

ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce **B.M.**, bytem..., zastoupeného Mgr. Bc. Jiřím Blechou, daňovým poradcem, se sídlem Habartov, náměstí Přátelství 112, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. prosince 2010, čj. 10214/10-1100-400276

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Finanční ředitelství v Plzni (*dále jen žalovaný*) rozhodnutím ze dne 29.12.2010, čj. 10214/10-1100-400276 (*dále jen napadené rozhodnutí*), zamítlo odvolání B.M., (*dále jen žalobce*) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2.7.2010 čj. 71949/10/155911400522 (*dále jen dodatečný platební výměr*) vydanému Finančním úřadem v Sokolově (*dále jen finanční úřad*) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období byla dodatečně vyměřena ve výši 892.336,-Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou ze dne 22.2.2011, kterou se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a uložení povinnosti žalovanému uhradit žalobci náklady řízení.

V žalobě žalobce uvedl tři žalobní body.

V prvním žalobním bodu tvrdil, že napadené rozhodnutí je v rozporu s § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších novel (*dále jen daňový řád nebo také d.ř.*), neboť žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) d.ř.

Žalobní bod odůvodnil tím, že finanční úřad i žalovaný se zaměřili výhradně na důkazní povinnost žalobce dle § 31 odst. 9 d.ř. a otázkou přechýlení důkazní povinnosti podle

§ 31 odst. 8 písm. c) d.ř. se nezabývali. Podle žalobce je správce daně povinen prokázat důvodné pochybnosti ohledně všech důkazních prostředků, které daňový subjekt předložil. V posuzovaném případě v rámci dokazování žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně znaleckého posudku, účetních dokladů a výsledků svědků, zejména pak svědka P.D. Nesprávně zhodnotil obsah znaleckého posudku předloženého v odvolacím řízení spolu s výsledky svědků (zejména svědka D.), protože se při jejich hodnocení zaměřil pouze na nepodstatné části a difference. Svědek D. podepisoval všechny příjmové doklady a při svém výsledku také přijetí částek za provedené práce podle těchto dokladů potvrdil. Dále bylo prokázáno, že práce byly v roce 2005 skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu, což finanční úřad nerozporoval. V té souvislosti poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 74/2009-111 a přdestřel jím provedené hodnocení výpovědi svědků D., V.J., J.B., L.J. Žalovanému rovněž vytknul, že nedostatečně komentoval výslech pana „PM“ (snad M.P.?), který se nevyjadřoval k opravám, ale k nákupu zboží, o čemž žalovaný z nejasného důvodu mlčí. Podle přesvědčení žalobce žalovaný dále nesprávně akceptoval postup finančního úřadu ohledně požadování důkazních prostředků od třetí osoby, neboť ten neoprávněně řetězil důkazní povinnosti na další subjekty. Správce daně může činit pouze to, co mu zákon dovoluje. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 74/2009-111 „nelze žalobci vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti, týkajících se jiného daňového subjektu.“ V tomto případě důkazní břemeno ohledně vztahů P.D. a jeho obchodních partnerů nestíhá žalobce a nelze ze strany žalovaného tvrdit, že důkazní břemeno žalobce neunesl. To se opakuje dále, kdy správce daně používal závěry z kontrol roku 2004 pro rok 2005. Žalovaný poukazuje na důkazní povinnost svědka D. (např. na straně 8 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí: „Pan P.D. dokládá svá tvrzení v roce 2004 i v roce 2005 nevěrohodnými doklady.“), tedy nerespektuje důkazní povinnost týkající se žalobce, ale řetězí ji na třetí osobu a požaduje, aby tato osoba doložila svá tvrzení. Svědek D. byl při výsledku finančním úřadem vždy poučen, že musí mluvit pravdu a protokol o výsledku svědka je veřejnou listinou. Nabízí se otázka, proč neudělil finanční úřad svědkovi možnou pokutu do 10.000 Kč za nepravdivou výpověď, když jeho výpověď zpochybňuje. V této veřejné listině svědek D. osvědčuje, že v roce 2005 práce pro žalobce zprostředkoval, nákup zboží také zprostředkoval a dostal za to od žalobce zaplacené podle předložených dokladů. Jeho výpověď navíc potvrzuje zejména znalecký posudek (ohledně všech skutečností) a výpovědi svědků ohledně toho, že se uskutečnily práce a dodávky zboží. Jakým způsobem a s kým D. práce zabezpečoval, nebylo již důkazní povinností žalobce. Na straně 10 napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že „daňový subjekt neodstranil jeho pochybnosti ohledně množství údajně nakoupených nástrojů v roce 2005.“ Žalobce s tímto názorem žalovaného nesouhlasí a namítá, že z výsledků svědků, znaleckého posudku, skutečností opírajících se o nové zakoupené stroje a zaučování pracovníků je zřejmé, že muselo dojít k nárůstu množství potřebných nástrojů. Podle názoru žalobce se zde důkazní břemeno přesunulo opět na žalovaného, který již měl na rozdíl od finančního úřadu k dispozici podrobný znalecký posudek, kde v závěru k této problematice znalec konstatuje, že fakturované zboží panem P.D. bylo skutečně dodané. Žalovaný se s touto skutečností argumentačně nevypořádal. V závěru žalobního bodu žalobce shrnul, že požadavky vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 74/2009-111, v celém rozsahu splnil a své důkazní břemeno unesl. Byl to naopak žalovaný, kdo své důkazní břemeno ohledně svých pochybností neunesl, protože jeho pochybnosti ve skutečnosti nenabývaly takové míry intenzity

a důvodnosti, aby věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost žalobcova účetnictví zcela vyvrátily.

Ve druhém žalobním bodu žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších novel (*dále jen s.ř.s.*).

Tvrzení zdůvodnil tím, že finanční úřad provedl místní šetření, kdy jedné osobě v Chebu a jedné v Teplicích, které s žalobcem obchodní vztah neměly, předkládal obchodní objednávky žalobce bez jeho zproštění mlčenlivosti a v jeho nepřítomnosti. Tento výslech svědka bez účasti žalobce byl nezákonným způsobem získaný důkazní prostředek. Žalobce se jednak nemohl bránit a jednak byly jeho objednávky předkládány osobám, s nimiž neměl uzavřen obchodně právní vztah, což je v rozporu se zásadou mlčenlivosti v daňovém řízení vyjádřenou v § 24 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný nesouhlasil s postupem finančního úřadu, kdy tento důkazní prostředek nebyl použit jako důkaz a proto tuto vadu řízení žalovaný neodstraňoval. Stejně postupoval stran místního šetření s výslechem svědka bez účasti žalobce v Teplicích. Nevypořádal se však se skutečností, že tento, byť nezákonný výslech svědka, svědčil ve prospěch žalobce. Na tomto místě odkázal na právní názor Ústavního soudu vyslovený v jeho rozhodnutí ze dne 6.4.2005 sp. zn. II. ÚS 94/03. Ve vztahu k oběma místním šetřením dále uvedl, že se žalovaný nevypořádal s otázkou porušení mlčenlivosti při daňové kontrole ze strany finančního úřadu. Podle žalobce žalovaný postupoval v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu a provedl selekci důkazních prostředků. Nejprve provedl důkazní prostředky v rozporu s první větou ust. § 31 odst. 4 d.ř. a teprve pak v odvolacím řízení rozhodl, že z důvodu nezákonného postupu se tyto důkazní prostředky neosvědčí jako důkazy. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 2 odst. 1, § 31 odst. 4 a § 24 a § 25 daňového řádu a v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu prezentovaným v rozsudku ze dne 1.7.2010, čj. 7Afs 50/2010-60, podle něhož správní orgán může selekcí odmítnout jen navrhované důkazní prostředky a řádně tuto selekci odůvodnit. Žalovanému také vytýkal, že bez předchozího seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení vydal napadené rozhodnutí a tím znemožnil žalobci v odvolacím řízení řádně uplatnit svá procesní práva, navrhopat další důkazní prostředky (výslech znalce, revizní posudek).

Ve třetím žalobním bodu žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. proto, že žalovaný nedostatečně a neodborně hodnotil jeden z nejdůležitějších důkazních prostředků – znalecký posudek a svoji úvahu v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem jak co do rozsahu, tak co do přesvědčivosti nevyjádřil.

Znalecký posudek je na 9 stran textu a velmi podrobně se zabývá právě rozsahem poskytnutých prací na technologické lince šamotka a množstvím dodávek zboží a materiálu v roce 2005. Znalec nejprve podrobně chronologicky srovnal všechny účetní podklady k fakturám od P.D., dále podrobně zkoumal faktury na opravy a dodávky zboží a materiálů a na základě složitých úvah, propočtů a fyzickým ohledáním došel k závěru, že práce fakturované fakturami firmou P.D. za 742.597,24 Kč byly skutečně provedené a zboží a služby fakturované 16-ti fakturami stejnou firmou v celkové výši 2.844 647,61 Kč bez DPH byly skutečně dodané. Dále konstatoval, že veškeré přijaté faktury příjmové a výdajové

doklady splňují všechny základní předepsané parametry. Žalovaný se s velmi obsáhlou argumentací znalce ve znaleckém posudku dostatečně nevypořádal, hodnocení znaleckého posudku je provedeno velmi nepřesně, formalisticky a bez jakýchkoliv konkrétních argumentů. Žalobce znalecký posudek předložil v odvolacím řízení, neboť již nevěděl, jakým jiným způsobem přesvědčit daňový orgán o oprávněnosti svých daňových výdajů. Proto je pro něho velmi překvapivý způsob jeho hodnocení mimo jiné i proto, že před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaný žalobce se svým stanoviskem k odvolacímu řízení vůbec neseznámil. Svou pochybnost o vypovídací hodnotě posudku měl žalovaný odstranit především prostřednictvím výsledku znalce, popř. přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení. Žalobci nebyla v odvolacím řízení dána jakákoliv možnost další důkazní prostředky navrhnout, a z tohoto důvodu považuje napadené rozhodnutí za nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Žalovaný v písemném stanovisku k žalobě vyhotoveném dne 14.4.2011 navrhl její zamítnutí.

K námitce, že žalobce nebyl seznámen se stanovisky žalovaného v napadeném rozhodnutí před jeho doručení žalobci a proto nemohl řádně uplatnit svá procesní práva, žalovaný uvedl, že při odvolání postupoval podle § 50 daňového řádu. Daňová kontrola byla zahájena u žalobce již dne 3.11.2008 a zpráva o výsledku daňové kontroly se zástupcem žalobce projednána až 29.6.2010. Důvodem dlouhé doby trvání důkazního řízení byla zejména skutečnost, že se finanční úřad vždy s jakýmkoliv termínem snažil přizpůsobit žalobci. Z průběhu daňové kontroly je zřejmé, že žalobce často měnil své výpovědi a samotné návrhy na provedení dalších svědeckých výpovědí předložil po několika měsících trvání daňové kontroly. Žalobce měl tudíž dost času uplatnit v průběhu daňové kontroly svá procesní práva a argumentovat, popřípadě navrhnout další důkazy. Žalovaný provedl hodnocení v odvolacím řízení předložených důkazních prostředků, a to odborného vyjádření zpracovaného L.K. a znaleckého posudku vypracovaného Ing. R.K., postupoval v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a hodnocení je uvedeno na stranách 12-15 žalobou napadeného rozhodnutí. Z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že by měl povinnost se svými stanovisky uvedenými v žalobou napadeném rozhodnutí před jeho doručení seznámit žalobce.

Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že v daňovém řízení postupoval v souladu s ustanovením § 31 daňového řádu. Finanční úřad seznámil žalobce s pochybnostmi a řádně jej vyzval k prokázání jeho tvrzení. Žalobce v průběhu rozsáhlého důkazního řízení navrhoval důkazní prostředky, které neprokázaly, že služby a zboží fakturované P.D. byly touto osobou provedeny a dodány, resp. zprostředkovány tak, jak bylo uvedeno na fakturách. Finančním úřadem byly zjištěny skutečnosti, které zpochybnil žalobcem předložené doklady a údaje jím uváděné. Rovněž znalecký posudek Ing. K. neodstranil pochybnosti finančního úřadu týkající se rozsahu dodávek a jejich konkrétní realizace P.D. Je tedy zřejmé, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokázaly tvrzení žalobce a důkazní břemeno tak opětovně nepřešlo na finanční úřad.

K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 74/2009-111 žalovaný uvedl, že je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že finanční úřad ani žalovaný se nespokojili při hodnocení daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů pouze se zjištěním, že P.D. není vlastníkem příslušných živnostenských oprávnění a kapacit k provedení fakturovaných dodávek prací a zboží. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že rozpory byly zjištěny mimo jiné ve skutečnostech, kdo práce fakticky prováděl, pochybnosti vznikly ohledně toho, zda práce byly zprostředkovány P.D., a to v rozsahu na fakturách uvedeném, a pochybnosti nebyly odstraněny ani ve vztahu k množství údajně nakoupených nástrojů v roce 2005 z důvodů ve stanovisku k žalobě předestřených. Právě správním uvážením v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neprokázal rozsah prací a dodávek zboží, které měl P.D. v roce 2005 realizovat.

Žalovaný rovněž konstatoval, že výpověď P.D. nezpochybňuje, ale odkazuje na jednotlivé rozpory v opakované svědecké výpovědi tohoto svědka a na rozpory s tím, co svědek uvedl a co tvrdil žalobce. Bylo na žalobci, aby uvedené rozpory vysvětlil a doložil jím navrženými důkazními prostředky. Jak je ze spisového materiálu zřejmé, žalobce nepředložil důkazní prostředky o konkrétní realizaci jednotlivých nákupů a provedených prací, které měly být uskutečněny v roce 2005, a to na základě zprostředkování pana D.

K výtkám o porušení procesních ustanovení finančním úřadem v souvislosti s místním šetřením žalovaný uvedl, že nebyly porušeny základní zásady daňového řízení zakotvené v § 2 daňového řádu, neboť byly od subjektů vyžadovány listiny související s ověřováním daňové povinnosti žalobce, k čemuž má správce daně právo dané zákonem. K porušení mlčenlivosti ze strany finančního úřadu nedošlo, neboť z předložených objednávek, dodacích listů a faktur, které byly použity při místních šetřeních, byly odstraněny veškeré identifikační údaje o dodavateli i odběrateli, jak je možno ověřit z protokolů a úředních záznamů z těchto šetření. K protokolu o místním šetření ze dne 10.3.2010 sepsaného u společnosti Techmobil Cheb s.r.o. s vedoucím prodejny žalovaný konstatoval, že vzhledem k tomu, že šlo pouze o zjištění nutné specifikace zboží, neměly vedoucím prodejny sdělené skutečnosti vliv na důkazní řízení a nebyly použity žalovaným jako důkaz. Stran protokolu o místním šetření ze dne 12.3.2010 u společnosti Technimat s.r.o. Teplice sepsaného se zástupcem společnosti žalovaný dospěl k závěru, že sdělení nemá žádný vliv na důkazní situaci, neboť zástupce společnosti se nevyjadřoval k dodávkám uskutečňovaným pro žalobce. Proto ani v tomto případě nebyla vada řízení odvolacím orgánem odstraňována. Poukaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 6.4.2005 sp. zn. II. ÚS 94/03 s z důvodu odlišné skutkové situace shledal nepřípadným.

Žalovaný dále uvedl, že se znaleckým posudkem vypracovaným znalcem Ing. K. k roku 2005 v napadeném rozhodnutí na straně 12 zabýval. Mimo jiné uvedl, že posudek byl zpracován podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Dle tohoto předpisu znalec může určit cenu služby či zboží, jejich rozsah nebo může vyslovit závěr, že k provedení prací (např. oprav) došlo. Na základě takto zpracovaného posudku však nelze vyslovit závěr, že práce byly provedeny a zboží bylo dodáno právě firmou P.D. a to v deklarovaném rozsahu. Není jeho povinností, aby nařídil výslech znalce, případně provedl revizní znalecký posudek, když v průběhu rozsáhlé a poměrně dlouho trvající daňové kontroly nebyly žalobcem předloženy takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti finančního úřadu o rozsahu realizace sporných dodávek od P.D.

Žalobce v nedatované replice, kterou zdejší soud obdržel 4.5.2011, zejména zdůraznil, že je třeba vždy naplnit zásadu součinnosti v daňovém řízení a proto odvolací orgán má i v odvolacím řízení seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí s jeho právním názorem na věc a se zjištěnými skutečnostmi, včetně důkazů, které je prokazují, a dát tak žalobci ještě prostor pro doplnění či pozměnění odvolání, případně další návrhy. Právo žalobce na vyjádření ke stanovisku odvolacího orgánu vyplývá z článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (*dále jen Listina*). Dále zdůraznil, že pokud byly z předložených objednávek, dodacích listů a faktur použitých finančním úřadem při místních šetřeních odstraněny veškeré identifikační údaje, měl být s tímto postupem podrobně seznámen již při projednávání zprávy o daňové kontrole, což se nestalo.

Při jednání oba účastníci řízení setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že finanční úřad zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 při ústním jednání dne 3.11.2008 (protokol č.j. 119493/08/155930/1327).

Finanční úřad provedl řadu procesních úkonů, zejména vypracoval zcela konkrétní výzvu dle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 d.ř. žalobci k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků nezbytných pro odstranění pochybností o správném stanovení základu daně (ze dne 4.2.2010), provedl řadu ústních jednání s žalobcem (např. 5.10.2009, 17.3.2010, 18.3.2010, 14.4.2010, apod.), řadu výsledků svědků (především P.D. dne 22.1.2009 a dne 29.6.2010, L.J. dne 14.10.2009, M.P. dne 4.11.2009, M. E. M., J.B. a V.J. dne 7.4.2010), dožádání u jiných správců daně (např. u Finančního úřadu v Ústí nad Labem, u Finančního úřadu pro Prahu 9), místní šetření (dne 10.3. a 12.3.2010) a další úkony. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce s finančním úřadem v průběhu daňové kontroly spolupracoval. Učinil řadu důkazních návrhů, (např. výsledky svědků), které finanční úřad akceptoval. Poté finanční úřad vypracoval zprávu o daňové kontrole č.j. 59075/10/155930402508 a předal ji žalobci a jeho zástupci dne 21.5.2010 (viz protokol o ústním jednání č.j. 59733/10/155930402508). Žalobce s jejím obsahem vyslovil nesouhlas; namítal, že finanční úřad neumožnil opakovaný výslech svědka P.D. Finanční úřad zmíněného svědka vyslechl dne 29.6.2010 (za přítomnosti zástupce žalobce a v nepřítomnosti žalobce) a téhož dne projednal zprávu o daňové kontrole, když dospěl k závěru, že výslech nemá na zjištění popsaná ve zprávě žádný zásadní vliv (protokol o ústním jednání ze dne 29.6.2010, č.j. 70307/10/155930402508).

Dne 2.7.2010 po provedené daňové kontrole vydal finanční úřad dodatečný platební výměr č.j. 71949/10/155911400522, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 892.336 Kč.

Žalobce napadl dodatečný platební výměr blanketním odvoláním ze dne 13.8.2010. Odvolání odůvodnil podáním ze dne 20.8. téhož roku. K němu připojil kopii odborného vyjádření L.K. ze dne 11.8.2010 ev. č. 7-1208-10 a kopii znaleckého posudku č. 250/2010 nazvaného Odborné vyjádření ke „Zprávě o kontrole daně z příjmu“ za rok 2005, vypracovaného dne 15.8.2010 znalcem z oboru ekonomika – ceny a odhady (stroje a

technologická zařízení) ing. R.K. K výzvě finančního úřadu doplnil petit odvolání (podání ze dne 16.9.2010).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29.12.2010, čj. 10214/10-1100-400276, odvolání zamítl. V jeho odůvodnění ocitoval hmotně právní a základní procesní ustanovení, která v dané věci aplikoval (str. 2), zrekapituloval dosavadní průběh řízení u finančního úřadu (str. 2 až 6), odvolací výtky žalobce a vypořádal se s nimi (str. 6 poslední odstavec až 12). Dále žalovaný sumarizoval důkazní prostředky žalobcem předložené či navržené k prokázání jeho tvrzení (str. 12 poslední odstavec až str. 13 první odstavec) a podrobil je vlastnímu hodnocení (str. 13 až str. 15 druhý odstavec shora), včetně znaleckého posudku a odborného vyjádření, která přiložil k odvolání. Poté žalovaný konstatoval, že *„Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zatímco daňový subjekt mimo jiné prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 výše citovaného zákona). Daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125). Správce daně má povinnost dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán pouze návrhy daňového subjektu. Musí zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadami formální logiky. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však s odkazem na § 2 odst. 7 výše citovaného zákona třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obstojí jako výdaj daňově uznatelný. Daňovou uznatelnost výdajů nelze založit pouze na tom, že dohodnutá cena byla skutečně uhrazena, nýbrž je třeba, aby k tomu přistoupily i další rozhodné skutečnosti, zejména to, že služby byly smluvním partnerem skutečně poskytnuty. Z výše uvedeného vyplývá, že bylo třeba prokázat, že osoba uvedená na fakturách skutečně poskytla tvrzené služby a dodávky zboží v tvrzeném rozsahu. Pokud správce daně zjistil nějakou skutečnost, která zpochybňovala daňový doklad nebo údaje uváděné daňovým subjektem, přešla důkazní povinnost na daňový subjekt, který byl povinen navrhnout či označit jiné důkazy, kterými by pochybnosti správce daně o existenci plnění vyvrátil. Pokud by daňovým subjektem další podané důkazy prokázaly jeho tvrzení, důkazní břemeno by přešlo opět na správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. dubna 2004, č.j. 3 Afs 12/2003-277). Tak se ovšem v posuzované věci nestalo. Z daňovým subjektem navržených výpovědí svědků pana J., P., J., B. a M. je zřejmé, že svědci ve svých výpovědích neuvedli žádné ověřitelné skutečnosti, které by faktické provedení stavebních prací společností a dodávek náradí a nástrojů panem D. pro daňový subjekt prokázaly. Jak již bylo výše uvedeno, svědci uváděli k daným obchodním případům jen obecné informace, které navíc byly často v rozporu s tvrzením daňového subjektu i jejich vlastním tvrzením. K aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je třeba předložit nejenom formálně správné faktury, ale i také prokázat, že k plnění skutečně došlo, a to v subjektu a doklady deklarované hodnotě a dále osobou, která je v dokladu uvedena jako poskytovatel plnění (poznámka: zdůraznění pasáže provedl soud). Ze spisu daňového subjektu sice vyplývá, že práce byly skutečně realizovány a zboží bylo*

dodáno. Nebylo však prokázáno, že byly uskutečněny v souvislosti s předloženými fakturami a v deklarovaném rozsahu. Sporná otázka v tomto směru nespočívá v tom, zda byly práce realizovány a zboží dodáno, ale v tom, zda k provedení prací a dodávkám materiálu a nástrojů daňový subjekt vynaložil výdaje, které uplatnil na základě dokladů, kterými prokazoval jejich uskutečnění. Správce daně nemá povinnost zkoumat či rozšiřovat dokazování ohledně toho, zda plnění poskytla některá jiná společnost, neboť i při takovém zjištění by předložené faktury nemohly být podkladem pro uznání výdajů, jelikož byly vystaveny jiným subjektem než tím, který plnění fakticky poskytl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72). Daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že pan D., který faktury vystavil, dodávky zboží a prací provedl či zprostředkoval. S ohledem na skutečnost, že doklady předložené daňovým subjektem k prokázání jím tvrzených skutečností správce daně a později ani odvolací orgán neosvědčili jako důkaz jím tvrzených skutečností, nezbyvá odvolacímu orgánu než konstatovat, že daňový subjekt ani v odvolacím řízení neprokázal, že mu byl základ daně a daň z příjmů fyzických osob stanoven v nesprávné výši.“

Řízení ve správním soudnictví upravuje zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a napadené výroky rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

V posuzovaném případě se jednalo o problematiku daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, která byla upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2005 (*dále jen ZDP*).

Žalobce sice v žalobě žalovanému vytýkal expresis verbis „pouze“ procedurální pochybení, avšak z obsahu celé žaloby (byť tak výslovně neuvedl) jednoznačně vyplývá jeho přesvědčení, že uvedené procesní vady měly za následek, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2005 dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob v rozporu se zákonem.

Pro posouzení důvodnosti žaloby (tedy zákonnosti doměrku daně z příjmů fyzických osob) jsou rozhodnými hmotněprávními ustanoveními § 23 odst. 1 ZDP, dle něhož *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců, a § 24 odst. 1 věta první téhož zákona, podle kterého výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Opodstatněnost žalobcových výtek stran procesních pochybení posuzoval soud dle příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010 (zák. č. 337/1992 Sb. byl zrušen 1.1.2011 zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem), který v daňovém řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí aplikovali jak finanční úřad, tak žalovaný.

První žalobní bod není důvodný.

Jeho podstatou je, stručně řečeno, spor o to, zda v případě žalobcem uplatněných daňových výdajů na základě faktur vystavených vždy P.D. to byl žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno zakotvené v § 31 odst. 9 d.ř., jak tvrdí žalovaný, či zda naopak důkazní břemeno uložené v § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. neunesl žalovaný (stejně jako finanční úřad), jak tvrdí žalobce.

K otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jak vyplývá z § 31 odst. 9 a z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, se mnohokrát vyslovily jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správního soudu v rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, konstatoval: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání cehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – (...) zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotýčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví

daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

Pokud daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení neunes, z jím tvrzených skutečností se nevychází.

V dané věci byla zahájena 3.11.2008 u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Důvodem byl výsledek předchozí kontroly téže daně za rok 2004 a zjištění, že v žalobcově účetnictví jsou zaúčtovány i v roce 2005 faktury vystavené dodavatelem P.D. (jenž nebyl držitelem živnostenského oprávnění na činnosti, které jím byly fakturovány, sám nebyl schopen práce provést a nepodal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2005), přičemž ohledně výdajů uplatněných na základě faktur téhož dodavatele v roce 2004 žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobce byl proto vyzván k předložení konkrétních dokladů za zdaňovací období roku 2005 (viz zahájení daňové kontroly). Dne 22.1.2009 provedl finanční úřad za účasti žalobce výslech P.D. jako svědka. Jeho obsah je v objektivní podobě konstatován v napadeném rozhodnutí (viz str. 3). Odpovědi svědka na dotazy finančního úřadu byly bez rozdílu, zda se týkaly provedení prací (oprav výrobního zařízení a areálu) či dodávek materiálu, náradí a nástrojů, značně povšechná a nekonkrétní, ačkoliv vzhledem k četnosti, objemu a ceně tvrzených obchodů by bylo možné předpokládat větší vědomost svědka. Ačkoliv byl žalobce přítomen výslechu svědka a z předchozí daňové kontroly ohledně daně z příjmů fyzických za rok 2004 mu podstata sporných skutečností stran dodávek fakturovaných P.D. musela být známá, nevyužil možnosti pozitivně ovlivnit svoji důkazní situaci cestou otázek na svědka a položil pouze jedinou, která se navíc týkala roku 2004 („Můžeš potvrdit, že jsi pro mě v roce 2004 také vykonal práce a vystavil za ně faktury a převzal za ně úhradu, což je nyní předmětem soudního sporu?“). Svědek při výslechu nebyl schopen zodpovědět ani otázku, kdo byl

subdodavatelem prací poskytnutých žalobci. Svědkem slíbené kopie faktur obdržel finanční úřad až v květnu 2009 (oproti přislíbenému konci ledna 2009). Následně provedl finanční úřad výslechy dalších svědků L.J. a M.P. (žádný z nich nevěděl, kdo opravy organizoval a kdo je prováděl), dožádání k Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem ohledně dodavatele prací uvedených na P.D. předložených fakturách (s výsledkem: v roce 2005 se společnost Eurobeton Trading CZ s.r.o. zabývala nákupem a prodejem uhlí, písku a výrobou betonových směsí, neodpovídá číselná řada faktur ani formulář faktury, od června roku 2005 neměla společnost žádné zaměstnance, podpis na fakturách je zcela totožný s podpisem jednatele, který je ve společnosti činný od června roku 2007, bankovní účet na fakturách uvedený byl zřízen až v roce 2006) a k Finančnímu úřadu pro Prahu 9 za účelem prověření daňové evidence P.D. (s výsledkem: nepodařilo se prověřit, za zdaňovací období 2005 nepodal příznání k dani z příjmů fyzických osob). V daném případě se tudíž finanční úřad náležitě zhostil důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. a na základě svědeckých výpovědí a listinných důkazů měl oprávněné pochybnosti o úplnosti a správnosti žalobcova účetnictví, konkrétně o tom, zda dodavatelem vyfakturovaných prací a dodávek zboží a materiálu byl skutečně P.D. a zda poskytl plnění žalobci v rozsahu deklarovaném na fakturách. Proto následně postupoval podle § 31 odst. 9 d.ř. a zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností, které sám tvrdil a které byly rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Důkazní břemeno se tak přesunulo ve smyslu § 31 odst. 9 d.ř. zpět na žalobce. Na žalobci pak bylo, aby navrhl nebo předložil důkazy, kterými by pochybnosti správce daně vyvrátil. Řečeno jinak důkazní břemeno, jehož byl nositelem, znamenalo, že byl povinen mimo jakoukoliv pochybnost prokázat, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak tvrdil, nikoliv že k uskutečnění plnění mohlo dojít. Žalobci v dalším daňovém řízení nelze upřít aktivní postup. K prokázání svých tvrzení navrhl další svědecké výpovědi a předložil listinné důkazy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí všechny důkazní prostředky získané v souladu se zákonem hodnotil jednotlivě a ve vzájemné souvislosti (§ 2 odst. 3 d.ř.) a dospěl k závěru, že důkazní prostředky neosvědčily, že služby a zboží byly dodány či zprostředkovány tak, jak bylo deklarováno na fakturách, tj. osobou P.D. a v rozsahu vyjádřeném na faktuře, neprokázaly tvrzení žalobce a žalobce neunesl důkazní břemeno. Právě řečený závěr nemohl zvrátit ani k odvolání přiložený znalecký posudek ing. K., pakliže byl způsobilý prokázat pouze faktické provedení oprav či prací, jak bude podrobně vypořádáno v rámci třetího žalobního bodu. Zdejší soud se s hodnocením důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí ztotožňuje a jelikož je rozhodnutí žalovaného řádně a pečlivě odůvodněno, v podrobnostech na něj odkazuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130).

Soud dodává, že se žalobce milí, že finanční úřad požadoval doložení důkazních prostředků od třetích osob. Byl to sám svědek P.D., který nabídl zaslat faktury subdodavatele, jelikož nebyl schopen označit subjekt, který měl skutečně svědkem zprostředkované práce realizovat. Z žádné části napadeného rozhodnutí nelze dále dovodit, že by žalovaný vytýkal žalobci, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, považuje soud za nepřipadný pro jinou skutkovou situaci. Daňový subjekt v označeném daňovém řízení předkládal totiž řadu konkrétních důkazních prostředků dokumentujících realizaci subdodávky (např. výkazy odpracovaných hodin, místo výkonu práce apod.).

Ani **druhý žalobní bod** neměl naději na úspěch.

Námitku, že finanční úřad provedl místní šetření, při kterém byly předloženy bez souhlasu žalobce jeho objednávky a že byly porušeny základní zásady v daňovém řízení, neboť žalobce nebyl k těmto procesním úkonům přizván, uplatnil žalobce již v odvolání. Žalovaný se s těmito výtkami vypořádal v napadeném rozhodnutí na str. 11.

K protokolu o místním šetření ze dne 10.3.2010 u společnosti TECHNOBIL CHEB s.r.o. s vedoucím prodejny J.V. (č.j. 25232/10/155930402508) žalovaný uvedl, že „*Ten (poznámka soudu: tj. J.V.) se sice vyjadřoval k předloženým objednávkám (zda je možné zboží přesně specifikovat), což by mělo být provedeno formou svědecké výpovědi v souladu s ustanovením § 8 zákona o správě daní a poplatků. Jím sdělené skutečnosti však nebyly použity odvolacím orgánem jako důkaz, proto tuto vadu řízení odvolací orgán neodstraňoval.*“ K protokolu o místním šetření ze dne 12.3.2010 u společnosti TECHNIMAT s.r.o. Teplice se zástupcem společnosti Z.P. pak žalovaný konstatoval: „*Ten (poznámka soudu: tj. Z.P.) uvedl, že označení zboží na předložených dokladech je dostačující a byl by schopen takto objednané zboží dodat. Z výše uvedeného plyne, že se jedná o sdělení, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Navíc ani toto sdělení nemá žádný vliv na důkazní situaci; proto ani v tomto případě nebyla odstraňována vada řízení odvolacím orgánem.*“

Podle § 16 odst. 4 písm. e) d.ř. daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.

Podle § 31 d.ř. o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (odst. 2 věta třetí). Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (odst. 4 věta první).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.5.2011, č.j. 8Afs 14/2011- 97, vyslovil právní názor, že „*Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.*“

V rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75 , publikovaném ve Sb. NSS č. 11/2008 , Nejvyšší správní soud dále uvedl, že k otázkám o způsobu, jakými finanční orgány vedly dokazování a o jaké důkazy opřely své závěry o sporných skutkových okolnostech, se vztahuje ustálená judikatura správních soudů (včetně Nejvyššího správního soudu) i Ústavního soudu, „...z níž jednoznačně vyplývá, že zásadu vyjádřenou v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při

ústním jednání a místním šetření, jsou finanční orgány povinny respektovat nejen v průběhu daňové kontroly, ale v kterékoli fázi daňového řízení, v němž je prováděno dokazování, přičemž je nepřípustné, aby finanční orgány toto právo daňového subjektu, které je součástí ústavně zaručených zásad spravedlivého procesu (čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod), jakýmkoli způsobem obcházely či oslabovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS). Tato základní pravidla podstatným způsobem omezují možnost použít v daňovém řízení v neprospěch daňového subjektu tzv. listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které ovšem nebyly správcem daně jakožto svědci řádně vyslechnuty.“

Žalobce neproblematizoval ta místní šetření, ve kterých finanční úřad požadoval od osob nevystupujících v daňovém řízení v žádné procesní pozici pouze listiny za účelem získání cen nástrojů a náradí, které by mohl porovnat s cenami nástrojů a náradí, za něž nakupoval žalobce. Výtky směřovaly toliko proti způsobu provedení místních šetření u společnosti TECHNOBIL CHEB s.r.o. a u společnosti TECHNIMAT s.r.o. Teplice. V těchto případech finanční úřad v rámci místního šetření předkládal v prvním případě vedoucímu prodejně a ve druhém zástupci společnosti žalobcem vyhotovené objednávky a tyto osoby (v prvním případě obšírněji, ve druhém velice stručně) se vyjádřily, zda označení zboží na objednávkách je dostačující k tomu, aby bylo možné zboží dodat. Takto provedený procesní úkon byl v materiálním slova smyslu nepochybně místním šetřením spojeným s výsledkem svědka, o kterém bylo povinností finančního úřadu žalobce vyrozumět, jak mu ukládá § 31 odst. 1 d.ř., aby žalobce mohl realizovat procesní oprávnění vyplývající mu ze shora citovaného ust. § 14 odst. 4 písm. e) d.ř. Pakliže tak finanční úřad neučinil, protokol o místním šetření obsahující v sobě navíc výslech svědka se stal důkazním prostředkem získaným nezákonným způsobem a tudíž nepoužitelným pro tvorbu skutkového základu věci.

Podle § 50 odst. 3, věty čtvrté d.ř. *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.* Vzhledem k tomu, že skutečnosti zjištěné při místních šetřeních neměly pro důkazní řízení žádný význam, neboť nevypovídaly nic o sporných skutečnostech, které byly v této fázi řízení již evidentní, tedy o tom, zda zboží dodal skutečně P.D., a to v rozsahu na fakturách uvedeném, žalovaný nepochybil, když neodstraňoval vady řízení před finančním úřadem a neprováděl znovu místní šetření a výslech svědků procesně bezvadným způsobem. Takový postup by byl zcela nadbytečný a procesně neekonomický. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcova námitka, že „...nezákonný výslech svědka svědčil ve prospěch žalobce...“ Zmiňovaný „svědek“ totiž uvedl jedinou větu: „Označení zboží je dostačující a byli bychom schopni takto objednané zboží dodat.“ Informace o kvalitě žalobcových objednávek nebyla objektivně způsobila jakkoliv změnit důkazní situaci ve prospěch žalobce. Proto i odkaz na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6.4.2005, sp.zn. II.ÚS 94/03, soud hodnotí jako nepřipadný, neboť v Ústavním soudem řešeném případě procesní pochybení správce daně bylo v konečném důsledku přičteno k tíži daňového subjektu, kdežto v žalobcově případě nikoliv.

Soud uzavírá, že žalovanému nelze opodstatněně vytýkat postup v rozporu s § 2 odst. 1 a § 31 odst. 4 d.ř., neboť v obou případech se nejednalo o důkazní prostředky, jimiž bylo možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce, a

jelikož byly zmiňované důkazy získány v rozporu se zákonem, byl žalovaný nejen oprávněn, ale přímo povinen provést (slovy žalobce) selekci mezi již provedenými důkazy a v souladu s § 31 odst. 4 d.ř. k nim vůbec nepřihlížet, právě proto, že byly *získány v rozporu s obecně závaznými předpisy*.

Pokud v této souvislosti žalobce zmiňoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010, nepovažuje zdejší soud názor žalovaného, se kterým se ztotožnil, za rozporný. Z uvedeného rozsudku především nevyplývá, že by Nejvyšším správním soudem prezentovaný právní názor dopadal i na situace, kdy důkaz bude získán v rozporu s právními předpisy. Budou-li důkazní prostředky provedeny procesně bezvadným způsobem, stanou se vždy důkazem. Rozdíl může být jen v odlišné vypovídací hodnotě důkazů. Pro nelegálně získaný důkaz však platí režim § 31 odst.4 věty první in fine d.ř. , který poskytuje správci daně oprávnění k tomu, aby takové důkazy ze své úvahy vyloučil.

K námitce žalobce, že se žalovaný nevypořádal s otázkou porušení povinnosti mlčenlivosti při daňové kontrole, které se finanční úřad dopustil tím, že „...provedl místní šetření, kdy jedné osobě v Chebu a jedné v Teplicích, které s žalobcem obchodní vztah neměly, správce daně předkládal obchodní objednávky žalobce bez jeho zproštění mlčenlivosti.“, soud uvádí, že žalobce v odvolání výslovně porušení § 24 odst. 4 d.ř. nenamítal a i skutková tvrzení k tomuto pochybení byla velmi kusá. Přesto soud zastává názor, že námitka o porušení povinnosti mlčenlivosti žalobce v odůvodnění odvolání ze dne 20.8.2010 zazněla, což dovozuje ze slov „*Finanční úřad dokonce podnikl místní šetření, kde předložil bez souhlasu daňového subjektu jeho objednávky...V průběhu celé kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 dochází k porušení základních zásad daňového řízení. Počínaje hodnocení předložených důkazů přes zachování mlčenlivosti, ...*“. Žalovaný ji ponechal v napadeném rozhodnutí mimo svou pozornost.

Žalobce dovozuje z pochybení žalovaného podstatné porušení ustanovení o řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Podle ustálené judikatury správních soudů rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny odvolací námitky, se považuje za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. K takové vadě řízení je soud povinen dokonce za splnění určitých předpokladů přihlídnout i bez výslovné žalobní námitky.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.3.2009, č.j. 2Afs 33/2009-49, dovodil, že „*Závěry plynoucí z těchto rozsudků (poznámka soudu: tj. z rozsudků v předchozí větě vyjmenovaných) lze shrnout tak, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána tehdy, pokud z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. To se týká zejména případů, kde jde o argumentaci, na níž leží základ žaloby účastníka a z jeho pohledu jde o argumentaci klíčovou.*“ Stejný soud v rozsudku ze dne 8.12.2005, č.j. 2 Afs 29/2005 – 104, konstatoval: „*Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je však třeba rozumět nedostatek důvodů, o které se rozhodnutí opírá, nikoliv pouhé nedostatky v odůvodnění. I zde je možné poukázat na judikaturu. Tak v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 Nejvyšší správní soud vyslovil: Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových,*

nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Jistě by bylo vadou, pokud by odůvodnění rozsudku bylo natolik nedostatečné, že by nebylo seznatelné, jaké důkazy a jakým způsobem soud hodnotil, z jakého právního předpisu vycházel, nebo že by se nevypořádalo s žalobními námitkami vůbec.“ Závěry ohledně nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí pro nedostatek důvodů podle přesvědčení zdejšího soudu platí i pro rozhodnutí odvolacího orgánu.

Vycházejí z předestřených právních názorů zastává soud stanovisko, že nevypořádání se s námitkou o porušení povinnosti mlčenlivosti žalovaným v souzeném případě nemá za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, nýbrž že procesní pochybení má povahu toliko dílčího nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí. To proto, že námitka o porušení povinnosti mlčenlivosti rozhodně co do rozsahu ani co do obsahu nepředstavovala v odvolání žalobce klíčovou argumentaci, ale spíše argumentaci doplňkovou až okrajovou, že o důkazní prostředky (protokoly o místním šetření), ke kterým se vztahovala, se napadené rozhodnutí v rozhodovacích důvodech vůbec neopíralo, naopak žalovaný výslovně konstatoval, že „...sdělené skutečnosti (poznámka soudu: J.V.) však nebyly použity odvolacím orgánem jako důkaz...“, resp. že „...toto sdělení nemá žádný vliv na důkazní situaci.“, a že způsob a rozsah vypořádání se žalovaného se zbytkem odvolacích námitek svědčí o pečlivém přístupu odvolacího orgánu k posouzení odvolacích výtek, kterýžto přístup je zatížen jen dílčím nedostatkem v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Zároveň uvedené pochybení žalovaného nelze podle názoru soudu subsumovat ani pod ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., dle kterého *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*, jak se domnívá žalobce. Předpokladem aplikace citovaného ustanovení je kumulativní splnění dvou zákonných podmínek: zaprvé že došlo k podstatnému porušení procesních ustanovení před správním orgánem a zadruhé že předmětné podstatné porušení procesních ustanovení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ustanovení § 50 odst. 7 věta druhá d.ř. sice stanoví, že *v odůvodnění (rozuměj rozhodnutí) se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými*, a tuto povinnost žalovaný prokazatelně nesplnil. Vzhledem k tomu, že z objednávek a dalších listin, které finanční úřad předkládal shora označeným osobám v rámci obou místních šetření k nahlédnutí, předem odstranil všechny identifikační údaje o dodavateli i odběrateli, jak soud ověřil z obsahu správních spisů (takto upravené listiny jsou připojeny vždy k protokolu o místním šetření), ustanovení § 24 odst. 4 d.ř. (*povinnosti zachovávat mlčenlivost mohou být třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení a pracovníci daňového orgánu daňovým subjektem zproštěni pouze písemně, s uvedením rozsahu a účelu.*) nebylo porušeno a nenastal (ani nemohl nastat) důsledek ustanovením § 76 odst. 1 písm. c) d.ř. předpokládaný. Porušení ustanovení § 50 odst. 7 d.ř. tudíž v přezkoumávané věci nemohlo mít za následek nezákonné meritorní rozhodnutí.

Na základě těchto úvah dospěl soud k závěru, že žalovaný v odvolacím řízení v této věci neporušil ust. § 2 odst. 1 a § 24 daňového řádu a zároveň nemohl přisvědčit žalobci, že

napadené rozhodnutí je nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Ustanovení § 25 d.ř. upravující sankce za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost žalovaný neaplikoval ani aplikovat v řízení o dodatečně vyměřené dani z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2005 neměl. Proto se žalobce mylí, tvrdí-li porušení předmětného ustanovení.

Třetí žalobní bod rovněž není důvodný.

Předně soud neakceptuje názor žalobce, že žalovaný nedostatečně a neodborně hodnotil jeden z nejdůležitějších důkazních prostředků – znalecký posudek a že jeho úvaha v konečném rozhodnutí není přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

Žalobce předložil v odvolacím řízení znalecký posudek č. 250/2010 vypracovaný dne 15.8.2010 znalcem z oboru ekonomika – ceny a odhady (specializace stroje a technologická zařízení) ing. R.K., který je označen jako *Odborné vyjádření ke „Zprávě o kontrole daně z příjmu“*. Z titulní stránky tohoto devítistránkového elaborátu se podává, že posudek byl vypracován na základě žádosti žalobce, předmět posudku je označen: *FÚ Sokolov „Zpráva o kontrole daně z příjmu“ za r. 2005*, účel vyžádání posudku je vymezen: *„Zpětně definovat, zda došlo v r. 2005 k uskutečnění nákupu zboží a služeb od FO P.D., IČO: 49361538.“* V zápatí stránky se uvádí: *„Znalecký posudek je vypracován podle: Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, metodika ocenění: Znalecký standard č. VI; VUT – ÚSI Brno, září 1999“*. Znalec v závěrech shrnul: *„Z výše uvedených předpokladů, prostudováním případu a shrnutím v ZP uvedených zákonitostí znalec má za prokázané, že: a) Práce fakturované F-ami č. 200500167 a 200500233 firmou..., v celkové výši 742.597,24 bez DPH byly skutečně provedené. b) Zboží a služby fakturované celkem 16 fakturami (vč. 2 výše zmíněné) firmou..., v celkové výši 2.844.647,61 bez DPH bylo skutečně dodané.“* V odvolání k důvodu předložení znaleckého posudku žalobce uvedl: *„Protože správce daně nevzal v úvahu všechny důkazy a výsledky, předkládám jako důkazní materiál znalecký posudek č. 250/2010 jako odborné vyjádření ke zprávě o kontrole daně z příjmu. Doufám, že tento důkaz bude již brán jako důkaz důvěryhodný a bude mít již dostatečnou důkazní sílu, která jednoznačně a nepochybnitelně prokáže zaičtované výdaje.“*

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21.12.2010, č.j. 2 Afs 74/2010-135, *„Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení)“*.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí v souvislosti s vypořádáním se odvolacích výtek ke znaleckému posudku uvedl, že *„...účelem vyžádaného posudku bylo zpětně definovat, zda došlo v roce 2005 k uskutečnění nákupu zboží a služeb od pana P.D. Znalec zde vyslovil závěr, že práce a zboží fakturované firmou pana P.D. byly skutečně provedeny. Posudek byl zpracován podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Tento zákon upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot. Dle tohoto předpisu znalec může určit cenu služby či zboží, jejich rozsah nebo může vyslovit závěr, že k provedení prací (např.*

oprav) došlo. Na základě takto zpracovaného posudku nelze vyslovit závěr, že práce byly provedeny a zboží bylo dodáno právě firmou pana P.D.“ (str. 12, druhý odst. shora).

Při hodnocení jednotlivých důkazů žalovaný spojil hodnocení jak znaleckého posudku, tak žalobcem předloženého odborného vyjádření zpracovaného L.K. a uvedl, že „...účelem vyžádaného posudku bylo zpětně definovat, zda došlo v roce 2005 k uskutečnění nákupu zboží a služeb od pana P.D. Znalec zde vyslovil závěr, že práce a zboží fakturované firmou pana P.D. byly skutečně provedeny. Tuto skutečnost správce daně nikdy nerozporoval. Pochybnosti však vznikly správci daně ohledně toho, zda práce byly uskutečněny či zprostředkovány panem D., a to v rozsahu na fakturách uvedeném. Na základě takto zpracovaného posudku nelze vyslovit závěr, že práce byly provedeny a zboží bylo dodáno právě firmou pana P.D. Rovněž tak odborné vyjádření event. č. 7-1208-10 zpracované panem L.K. V bodě 1) a 2) tohoto vyjádření znalec konstatuje, že stavební práce byly prováděny, určit jejich rozsah v roce 2005 je však nereálné. V bodě 3) se znalec neodvažuje určit oprávněnost oprav strojního zařízení. Dle předložených důkazů a dle tvrzení daňového subjektu se jednalo o plánované opravy v souvislosti se zvýšeným počtem zakázek, což je v rozporu se závěrem znalce. Je možné říci, že odborné vyjádření jen potvrdilo názor správce daně, že nějaké práce v areálu byly provedeny, ale nelze určit kým byly provedeny a v jakém rozsahu. Odborné vyjádření v žádném případě nepotvrzuje to, že by opravy provedl či zprostředkoval právě pan P.D.“

Výše citované pasáže napadeného rozhodnutí dokumentují, že žalovaný zahrnul do hodnocení v odvolacím řízení žalobcem předložené důkazní prostředky (tj. především znalecký posudek, ale také odborné vyjádření), konstatoval, jaká zjištění z nich vyplývají, a zcela jednoznačným a jasným způsobem na základě konkrétní argumentace vyjádřil jejich důkazní hodnotu pro danou věc (tj. proč znalecký posudek nemohl osvědčit jako důkaz). Jestliže předmětem pochybností finančního úřadu byla okolnost, zda práce a zboží uvedené na faktuře dodal právě P.D. a to v rozsahu na fakturách deklarovaném, pak prokazování sporných skutečností nejenže nevyžadovalo žádnou odbornou znalost, nýbrž povaha předmětu dokazování fakticky vylučovala, aby jako důkazní prostředek mohl posloužit znalecký posudek z jakéhokoli oboru. Ze stejného důvodu žalovaný nemohl pochybit tím, že nevyslechl znalce či že nenechal vypracovat revizní znalecký posudek. Označené důkazní prostředky nebyly způsobilé osvědčit sporné skutečnosti. Závěr žalovaného ohledně znaleckého posudku proto soud považuje za logický, srozumitelně a v dostatečné šíři vyjádřený, na kterém nemohla nic změnit další obsáhlejší argumentace. Napadené rozhodnutí tudíž netrpí nepřekoumatelností ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., jak tvrdil žalobce.

Soud dále zastává názor, že žalovaný nepochybil, když ještě před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil žalobce se způsobem, jakým bude hodnotit znalecký posudek. Takovou povinnost mu jednak ust. § 50 ani žádné další ustanovení d.ř. neukládá a nelze ji podle názoru zdejšího soudu dovodit ani ze zásady součinnosti správce daně s daňovým subjektem. Zmíněnou zásadu je v odvolacím řízení nezbytné uplatňovat toliko proporcionálně v souvislosti se zásadou hospodárnosti řízení a s přihlédnutím k tomu, že odvolací řízení je svým charakterem řízením přezkumným, v němž se především zjišťuje, zda daňová kontrola proběhla v dostatečné součinnosti správce daně s daňovým subjektem a v souladu s dalšími

procesními ustanoveními a přezkoumává se doměření daně v rozsahu uplatněném v odvolání. Pokud by soud akceptoval názor žalobce, že mu odvolací orgán byl povinen před vydáním napadeného rozhodnutí nejdříve sdělit, jak bude hodnotit znalecký posudek (jehož byl navíc žalobce objednatel, sám jej žalovanému předložil a jeho obsah mu tudíž byl dostatečně znám), aby eventuálně mohl na podporu svých tvrzení předložit další důkazní prostředky, nic by nebránilo opakování situace i v dalším, resp. dalších „kolech“. Výsledkem by bylo nejen prodlužování odvolacího řízení spojené s obtížemi s jeho skončením, ale zejména posun těžiště dokazování z prvoinstančního řízení do řízení odvolacího. To by odporovalo koncepci dvojinstančnosti daňového řízení a přivodilo negativní důsledek pro samotný daňový subjekt, tj. ztrátu možnosti přezkoumat přijaté závěry odvolacího orgánu cestou řádného opravného prostředku.

Žalovaný by naopak zatížil odvolací řízení těžkou procesní vadou, pokud by v rámci postupu dle § 50 odst. 3 daňového řádu zásadním způsobem doplnil dokazování a v důsledku toho by dospěl k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vycházel prvoinstanční orgán, a o odvolání rozhodl bez toho, že by s takovým posouzením seznámil daňový subjekt a umožnil mu doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námítky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci vyloučily (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003-74). O takovou situaci se však v daném případě nejednalo.

Žaloba nebyla důvodná a soud ji proto v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl (výrok I.).

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal (výrok II.).

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

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

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

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

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

V Plzni dne 26. září 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová