedené pochybení, k němuž došlo v řízení před správcem daně, mělo vliv na zákonnost vydaných správních rozhodnutí, zda byla v řízení porušena zásada dvojinstančnosti, když žalovaný tyto listiny hodnotil namísto správce daně, a zda došlo k pochybení, pokud žalovaný tyto listiny hodnotil jako jeden celek.

Z obsahu předloženého správního spisu v této souvislosti vyplynulo, že během nahlížení do spisu dne 20. 10. 2008, kdy zástupce žalobce požádal o vydání kopie seznamu písemností ve spisu založených, bylo z tohoto seznamu patrné, že do neveřejné části spisu byly (pokud jde o daň z příjmů fyzických osob) založeny následující písemnosti – List č. 1 DPFO:

poř. č. 3	Žádost EX úřadu o poskytnutí informací	č. j. 13977/06 ze dne 14. 2. 2006
poř. č. 4	Odpověď správce daně na žádost	č. j. 15993/06 ze dne 24. 2. 2006
poř. č. 12	Žádost EX úřadu o poskytnutí součinnosti	č. j. 31940/07 ze dne 8. 3. 2007
poř. č. 13	Odpověď správce daně na žádost	č. j. 65013/07 ze dne 15. 5. 2007

Dne 9. 2. 2009 pak správce daně vydal pod č. j. 6544/09/155910402678, rozhodnutí, kterým k odvolání žalobce rozšířil rozsah, v jakém bylo zmocněnci daňového subjektu umožněno dne 20. 10. 2008 nahlížet do spisu, a změnil ho tak, že žalobci umožnil do všech shora vyjmenovaných písemností nahlížet.

Je tedy zřejmé, že ačkoli k rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu došlo až v průběhu odvolacího řízení, z charakteru shora vyjmenovaných písemností, do kterých (pokud jde o daň z příjmů fyzických osob) zástupci žalobce nebylo dne 20. 10. 2008 umožněno nahlížet, bylo možno dovodit, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost vydaného dodatečného výměru, ani na stanovení daňové povinnosti žalobce. Shora vyjmenované písemnosti zcela jistě nebyly v předcházejícím řízení použity jako důkazy, které by ovlivnily výši daňové povinnosti žalobce za rok 2006. V daném případě tedy nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti, a s ohledem na charakter těchto písemností nelze hovořit ani o pochybení žalovaného, který tyto listiny nehodnotil jednotlivě, jak požadoval žalobce, ale vyhodnotil je jako jeden celek. Vzhledem k tomu, že daňové řízení včetně doplňování dokazování probíhalo i po rozhodnutí správce daně o odvolání proti rozsahu, ve kterém žalobci nebylo umožněno nahlížet do spisu, a daňový subjekt měl možnost (i po rozšíření rozsahu) dále nahlížet do spisového materiálu a doplňovat svá tvrzení včetně návrhů důkazních prostředků, což také v průběhu řízení činil, krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného, že uvedeným postupem nebyl žalobce v předcházejícím řízení nijak zkrácen na svých právech. Krajský soud proto ani takto uplatněné žalobní námitce nepřisvědčil.

Důvodnou pak krajský soud neshledal ani žalobní námitku spočívající ve vyloučení účasti druhého daňového poradce Ing. Ladislava Kubici jako právní pomoci na ústním jednání před správcem daně dne 21. 10. 2008, v důsledku čehož bylo dle názoru žalobce porušeno jeho ústavně zaručené právo na právní pomoc v určitém místě a čase dle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Z obsahu předloženého správního spisu krajský soud ověřil, že správci daně byla dne 31. 3. 2008 doručena plná moc, kterou žalobce udělil Mgr. Jirímu Blechovi, daňovému poradci, k zastupování žalobce ve všech úkonech v daňovém řízení v plném rozsahu. Jednání před správcem daně, které se konalo dne 21. 10. 2008, bylo vedeno ve věci u žalobce

probíhající daňové kontroly a zplnomocněný zástupce žalobce, daňový poradce Mgr. Jiří Blecha, se tohoto jednání zúčastnil. Pokud se účasti na jednání domáhal další daňový poradce, Ing. Ladislav Kubica s poukazem na zajištění právní pomoci dle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, krajský soud dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud tuto osobu k účasti na předmětném jednání nepřipustil, neboť nedisponovala žádným zplnomocněním, které by ji k účasti na předmětném jednání opravňovalo. Na tomto závěru pak nemůže nic změnit ani ta skutečnost, že v jiných případech správce daně k vyloučení přítomnosti Ing. Ladislava Kubici na jednání nepřistoupil.

Krajský soud uvádí, že zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, upravuje nejen poskytování finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, ale také poskytování právní pomoci v této oblasti [§ 1 písm. a) tohoto zákona]. Daňový poradce je tedy osobou, která má zákonnou povinnost poskytovat svému klientovi na smluvním základě právní pomoc, a to v záležitostech daní, jakož i v dalších věcech, které s daněmi souvisejí. Dle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přitom může mít daňový subjekt v téže věci současně jen jednoho zástupce. Tímto zástupcem byl v posuzované věci Mgr. Jiří Blecha, daňový poradce, který se předmětného ústního jednání jako zplnomocněný zástupce žalobce také zúčastnil. Nebyl zde tedy dán žádný zákonný důvod, pro který by měl být k účasti na jednání připuštěn další daňový poradce (zde Ing. Ladislav Kubica), když právní pomoc žalobce byla náležitě zajištěna přítomností jeho zplnomocněného zástupce - daňového poradce Mgr. Jiřího Blechy. Krajský soud tak na rozdíl od žalobce dospěl k závěru, že právo žalobce na právní pomoc, garantované mu na ústavní úrovni čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, bylo v daném případě zachováno.

Závěrem krajský soud podotýká, že ačkoli je zřejmé, že v tomto ohledu došlo ze strany krajského soudu ke korekci právní argumentace žalovaného, je možno konstatovat, že toto pochybení žalovaného nemělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, neboť krajský soud korigoval toliko dílčí závěry žalovaného, které netvořily stěžejní rozhodovací důvody, na kterých by bylo rozhodnutí žalovaného vystavěno, přičemž dospěl k témuž závěru, že k porušení práva žalobce na právní pomoc nedošlo.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji 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 žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, žalovaný nadto ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že nárok na náhradu nákladů řízení neuplatňuje. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě 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 30. srpna 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová