



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobců **a) J. A. a b) B. A.**, obou v řízení zastoupených JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem Havířov-Město, Dělnická 1a, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3.3.2010 č.j. 7689/09-1102-804526 a č.j. 7840/09-1102-804526, ze dne 12.3.2010 č.j. 7688/09-1302-806170, č.j. 7924/09-1302-806170, č.j. 7925/09-1302-806170, č.j. 7926/09-1302-806170, č.j. 7927/09-1302-806170, č.j. 7928/09-1302-806170 a č.j. 7929/09-1302-806170, ze dne 12.4. 2010 č.j. 7930/09-1302-806170, č.j. 7931/09-1302-806170, č.j. 7932/09-1302-806170, č.j. 7933/09-1302-806170, č.j. 7934/09-1302-806170, č.j. 7935/09-1302-806170, č.j. 7936/09-1302-806170, č.j. 7937/09-1302-806170, č.j. 7938/09-1302-806170 a č.j. 7939/09-1302-806170, ze dne 16.7.2010 č.j. 7781/09-1102-804526 a č.j. 7897/09-1102-804526, ze dne 26.7.2010 č.j. 7941/09-1302-806170 a ze dne 29.7.2010 č.j. 5788/10-1302-806170, ve věcech daně z příjmů a daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce J. A. a B. A. jako jeho spolupracující osoba se podanými žalobami domáhají přezkoumání celkem 23 shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobců proti rozhodnutím Finančního úřadu v Havířově:

- I) ze dne 17.12.2008 č.j. 103559/08/370912806019, kterým byla žalobci a) sdělena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5.472.160,- Kč,
 - II) ze dne 17.12.2008 č.j. 103387/08/370912806019, kterým byla žalobkyni b) sdělena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 84.564,- Kč,
 - III) ze dne 17.12.2008 č.j. 103565/08/370912806019, kterým byla žalobci a) sdělena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 5.759.808,- Kč, a
 - IV) ze dne 16.12.2008 č.j. 103399/08/370912806019, kterým byla žalobkyni b) sdělena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 8.352,- Kč,
- a změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově:
- V) ze dne 16.12.2008 č.j. 103410/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2004 ve výši 66.702,- Kč,
 - VI) ze dne 16.12.2008 č.j. 103411/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2004 ve výši 66.502,- Kč,
 - VII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103414/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 71.735,- Kč,
 - VIII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103416/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004 ve výši 173.325,- Kč,
 - IX) ze dne 16.12.2008 č.j. 103418/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004 ve výši 432.409,- Kč,
 - X) ze dne 16.12.2008 č.j. 103422/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2004 ve výši 646.524,- Kč,
 - XI) ze dne 16.12.2008 č.j. 103429/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 1.536.381,- Kč,
 - XII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103432/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2005 ve výši 255.209,- Kč,
 - XIII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103434/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2005 ve výši 255.208,- Kč,

- XIV) ze dne 16.12.2008 č.j. 103467/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 ve výši 255.779,- Kč,
- XV) ze dne 16.12.2008 č.j. 103468/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2005 ve výši 258.934,- Kč,
- XVI) ze dne 16.12.2008 č.j. 103470/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 ve výši 280.378,- Kč,
- XVII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103471/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2005 ve výši 255.939,- Kč,
- XVIII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103473/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2005 ve výši 255.208,- Kč,
- XIX) ze dne 16.12.2008 č.j. 103474/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2005 ve výši 255.654,- Kč,
- XX) ze dne 16.12.2008 č.j. 103476/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2005 ve výši 304.321,- Kč,
- XXI) ze dne 16.12.2008 č.j. 103477/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2005 ve výši 254.299,- Kč,
- XXII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103479/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2005 ve výši 254.412,- Kč, a
- XXIII) ze dne 16.12.2008 č.j. 103480/08/370912806019 tak, že žalobci a) byla sdělena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2005 ve výši 534.294,- Kč.

Žalovaný ve všech případech navrhuje zamítnutí žalob.

B. Žalobní body

B.a.

Žalobní body směřující proti všem napadeným rozhodnutím

Žalobci v žalobách proti všem napadeným rozhodnutím namítají, že:

- 1) při zahájení daňové kontroly nebyly žalobcům sděleny žádné pochybnosti, které by představovaly důvod pro zahájení daňové kontroly. Až z pozdějších úkonů správce daně lze takové konkrétní pochybnosti vystopovat, tyto úkony se však staly až po uplynutí lhůty pro vyměření daně. Zde žalobci poukazují na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07;
- 2) správci daně svědčí i jiné nástroje a oprávnění k prověření daňového základu, které jsou menším zásahem než daňová kontrola (např. místní šetření); správce daně přitom svou nečinností zmařil možnost zahájení vytýkacího řízení;

- 3) daňová kontrola byla zahájena čistě formálně, kdy dle protokolů o zahájení daňové kontroly bylo žalobcům pouze sděleno, že je daňová kontrola zahájena, aniž by se např. potvrzovalo převzetí jakýchkoli listin;
- 4) daňová kontrola nebyla zahájena řádně, když nebylo jednáno se zástupcem žalobců, přestože u správce byla uložena plná moc pro Ing. S. F. Argumentuje-li žalovaný předchozí telefonickou komunikací, tomuto jeho argumentu odporuje obsah protokolu o zahájení daňové kontroly. Pouhý odkaz na telefonickou komunikaci, bez úředních záznamů o obsahu telefonátů, nelze považovat za vyrozumění zástupce ve smyslu § 10 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Výpis telefonních hovorů pak byl v odvolacím řízení užit jako nový důkaz (před odvolacím řízením nebyl obsahem spisu), přičemž s tímto novým důkazem nebyli žalobci seznámeni. Žalovaný se zde navíc spokojil s kladnou odpovědí daňového subjektu, že on i zástupce byli informováni o zahájení daňové kontroly, aniž by na tutéž skutečnost byl dotazován zástupce sám;
- 5) se zástupcem žalobců bylo během bezmála 3-letého období jednáno pouze jednou, kdy správce daně zřejmě záměrně nechtěl jednat s žalobcem a) přímo. U ostatních úkonů není žádný údaj, jak a kdy byl o tomto každém úkonu zástupce vyrozuměn ve smyslu § 10 odst. 4 ZSDP;
- 6) správce daně nesděloval žalobcům včas své pochybnosti, čímž porušil zásadu součinnosti, prodlužoval řízení a udržoval žalobce v nevědomosti o obsahu, rozsahu a možném výsledku kontroly. Zasáhl tak do nerušeného výkonu práv žalobců a sebe zvýhodnil při obstarávání důkazů a zjišťování jejich výsledků. Vysvětlení pochybností týkajících se smluvních vztahů s NESÉT s.r.o. a GROFIN GROUP s.r.o. pak nevyplynulo ani z výzvy z 12.5.2008. Některé pochybnosti správce daně žalobcům sdělil 25.6.2008, ne však všechny;
- 7) a) až po vydání prvostupňových rozhodnutí žalobce zjistil nahlédnutím do neveřejné části spisu, že správce daně od 19.6.2007 do 25.6.2008 žádal jiné územní finanční orgány o provedení úkonů dožádáním, kde za důvod dožádání uvedl určité skutečnosti, se kterými však žalobce neseznámil, příp. tyto nebyly ani pravdivé,
b) z obsahu spisu není zřejmé, na základě čeho pojal správce daně podezření, že obsah studie na rozšíření činnosti firmy je shodná se starší diplomovou prací konkrétního autora, proč byl dožádán výslech tohoto autora;
- 8) správce daně před provedením výslechu svědků V. a N. nesdělil žalobci účel tohoto výslechu. Bez takové informace žalobci ani nemohli být připraveni ke kladení otázek svědkovi;
- 9) správce daně již za necelé 3 měsíce od sdělení pochybností vyhotovil zprávu o daňové kontrole a očekával, že se k ní žalobci vyjádří ihned, ačkoli čítala na 123 stran a jen k žalobcově žádosti došlo k možnosti projednání zprávy v dodatečném termínu (29.9.2008); žalobci ani tak neměli ke studiu zprávy lhůtu alespoň 8 dnů (ve smyslu § 14 odst. 1 ZSDP).

B.b.

Žalobní bod uplatněný toliko v žalobách žalobce a)

Žalobce a) ve svých žalobách dále namítá, že:

- 10) daňová kontrola nebyla řádně ukončena, když v protokole ze dne 10.12.2008

žalobce a) uvedl jen, že se dnes nebude nijak vyjadřovat, z čehož podle žalobce jasně vyplývá, že hodlal vznést proti výsledkům daňové kontroly vyjádření či další důkazní návrhy. Správce daně žalobci a) neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření a pokládal zprávu za projednanou. Žalobce má za to, že též jeho zástupci mělo být umožněno se ke zprávě vyjádřit, navíc za situace, kdy v řízení bez součinnosti se zástupcem byla provedena řada procesních úkonů včetně ústních jednání;

- 11a) pokud se týká výsledků kontroly ve vztahu ke kontrole pracovišť, závěry neodpovídají výslechům svědků N. a P. Svědek N. potvrdil existenci smlouvy a plateb žalobce a); svědek P. jasně popsal náplň práce pracovníků žalobce a), např. do checklistu uvádět i záznam o kontrole zázemí provozovny. Přesto daňové orgány zpochybnilly předložené záznamy o provedených kontrolách dle mandátní smlouvy. Žalovaný se nevypořádal s obsahem výpovědí těchto svědků a žalobce, že právě vnější kontrolou podle smlouvy byla zajištěna náprava v plnění služby ještě dříve, než tato mohla být zjištěna u odběratele a postižena tzv. škrtáním směn;
- 12) pokud jde o zpracování návrhu a zajištění reklamních ploch,
- a) i zde svědek (z dodavatelské společnosti) potvrdil výdaje žalobce a) i realizaci plnění dle smlouvy;
 - b) žalovaný pochybil, když za relevantní důkaz vzal i znalecký posudek přesto, že tento je formálně vadný – dává odpovědi jen na položené dotazy, neobsahuje ani kopie fotografií, ke kterým byl zpracován, neobsahuje údaje o pramenech, ze kterých znalec čerpá pro účely znaleckého závěru. Současně nebylo vzato v potaz, že předmětné fotografie nepředložil žalobce a), ale jeho smluvní partner. Navíc jimi nebyla dokumentována realizace plnění, jednalo se toliko o návrhy;
- 13) odvolací řízení bylo provedeno jen formálně, bez vlastních úvah a závěrů žalovaného, když do napadených rozhodnutí jsou téměř doslovně převzaty pasáže z předkládací zprávy – shoda mezi odůvodněním napadených rozhodnutí a obsahem předkládací zprávy je tak výrazná, že podle žalobce nejde jen o názorovou shodu, ale o absenci přezkumné činnosti žalovaného;

B.c.

Žalobní body uplatněné toliko v žalobě žalobkyně b) proti rozhodnutí o daňové povinnosti na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004

Žalobkyně b) v žalobě proti rozhodnutí o daňové povinnosti na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 (pův. sp. zn. 22 Af 34/2010) dále namítá, že:

- 14) v rozhodnutí absentuje povinný údaj podle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP – datum vydání napadeného rozhodnutí;
- 15) lhůta pro vyměření daně skončila 31.12.2007, kdy do této doby se rozhodnutí o odvolání žalobkyně b) pravomocným nestalo;
- 16) s žalobkyní b) byla projednána zpráva o daňové kontrole, která však měla zcela jinou povahu než zpráva o daňové kontrole ve věci žalobce a). Jakkoli vyměření daně žalobkyni b) záviselo na vyměření daně žalobci a), zpráva ve věci žalobkyně b) toliko odkazuje na zprávu ve věci žalobce a);

B.d.**Žalobní bod uplatněný toliko v žalobách
proti rozhodnutím o dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005
a proti rozhodnutím o dani z přidané hodnoty**

Krom žalob proti rozhodnutím o daňové povinnosti na daň z příjmů fyzickým osob za zdaňovací období roku 2004 žalobci v ostatních žalobách dále namítají, že:
11b) neproběhlo (nebylo ukončeno) vytykáací řízení či daňová kontrola u NESÉT s.r.o. a GROFIN GROUP s.r.o. za účelem zjištění, zda jejich příjmy odpovídají výdajům žalobce a) ze smluvních vztahů s těmito společnostmi. Není možné, aby při jedné daňové kontrole byly příjmy hodnoceny kladně, ale při druhé kontrole tomu odpovídající výdaje druhé smluvní strany nikoliv;

B.e.**Žalobní body uplatněné toliko v žalobách žalobce a) týkajících se zdaňovacích
období roku 2004**

V žalobách proti rozhodnutím týkajících se zdaňovacích období roku 2004 žalobce a) dále namítá, že:

- 11c) nebyla vzata v úvahu výpověď svědka J. N., který potvrdil vystavení faktur včetně pravosti podpisu, úhrady faktur v hotovosti a jejich přijetí do výnosů GROFIN GROUP s.r.o. a přiznání daně z přidané hodnoty z těchto faktur na výstupu, pravost podpisu na výdajových pokladních dokladech;
- 17) pokud jde o hodnocení studie k rozšíření činnosti firmy, nebyla reflektována možnost každého podnikatele upustit od svého podnikatelského záměru. Žalobce a) má za to, že součástí podnikatelského rizika je činit i taková rozhodnutí, která ve svém důsledku budou znamenat jen náklady. Podnikatele nelze sankcionovat za to, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn, tím, že náklady vynaložené do doby upouštění od záměru nebudou považovány za vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů;

B.f.**Žalobní bod uplatněný toliko v žalobě žalobce a)
týkající se daňové povinnosti na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004**

V žalobě týkající se toliko daňové povinnosti žalobce a) na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004 dále žalobce a) namítá, že:

- 18) nelze aprobovat závěry správce daně, které vedly k neuznání snížení příjmů o 11.311,- Kč v důsledku dohody mezi žalobcem a) a STASPO s.r.o. v důsledku odcizení věcí na střeženém staveništi neznámým pachatelem. Takový závěr odporuje povaze podnikatelské činnosti žalobce a). Správce daně odkazuje na § 24 odst. 2 písm. l) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), z něhož dovozuje, že tuto škodu může daňově účinně uplatnit jen majitel staveniště. Ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP však umožňuje mezi výdaje zahrnout i náklady, které odpovídají plnění povinností ze zvláštních zákonů (t.j. i z odpovědnosti za vady či z náhrady škody). Výklad správce daně by znemožňoval uplatnění náhrady škody majitelem staveniště vůči žalobci a), který byl k ostraze tohoto staveniště smluvně zavázán;

B.g.**Žalobní body uplatněné jen v žalobách týkajících se zdaňovacích období roku 2005**

- V žalobách týkajících se zdaňovacích období 2005 žalobci dále namítají, že:
- 11d) byl-li proveden výslech svědka N., pak tento je sám o sobě důkazem o skutečnostech, o kterých těchto svědek vypovídal. Přesto správce daně po svědkovi požadoval, aby hodnověrnost své výpovědi potvrdil listinnými důkazy – to mají žalobci za nezákonný postup. K materiálům takto obstaraným pak podle žalobců nelze přihlížet. Žalobci mají za to, že své důkazní břemeno unesli, když jimi tvrzené skutečnosti byly prokázány právě výpovědí svědka N.;
- 19) úvaha správce daně a žalovaného o tom, že nebylo prokázáno faktické plnění smlouvy o zprostředkování s PAPED SERVIS s.r.o., neodráží skutečnost, že to byl správce daně, který měl žalobci prokázat, že smlouva nebyla fakticky naplněna. Žalovaný využil časového odstupu od jednotlivých plnění do výpovědi svědků, kteří již nemohou plnění dle smlouvy potvrdit ani vyvrátit. Mnozí svědci přitom potvrdili, že je běžné sjednat si zástupce pro prezentaci a zvyšování povědomí o podnikatelském subjektu. Bylo zcela přehlednuto, že byly vyslýchány toliko osoby – členové statutárních orgánů smluvních partnerů žalobce a) – které samy uvedly, že k příjmu nabídek a prezentací v jejich firmě jsou schopny se lépe vyjádřit jiné osoby. Povaha činnosti PAPED SERVIS s.r.o. je pro žalobce natolik významná, že výdaje na ni je nutno považovat za důvodné vždy, bez ohledu na množství nově uzavřených smluv.

C.**Vyjádření žalovaného**

- Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:
- 1) - 2) daňová kontrola slouží k prověření a ověření daňové povinnosti daňového subjektu a je m.j. i úkonem preventivní povahy. Z ust. § 16 ZSDP nevyplývá požadavek, aby musela být podmíněna konkrétním podezřením ohledně nesplnění daňové povinnosti. Předestřený nálezný Ústavního soudu vybočil při své argumentaci mimo relevantní interpretaci institutu kontroly vůbec (nejen daňové, ale veřejnoprávní kontroly obecně). Zde žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009 č.j. 8 Afs 46/2009-46, a ze dne 15.4.2010 č.j. 7 Afs 16/2010-84. Důvodem pro zahájení daňové kontroly byla přitom skutečnost, že žalobce a) neplnil v letech 2004-2005 řádně svou daňovou povinnost, když nepodával správci daně přiznání k dani z přidané hodnoty ve správných hodnotách, navíc ke každému řádnému daňovému přiznání bylo podáno též dodatečné daňové přiznání, a to s velkým časovým odstupem;
- 3) jednání o zahájení daňové kontroly proběhlo na provozovně žalobce a), kde se v archivu nacházely konkrétní daňové doklady. Sám žalobce a) v odvolacím řízení sdělil, že nejdříve byl sepsován protokol a „posléze jsme se přemístili do vedlejší místnosti vedle archivu, odkud byly ke kontrole brány šanony s doklady“, jakkoli to následně podáním ze dne 7.7.2009 popřel;

- 4) o vlastním zahájení daňové kontroly byli žalobce a) i jeho zástupce Ing. S. F. telefonicky informováni ve dnech 11.6., 15.6. a 18.6.2007. V rámci těchto telefonátů získal správce daně též informaci, že doklady se nacházejí v provozovně žalobce a), proto právě tam daňovou kontrolu zahájil. Z protokolu o zahájení daňové kontroly DPH za 6-12/2004 ze dne 19.6.2007 vyplývá, že žalobce a) souhlasil, že jednání nebude přítomen jeho zástupce. Stejný je i obsah protokolů o zahájení dalších kontrol (o rozšíření kontroly);
- 5) z protokolů pořizovaných postupně v průběhu kontroly vyplývá, že správce daně se vždy žalobce a) dotazoval, zda souhlasí s jednáním bez účasti Ing. Fojtíka, což žalobce a) opakovaně potvrzoval. V průběhu celého daňového řízení jednal žalobce a) se správcem daně sám, když jeho zástupce se ze zdravotních důvodů řízení většinou nezúčastňoval, avšak o jednotlivých úkonech, zjištěních a pochybnostech byl správcem daně vyrozuměn;
- 6) daňová kontrola byla obsáhlá a nezaměřovala se jen na skutečnosti, které nalezly svůj odraz v žalobních bodech. Správcem daně tak byla postupně zjišťována celá řada nedostatků, správce daně je s žalobcem a) projednával postupně tak, jak to bylo z časového hlediska možné v návaznosti na výsledky provedených úkonů. Zde žalovaný odkazuje zejm. na protokoly z 11.9.2007 a z 25.6.2008;
- 7) k dožádáním správce daně přistoupil vždy k ověření skutečností zjištěných právě z protokolů sepsaných s žalobcem a);
- 8) obsah výslechu V. a N. byl evidentní z obsahu předchozích jednání se žalobcem,
- 9) - 10) při projednávání zprávy o kontrole dne 29.9.2008 žalobce a) navrhl doplnění dokazování, k němuž se správce daně vyjádřil 3.10.2008. Výsledky navržených svědků byly provedeny 20.10.2008 a s vyhodnocením těchto výpovědí byl žalobce a) seznámen 10.12.2008 s tím, že provedené výsledky nevedou ke změně závěrů obsažených již v původní zprávě o daňové kontrole. Žalobce a) tak měl již od konce září 2008, kdy byl se zprávou o kontrole seznámen, dostatek času na vyjádření, dne 10.12.2008 byl poučen o tom, že správce daně považuje zprávu o kontrole za projednanou, což i potvrdil svým podpisem, aniž by uplatnil jakékoli připomínky či návrhy, např. požadavek na stanovení delší doby pro projednání;
- 11) jako důkaz o provádění kontrol společností NESÉT s.r.o. byly předloženy kontrolní záznamy, kdy např. v 1/2004 měly být provedeny 3 kontroly na provozovnách společnosti Kaufland, tamtéž v 2/2004 8 kontrol, v 3/2004 8 kontrol atd. Žalobce a) však smlouvu se společností Kaufland uzavřel až 28.9.2004, přičemž právě až od 9/2004 žalobce a) eviduje příjmy od společnosti Kaufland, též u společnosti Kaufland bylo ověřeno, že tato nezasílala žalobci a) úhrady za období dřívější než 9/2004. Obdobně 20.5.2004 měla proběhnout kontrola na fil. č. 8 společnosti NORMA a.s. v Žatci, ovšem podle dokladů žalobce a) i jeho písemného vyjádření nebyly služby žalobce a) v 5/2004 uvedené společnosti vůbec poskytovány. Kontrolní záznamy jsou tak nevěrohodné a kontrolní činnost neprokazují. Služby kontrolní činnosti navíc měly být prováděny podle písemných pokynů, které měl žalobce a) předat smluvnímu partnerovi. Svědek N. vypověděl, že kontrola měla spočívat m.j. v prověřování úklidu, čistoty na pracovišti, kontrole hasících přístrojů, což předloženým pokynům vůbec neodpovídá. Kontrola měla být zaměřena též na docházku zaměstnanců žalobce a) dle knihy docházky uložené u smluvního partnera (Billa, Kaufland, Norma, atd.), aniž by pracovníci provádějící kontrolu měli příslušná oprávnění nebo souhlas pověřené osoby z dané provozovny. Svědek N. přítom

sám uvedl, že osoby, které měly provádět kontrolu, neměly pravomoc s pracovníky osobně jednat, všechna pochybení měla být jen telefonicky sdělena svědkovi N., příp. regionálním technikům P. či K. – zaměstnancům žalobce a). Právě ti však vypověděli, že sami prováděli kontroly dle žalobcem a) předložené osnovy a měli k tomu jako zaměstnanci žalobce a) i příslušné pravomoci. Namátkově předložené rozpisy s vyškrtanými směnami (snížit počet vyškrtaných směn mělo být účelem kontroly) jsou jen malým vzorkem činnosti ostrahy prováděné žalobcem, proto nemají vypovídací schopnost. Záznamy, na nichž je vesměs uvedeno, že kontrolu provedl J. N., jsou v rozporu s výpovědí tohoto svědka, podle které měly kontrolu provádět i jiné osoby zaměstnané na základě dohody o provedení práce. Ohledně těchto osob (Ř., H.) však bylo zjištěno, že kontrolní práce pro žalobce či J. N. či některou ze společností, kde je jednatelem, neprováděly. Dále svědci N., P. i K. vypověděli o závažných kontrolních zjištěních (ostraha pod vlivem alkoholu, nepřítomnost ostrahy na pracovišti), to však v žádném záznamu není zachyceno. Podobně svědek N. vypověděl, že „každá kontrola něco našla“, přesto je 169 ze 194 kontrolních zápisů bez nálezu. Žalobce a) tak neprokázal, že by mu předmětné služby byly kdy poskytnuty. Správce daně ani žalovaný přitom nezpochybňují vystavení faktur, pravost podpisu vystavovatele faktury či pravost podpisu na pokladních dokladech. Žalovaný zdůrazňuje, že zde (stejně jako i v dalších případech) v době 1-4/2004 na smlouvě i na daňových dokladech uvádí žalobce vesměs své DIČ ve tvaru CZ25861166, které bylo platné až od 1.5.2004 (namísto do té doby užívaného tvaru 388-25861166).

- 11b) je povinností každého daňového subjektu [zde zejm. žalobce a)] prokázat skutečnosti uváděné jím v daňovém přiznání, což se v posuzovaných případech žalobcům nezdařilo. Navíc účetnictví uvedených společností se nepodařilo nikdy dohledat;
- 12.1.), 17) správce daně neosvědčil předmětnou studii jako důkaz, neboť žalobce a) neprokázal, že by tuto studii využil ke své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1, 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), resp. § 24 odst. 1 ZDP. Navíc v době 1-4/2004 na smlouvě i na daňovém dokladu uvádí žalobce vesměs své DIČ ve tvaru CZ25861166, které bylo platné až od 1.5.2004 (namísto do té doby užívaného tvaru 388-25861166). Navíc zde žalobce a) za stěžejní osobu označil Ing. V., který měl stanovit i cenu za studii; svědek Ing. V. přitom vypověděl, že mu částka, kterou měl žalobce a) za studii zaplatit GROFIN GROUP s.r.o., není a nebyla známa;
- 11d), 12.2) zde svědek N. vypověděl, že si nevzpomíná, kde byly reklamní billboardy umístěny, uvedl, že návrh byl toliko jeden týkající se velkého obchodního domu. V příloze smlouvy byly billboardy nafoceny. Nato žalobce a) předložil 6 fotografií billboardů umístěných u silnic, kdy se však jednalo o fotomontáže. Na toto zjištění reagoval žalobce a) tvrzením, že se jednalo toliko o návrhy. To je však vyloučeno za situace, kdy na týchž fotografiích jsou zachyceny billboardy politických stran, které však byly těmito stranami používány až v době, která měla následovat po umístění reklamních billboardů žalobce a).
- 13) žalovaný učinil veškeré závěry na základě vlastního hodnocení důkazního řízení, obsah předkládací zprávy byl vždy řádně přezkoumán ve vztahu ke spisovému materiálu. Pokud jsou obdobně popisovány skutečnosti,

kteře jsou obsahem správního spisu, těžko je popisovat jinak, než jak jsou ve spise zachyceny. Pokud se žalovaný ztotožnil s úvahami správce daně obsaženými v předkládacích zprávách, pak je logické, že tytéž úvahy formuloval obdobným způsobem;

- 15) v r. 2007 došlo u žalobkyně b) k řádnému zahájení daňové kontroly, čímž došlo k zahájení nového běhu prekluzivní lhůty;
- 16) žalobkyni b) u projednání zprávy o daňové kontrole zastupoval žalobce a), se kterým byl obsah zprávy o daňové kontrole, která se týkala prověření jeho daňového základu, projednán již dříve;
- 19) správce daně prověřil všechny žalobcem a) uváděné firmy, s nimiž měla být navázána obchodní spolupráce díky uvedenému zprostředkování, kdy nikdo nepotvrdil, že by k obchodní spolupráci došlo na základě zprostředkovatelské činnosti – Ing. J. potvrdil spolupráci s žalobcem a) již od r. 2002 s tím, že rozhodující byla cena a kvalita poskytovaných služeb, Ing. Š. potvrdil spolupráci s žalobcem a) již od r. 2000 s tím, že rozhodující byla dlouhodobá zkušenost, pro Ing. P. byl zdrojem informací internet.

D.

Posouzení jednotlivých žalobních bodů krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která jim předcházela, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloby důvodné nejsou.

D.1.

Nesdělení konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly

Žalobcem odkazovaný nálezn Ústavního soudu byl již překonán samotným Ústavním soudem v jeho stanovisku ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž Ústavní soud uzavřel, že za porušení povinnosti správce daně postupovat s principem proporcionality nelze bez dalšího považovat zahájení daňové kontroly bez podezření, podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt řádně svou daňovou povinnost nesplnil.

Zahájil-li tedy správce daně v posuzovaných případech daňovou kontrolu bez sdělení konkrétních pochybností žalobcům, nelze pouze v absenci sdělení konkrétních pochybností spatřovat nedostatek, který by měl vést k závěru, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena.

D.2.

Nevyužití institutů daňového řízení představujících menší zásah než daňová kontrola

Soudy rozhodující ve správním soudnictví opakovaně a neměnně dovodily, že k prověření daňového základu a daně slouží dva základní instituty daňového řízení – daňová kontrola a vytýkácní řízení. Z pohledu proporcionality nelze správci daně či žalovanému účinně vytýkat, že nevyužil k prověření daňového základu

a daně jiného institutu než daňové kontroly (např. místního šetření) za situace, kdy právě daňová kontrola je podle výslovného znění § 16 odst. 1 ZSDP institutem, který tomuto cíli slouží. Oprávnění správce daně provést daňovou kontrolu přitom není bez dalšího vyloučeno neprovedením vytýkacího řízení. Za situace, kdy daň již byla žalobcům dříve vyměřena v souvislosti s jimi podanými daňovými přiznáními, nepřicházelo v posuzovaném případě navíc zahájení vytýkacího řízení vůbec v úvahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.10.2004 sp. zn. 5 Afs 31/2003, Sb. NSS č. 674/2005).

D.3.

Formální zahájení daňové kontroly

Jakkoli lze žalobcům přisvědčit, že z protokolů o zahájení jednotlivých kontrol se nepodává, že by při zahájení daňové kontroly proběhlo něco jiného než sdělení správce daně o zahájení daňové kontroly, sám žalobce a) potvrzuje, že nejdříve se sepisoval protokol a ihned poté se spolu s pracovníky správce daně odebral do archivu, kde byly veškeré dokumenty. Ze spisu je dále evidentní, že do konce lhůty k vyměření daně již správce daně musel daňový základ a daň prověřovat, když se již tázal žalobce na konkrétní dotazy týkající se jednotlivých částí jeho účetnictví.

Krajský soud tak dospívá k závěru, že v průběhu lhůty k vyměření daně byly učiněny nejen formální, ale i faktické úkony daňové kontroly, proto z pouhého tohoto pochybení správce daně při vyhotovování protokolu o daňové kontrole (nebylo do něj pojato, že správce daně přebírá či studuje konkrétní listiny) nelze dovozovat vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Krajský soud proto shledal nedůvodným i tento žalobní bod, neboť jen taková pochybení správního orgánu, která mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, mohou vést soud ke zrušení napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

D.4. – D.5.

Absence jednání daňových orgánů se zástupcem žalobců

Pokud žalobci namítají, že ať už při zahájení jednotlivých kontrol či později bylo jednáno s žalobcem a) osobně, nikoli však s jeho zástupcem Ing. S. F., pak ze spisu se nikterak nepodává, že by byl žalobce a) [následně pak též žalobkyně b)] poškozen na svých právech. Všechny protokoly správce daně, jak jsou ve spise založeny, začínají konstatováním této skutečnosti a dotazem na žalobce a), zda s jednáním v nepřítomnosti jeho zástupce souhlasí. Žalobce a) s takovým postupem vždy souhlasil. Pokud pak žalobce a) navíc v odvolacím řízení sám výslovně uvedl, že o zahájení daňové kontroly byl informován nejen on sám, ale i Ing. F., dospívá krajský soud k závěru, že žalovaný ani správce daně v posuzované věci nikterak nepochybil, pokud jednali s žalobcem a), vždy jen po ujištění, že s takovým postupem souhlasí.

Spolehl-li se pak žalovaný toliko na sdělení žalobce a), že o zahájení daňové kontroly byl informován nejen on sám, ale i Ing. F., jednalo se o žalobcovo tvrzení podporované též stanoviskem správce daně v předkládacích zprávách, kterému nebylo důvodu nevěřit. Pokud se nyní žalobce snaží touto cestou zvrátit

pro něj nepříznivý výsledek odvolacích řízení či daňové kontroly, pokládá krajský soud jeho snahu prezentovanou těmito žalobními body za účelovou reakci na výsledky řízení před daňovými orgány.

D.6. – D.7.

Nesdělování pochybností správcem daně žalobcům včas

Lze přisvědčit žalobcům, že by bylo transparentní, kdyby správce daně sdělil žalobcům veškerá svá podezření, průběžně zaujaté závěry a průběžné úvahy. Neučinil-li tak a seznamoval žalobce toliko s některými svými dílčími úvahami a závěry, neporušil jejich práva, pokud nakonec veškeré relevantní úvahy a závěry uvedl ve zprávě o daňové kontrole, kterou s žalobci řádně projednal. Krajský soud však především zdůrazňuje, že žalobce a) [současně též jako zástupce žalobkyně b)] byl o všech pochybnostech správce daně, jeho úvahách a závěrech informován nejpozději při projednání zprávy o daňové kontrole, ke které mohl uplatnit své námítky. Nedostí na tom, krajský soud přezkoumává především napadené rozhodnutí žalovaného a proběhlé řízení jako celek včetně řízení odvolacího, a proto konstatuje, že dostatečný prostor skýtalo žalobcům též řízení odvolací, ve kterém již nepochybně všechny pochybnosti, úvahy a závěry správce daně znali (když je též odvoláními proti jednotlivým platebním výměrům napadali). Podle ustálené judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví tak není vadou řízení, pokud správce daně vyjeví své pochybnosti daňovému subjektu až ve zprávě o daňové kontrole, neboť i po projednání zprávy o daňové kontrole může daňový subjekt stále tvrdit nové skutečnosti a navrhopat další důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2007 č.j. 8 Afs 36/2005-79).

D.8.

Nesdělení účelu výslechu svědků žalobcům před provedením těchto výslechů

Účel výslechu svědků V. a N. nebyl správce daně povinen žalobci a) sdělovat předem. Soudy rozhodující ve správním soudnictví opakovaně konstatují, že správce daně má povinnost přesně předem informovat daňový subjekt o tom, výslech kterého svědka bude prováděn. Plně postačuje informování daňového subjektu o tom, že provede místní šetření nebo výslech svědka s upřesněním místa a času konání, čímž jsou podmínky vyplývající z dikce zákona naplněny a práva daňového subjektu zajištěna (srov. např. již rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21.11.2006 č.j. 29 Ca 263/2004-37). Krajský soud nemá důvodu odchýlit se od této praxe ani v posuzovaném případě. Žalobce a) podle svých tvrzení věděl, kdo jsou svědci V. a N. a v jakých pozicích vystupovali v žalobcem a) tvrzené obchodní činnosti pro něj vykonávané. Měli-li žalobci za to, že před výslechem těchto svědků nemůže být dostatečně připraven, nic mu nebránilo příp. navrhopat jejich opětovný výslech (jak v případě sv. V. i učinil). O obsahu výpovědi těchto svědků byli přitom žalobci řádně informováni ve zprávě o daňové kontrole žalobce a). Krajský soud k tomuto žalobnímu bodu uzavírá, že sdělovat daňovému subjektu předem otázky na svědka či jinak přesněji konkretizovat účel jejich výpovědi při vyrozumění o konání výslechu svědka není povinností daňového orgánu.

D.9. – D.10.
(Ne)řádné ukončení daňové kontroly

Z vyjádření žalobce a), že se ke zprávě nebude nikterak vyjadřovat „dnes“, nevyplyvá samozřejmě, že se k ní kdy vyjádří. Nesdělil-li žalobce a) při projednání zprávy žádné námitky, ani je nikterak neavízoval, nebylo povinností správce daně – za situace, kdy nebyla vznesena námitka ani proti obsahu protokolu, v němž správce daně konstatuje, že zpráva byla projednána – vyčkávat případného podání žalobce a).

Za situace, kdy žalobci stvrdili svým podpisem projednání zprávy o daňové kontrole s tím, že se k ní „dnes“ nebudou vyjadřovat, nelze – neuplatnili-li proti této zprávě žádné námitky – v neprodleném vydání platebních výměrů spatřovat pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonná rozhodnutí žalovaného o odvolání proti předmětným platebním výměrům. Krajský soud i zde zdůrazňuje, že předmětem jeho přezkumu je především napadené rozhodnutí žalovaného, t.j. rozhodnutí o odvolání, kdy žalobci měli dostatek prostoru ke studiu zprávy o daňové kontrole a k uplatnění svých výtek a připomínek k ní nejméně po celou dobu odvolacího řízení.

D.11.
Kontroly pracovišť

Obecně lze jistě žalobcům přisvědčit, že důkaz výsledkem svědka je důkazním prostředkem sám o sobě. To však nevylučuje, aby správce daně vyzval svědka jako osobu, která má (může mít) v držení další důkazní prostředky, aby takové důkazní prostředky předložil. Oprávnění k takovému postupu zakládá správci daně výslovné ustanovení § 34 odst. 4 ZSDP. Je pak na vyhodnocení všech v řízení použitých důkazních prostředků, zda je jinými důkazními prostředky výpověď svědka zpochybněna, vyvrácena, apod. (srov. § 31 odst. 4, § 2 odst. 3 ZSDP). Takovou situaci nelze v žádném důkazním řízení, tzn. ani v důkazním řízení daňovém, vyloučit.

Krajský soud zdůrazňuje, že je povinností daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti tvrzené jím v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 ZSDP), což v případě výdajů znamená především povinnost prokázat faktickou realizaci deklarovaného plnění. Vypověděl-li proto svědek N., že vystavil faktury a převzal peníze, nevypovídá to ničeho o tom, zda fakturované služby byly vůbec poskytnuty, a zda se tak jedná nejen o reálný výdaj žalobce a), ale též o výdaj daňově uznatelný, a to ať už z pohledu daně z příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP) či daně z přidané hodnoty (§ 14 ZDPH).

V posuzovaném případě pak správce daně i žalovaný řádně hodnotili výpovědi svědků N. a P. v konfrontaci s ostatními použitými důkazními prostředky, jejich úvahy a závěry jsou ve zprávách o daňových kontrolách a napadených rozhodnutích řádně osvětleny a rozvedeny, přičemž jim nelze upřít logiku, racionálnost a vzájemnou provázanost.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že svědek N. předmětným kontrolám vypověděl, že kontrola spočívala především v prověřování úklidu, čistoty na pracovišti (převrácené bedny, rozbité sklo, přístupy k hydrantům, k únikovým východům, kontrola hasících přístrojů). To se však neshoduje s „pokyny“ žalobce a) předloženými v odvolacím řízení. Pracovníci kontroly měli kontrolu docházky zaměstnanců žalobce a) dle knihy docházky vedené na jednotlivých provozovnách třetích subjektů u jejich pracovníků. Kontroloři přitom neměli právo s těmito pracovníky zákazníků žalobce a) vůbec jednat. Bez jakéhokoli oprávnění vůči třetím osobám přitom měli kontrolovat check-listy či záchytové listy obsahující důvěrné informace provozoven. Účelem kontrol mělo být dle žalobce a) okamžité zjednání nápravy na pracovišti, aby nedošlo k „vyškrtávání směn“, přitom svědci P. a K. vypověděli, že až oni mohli problém řešit, což ovšem zpravidla s ohledem na jejich jiné pracovní vytížení nešlo ihned, proto to řešili až na druhý den (tzn. k „vyškrtnutí“ směny muselo stejně dojít). Nelze dále přehlížet, že osoby, které měly být předmětnými kontrolory (dle výpovědi svědka N. „na dohodu o provedení práce“), svou činnost výslovně popřely (resp. u E.R. byl příjem z této činnosti vyvrácen jejím daňovým přiznáním). Pokud byly předloženy „rozpisy“, je nutno žalovanému přisvědčit, že se týkají jen zlomku deklarované kontrolní činnosti a nemají tak samy řádnou vypovídací schopnost. Samotné záznamy pak vykazují ve svém obsahu skutečnosti, které samy o sobě již svědčí o jejich nevěrohodnosti – např. na záznamech z 20.1.2004, 22.1.2004, 11.2.2004, 13.2.2004 o kontrolách pracovišť, kde v té době zaměstnanci žalobce a) vůbec nepůsobili – je předtíštěn záznam o žalobci a), proto je velice nepravděpodobné tvrzení žalobce a) o záměně s jinou firmou. Záznamy vždy obsahují údaj o tom, že kontrolu provedl osobně svědek N., zatímco podle jeho výpovědi tak měly činit pro něj jiné osoby. Záznamy jsou též v rozporu s výpovědí svědka N. v tom, že pokud svědek vypověděl, že každá kontrola „něco našla“, pak 169 z 194 předložených záznamů je bez nálezu. Záznamy o kontrolách za r. 2004 pak řeší jen ve 3 případech otázku docházky zaměstnanců žalobce, což by vůbec mohlo mít vliv na „vyškrtané směny“.

Na základě těchto skutečností – podrobně dále rozvedených v odůvodnění napadených rozhodnutí – je evidentní, že výpověď svědka N. se ve světle ostatních v řízení užitých důkazních prostředků jeví jako nevěrohodná, proto správce daně a žalovaný vyhodnotili veškeré užití důkazní prostředky logickým a racionálním způsobem, pokud jeho výpovědi neuvěřili a nevycházeli z ní (v terminologii ZSDP neosvědčili tuto výpověď jako důkaz). Svědek P. (jehož výpovědi se dále žalobci dovolávají) pak o kontrolách prováděných označenými dodavateli žalobce a) vypověděl toliko obecně - jeho výpověď neumožňuje úsudek o konkrétním rozsahu provedených kontrol.

Krajský soud proto uzavírá, že daňovým orgánům se v provedeném dokazování zdařilo prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost účetních dokladů vztahujících se ke kontrolám pracovišť [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP] a žalobcům se již nepodařilo následně prokázat ani základní skutečnosti pro daňovou uznatelnost těchto jimi deklarovaných výdajů (přijatých plnění) – uskutečnění deklarovaných služeb. Krajský soud proto aprobejuje úvahy a závěry správce daně a žalovaného, se kterými se ztotožňuje a shledává správnými.

Pokud se žalobce dovolává výsledků daňových kontrol či vytýkacích řízení u NESÉT s.r.o. či GROFIN GROUP s.r.o., je nutno zdůraznit, že v posuzovaném případě byla předmětem dokazování daňová povinnost žalobců, nikoli NESÉT s.r.o. či GROFIN GROUP s.r.o. Zejm. na žalobci uplatňujícím výdaj (náklad) pak bylo, aby prokázal veškeré skutečnosti, které uvedl v daňových přiznáních, a to zejm. existenci uskutečněného plnění (zde, že služby byly skutečně poskytnuty). Ze správního spisu, zejm. z výpovědi svědka N. se přitom podává, že účetnictví žádné z těchto společností neexistuje (resp. není dohledatelné), část z něj svědek sám zničil. Již z těchto výsledků dokazování je tak zjevné, že od daňových kontrol (vytýkacích řízení) u označených subjektů nelze očekávat žádný přínos pro toto řízení, především pak žádný důkaz, který by nebyl proveden v tomto řízení, ve kterém byla existence účetnictví označených subjektů zkoumána. Za situace, kdy správce daně je i v daňovém řízení povinen vést řízení v přiměřených lhůtách tak, aby nedocházelo ke zbytečným průtahům, a je přitom limitován i lhůtami pro vyměření daně (§ 47 ZSDP), nelze mu při tomto stavu věci účinně vytýkat, že nevyčkal výsledků řízení vedených přímo u označených dodavatelů žalobce a).

D.12.

Zpracování návrhu a zajištění reklamních ploch

I zde krajský soud konstatuje, že je povinností daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti tvrzené jím v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 ZSDP), což v případě výdajů znamená především povinnost prokázat faktickou realizaci deklarovaného plnění. Vypověděl-li proto svědek N., že vystavil faktury a převzal peníze, nevypovídá to ničeho o tom, zda fakturované služby byly vůbec poskytnuty, a zda se tak jedná nejen o reálný výdaj žalobce a), ale též o výdaj daňově uznatelný, a to ať už z pohledu daně z příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP) či daně z přidané hodnoty (§ 14 ZDPH).

Pokud se žalobci dovolávají výpovědi svědka N., k otázkám jeho věrohodnosti se věnoval krajský soud již shora [v části D.11.a), c), d)]. I kdyby však krajský soud uvažoval o jeho výpovědi k tomuto obchodnímu případu (zajištění reklamních ploch) izolovaně, je nutno zdůraznit i zde, že důkaz výsledkem svědka je důkazním prostředkem sám o sobě. To však nevylučuje, aby správce daně vyzval svědka jako osobu, která má (může mít) v držení další důkazní prostředky, aby takové důkazní prostředky předložil. Oprávnění k takovému postupu zakládá správci daně výslovné ustanovení § 34 odst. 4 ZSDP. Je pak na vyhodnocení všech v řízení užitých důkazních prostředků, zda je jinými důkazními prostředky výpověď svědka zpochybněna, vyvrácena, apod. (srov. § 31 odst. 4, § 2 odst. 3 ZSDP). Takovou situaci nelze v žádném důkazním řízení, tzn. ani v důkazním řízení daňovém, vyloučit.

Svědka N. vypověděl, že návrh billboardů byl jen jeden a byl na něm obchodní dům. Předložil následně 6 fotografií billboardů, ze kterých je již pouhým okem patrné – bez ohledu na zpracování znaleckého posudku – že se jedná o fotomontáže, nikoli o reálné fotografie billboardů žalobce a) v terénu. K tomu žalobce a) uvedl, že se jednalo o návrhy (které podle svědka N. neexistovaly – srov. výše). To je však vyloučeno za situace, kdy v okolí billboardů žalobce jsou zachyceny jiné billboardy (politických stran) užívané výlučně v r. 2006,

tzn. až po kontrolovaných zdaňovacích obdobích spadajících do let 2004-2005.

Předložené fotografie tak nikterak neprokazují uskutečnění deklarované služby a jsou navíc v rozporu s výpovědí svědka N., která se i s přihlédnutím k ostatním jejím částem jeví jako zcela nevěrohodná. Jakkoli pak svědci P. a K. vypověděli, že billboardy viděli, nebyli přesněji schopni určit, kdy a kde.

Krajský soud se opět ztotožňuje s úvahami správce daně a žalovaného (podrobně rozvedených ve zprávách o daňových kontrolách a napadených rozhodnutích) vedoucími k závěru, že žalobci neprokázali skutečnosti, které uvedli v daňových přiznáních (§ 31 odst. 8 ZSDP).

Namítají-li žalobci nedostatky znaleckého posudku, jeho účelem bylo zjevně prokázání skutečnosti, že předložené fotografie jsou fotomontáže. Tato zjišťovaná skutečnost je přitom patrná již pouhým shlédnutím fotografií, jak jsou založeny ve spise. Případná formální pochybení znalce tak evidentně neměla žádný vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Pokud žalobci namítají, že fotografie nepředložili sami, ale jejich smluvní partner, nic to nemění na obsahu těchto fotografií, ani na závěru, že jejich předložením byla znevěrohodněna výpověď svědka N., který uváděl jiné skutečnosti, než které z fotografií plynou, ani na závěru, že žalobci realizaci předmětného plnění v řízení neprokázali.

D.13.

Nápadná shoda předkládacích zpráv a napadených rozhodnutí

Krajský soud přisvědčuje žalobcům v tom, že mezi obsahem předkládacích zpráv a odůvodněním rozhodnutí žalovaného panuje často až doslovná shoda. Ani v této skutečnosti však neshledává žádnou vadu, která by byla s to ovlivnit zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.]. Účelem přezkumu rozhodnutí – ať již v řízení daňovém či jiném – není nutně vytváření originálních slovních obrátů či slovních spojení, ale přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí a předcházejícího procesního postupu. Z napadených rozhodnutí je přitom zjevné, že žalovaný přezkoumával napadená rozhodnutí a procesní postupy, k nimž zaujal názor prezentovaný jako vlastní. Pokládal-li přitom argumentaci správce daně v předkládací zprávě v konkrétní části za případnou, nezpůsobuje převzetí takové argumentace (byť i doslovně) bez dalšího nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto ani tento žalobní bod důvodným neshledal.

D.14.

Absence data ve stejnopise napadeného rozhodnutí

Jakkoli lze přisvědčit žalobkyni b), že v kopii rozhodnutí, jak byla soudu předložena, uvedený údaj absentuje, krajský soud zdůrazňuje, že absence tohoto údaje nezpůsobila v žalobkyni pochybnost o tom, že se vůbec o rozhodnutí žalovaného jedná, v jaké věci je vydáno a jak bylo o jejím odvolání rozhodnuto. Současně případná absence tohoto údaje – aniž by soud přezkoumával originál stejnopisu rozhodnutí, jak byl žalobkyni b) doručen [což žalobkyně b) konečně

k důkazu ani nenavrhl] – nevzbudila v žalobkyni b) ani pochybnost o tom, kdy jí bylo toto rozhodnutí doručeno a nezabránila jí podat včasnou žalobu proti tomuto rozhodnutí. Krajský soud proto ani zde neshledává vzájemný vztah mezi absencí tohoto údaje a případnou nezákonností rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.], proto ani pro tento žalobní bod napadené rozhodnutí nezrušil.

D.15.

Prekluze práva doměřit daň

Jak již bylo konstatováno shora, vůči žalobkyni b) byly učiněny v průběhu roku 2007 relevantní úkony směřující k doměření daně, proto došlo k počátku nového běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně (§ 47 odst. 2 ZSDP), přičemž konec této lhůty připadl na 31.12.2010. Již samotné podání žaloby v roce 2010 svědčí o tom, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí před uvedeným datem.

D.16.

Nedostatek projednání zjištění z daňové kontroly žalobce a) se žalobkyní b)

Lze přisvědčit žalobkyni b), že pokud správce daně projednal zprávu o daňové kontrole ve vztahu k ní jen v rozsahu pouhého faktického odkazu na zprávu o daňové kontrole žalobce a), je nutno takový postup obecně označit jako nepřípustný, když v obecné rovině tento postup zabráňuje žalobkyni b) uplatnit ke zprávě o daňové kontrole žalobce a) relevantním způsobem své námitky, když – právě proto, že žalobkyně b) je spolupracující osobou žalobce a) a na daňovém základu žalobce a) závisí i její základ daně a daň – i žalobkyně b) jako samostatný daňový subjekt musí mít zaručeno právo uplatnit námitky proti zprávě o daňové kontrole, příp. odvolací námitky proti následně vydanému platebnímu výměru, ve stejném rozsahu jako žalobce a).

V posuzované věci však nastaly specifické okolnosti případu, kdy žalobce a) – se kterým již byla jeho zpráva o daňové kontrole projednána – žalobkyni b) u projednání její zprávy o daňové kontrole zastupoval. Jako její zástupce, nadán všemi právy, která mohla žalobkyně b) uplatňovat, obsah své vlastní zprávy o daňové kontrole znal, tato zpráva s ním byla správcem daně projednána, pročez v důsledku této specifické situace mohla žalobkyně b) jeho prostřednictvím uplatnit veškeré námitky proti zprávě o daňové kontrole žalobce a) – jak konečně také v odvoláních proti platebním výměrům a v podaných žalobách učinila.

Krajský soud proto dospěl k závěru, že v tomto konkrétním případě postupem správce daně – jakkoli vadným – nebyla žalobkyně b) zkrácena na svých právech, proto krajský soud i zde sice konstatuje pochybení správce daně, ovšem i zde uzavírá, že toto pochybení nemělo žádného vlivu na zákonnost rozhodnutí o věci samé, a proto není důvodem ke zrušení žádného z napadených rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

D.17.

Studie k rozšíření činnosti firmy

Jde-li o výdaj týkající se studie k rozšíření činnosti žalobce a), krajský soud

zdůrazňuje, že u výdajů neuvedených v § 24 odst. 2 ZDP je k daňové uznatelnosti třeba, aby tu byl vztah k byt' jen očekávaným příjmům daňového subjektu – je třeba, aby daňový subjekt prokázal, že se jedná o výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009 č.j. 1 Afs 132/2008-82).

Z vyjádření samotných žalobců [zejm. žalobce a)] je přitom evidentní, že žalobce žádnou činnost, ke které by měla předmětná studie vztah (obchodování s cennými papíry) nikdy nevykonával. Soudu pak není zřejmý ani jiný alespoň potencionální vliv této studie na (alespoň očekávané) příjmy žalobce a), když ten sám prohlásil, že studii ani nečetl.

Krajský soud proto uzavírá, že žalobci neprokázali, že by výdaj vynaložený za předmětnou studii byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn. nebylo ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázáno, že by se jednalo o výdaj daňově účinný (§ 24 odst. 1 ZDP).

Krajský soud nezpochybňuje právo daňového subjektu upustit od zamýšleného podnikatelského záměru, krajský soud též nezpochybňuje, že tu může být daňově účinný výdaj, který (např. pro podnikatelský neúspěch) očekávaný příjem nikdy nepřinese. Krajský soud však ani přes tato východiska nemůže aprobovat daňovou uznatelnost výdaje, který daňový subjekt vynaloží na vytvoření písemnosti, kterou se nikdy ani nepokusí k čemukoli použít, přičemž ani nevyhodnotí, zda je to vůbec možné (protože za ni zaplatí, aniž by ji vůbec kdy četl). Souvislost takto vynaloženého výdaje s – byt' i jen očekávanými – příjmy daňového subjektu je s ohledem na shora popsané okolnosti zcela vyloučena.

D.18.

Náhrada škody na staveništi STASPO spol. s r.o.

Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou (...)

Podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.

Podle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů.

Z obsahu správních spisů vyplývá, že v posuzovaném případě se jedná o škodu, kterou dne 29.7.2004 způsobil neznámý pachatel na staveništi v Ostravě-Staré Bělé poškozené STASPO spol. s r.o., přičemž snížení platby za ostrahu ve výši odpovídající uvedené škodě bylo dohodnuto mezi žalobcem a) a zástupci STASPO spol. s r.o.

Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že u žalobce a) se nemůže jednat o výdaj uplatněný podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP, když žalobce a) není tím, komu byla škoda neznámým pachatelem způsobena (poškozeným) – tím je STASPO spol. s r.o.

Dále krajský soud nepřisvědčuje žalobcům v tom, že by se mohlo jednat o výdaj podle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, když za výdaje, na které se vztahuje toto ustanovení, lze podle názoru krajského soudu považovat jen výdaje, které vznikají přímo „ex lege“, t.j. ze zákona, bez jiných ujednání či smluvních vztahů. V posuzovaném případě se však jedná o důsledek dohody mezi žalobcem a) a STASPO spol. s r.o.

I zde krajský soud opakuje, že u výdajů neuvedených v § 24 odst. 2 ZDP, kde není třeba prokazovat jejich vztah k příjmům (vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), je k daňové uznatelnosti třeba, aby tu byl vztah k bytí i jen očekávaným příjmům daňového subjektu – je třeba, aby daňový subjekt prokázal, že se jedná o výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009 č.j. 1 Afs 132/2008-82).

Žalobci u této položky však nikdy po celou dobu řízení a ani v řízení před soudem netvrdili, zda a jak vynaložení této částky ovlivnilo (či alespoň bylo s to ovlivnit) příjmy žalobce a) v r. 2004 či později. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní přitom leželo právě na nich (§ 31 odst. 9 ZSDP).

D.19.

Zprostředkovatelská činnost

I zde bylo na žalobcích, aby prokázali skutečnosti, které uvedli ve svých daňových přiznáních (§ 31 odst. 9 ZSDP), což se jim však nezdařilo. Správce daně požadoval od žalobců tvrzení a prokázání skutečnosti, že předmětná zprostředkovatelská činnost byla skutečně vykonána, příp. jaké zakázky byly díky této zprostředkovatelské činnosti získány. Žalobce a) předložil soupis 10 zakázek, které měly být takto zprostředkovány:

D.19.01: První KEY – STAV, a.s.

K předmětným skutečnostem (získání zakázek v r. 2005) byl vyslechnut svědek R. M. (předseda představenstva označené společnosti), který uvedl, že žalobce a) zná, když pro označenou společnost pracuje již od r. 2004. Na dodávky provádí označená společnost interní výběrová řízení. Zprostředkovatele PAPED SERVIS s.r.o. ani jejího jednatele K. P. nezná. K otázkám prezentace jen obecně uvedl, že pokud mu není někdo prezentován, pak ho nezná, nemůže ho zahrnout do výběrového řízení.

Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením této výpovědi žalovaným v tom směru, že tato výpověď neprokázala skutečné poskytnutí (realizaci) zprostředkovatelské činnosti v r. 2005, přičemž nelze ohlížet ani od skutečnosti, že statutární orgán žalobce a) v r. 2005 již „znal“, když ten pro označenou společnost pracoval již od r. 2004. Tento svědek ani neoznačil jinou osobu, která by při zprostředkování měla se zprostředkovatelem jednat.

D.19.02: Beskydská stavební, a.s.

Ve vztahu k této označené společnosti byl v řízení vyslechnut předseda představenstva Ing. J.D. který uvedl, že pro označenou společnost pracoval žalobce a) již delší dobu. Zprostředkovatele ani jeho jednatele nezná, nemůže říci, zda v r. 2005 nějaká prezentace ovlivnila výběr žalobce a) ve výběrovém řízení. V případě předchozí spolupráce však již není prezentace firmy tak zásadní.

I zde krajský soud aprobej logickou úvahu žalovaného, že touto výpovědí nebyla prokázána realizace zprostředkování ani vliv příp. zprostředkování na obchodní vztah mezi žalobcem a označenou společností. Svědek zdůrazňoval především předchozí zkušenosti z dosavadní spolupráce se žalobcem a).

D.19.03: TCHAS, spol. s r.o. (Ostrava-Mariánské Hory)

V tomto případě proběhl výslech Ing. R. H., podle jehož výpovědi byly smlouvy pro závod v Ostravě s dodavateli uzavírány na základě výsledků výběrového řízení organizovaného obchodním úsekem. Zprostředkovatele ani jeho jednatele nezná, nemůže však vyloučit prezentaci žalobce a) třetí osobou u jiných závodů.

Krajský soud i zde konstatuje, že výpověď uvedeného svědka zprostředkování nepotvrdila, zprostředkování svědek připustil jen pro jiné provozy než závod v Ostravě, neoznačil ani jinou osobu, která by případně ve vztahu k ostravskému závodu mohla se zprostředkovatelem jednat.

D.19.04: Metrostav a.s.

V tomto případě byl vyslýchán hlavní stavbyvedoucí Ing. M. D., který uvedl, že žalobce a) byl vybrán na základě výběrového řízení podle cenové nabídky. Kdo konkrétně (osoba) tuto nabídku předložil, si nepamatuje. Zprostředkovatele ani jeho jednatele nezná.

Ani touto výpovědí nebylo jakékoli zprostředkování prokázáno, svědek ani neodkázal na jinou lépe informovanou osobu.

D.19.05: BILLA, spol. s r.o.

Vyslechnutí svědci P. D. (pracovník pověřený zajištěním bezpečnostních agentur) a D. K. (pracovník pověřený zajištěním zabezpečení prodejen) uvedli, že s žalobcem a) spolupracují již od doby před r. 2003; k předložené smlouvě s dodatkem z r. 2005 uvedli, že ta byla uzavřena z důvodu doplnění ceníku smluvních pokut a možné kapacity podniku žalobce a). Svědek D. uvedl, že vždy jednal jen s žalobcem a), nikoli s PAPED SERVIS s.r.o. či K. P. Ani svědek K. zprostředkovatele či jeho jednatele nezná, pokud by měl jednat za žalobce a), ihned by žalobce a) kontaktoval, neboť by mu to připadalo podivné.

V uvedeném případě lze uzavřít, že pracovníci BILLA, spol. s r.o., jednali vždy přímo s žalobcem a) či jeho zaměstnanci, jejich výpovědi zprostředkování nejenže neprokázaly, naopak je vyloučily.

D.19.06: PROFI-ELRO s.r.o.

Vyslechnutý svědek Ing. M. P. (jednatel označené společnosti) uvedl, že k žalobci a) se „dostali“ přes internet, výběrová řízení neprovádějí. Označená společnost se rozhodla pro žalobce a) na základě informací z internetu a dohody o ceně. U společnosti jsou i jiné osoby, kterým mohl být žalobce a) třetí osobou prezentován, o tom však svědek nic neví.

Ani z této výpovědi nelze usuzovat na to, že by zprostředkovatelská činnost zprostředkovatele pro žalobce a) byla jakkoli prokázána.

D.19.07: ELEKTROTRANS a.s.

V tomto případě vyslechnutý svědek Ing. J.J. vypověděl, že označená společnost spolupracuje s žalobcem a) již od r. 2002. Sám nikdy nepřišel do styku se zprostředkovatelem ani s žalobcem a), za ostrahu je odpovědný vedoucí zakázky nebo stavbyvedoucí. Pro výběr dodavatele je rozhodující cena a kvalita poskytovaných služeb.

Ani tento svědek tedy realizaci zprostředkovatelské činnosti nepotvrdil. I s přihlédnutím k ostatním označeným obchodním případům krajský soud neshledal ani zde důvod, pro který by neaproboval závěry žalovaného o tom, že spolupracovali žalobce a) s označeným subjektem již od r. 2000, kdy rozhodující byla kvalita a cena, je přinejmenším nepravděpodobné, že by se na navázání dalších obchodních vztahů podílela prezentace provedená třetí osobou.

D.19.08: SSKA – Stavební společnost Karviná, s.r.o.

Zde vyslechnutý svědek Ing. P. Š. (předseda představenstva označené společnosti) uvedl, že s žalobcem spolupracuje již od r. 2000. Zprostředkovatele ani jeho jednatele nezná.

I zde se krajský soud ztotožňuje s žalovaným v hodnocení výpovědi svědka, tzn. v závěru, že zprostředkovatelská činnost nebyla v tomto případě prokázána. Tento svědek též neoznačil jinou, lépe informovanou, osobu, která by mohla být vyslechnuta jako svědek.

D.19.09: B. M.

Vyslechnutý svědek B. R. (obchodní ředitel) sice uvedl, že je možné, že zakázku ostrahu získal v r. 2005 žalobce a) na základě prezentace jiným subjektem, neboť je to běžná praxe. Uvedl však, že zprostředkovatele ani jeho jednatele nezná, nepamatuje si na ně.

I v hodnocení výpovědi tohoto svědka krajský soud žalovanému přisvědčuje, že zprostředkovatelská činnost nebyla v tomto případě prokázána. Tento svědek též neoznačil jinou, lépe informovanou, osobu, která by mohla být vyslechnuta jako svědek.

D.19.10: ELCON Bratislava a.s. – organizační složka Praha

V tomto případě byli vyslechnuti svědci Mgr. R. Č. a Ing. L. L., kteří uvedli, že s žalobcem a) spolupracují již od r. 2000 na základě doporučení bývalého kolegy. Objednávky byly vystaveny na základě telefonátů se zaměstnanci žalobce a). Zakázky získal žalobce a) i díky prezentacím a doporučením, nikoli však PAPED SERVIS s.r.o., znalost této společnosti či jejího jednatele svědci nepotvrdili.

Ani v tomto případě tedy nebylo prokázáno jakékoli zprostředkovatelské plnění, nebyla označena ani další osoba, která by mohla se zprostředkovatelem jednat a být tak vyslechnuta jako svědek.

Argumentují-li žalobci, že realizace zprostředkování nebyla vyvrácena, zdůrazňuje krajský soud principy dokazování podle ZSDP, kdy není na daňových orgánech – prokázaly-li důvodné pochybnosti o pravdivosti účetních dokladů [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP] – aby realizaci deklarovaného plnění zcela vyvrátily (vyloučily). To z povahy dokazování není ani ve většině případů možné, neboť by se jednalo o prokazování skutečnosti negativní (že se něco nestalo nebo ani stát nemohlo). V případě, že z provedeného dokazování vyvstanou závažné a důvodné pochybnosti o existenci plnění, které měl daňový subjekt přijmout (jak se v nyní posuzované věci stalo), je právě na daňovém subjektu, aby realizaci tohoto plnění

prokázal. Volba důkazních prostředků je pak především na daňovém subjektu, který však v tomto směru důkazní návrhy neučinil.

Navrhli-li pak žalobci v žalobách k prokázání uskutečnění zprostředkovatelské činnosti „potvrzení oslovených subjektů“, nebyla po celou dobu 2 let soudního řízení předložena žalobci žádná listina, která by mohla být oním „potvrzením“, nebyl označen žádný konkrétní svědek, který by měl před soudem o těchto skutečnostech vypovídat. Žalobci – po výzvě soudu u dnešního jednání k upřesnění tohoto důkazního návrhu – vzali tento důkazní návrh zpět, proto soud tento navrhovaný důkaz (důkazy) neprovedl.

Namítají-li žalobci časový odstup (který má mít vliv na paměť svědků), konstatuje krajský soud, že k příp. zabránění namítaného zneužití práv daňovými orgány slouží lhůty k vyměření daně (§ 47 ZSDP), které byly v tomto případě dodrženy. Tyto lhůty nepokládá soud za natolik dlouhé, aby 12 vyslychaných svědků na činnost zprostředkovatele zcela zapomnělo, aby si na jeho činnost nevzpomněl ani jediný z nich.

K námitce, že činnost zprostředkovatele je pro žalobce a) tak důležitá, že je výdaje na ni nutno považovat vždy za důvodné, krajský soud toliko pro úplnost konstatuje, že obsah této námítky se zcela vymyká principům dokazování v daňovém i soudním řízení a nemůže ničeho změnit na jediném relevantním závěru, tzn. že vyvinutí předmětné zprostředkovatelské činnosti nebylo (po celou dobu od r. 2007 dosud) prokázáno.

D.20. Shrnutí

S ohledem na to, že krajský soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným, žaloby podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

E.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalovaný se náhrady nákladů řízení vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 25. června 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu