



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci **žalobce PRODUKT SYSTEMS s.r.o.**, se sídlem Sušice, Pražská 250, *zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Plzeň, Hálkova 24*, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2007, čj. 10572/07-1200-400933, čj. 10574/07-1200-400933 a čj. 10575/07-1200-400933

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2007, čj. 10572/07-1200-400933 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2007, čj. 10574/07-1200-400933 a čj. 10575/07-1200-400933 s e z a m í t á .
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 7.403 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Dvořáka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal zrušení tří rozhodnutí žalovaného z 3.12.2007, čj. 10572/07-1200-400933, čj. 10574/07-1200-400933 a čj. 10575/07-1200-400933 (*dále jen napadená rozhodnutí*), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Sušici (*dále jen správce daně*) dne 23.4.2007 pod čj. 23312/07/135970/1642, čj. 23317/07/135970/1642 a čj. 23323/07/135970/1642 (*dále jen dodatečné platební výměry nebo DPV*), jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roků 1997, 1998 a 1999. Žalobce navrhoval zrušení i dodatečných platebních výměrů a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Žalobce v žalobě popsal průběh daňového řízení včetně jím uplatněných námitek, které specifikoval v odvolání. Namítal, že chybí ztotožnění kontrolovaného německého subjektu s jeho obchodním partnerem a že listiny ze Spolkové republiky Německo (*dále jen SRN*) trpí vadami. Tvrdil, že jediným podloženým výsledkem bylo jeho účetnictví. Namítal, že se žalovaný nevypořádal s první odvolací námitkou, protože nepochopil, že žalobcem tvrzené rozpory jsou mezi údaji v účetnictví žalobce a údaji z jakýchsi zdrojů v SRN. Zpochybňoval hodnocení důkazů v daňovém řízení a uváděl, že žalovaný konstatoval hodnocení důkazů v souvislostech, kdy plně vycházel ze „zdánlivých důkazů“. Tvrdil, že správci daně obou stupňů neunesli důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP*) a nezjišťovali rozhodné skutečnosti, na které byli v průběhu daňového řízení žalobcem opakovaně upozorněni. Dále tvrdil, že mu nebylo umožněno uplatnit v daňovém řízení listinné důkazy, které získal ze zahraničí.

3. Konkrétně pak žalobce namítal, že listiny ze SRN trpí vadami (pochybný zdroj, řízení v jiném státě, kopie s dodatečnými úpravami, cizojazyčnost, komentáře bez překladu, náznaky místo závěrů), jejich obsah je vykládán zkresleně ve smyslu účelové vyšetřovací verze a žalovaný tvrdí, že je jejich obsah (zřejmě hlavně soubory položek obsažených v Anlage 3) zcela srozumitelný a jejich význam zřejmý. Nevyjádřil se však k námitce, že účast žalobce na údajných operacích chybně dovodil z toho, že předmětné faxové kopie považoval za důkazy o tom, že tyto byly zasílány z České republiky (*dále jen ČR*) do SRN a uváděl, že je na nich žalobce uveden jako odesílatel. Pak je mu samozřejmě vše jasné a je zcela zřejmé, že rozumí všem písemnostem ze SRN bez vší pochybnosti (na kopiích je všude jako odesílatel SENDER uveden KVH HARTUNG GMBH a je zcela evidentní, že měl být vyvolán dojem o komunikaci s ČR – chybí však důkaz o tom, že takové faxy do ČR někdy docházely a není žádným tajemstvím, že nastavení libovolného data odeslání faxu a čísla příjemce na jakémkoli přístroji je triviální záležitost).

4. Uváděl, že se žalovaný na str. 6 odůvodnění rozhodnutí pokouší tvrdit, že některé písemnosti byly úředně přeloženy a takto dány žalobci. Ten ale nikdy žádné úřední překlady neobdržel. Navíc žalovaný připouští, že průvodní dopisy německých daňových orgánů (ve kterých jsou právě jen náznaky a nesprávné komentování obsahu důležitých a nepřeložených listin) byly přeloženy pracovníky ministerstva financí. Jedním ze stěžejních „důkazů“ má být „potvrzení pana S. o přijatých platbách v hotovosti“. Tento dokument je nejlepším důkazem „ohýbání“ skutečností podle „vyšetřovací verze“. Potvrzení není potvrzením, které vydal žalobce (pan S. není jednatelem společnosti), doklad nemá nic společného s činností žalobce pro příjemce potvrzení, a sám pan S. ve své výpovědi v řádném řízení o okolnostech vystavení tohoto dokladu vypovídal. Žalovaný sám na str. 7 a 8 odůvodnění rozhodnutí komentuje anabázi s překládáním, a to právě na jednom z příkladů nesprávného překladu konkrétní listiny. Hlavně na tomto dokladu se objevuje jeden z původních příjemců plateb v hotovosti – pan D., o kterém správce daně i žalovaný vědí z úřední korespondence, a jehož jméno se opakovaně objevuje i na jiných listinách z balíku „zdánlivých důkazů“. Kdyby

žalovaný hodnotil důkazy v souvislostech, jak mu ukládá zákon, nemohla by mu tato souvislost ujít a musel by nutně pojmout pochybnost o tom, zda je možno předmětné „platby“ přičítat do výnosů žalobce. Na str. 9 a 10 odůvodnění rozhodnutí žalovaný žongluje s úvahami o faxování a číslech stanic, ale tím nemůže nic změnit na tom, že zde není jediný relevantní důkaz o tom, že by žalobce komunikoval jakýmkoli způsobem s tím subjektem, který byl v SRN kontrolován. Pozoruhodná je část odůvodnění rozhodnutí žalovaného na str. 11 a 12, kde žalovaný přiznává několik svých pochybení.

5. Dále žalobce uváděl, že žalovaný na str. 12 a 13 odůvodnění rozhodnutí komentuje i okolnosti související s částkami, které do ČR německý subjekt posílal po některých fyzických osobách, které neměly žádný vztah k žalobci (řidiči kamionů, pan P. aj.). Z výpovědí svědků vyplynulo, že k převozům různých částek docházelo a bylo také konstatováno, že není žádný důkaz o tom, že by se mělo jednat o částky určené žalobci za jeho výkony v rámci podnikatelské činnosti. To, že se finančním orgánům zatím nepodařilo zjistit, kdo byl dodavatelem, kterému německý odběratel ze služby servisu platil, nemůže být přičítáno k tíži žalobce, nehledě pak k tomu, že nebylo prokázáno ani o jaké částky mělo jít. Na str. 13, 14 a 15 odůvodnění rozhodnutí žalovaný polemizuje o „potvrzeních – Quittung“, když z této polemiky nijak nevyplývá, že by jimi mělo být relevantně prokázáno, že částky na nich uvedené jsou „platbami“ za výkony žalobce, že mu byly určeny a také, že mu byly vůbec předány. Na str. 16 odůvodnění rozhodnutí se žalovaný pokouší odůvodnit svůj závěr o potvrzení podepsaného panem S. Na str. 17 a 18 odůvodnění rozhodnutí se žalovaný zabývá obsahem dopisu pana H. panu P. z Vrchního finančního ředitelství v Mnichově (tedy dopisem obviněného svého vyšetřovatele), když cituje „obnosy, které byly zjištěny v podnikové kontrole pro roky 1996-2000 jako neodečitatelné výlohy, a byly odeslány na českou firmu Produkt systémy, k uzavření udělených zakázek“. To znamená, že žalovaný považuje za důkaz stojící proti řádně vedenému účetnictví dopis. V dopisu obviněný podnikatel píše vyšetřovateli, že to, co mu jako výlohy českým subjektům, které nejsou kontaktní, vyhodili z nákladů, nahrazuje uznatelnými „výlohami“, které má potvrdit fyzická osoba neurčitým „potvrzením“. Žalovaný se nechal inspirovat komentovanými kroky v SRN a nezákonně aplikoval zjevně účelovou listinu jako důkaz v daňovém řízení. Na str. 20-26 odůvodnění rozhodnutí žalovaný rozebírá jediné relevantní důkazy, které byly vedle účetnictví žalobce v řízení opatřeny, a to svědecké výpovědi. Z nich podle žalobce ale nikterak nevyplývá, že by předmětné finanční částky měly být určeny žalobci, že by žalobce poskytoval jiné výkony nebo služby nebo, že by zde byly jiné okolnosti, na základě kterých by měly být řádně účtované výnosy vyšší, než jak je ve svých přiznáních uvedl v jednotlivých obdobích žalobce. Všechny výpovědi jsou ve své podstatě podrobovány konfrontaci s obsahem listin zaslaných ze SRN, když tyto listiny (a jejich použití v řízení v ČR) trpí již popsány vadami a nejsou pro to důkazy splňujícími zákonné požadavky podle ZSDP.

6. Dále žalobce uváděl, že se žalovaný v samém závěru odůvodnění, na str. 27 opět přiznává ke svému pochybení, když konstatuje, že věděl o tom, že se žalobce snaží získat další doklady o pravdivosti svých tvrzení a nedůvodnosti pochyb správců daně obou stupňů (sice se vyhnul tomu, jak podrobně tyto písemnosti žalobce označil ve svém podání ze dne 31.10.2007), ale konstatuje, že do dne 30.11.2007 (tedy do termínu, který žalobce sám uvedl) nebylo ještě nic doloženo. Vzhledem k celému průběhu řízení, a zejména hodnocení důkazů, je příznačné, že žalovaný nevyzval žalobce k předložení listin (pokud je získal) a nestanovil

lhůtu, jejíž nedodržení by pak mohlo vést k uzavření odvolacího řízení, ale hned první pracovní den po 30.11. překotně vydal zamítavé rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobci byly dokumenty doručeny poslední den měsíce listopadu, a ten je předložil žalovanému dne 6.12.2007 jako doplnění odvolání č.2, je zcela zřejmé, že rozhodnutí byla pro pochybení žalovaného vydána předčasně. Napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, protože nebylo nijak doloženo, jakým způsobem správce daně dospěl k částkám, které použil jako základ pro dodatečné stanovení základu daně a daně samotné.

7. Dle žalobce správce daně vydal svá rozhodnutí v rozporu s výsledkem jím provedeného dokazování. Žalovaný porušil při rozhodování o odvolání zákon o správě daní a poplatků tím, že v rámci odvolacího řízení neprovedl přezkoumání (§ 50 odst. 3 ZSDP) napadených rozhodnutí (zejména postupu, který jejich vydání předcházel), nepřihlédl k výsledku dokazování v řízení v prvním stupni a napadená rozhodnutí nezrušil (§ 50 odst. 6 ZSDP), neprovedl ani doplnění odvolacího řízení (§ 50 odst. 3 ZSDP) o řádné dokazování, když věděl, že daňový subjekt usiluje o získání jednoznačně specifikovaných dokladů ze SRN. V důsledku těchto pochybení odňal žalobci právo na součinnost (§ 2 odst. 2 ZSDP) a možnost navrhnout, případně předložit důkazy (§ 31 ZSDP) k provedení jejich komplexního zhodnocení (§ 2 odst. 3 ZSDP). Oba orgány veřejné správy porušily uvedený zákon i tím, že aplikovaly jako důkazy listiny, které neměly sílu důkazů podle § 31 odst. 4 ZSDP, nebyly ve stěžejních částech předloženy v úředním jazyce podle § 3 ZSDP a byly tak nezákonně použity ke zpochybnění řádně vedeného účetnictví žalobce. Správci daně obou stupňů neunesli důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, když v řízení nepředložili žádný zákonný důkaz o skutečnostech, které jim byly ze SRN naznačeny. Oba porušili § 31 odst. 2 ZSDP, když nezjišťovali rozhodné skutečnosti, na které byli žalobcem opakovaně upozorněni. V důsledku všech uvedených pochybení pak porušili i základní zásadu daňového řízení zakotvenou v § 2 odst. 2 a 3 ZSDP, tj. součinnost a hodnocení důkazů. Ve výsledku pak byl nezákonným postupem porušen § 18 zákona č. 586/1992 Sb. tím, že výnosy žalobce za jednotlivá období byly dodatečně zvýšeny o částku, která tvoří základ pro jednotlivými DPV doměřenou daň v obdobích let 1997, 1998 a 1999, čímž zasáhli do žalobcových subjektivních práv.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Stručně popsal průběh daňového řízení a vyjádřil se k jednotlivým žalobním bodům.

9. K námitce ztotožnění kontrolovaného německého subjektu s obchodním partnerem žalovaný uvedl, že se touto otázkou podrobně zabýval v napadených rozhodnutích a tuto otázku vyřešil i správce daně ve zprávě o daňové kontrole a ve sdělení z 19.4.2007. Rozdíly v označení společnosti KVH spočívající v použití rozepsané nebo zkrácené formy jejího názvu nezakládají pochybnost o ztotožnění kontrolovaného německého subjektu s obchodním partnerem žalobce. Že bylo šetření německé daňové správy provedeno u společnosti KVH je žalobcem zcela účelově zpochybňováno, aniž by žalobce předložil jediný důkaz o opaku. Sám žalobce v žalobě společnost KVH nijak neoznačuje a v celém podání ji nazývá obecným výrazem „obchodní partner v SRN“.

10. Zdůvodnil, že byly formou mezinárodní výměny informací získány dokumenty a informace, z nichž dalším šetřením správce daně vyplynulo, že žalobce nemá v účetnictví zachyceny navýšené ceny za provedené výkony. V daňovém řízení bylo prokázáno, že účetnictví žalobce nebylo správné a úplné, proto nebylo jediným podloženým výsledkem. Z daňového spisu je zřejmé, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů v souladu se základními zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 ZSDP a proces dokazování vedl ve smyslu § 31 ZSDP. Žalobce neuvedl, jaké vykonstruované údaje má na mysli, ani které důkazy spatřuje zdánlivými. Jak vyplývá z obsahu napadených rozhodnutí, hodnotil žalovaný veškeré získané důkazní prostředky, a to jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti, a závěry tohoto hodnocení podrobně popsal.

11. Žalobce opakovaně a zcela bezdůvodně napadl důkazy získané formou mezinárodní výměny informací. Správce daně se s touto námitkou vypořádal ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Problematikou mezinárodní výměny informací se zabýval i soud v rozsudku sp. zn. 30Ca 7/2006, ve kterém takový postup akceptoval a shledal ho legálním. Nejdůležitější dokumenty (kromě tabulek s jednoduchou legendou) byly opatřeny úředním překladem a poskytnuty žalobci. Žalovaný ani správce daně nezaujímaly žádnou vyšetřovací verzi a žalobce toto své tvrzení nikdy nekonkretizoval, ani ničím nedoložil. Pokud jde o údajnou nesrozumitelnost dokladů získaných ze SRN, tak žalobce tuto otázku vznesl až po ukončení daňové kontroly. Žalovaný ji vyřešil (stejně, jako ostatní odvolací námitky) v odůvodnění rozhodnutí. Sestavy obsahující podrobné údaje o jednotlivých výkonech, které byly v daném měsíci fakturovány, se shodují s údaji na fakturách vystavených žalobcem až na ceny za kus a ceny celkem, které byly většinou dodatečně tímto způsobem mimoúčetně zvyšovány. Z údajů faxů je seznatelné, že tyto sestavy byly zasílány do faxového čísla žalobce, a že k přenosu docházelo v krátkém časovém období (tj. v letech 1997, 1998, 1999) po původní fakturaci výkonů za daný měsíc. Tím žalovaný vyvrátil žalobcovu námitku, že k uvedeným úpravám docházelo podstatně později (v roce 2005) za účelem odvedení pozornosti při kontrole společnosti KVH německými daňovými orgány. Správce daně zaslal 26.4.2009 žalobci sdělení, jehož přílohou bylo 9 listů kopií úředního překladu písemností, provedeného tlumočnicí pro jazyk německý Leandrou Janderovou a žalovaný nemá důvod k pochybnostem o správnosti těchto překladů, neboť byly realizovány nezávislým odborným oddělením MF, jehož zaměstnanci jsou perfektně jazykově vybaveni. Kromě toho průvodní dopisy německých daňových orgánů se nestaly podkladem pro doměření daně. Jak je v napadených rozhodnutích uvedeno, správce daně vedl vlastní řízení, které bylo ve zprávě o daňové kontrole popsáno.

12. Ohledně činnosti pana S. žalovaný uváděl, že jako poloviční vlastník firmy PRODUKT SYSTEMS s.r.o. musel mít povědomí o objemu produkce firmy, a tedy i o navyšování cen této produkce. Pan S. potvrdil příjem peněz od KVH do firmy PRODUKT SYSTEMS s.r.o. a vyjádřil se i k dalším potvrzením o platbách v hotovosti. Jeho tvrzení, že hotovosti měly být předány jakémusi panu E., však nebylo prokázáno. Ačkoli dle obchodního zákoníku je statutárním orgánem jednatel, není na překážku v daném případě osvědčit uvedený dokument jako důkaz, zejména když logicky navazuje na ostatní listinné podklady. Jediná konkrétní nepřesnost v úředním překladu („Drobnyrechnungen quittiert“) nemá podle žalovaného žádný vliv na daňové řízení. K údajnému panu D. žalovaný uvedl, že tato osoba, jak je identifikována ve firmě KVH (která mu údajně měla vyplácet peníze v hotovosti), v ČR

neexistuje. Žalovaný důrazně odmítl námitku o žonglování s úvahami o faxování a číslech telefonních stanic. Za součinnosti ČESKÉHO TELECOMU, a.s. bylo zcela objektivně zjištěno, že číslo uvedené na faxových sestavách, jež deklarovaly dodatečné zvyšování cen výkonů žalobce, je evidováno právě na žalobce. Žalobce nevysvětlil, proč, a za jakým účelem byly společností KVH prostřednictvím faxového čísla žalobci zasílány sestavy obsahující údaje o výrobcích a jejich cenách. Subjekty D., Forward Plats a AX Plast tak, jak je označila německá daňová správa, v ČR neexistují. Není tedy pravda, že jsou nekontaktní. Smyslem mezinárodní výměny informací není přesunutí tíhy daňové povinnosti na subjekt jiného státu, ale v rámci spolupráce objektivně zjistit daňovou povinnost zúčastněných subjektů nezávisle na zemi původu. Žalobce také blíže nespecifikoval, v jakých částech souboru, za jaká období, a v jaké výši sčítal částky označené poznámkou „Drobný“, jež byly vypláceny v hotovosti (v součtu asi 433.800 DEM). Pokud žalobce uvedenou námitkou naznačuje, že takto označené hotovostní částky byly vypláceny panu D., a posléze (po sdělení správce daně, že tento subjekt neexistuje) údajnému panu E., nelze toto podle žalovaného akceptovat, protože žalobce svá tvrzení neprokázal. Správce daně nevycházel při dodatečném stanovení daňové povinnosti z hotovostních plateb, neboť předmětem zdanění jsou u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví výnosy za uskutečněná plnění, nikoli fakticky přijaté platby. Podle žalovaného bylo skutečně prokázáno, že hotovostní platby do firmy žalobce docházely, není ale pravdou, že nebylo prokázáno, že byly určeny žalobci. Naopak, např. z popisu pracovního postupu poskytnutého panem H. , z Quittungů, z potvrzení pana M.T.S. a z výpovědí svědků vyplývá, že platby byly určeny pro žalobce. K námitce žalobce o tom, že se finančním orgánům nepodařilo zjistit, kdo byl dodavatelem německého subjektu a příjemcem plateb za jeho služby, žalovaný konstatoval, že žalobce v daňovém řízení označoval tímto dodavatelem různé subjekty, naposledy údajného pana E. V žalobě již žalobce jen obecně hovoří o dodavateli služeb a tvrdí, že mu nemůže být přičítáno k tíži, že finanční orgány nezjistily, kdy byl tím dodavatelem. Žalobce podle § 31 odst. 9 ZSDP povinen prokázat své tvrzení (o předání hotovostí panu E.), neboť je zatížen břemenem tvrzení a nutností prokázat své tvrzení, a tuto zákonnou povinnost nemůže přenášet na správce daně ani na žalovaného (viz rozsudky NSS čj. 7Afs 19/2003-85 a čj. 5Afs 147/2004-89). K otázce Quittungů se žalovaný podrobně vyjádřil v odůvodnění rozhodnutí. Během daňového řízení žalobce nikdy nevznášel požadavek na identifikaci tlumočníka.

13. Ze sdělení zasláných německou daňovou správou vyplývá, že společnosti KVH byly v SRN uznány jako daňově účinné jednak náklady na výkony vyfakturované žalobcem (tzv. zdánlivými fakturami, jež byly zahrnuty v účetnictví žalobce) a platby v hotovosti na základě dodatečných měsíčních vyúčtování – Abrechnung „Mark“ für Montat... (platby za tyto dodatečně zvyšované výkony nebyly zahrnuty v účetnictví žalobce). Německá daňová správa zjistila, že i přes zahrnutí těchto obou skupin nákladů společnost KVH vykazuje vyšší provozní náklady, než skutečně sjednané ceny, a pouze tento rozdíl uznala jako provozní náklady. Společnost KVH tento rozdíl vysvětlila jako náklady za modely a formy obrábění umělých hmot, ale nepředložila k tomu žádné podklady, ačkoli její evidence byla jinak velmi přesná. Správce daně bez dalšího nepřevzal výsledky šetření německé daňové správy, ale sám provedl vlastní šetření, které v souhrnu s listinnými dokumenty poskytnutými německou daňovou správou vyústilo v dodatečné stanovení daňové povinnosti.

14. Žalobce kromě obecných tvrzení nikdy v průběhu daňové kontroly žádné doklady nepředložil, ani nekonkretizoval, o jaké listinné materiály se jedná, a žádným způsobem neoznačil subjekt, od kterého, jak tvrdil, listinné materiály obdržel. Pokud žalobce opět pouze avizoval (tentokrát žalovanému) existenci důležitých listin ze SRN, mohl je, pokud pro něho byly opravu důležité, předložit správci daně již v průběhu daňové kontroly. K tomu byl dokonce vyzván. Jestliže si sám žalobce stanovil lhůtu, a jak tvrdí „v dobré víře“, nic mu v duchu této „dobré víry“ nebránilo, aby v případě, kdy již musel vědět, že zjevně vlastní stanovenou lhůtu nedodrží, informovat žalovaného o této skutečnosti, a nic mu nebránilo, aby objasnil, proč nemůže lhůtu dodržet, a popřípadě požádat o další posečkání. Takto ale žalobce nepostupoval. Dle žalovaného tak nebyl ani žádný logický důvod k vydání výzvy za účelem předložení důkazních prostředků a bylo v souladu se zákonem a se všemi základními zásadami daňového řízení, aby bez zbytečného odkladu a prodlužování ve věci rozhodl. Tvrzení žalobce o „překotném rozhodování“ proto žalovaný odmítl. Avizované „důkazy“ v podání ze dne 31.10.2007 žalobce přiložil až ve druhém doplnění odvolání, které žalovanému došlo až dne 6.12.2007, tedy po vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 3.12.2007. Z tohoto důvodu k nim nemohlo být v odvolacím řízení přihlédnuto.

15. Žalovaný uvedl, že má pochybnosti o úplnosti účetnictví žalobce. Částky v hotovosti nejsou doloženy ke všem výkonům a vypovídají pouze o toku peněz, přičemž v účetnictví musí být zaznamenány výkony v ocenění bez ohledu na placení. Proto jen třetí „soubor“ (uvedené listiny ze SRN, jimiž následně docházelo ke zvyšování cen za výkony žalobce) správce daně porovnal s předpisnými záznamy výnosů v účetnictví a vyčíslil rozdíl, o který žalobce neoprávněně snížil výnosy v daňových přiznáních za předmětné období. K označení dalších příjemců na základě dokladů ze SRN žalovaný uvedl, že je žalobce konkrétně neoznačil. Správce daně postupoval v úzké součinnosti se žalobcem, jak bylo zaznamenáno v protokolech o ústních jednáních. Žalobce měl k dispozici veškeré listinné dokumenty použité v daňovém řízení (včetně získaných ze SRN). Žalobce však neustál své tvrzení o správnosti účetnictví, jehož neúplnost žalovaný prokázal. Žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst.9 ZSDP.

IV. Replika žalobce a vyjádření žalovaného

16. Z repliky žalobce ze 13.4.2009, z vyjádření žalovaného z 30.4.2009, z vyjádření obou účastníků při prvním ústním jednání 24.3.2010 vyplývalo, že účastníci setrvali na obsahu svých předchozích podáních.

V. Rozhodnutí o žalobě Krajským soudem v Plzni

1. První rozhodnutí krajského soudu o žalobě

17. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75

odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů. Ve věci rozhodl Krajský soud v Plzni po provedeném jednání rozsudkem ze dne 24.3.2010, čj. 57Ca 8/2008-193, a žalobu zamítl.

18. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18.5.2011, čj. 7Afs 52/2010-262 (*dále jen zrušující rozsudek*), rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku citované jsou dostupné na www.nssoud.cz.

2. Důvod zrušení rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem

19. Nejvyšší správní soud se z úřední povinnosti zabýval otázkou prekluze práva doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 až 1999 a dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného a správce daně o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 jsou nezákonná. Tento svůj závěr zdůvodnil judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Zmínil nálezy Ústavního soudu ze dne 17.7.2007, sp.zn. IV. ÚS 545/2007, ze dne 1.7.2008, sp.zn. III.ÚS 1420/07 a ze dne 26.2.2009, sp.zn. I. ÚS 1169/07 (dostupné na www.nalus.usoud.cz), ze kterých vyplývá, že jsou správní soudy povinny přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námítky, tedy z moci úřední. Citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2009, čj. 1Afs 145/2008-135 (dostupný na www.nssoud.cz), že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu *nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo, či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud po té, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl ... Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.* Dovedl, neuvedl-li nic krajský soud k otázce prekluze v odůvodnění napadeného rozsudku, implicitně se s ní vypořádal a dospěl k negativnímu závěru.

20. K vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 zaujal tento názor: *Pokud se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, Nejvyšší správní soud dovodil prekluzi práva doměřit daň, protože prekluzivní lhůta začala běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. US 1611/07) a poslední den lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP připadl na 31. 12. 2000. Podle obsahu správního spisu byla daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, která by mohla být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, zahájena u stěžovatele až dne 31. 7. 2001, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jiný úkon správce daně, který by bylo možno posoudit jako úkon ve smyslu citovaného ustanovení, nebyl do 31. 12. 2000 učiněn. Jestliže k doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1997 stěžovateli došlo vydáním dodatečného platebního výměru dne 23. 4. 2007, který nabyl právní moci až dne 6. 12. 2007, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 jsou tak nezákonná.*

3. Druhé rozhodnutí krajského soudu o žalobě

21. Po zrušení původního rozsudku krajského soudu žalobce nesouhlasil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání a namítal, že Nejvyšší správní soud jednoznačně rozhodl pouze o daňové povinnosti roku 1997 a ohledně dalších zdaňovacích období se nikterak nezmínil o procesní stránce stanovení daně (dokazování a rozdělení daně do jednotlivých období). Soud proto rozhodoval ve věci po provedeném ústním jednání.

3.1. Skutkový základ věci

22. Správce daně zahájil u žalobce dne 25.11.2004 opakovanou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 1997 až 2000, a to z důvodu, že v průběhu roku 2004 a 2005 mu byly doručeny k dalšímu řízení výsledky šetření Vrchního finančního ředitelství v Mnichově týkající se obchodního partnera žalobce společnosti KVH Hartung, GmbH (*dále jen společnost KVH*). Německou finanční správou bylo zjištěno, že tato společnost vystavila doklady o platbách v hotovosti v DEM, na kterých je jako příjemce uveden žalobce. Tato zjištění naznačovala, že žalobcem fakturované částky za výrobky dodané společnosti KVH, které byly touto společností hrazeny bankovním převodem, nebyly konečné, a že část hodnoty zboží byla společností KVH placena v hotovosti. Na základě informací získaných od německé finanční správy správce daně při opakované daňové kontrole ověřoval zaúčtování přijatých plateb v hotovosti do pokladny a jejich zahrnutí do výnosů žalobce na základě dodatečného navýšení hodnoty zboží.

23. Během kontroly vyslechl správce daně svědky P.Č., M.V., J.B., V.P., Z.P. a M. T. S., vyslechnut byl jednatel žalobce J.F. Správce daně měl k dispozici kopie dokumentů německých finančních orgánů, které se týkaly jejich šetření prováděného u společnosti KVH. Jednalo se o listiny s textem a s tabulkami. Žalobce byl správcem daně 29.8.2006 seznámen s předběžnými výsledky daňové kontroly a zaslal k nim vyjádření (doručeno 17.10.2006). Výzvou z 30.10.2006 podle § 16 odst. 2 ZSDP vyzval správce daně žalobce, aby předložil ke kontrole listiny označené žalobcem jako důležité listiny ze SRN, neboť se domníval, že je má žalobce v držení a vztahují se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím, proto mohou mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti.

24. Zprávu o daňové kontrole (čj.7001/07/135930/3093) projednal správce daně se žalobcem 21.2.2007. Zpráva obsahovala textovou a tabulkovou část a vyplývalo z ní, že za roky 1997, 1998 a 1999 správce daně doměřil žalobci daň. Žalobce se k výsledkům daňové kontroly podrobně vyjádřil (podáním doručeným 20.3.2007). Navrhoval, aby správce daně upustil od zvýšení základu daně, protože nebylo prokázáno, že by daňový základ i daň byly přiznány v nesprávné výši.

25. Správce daně vydal 23.4.2004 dodatečné platební výměry (čj. 23312/07/135970/1642, čj. 23317/07/135970/1642 a čj. 23323/07/135970/1642), kterými žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 2.662.530 Kč, za rok 1998 ve výši 2.305.100 Kč a za rok 1999 ve výši 1.027.950 Kč. Žalobce podal proti DPV společně odvolání z 25.5.2007, jež doplnil dodatkem č.1 z 31.10.2007 a dodatkem č. 2 z 3.12.2007. Ve

vyjádření k daňové kontrole i v odvolání uváděl žalobce shodné námitky, jako v žalobě. Žalovaný vydal 3.12.2007 pod čj.10572/07-1200-400933, čj.10574/07-1200-400933 a čj.10575/07-1200-400933 rozhodnutí, kterými odvolání žalobce zamítl a všechna rozhodnutí podrobně odůvodnil.

3.2. Právní hodnocení

26. Pokud se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku *nedovodil prekluzi práva doměřit daň, protože pokud prekluzivní lhůta začala běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, pak poslední den lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP připadl na 31. 12. 2001, resp. 31. 12. 2002. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období byla u stěžovatele zahájena dne 31. 7. 2001 a jedná se o úkon podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl stěžovatel o tomto úkonu zpraven.*

3.2.1. První žalobní bod

27. Za první žalobní bod soud označil námitky žalobce zpochybňující důkazní sílu listin zaslaných ze Spolkové republiky Německo. Ke kasační námitce Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že *vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel konkrétně neuvedl, o jaké rozpory se jedná a kterých listin či pasáží se týkají, nemohl se Nejvyšší správní soud v tomto rozsahu stížní námitkou zabývat.* Námitkami uvedenými k prvnímu žalobnímu bodu se krajský soud zabýval již v původním rozsudku a tuto svoji argumentaci i v tomto rozsudku zopakuje, když má za to, že byla a je správná.

28. Nejprve soud konstatuje, že z daňového spisu, ze zprávy o daňové kontrole i z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, že správce daně a žalovaný vycházeli při rozhodování jak z informací opatřených v rámci mezinárodní pomoci při správě daní od Spolkové republiky Německo, tak i z podkladů získaných v České republice. V daňovém řízení pak osvědčili, které z takto opatřených důkazních prostředků se staly důkazem. Postupovali tak podle § 31 odst. 1 ZSDP, podle něhož *dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný* a podle § 31 odst. 4 ZSDP, podle něhož *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.*

29. Správci daně byly 4.3.2004, 15.9.2005 a 4.11.2005 žalovaným doručeny výsledky šetření německé finanční správy provedeného u společnosti KVH, které se týkaly i žalobce. Listiny byly německými orgány poskytnuty v rámci mezinárodní pomoci při správě daní. Pro takovou spolupráci poskytuje právní základ Smlouva mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku uveřejněná pod č. 18/1984 Sb. Podle čl. 26 odst. 1 této smlouvy *příslušné úřady smluvních států si budou vzájemně vyměňovat informace nutné pro provádění této smlouvy. Všechny informace takto vyměněné musí být udržovány v tajnosti a mohou být sděleny jen osobám nebo úřadům pověřeným vyměřováním a vybíráním daní, které jsou předmětem této smlouvy.*

Daňová správa České republiky pak musí vycházet i ze zákona č.253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č.531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen zákon o mezinárodní pomoci při správě daní*), který podle svého § 1 písm. a) *upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě, a to na základě mezinárodní smlouvy*. Ohledně zákonnosti mezinárodní pomoci při správě daní soud odkazuje např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 5.12.2007, čj. 30Ca 7/2006-47, na který ve vyjádření k žalobě odkazoval i žalovaný, který řeší mezinárodní spolupráci s italskou daňovou správou a byl akceptován Nejvyšším správním soudem, když byla kasační stížnost proti tomuto rozsudku rozsudkem ze dne 26.3.2009, čj. 5Afs 51/2008-95 zamítnuta.

30. Z daňového spisu je dále patrné, že šetření německých finančních orgánů se uskutečnilo u společnosti Kunstsoffetechnik-Vakuumforschung GmbH, se sídlem Konrad-Zuse-Bogen 20, 82 152 Krailling. Podle názoru soudu již není rozhodující, zda byla tato společnost v listinách označována rozepsaným názvem nebo zkratkou, popřípadě sídlem její organizační složky 82 162 Gräfelgin. Rozhodující je okolnost, že nejsou žádné pochybnosti o tom, že finanční orgány SRN provedly šetření jen u popsané společnosti. V dokumentech této společnosti byly německými orgány nalezeny i faktury, v nichž je jako dodavatel uveden žalobce a za odběratele je označen - KVH Hartung GmbH. Jedná se např. o faktury, které jsou ve svazku listin ze SRN II označeny v pravém horním rohu černou číslicí f 1 – f 32 z roku 1998 a 1999, a jejichž xerokopie byly zaslány českým daňovým orgánům. Nelze ani přehlédnout, že žalobce během daňového řízení ani následného soudního řízení nikdy neuvedl název svého německého obchodního partnera. Označoval partnera, se kterým obchodoval, jako subjekt, s nímž obchodoval, anebo jako obchodního partnera ze SRN. To je zřejmé např. z odpovědi žalobce z 15.11.2006 na výzvu správce daně z 30.10.2006.

31. Z odůvodnění napadených rozhodnutí (str. 2 a násl.) je patrné, že se žalovaný s uvedenou odvolací námitkou podrobně a správně vypořádal, když postupoval podle § 50 odst. 7 ZSDP, podle něhož *rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými*.

32. Ohledně překladu písemností získaných ze SRN soud nejprve uvádí, že podle § 3 odst. 1 ZSDP *se před správcem daně jedná v jazyce českém nebo slovenském. Veškerá písemná podání se předkládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků. Správce daně může v odůvodněných případech upustit od toho, aby listinné důkazy byly opatřeny úředními překlady*. Ve spisu správce daně je založena pod čj.: 23114 složka, ve které jsou uloženy německy psané písemnosti spolu s překladem do češtiny, jak ho provedla tlumočnice jazyka německého Leandra Janderová. Konkrétně se jedná o písemnost zaslanou panem H. Hartungem ze dne 25.5.2005 Vrchnímu finančnímu ředitelství v Mnichově, k rukám pana P. (Steuernummer 117/130/90079, Zahlungen in die Tschechei 1996 bis 2000, AZ:1513B-3501St339), o potvrzení (BESTÄTIGUNG) žalobce s nečitelným podpisem adresované firmě KVH, o listinu označenou jako pracovní průběh (Arbeitsablauf) a o listinu označenou jako pracovní průběh na příkladu 4/99 (Arbeitsablauf am Beispiel 4/99). Žalobce v žalobě nenapadá správnost

překladu konkrétní listiny. Rovněž tak neuvádí, které další listiny vyhotovené v jazyce německém, jež správce daně použil jako důkazní prostředky, měly být přeloženy do jazyka českého. Nelze přehlédnout, že sám žalobce vyhotovoval části některých svých listin v jazyce německém, např. faktury, které jsou ve svazku listin ze SRN II označeny v pravém horním rohu černou číslicí f 1 –f 32 z roku 1998 a 1999, a to v části popisující název a druh zboží, které žalobce dodával firmě KVH, a jejichž xerokopie byly zaslány českým daňovým orgánům v rámci mezinárodní výměny informací. Během daňové kontroly (ani při předběžném projednání jejích výsledků) žalobce nenamítal, že listiny, jež správce daně získal od německých finančních orgánů cestou mezinárodní spolupráce při správě daní, nelze použít jako důkaz, neboť nebyly úředně přeloženy. Neuváděl, že obsahu listin nerozumí. Námitku o porušení § 3 ZSDP vznesl žalobce poprvé při projednání zprávy o daňové kontrole (čj. 8411/07/135930/3093). Po doručení písemnosti žalobcem označené jako Vyjádření ke zprávě o daňové kontrole (čj.14990) správce daně odpověděl písemným sdělením (čj.23166/07/135930/3093), k němuž přiložil 9 listů kopií úředního překladu některých písemností získaných cestou mezinárodní výměny informací. V odůvodnění napadených rozhodnutí se žalovaný s námitkou ohledně překladu německy psaných písemností dostatečně a konkrétně vypořádal.

33. Pokud žalobce namítal dodatečné úpravy listin získaných správcem daně od německých finančních orgánů (žalobce obecně poukazoval na kopie listin s dodatečnými úpravami, na náznaky místo závěrů, na zkreslený obsah dokumentů a jejich výklad ve smyslu účelové vyšetřovací verze), musí soud konstatovat nedůvodnost tohoto tvrzení pro jeho nekonkrétnost. Z odůvodněných napadených rozhodnutí je i v tomto případě zřejmé, že se žalovaný s touto odvolací námitkou žalobce vypořádal. Na kopiích sestav zasílaných od společnosti KVH do České republiky bylo uvedeno telefonní číslo, o němž správce daně u ČESKÉHO TELECOMU, a.s. zjistil, že náleží žalobci.

34. První žalobní bod je nedůvodný.

3.2.2. Druhý žalobní bod

35. Za druhý žalobní bod soud označil námitku žalobce, že jediným podloženým výsledkem bylo jeho účetnictví. V té souvislosti žalobce tvrdil, že se žalovaný nevypořádal s jeho první odvolací námitkou, protože nepochopil, že tvrzené rozpory jsou mezi údaji v účetnictví žalobce a údaji z jakýchkoli zdrojů v SRN.

36. Žalobce zde namítal rozpor svého účetnictví se sestavami a doklady o platbách v hotovosti, jež byly v kopiích předány české daňové správě německými finančními orgány v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Žalobce však blíže neuvedl, o jaké konkrétní věcné rozpory se jedná, a proto nebylo možné se k nim vyjádřit. Přes tuto okolnost soud považuje za potřebné sdělit, že v daňových spisech (svazek listin ze SRN II) se nacházejí konkrétní doklady žalobce o tom, jak snižoval své výnosy o částky příkladmo uvedené na č.l. 3-4 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se zabýval v odůvodnění napadených rozhodnutí touto odvolací námitkou žalobce, s uvedenou výhradou nekonkrétnosti rozporů.

37. Druhý žalobní bod proto soud neshledal důvodným.

3.2.3. Třetí žalobní bod

38. Třetím žalobním bodem soud označil námitky žalobce zpochybňující hodnocení důkazů v daňovém řízení. Žalobce tvrdil, že žalovaný konstatoval hodnocení důkazů v souvislostech, kdy plně vycházel ze „zdánlivých důkazů“. Tvrdil, že správci daně obou stupňů neunesli důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP.

39. Při dodatečném stanovení základu daně a doměření daně vycházel správce daně z důkazů opatřených v České republice, tj. zejména z účetnictví žalobce, ze svědeckých výpovědí P.Č., M.V., J.B., V.P., Z.P. a M. T. S. V daňovém řízení se vyjádřil i jednatel žalobce J.F. Správce daně vycházel i z dalších důkazů, jež uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Jako důkaz osvědčil písemné podklady získané cestou mezinárodní výměny informací od německých finančních orgánů. Všechny tyto důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, což je patrné ze zprávy o daňové kontrole. Uvedený postup správce daně přezkoumal na základě žalobcova odvolání žalovaný a shledal jej v souladu se zákonem. Tato skutečnost je zřejmá z odůvodnění napadených rozhodnutí. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného v tomto směru a konstatuje, že nedošlo k porušení § 2 odst. 3 ZSDP, podle něhož *při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Správce daně i žalovaný odůvodnili své závěry ohledně řady potvrzení – Quittung. Zákonným způsobem si opatřili důkazy o tom, že „daňové subjekty“ DESING, Forward Plast ani AX Plast jako osoby v právním slova smyslu neexistují, a proto opodstatněně neprováděli dokazování fakturami, jež měly vystavit tyto neexistující osoby. Provedení těchto „důkazních prostředků“ se v daňovém řízení domáhal žalobce. Žalobce hodnocení důkazů v konkrétní souvislosti nezpochybnil, ani nenabídl důkazy, jež by jeho námitky podporovaly.

40. Žalobce v žalobních bodech uvádí své názory na jednotlivé části odůvodnění napadených rozhodnutí, neuvádí však konkrétní důkazy, jimiž by své názory podpořil. Soud se plně ztotožňuje se skutkovými a právními závěry žalovaného, jak jsou uvedeny ve věcných a podrobných odůvodněních napadených rozhodnutí. Je proto nadbytečné, aby soud tato zjištění a závěry žalovaného na tomto místě opakoval.

41. Nejvyšší správní soud k námitce uvedené v kasační stížnosti související s hodnocením důkazů uvedl: *Dále stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení souladu postupu finančního ředitelství při dokazování v daňovém řízení a hodnocení důkazů při stanovení daně dokazováním se ZSPD, když na jedné straně stály důkazy pořízené řádně v České republice a na druhé straně „důkazy“ pocházející ze Spolkové republiky Německo. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v průběhu daňové kontroly finanční úřad provedl rozsáhlé dokazování, zejména výslechy svědků (P. Č., M. V., J. B., V. P., Z. P. a M. T. S.) a měl k dispozici listinné důkazy (kopie dokumentů), které získal od německých finančních orgánů. Svědci P. Č., M. V., J. B., Z. P. a M. T. S. potvrdili, že podepsali doklady o převzetí peněz od společnosti KVH, na kterých byl jako příjemce uveden stěžovatel, a obálky s penězi předali do dispoziční sféry stěžovatele. Listinnými důkazy pak bylo prokázáno, že stěžovatel a společnost KVH vždy za skončený kalendářní měsíc prováděli korekci původně vyfakturovaných cen a rozdíl byl*

společností KVH doplácen v hotovosti. Stěžovatel přitom nenabídl, kromě svého účetnictví, v němž nebyly platby v hotovosti zahrnuty, žádný důkaz, kterým by skutečnosti vyplývající ze svědeckých výpovědí a listinných důkazů zpochybnil či vyvrátil. Finanční úřad v souladu s ust. § 2 odst. 3 ZSDP hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a dospěl ke správnému a logickému závěru, že stěžovatelem fakturované částky za výrobky dodané společnosti KVH nebyly konečné a že stěžovatel byl příjemcem hotovostních plateb od této společnosti. Proto tyto hotovostní platby měly být stěžovatelem zaúčtovány do pokladny a zahrnuty ve výnosech, což se však nestalo. Rovněž finanční ředitelství své rozhodnutí podrobně odůvodnilo a vypořádalo se se všemi námitkami stěžovatele. Stížní námitka je proto nedůvodná.

42. Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud také námitku žalobce v kasační stížnosti, že v daném případě důkazní břemeno přešlo na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP a uvedl: *Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a také povinnost toto své tvrzení prokázat, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v rámci dokazování, které provádí správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, však neplatí bezvýjimečně, protože podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení tak vyváženě upravují rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. K rozložení důkazní povinnosti citoval Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku z rozsudku ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007–119, že daňový subjekt splní „svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, 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.“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikován ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.), v němž Ústavní soud vyslovil, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP, požaduje-li prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí. Z uvedeného Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dovodil, že v daném případě měl finanční úřad na základě listinných důkazů získaných od německých finančních orgánů a svědeckých výpovědí oprávněně*

pochybnosti o úplnosti a správnosti stěžovatelova účetnictví. Proto stěžovatele vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP bylo na stěžovateli. Správce daně totiž neměl povinnost prokazovat, že údaje o určitých účetních případech jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, případně že v něm nejsou zaznamenány vůbec. Postačilo mu prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným a neprůkazným, což se také stalo. Bylo tedy na stěžovateli, aby navrhl důkazy, kterými by uvedené pochybnosti správce daně vyvrátil. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ohledně svých tvrzení nesl důkazní břemeno stěžovatel.

3.2.4. Čtvrtý žalobní bod

43. Čtvrtým žalobním bodem soud označil námitku žalobce, že mu nebylo umožněno v daňovém řízení uplatnit k důkazu listiny, které získal ze zahraničí.

44. Během daňového řízení po předběžném projednání výsledků daňové kontroly vydal správce daně podle § 16 odst. 2 ZSDP výzvu (čj. 43141/06/135930/3093) adresovanou žalobci, aby ve lhůtě do 15 dnů předložil listiny, jež podle svého tvrzení obdržel ze SRN a označil za důležité. Ve výzvě uvedl, že se domnívá, že se listiny vztahují ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím 1997-2000, proto mohou mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Z daňového spisu je zřejmé, že žalobce ve stanovené lhůtě požadované listiny nepředložil, protože, jak tvrdil ve sdělení z 15.11.2007, nedostal od svého obchodního partnera ze SRN souhlas k jejich volnému použití v České republice. V podání mimo jiné tvrdil, že z listin jednoznačně vyplynulo, že finanční objemy, o kterých je vedeno u žalobce daňové řízení, jsou objemy, jež byly u předmětného německého subjektu zaúčtovány jako jeho náklady vynaložené na výrobu a servis. Žalobce dodával, pokud to bude nutné (bude-li správce daně trvat na doměření daně), pokusí se v odvolacím řízení listiny znovu obstarat. Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 23.4.2007 žalobci doměřil daň za roky 1997, 1998 a 1999. Žalobce podal odvolání ze dne 25.5.2007, které bylo správci daně doručeno 28.5.2007. Dne 1.11.2007 bylo žalovanému doručeno doplnění odvolání č. 1, v němž žalobce uváděl, které listiny ze SRN vyžádal s tím, že jsou na cestě do České republiky. Dne 4.12.2007 vydal žalovaný žalobou napadená rozhodnutí, jež předal k poštovní přepravě dne 5.12.2007. Dne 6.12.2007 byly žalovanému doručeny listiny, jež byly přílohou žalobcova doplnění odvolání č. 2. Listiny však nemohl žalovaný použít jako důkazní prostředky, neboť mu byly doručeny až poté, kdy vydal svá odvolací rozhodnutí. Soud proto konstatuje shodně jako při prvním rozhodování o žalobě, že během daňového řízení žalobce nesplnil důkazní povinnost, ke které byl správcem daně v průběhu daňové kontroly řádně vyzván.

45. Z daňových spisů je nepochybné, že žalobce měl v daňovém řízení dostatek možností, aby se k jednotlivým důkazům opatřeným správcem daně vyjádřil a navrhl provedení dalších konkrétních důkazů nebo sám předložil důkazní prostředky, které by jeho vyjádření prokazovaly. Žalobce (prostřednictvím svého zástupce) nahlížel do daňového spisu např. dne 20.5.2005 (čj.28928/05/135930/2579). Žalobce mohl využít svého práva být účasten při výslechu svědků Petra Čapka a Michala Veselého (protokol z 21.7.2005, čj. 26454/05/135930/1226 a čj. 34360/05/135930/1226), Josefa Baly (protokol ze 14.10.2005, čj.

34362/05/135930/1226), M.T.S. (protokol z 16.1.2006, čj. 91/06/135930/2579), či při výpovědi jednatele žalobce J.F. (protokol z 8.2.2006, čj. 1466/06/135930/2579). Bylo výlučně věcí žalobce, jak svého zákonného oprávnění užije. Z daňových spisů dále vyplývá, že žalobce nahlížel do spisů 29.8.2006 (čj. 36335/06/135930/2579) a z úředního záznamu z 29.8.2008 je patrné, které kopie listin byly žalobci poskytnuty. Ze zprávy o daňové kontrole je nepochybné, na základě jakých důkazů dospěl správce daně k nově stanovenému základu daně u žalobce i k výši dodatečně doměřené daně. Jeho argumentaci dále propracoval žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí.

46. Soud proto dospěl k závěru, že žalovaný řádně přezkoumal podle žalobcova odvolání dodatečné platební výměry i řízení, které jejich vydání předcházelo. Odvolací řízení nebyl povinen doplňovat, neboť skutkové a právní závěry správce daně měly oporu v provedených důkazech. Žalobce předložil listinné důkazní prostředky až po vydání odvolacích rozhodnutí, soud se proto nemohl zabývat obsahem těchto důkazních prostředků a jejich případným vlivem na zákonnost napadených rozhodnutí žalovaného. Ostatně žalobce se pokusil zvrátit napadená rozhodnutí cestou mimořádných opravných prostředků (§ 54 a § 55b ZSDP). Žalovaný neporušil v posuzovaných daňových řízeních žádné z ustanovení ZSDP uvedených v odst. 7 tohoto (bodem III. žaloby). Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného byla zákonná, neztotožňuje se soud ani s tvrzením žalobce o tom, že žalovaný ve svém důsledku porušil § 18 ZDP (předmět daně) v tom směru, že žalobcovy výnosy za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období dodatečně zvýšil, což se projevilo v nově stanoveném základu daně a v doměřené dani.

47. Obdobnou námitku uplatněnou v kasační stížnosti shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou s následující argumentací. *Závěrem stěžovatel namítal, že krajský soud nepřihlédl k zásadní vadě odvolacího řízení spočívající v tom, že mu finanční ředitelství neumožnilo předložit listinné důkazy, které se pokusil získat ze zahraničí. Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel v průběhu daňové kontroly v písemném sdělení ze dne 22. 9. 2006 uvedl, že si vyžádal a obdržel důležité listiny ze Spolkové republiky Německo. Protože však tyto listiny nepředložil, byl správcem daně vyzván (výzvou ze dne 30. 10. 2006), aby tak učinil ve lhůtě 15 dnů. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval písemným sdělením ze dne 15. 11. 2006, v němž uvedl, že nedostal od svého obchodního partnera ze Spolkové republiky Německo souhlas k jejich volnému použití v České republice a že pokud bude finanční úřad trvat na doměření daně, pokusí se listiny znovu obstarat v odvolacím řízení. V průběhu odvolacího řízení však tyto listiny rovněž nepředložil a učinil tak až 6. 12. 2007, tj. po vydání rozhodnutí o odvolání. Podle názoru Nejvyššího správního soudu měl tedy stěžovatel v průběhu celého daňového řízení možnost předložit veškeré důkazy, které považoval za významné pro prokázání svých tvrzení, a proto je tato kasační námitka nedůvodná.*

3.2.5. Námitka uplatněná po lhůtě pro podání žaloby

48. Při druhém ústním jednání soudu dne 23.5.2012 zástupce žalobce uvedl, že je žalobce přesvědčen, že byla daň v roce 1998 a 1999 stanovena v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, neboť nebyly podmínky pro stanovení daně dokazováním. Použité důkazy mají minimální důkazní sílu, oba správní orgány je nehodnotily v souladu se zákonem a namísto toho, aby přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek, vykonstruovaly výši daňové

povinnosti za obě období jednoduchým odhadem. Částky, které snad měly vyplynout z kvazi důkazů pořízených ze SRN, nejsou částkami, které by měly náležet do určených zdaňovacích období. Výše částek doměřených se vůči využitým důkazům liší v jednotlivých obdobích o řády statisíců DM. Pokud by soud našel alespoň zlomek kompetence, aby se k podstatě této od samého počátku uplatňované námitky vrátil, bylo by to ve prospěch právní čistoty vedení daňových řízení v České republice. Pokud by daňová povinnost za přezkoumávaná období měla zůstat beze změny, znamená to, že byly přijaty zmanipulované výsledky jiných řízení a činností subjektu v SRN a zcela nezákonným způsobem zneužity v daňovém řízení u žalobce.

49. Podle § 71 odst. 2 věta druhá s.ř.s. *žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.* Lhůta pro podání žaloby je stanovena v § 72 odst. 1 s. ř. s., podle něhož *žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.*

50. Žalobou napadená rozhodnutí byla žalobci doručena 6.12.2007. V žalobě podané k soudu osobně 5.2.2008 není žalobní bod, kterým by bylo namítáno, že měla být daňová povinnost stanovena postupem podle § 31 odst. 5 ZSDP, tedy podle pomůcek. Uvedené tvrzení zástupce žalobce uplatnil až při druhém jednání soudu o žalobě dne 23.5.2012, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby, přičemž se nejedná o námitku, ke které by soud měl přihlédnout z úřední povinnosti. Soud se proto touto námitkou nemohl zabývat.

3.3. Závěr krajského soudu

51. Krajský soud vázán podle § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí dospěl k závěru, že k doměření daňové povinnosti žalobci za zdaňovací období roku 1997 došlo po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného z 3.12.2007, čj. 10572/07-1200-400933, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1997, pro jeho nezákonnost. Ohledně daně z příjmů právnických osob žalobci dodatečně doměřené za zdaňovací období roků 1998 a 1999 soud dospěl k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu v rozsahu napadajícím rozhodnutí žalovaného z 3.12.2007, čj. 10574/07-1200-400933 a čj. 10575/07-1200-400933, jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

52. Žalobou byla napadena 3 rozhodnutí žalovaného. Jedno napadené rozhodnutí bylo v tomto soudním řízení zrušeno a žaloba byla ohledně 2 napadených rozhodnutí zamítnuta. Žalobce měl ve věci úspěch v rozsahu 1/3, proto mu soud v tomto rozsahu přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*).

53. Odměna advokáta sestává z 6 úkonů právní služby, a to za jeden úkon (převzetí a příprava věci) podle § 11 odst. 1 písm. a), tři úkony (podání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného a kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) a dva úkony (účast na jednání soudu při prvním rozhodování krajského soudu a po zrušení rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem) podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Zástupce žalobce, advokát, ve věci učinil celkem šest úkonů, tj. 14.400 Kč. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty. Náklady řízení se proto zvyšují o DPH 19 % za tři úkony učiněné do 31.12.2009 (převzetí a příprava věci, podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) tj. o 1.368 Kč, a o DPH 20 % za tři úkony učiněné po 1.1.2010 (účast na jednání soudu při prvním rozhodování, podání kasační stížnosti, účast na jednání soudu po zrušení rozsudku Nejvyšším správním soudem), tj. 1.440 Kč, tzn. částky odpovídající této dani vypočtené za příslušná zdaňovací období podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. Odměna advokáta by tak při plném úspěchu činila 17.208 Kč. K odměně advokáta bylo připočteno za zaplacený soudní poplatek 2.000 Kč za žalobu podle položky 14a, bod 2. písm.a) a 3.000 Kč za kasační stížnost podle položky 15 Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. 100 % nákladů řízení tak činí 22.208 Kč a 1/3 činí 7.403 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění bylo určeno podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí je kasační stížnost nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.
[§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.]

V takovém případě lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 23. května 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová