



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: LB Metall s.r.o.**, se sídlem Koterovská 9, 326 00 Plzeň, *zastoupeného Mgr. Lukášem Zscherpem, advokátem se sídlem Lochotínská 18, 301 00 Plzeň*, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.11.2009 č.j. 9504/09-1200-400609,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 28.1.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 24.11.2009 č.j. 9504/09-1200-400609 a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28.12.2007 č.j. 367980/07/138512/2683 a vrácení věci Finančnímu úřadu v Plzni k dalšímu řízení.

Rozhodnutím ze dne 24.11.2009 č.j. 9504/09-1200-400609 Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28.12.2007 č.j. 367980/07/138512/2683, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 36.038.880,- Kč a zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce

1.892.130,- Kč za část zdaňovacího období od 22.5.2006 do 31.12.2006 (a v němž byl žalobce vyrozuměn o povinnosti platit penále).

Daň z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“ nebo „*ZDP*“).

Správa daní byla v rozhodném období upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v příslušném znění (dále též jen „*daňový řád*“ nebo „*daň. ř.*“).

Ze správních spisů soud zjistil, že dne 17.8.2007 Finanční úřad v Plzni zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. O výsledku kontrolních zjištění byla pracovníci správce daně sepsána a s daňovým subjektem projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 362455/07/138931/2551. Rozhodnutím ze dne 28.12.2007 č.j. 367980/07/138512/2683 Finanční úřad v Plzni žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 36.038.880,- Kč a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 1.892.130,- Kč za část zdaňovacího období od 22.5.2006 do 31.12.2006 (a žalobce vyrozuměl o povinnosti platit penále). Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání. Rozhodnutím ze dne 24.11.2009 č.j. 9504/09-1200-400609 Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 28.12.2007 č.j. 367980/07/138512/2683 zamítlo.

Žalobní body jsou v žalobě uspořádány do 11 částí [*sub II. až XII. žaloby*].

Žalovaný správní orgán se k žalobě písemně vyjádřil dne 1.4.2010 pod č.j. 2381/10-1500-402781.

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.). Žaloba však nebyla shledána důvodnou.

– 1 –

Žalobce *sub III. až V. žaloby* vznesl námitku neústavnosti postupu správce daně v dané věci, zejména námitku porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Daňový subjekt v plném rozsahu odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. US 1835/07. Ústavní soud ve skutkově totožné věci dospěl k závěru, že daňovou kontrolu lze považovat za legální a jsoucí s ústavním pořádkem České republiky toliko za předpokladu, že důvody a podezření pro zahájení daňové kontroly existovaly již při jejím zahájení a zároveň správce daně jednoznačně formuloval, daňovému subjektu sdělil a objektivně zachytil tyto důvody a podezření v protokolu o zahájení kontroly (viz bod 39 nálezu). Žalobce je přesvědčen, že tento nálezy Ústavního soudu v plném rozsahu dopadá na řešenou věc. Žalobci nebyly sděleny žádné konkrétní důvody ani podezření pro zahájení daňové kontroly a žádné skutečnosti rozhodné pro zahájení daňové kontroly nebyly zaznamenány v protokole o zahájení daňové kontroly. Žalobce se ztotožňuje se závěry Ústavního soudu, podle něhož

„neústavnost postupu správce daně nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany daňového subjektu skutečně došlo. A to nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden nedělitelný procesní úkon, ale též proto, že „usvědčující“ důkazy byly pořízeny protiústavním postupem“ (viz bod 41 nálezu). Žalobce je v souladu se závěry Ústavního soudu obsaženými v citovaném nálezu přesvědčen, že dodatečným vyměřením daně na podkladě neústavně provedené daňové kontroly by bylo nutno považovat za porušení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

K tomu soud konstatuje, že mu je nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, samozřejmě znám. V jiných věcech, než ve věci tam řešené, se ovšem zdejší soud opírá ne o tento nález Ústavního soudu jako takový, nýbrž o odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu, který tuto věc projednával a rozhodoval.

Ve svém separátním votu předsedkyně senátu JUDr. Ivana Janů uvedla tyto argumenty proti většinovému stanovisku: *„Z většinového názoru, obsaženého v odůvodnění nálezu, vyplývá, že daňovou kontrolu je možno uskutečnit pouze tehdy, pokud má správce daně podezření o zkrácení daňové povinnosti (které nadto je povinen kontrolovanému daňovému subjektu sdělit). Neexistuje-li takové podezření, nebo není-li s ním kontrolovaný daňový subjekt při zahájení daňové kontroly seznámen, jde podle většinového stanoviska o úkon formální, a tedy neústavní. Uvedený závěr dle mého soudu není přijatelný, neboť nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 daňového řádu na straně jedné a vytýkacím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu na straně druhé, a to do té míry, že rozdíl mezi oběma stírá a požadavky kladené na vytýkací řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení: „Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.“ Rozdílný účel obou institutů se promítá, jak bylo řečeno, do odlišných předpokladů pro jejich aplikaci a do náležitostí procesních úkonů, jimiž správce daně přistupuje k jejich použití. V případě vytýkacího řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti charakterizované v § 43 daňového řádu (slovy nálezu, aby zde bylo „podezření“); tyto pochybnosti je správce daně ve své výzvě povinen daňovému subjektu sdělit, a to natolik konkrétně a určitě, aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Vzhledem k tomu, že zákonným*

předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci „podezření“ a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly. Uvedený závěr samozřejmě neznamená, že daňová kontrola umožňuje správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16 daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: „-je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů.“ Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití. Nemohu souhlasit ani se snahou připodobnit daňovou kontrolu trestnímu řízení a s tím spojenou úvahou o „presumpci viny“, a to ani „z pohledu ústavněprávně vyžadovaného respektu veřejné moci k svobodné sféře jednotlivce“. Uplatnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u nějž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost, právě tak, jako kupř. Česká obchodní inspekce nekontroluje pouze restaurace, o nichž má důvodné podezření z porušování hygienických norem, nebo Policie České republiky nezastavuje pouze ty účastníky provozu na pozemních komunikacích, u nichž pojala podezření, že porušují pravidla silničního provozu, apod.; správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. Přitom je nutno si uvědomit, že je prakticky nereálné, aby každé daňové přiznání bylo ihned prověřeno; i z tohoto hlediska lze bezpochyby usuzovat, že nahodilá daňová kontrola ve veřejném zájmu přispívá k řádnému daňovému odvodu, a tím i k naplnění příjmů státního rozpočtu (§ 1 daňového řádu), ze kterého jsou financovány potřeby sociálního státu, jímž Česká republika jako právní a demokratický stát ve své podstatě nepochybně je (i když se takto explicitně v Ústavě nedeklaruje). Ve stejném pohledu je nutno vyvažovat i „svobodnou sféru jednotlivce“, kterou většinové stanovisko správně zmiňuje, s „veřejným zájmem“ na shromáždění dostatečných prostředků, nutných k přerozdělování v rámci solidarity se sociálně potřebnými, jakož i k financování dalších potřebných funkcí státu.“.

V návaznosti na odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu JUDr. Ivany Janů došel zdejší soud již ve svém rozsudku ze dne 18.9.2009, č.j. 30Ca 32/2009-67, k tomuto názoru: „*Jak vyplývá i ze stanoviska JUDr. Ivany Janů, daňová kontrola je institutem správního dozoru. Správní dozor je upraven v různých zákonech, obecnou právní úpravu správního dozoru představuje zákon o státní kontrole, dále řadu ustanovení týkajících se dozoru obsahují speciální zákony upravující jednotlivá odvětví veřejné správy. Avšak neexistuje žádná právní úprava správního dozoru, kde by byl stanoven požadavek na předchozí existenci konkrétního podezření o porušení zákona, nebo dokonce požadavek na sdělení takového podezření kontrolovanému subjektu při zahájení kontroly. Daňová kontrola je omezována v řadě ust. zákona o správě daní a poplatků, kde jsou stanoveny různé omezující podmínky pro daňovou kontrolu. Např. z ust. § 16 odst. 1 věty druhé zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňovou kontrolu lze provádět pouze v „rozsahu nezbytném pro dosažení jejího účelu“ – tj. pro ověření či zjištění správnosti vykázané daně. Další omezení pro daňovou kontrolu představuje lhůta pro doměření daně upravená v ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Celá řada dalších omezení pro daňovou kontrolu vyplynula z ustálené judikatury, jako je např. výjimečnost opakování daňové kontroly nebo neúčinnost pouhého formálního zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola porušující tyto podmínky by mohla být označena za nezákonnou. Avšak nepřípustnost daňové kontroly pro nesdělení důvodu k jejímu zahájení nevyplývá z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ani ze zásad daňového řízení uvedených v ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb.“.*

K obdobné věci se Nejvyšší správní soud vyjádřil nejprve v rozsudku ze dne 26.11.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46. Vycházel přitom z limitů vázanosti obecných soudů judikaturou Ústavního soudu a podal podrobnou charakteristiku institutu daňové kontroly. Uvedl dále, že jím podaný výklad pojmu daňové kontroly „*je v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený cum grano salis v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní 'nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků..'* Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkácího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence

konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjatý s vytykáacím řízením.“ Nejvyšší správní soud se tak v citovaném rozsudku přihlásil k obsahu disentančního stanoviska předmětného nálezu Ústavního soudu, a to včetně odmítnutí náhledu na daňovou kontrolu coby formu trestního obvinění. Uvedl dále, že „[v] daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřeby Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. (...) Ke kritériu přiměřenosti stricto sensu Nejvyšší správní soud konstatuje, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací praxi k problematice daňové kontroly spíše rozšiřovaly prostor autonomní sféry daňového subjektu, i takový přístup má ovšem své hranice a nemůže ve svém důsledku vést k negaci smyslu institutu daňové kontroly.“ I v těchto závěrech se citovaný rozsudek opírá o argumentaci plynoucí z disentančního stanoviska nálezu Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud tak v citovaném rozsudku uzavřel, že „[ú]stavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je (...) naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“ [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.11.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS].

Tento názor přijali a rozvinuli mnozí následovníci. Např. v rozsudku ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že „Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v (...) nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno, obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.“ Po důkladném věcném zvážení předmětné problematiky pak dospěl k názoru, že „v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný

z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním.“ Ve shodě s výše citovaným rozsudkem pak uzavřel, že „plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (...) se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“ [bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS].

Názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.11.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, byl následován také v řadě dalších rozhodnutí téhož soudu a krajských soudů. Lze tedy konstatovat, že ke stěžejnímu žalobnímu bodu žalobce existuje ustálená judikatura správních soudů. Rovněž kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 18.9.2009, č.j. 30Ca 32/2009-67, byla ostatně zamítnuta (rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2010, č.j. 2 Aps 7/2009-115, k dispozici na www.nssoud.cz).

Vzhledem k uvedenému zdejší soud nemůže akceptovat názor žalobce, že daňovou kontrolu, při jejímž zahájení nebyly daňovému subjektu sděleny konkrétní důvody ani podezření pro zahájení daňové kontroly a skutečnosti rozhodné pro zahájení daňové kontroly nebyly zaznamenány v protokole o jejím zahájení je nutno pokládat za nezákonnou a jsoucí v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

– 2 –

Sub IV. žaloby se dále namítá, že daňovému subjektu byla v rozporu s § 2 odst. 1 a 2 daň. ř. uložena zcela obecná povinnost předložit veškeré doklady prokazující skutečnosti uvedené v daňových přiznáních za kontrolovaná období. Správce daně tímto jednáním rozhodně nešetřil práva žalobce, naopak jej bezdůvodně a nad míru přiměřenou okolnostem zatížil důkazní povinností, když presumoval „vinu“ žalobce a fakticky žalobci uložil povinnost „vyvinut se“.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že správce daně po žalobci požadoval rozhodnutím ze dne 25.9.2007 č.j. 289646/07/138931/2551 zcela konkrétně předložení vážných lístků osvědčujících dodané množství kovového odpadu, SPZ vozidel přepravujících dodávaný kovový odpad, dokladů osvědčujících přejímku zboží, tedy konkrétních dokladů, které by mohly být osvědčeny jako důkazní prostředek svědčící deklarovaným sporným dodávkám. Je tedy zřejmé, že požadavek na předložení „veškerých dokladů“ byl do výzvy správce daně vnesen ve snaze o zjištění úplného skutkového stavu šetřeného případu. Správce daně neměl jistotu, že mu byly předloženy všechny důkazní prostředky týkající se deklarovaných dodávek. Z důvodu opatrnosti daňový subjekt upozornil na jeho povinnost, ale i právo předložit veškeré důkazní prostředky. Z textu výzvy logicky vyplývá, že použitím

slova „veškeré“ bylo žalobci jasné umožněno předložit a uvést i další, zde konkrétně nejmenované důkazní prostředky, které má k dispozici nebo je mu známo, že existují. Žalovaný s ohledem na § 2 odst. 2 a 3 daň. ř. tento postup považuje za legitimní, neboť svědčí tomu, že správce daně usiloval o zjištění co nejpřesnějšího skutkového stavu daného případu.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že dne 25.9.2007 pod č.j. 289646/07/138931/2551 Finanční úřad v Plzni v souladu s § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 daň. ř. uložil žalobci předložit veškeré věrohodné důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost účtování faktur vystavených společností ZEMOSTAV s.r.o. v roce 2006 a zaúčtovaných v účetnictví žalobce na účet 504 Prodané zboží, předložit seznam zaměstnanců, předložit knihy jízd vozidel evidovaných v majetku společnosti a předložit veškeré věrohodné důkazní prostředky osvědčující půjčky společníka. V této souvislosti soud připomíná, že správce daně byl povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daň. ř.) a daňový subjekt byl povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daň. ř.). V daném případě byl žalobce vyzván k předložení konkrétních dokladů a k předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků, které by prokázaly to a to konkrétní; pochybení správce daně tedy spočívá v tom, že namísto „veškerých věrohodných důkazních prostředků“ nepoužil adekvátnější výraz jako např. „i jiné než uvedené důkazní prostředky, které by prokázaly to a to konkrétní“. I s ohledem na povinnost správce daně zjistit rozhodné skutečnosti a povinnost daňového subjektu prokázat stanovené skutečnosti však v přezkoumávaném případě podle názoru soudu správce daně použitím – nepříliš vhodného – výrazu ještě nedošel tak daleko, že by bylo možno mít za to, že nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu (§ 2 odst. 1 daň. ř.) a/nebo že nevolil jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle daňového řízení (§ 2 odst. 2 daň. ř.).

– 3 –

Žalobce *sub VI. odst. 1* žaloby namítá, že celý proces daňové kontroly je stížen výše uvedenými vadami a nemůže být již v této fázi zhojen. Jakékoliv další úkony žalobce (včetně důkazních návrhů, vyjádření a námitek) nemohou tuto skutečnost změnit a tedy navodit pro žalobce ani příznivější následky, neboť žádné ústavně konformní dokazování dosud neproběhlo.

K tomu žalovaný správní orgán odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 1-24) a upřesnil, že daňová kontrola byla zahájena řádným způsobem. Dokazování ve sporné věci proběhlo legitimním způsobem a je v něm uvedeno, na základě jakých konkrétních důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru o neunesení důkazního břemene žalobce.

Zejména s ohledem na bod 1 odůvodnění tohoto rozsudku zdejší soud nemůže akceptovat názor žalobce, že celý proces daňové kontroly je stížen výše uvedenými vadami, a tudíž nemůže přitakat ani závěru žalobce, že žádné ústavně konformní dokazování dosud neproběhlo.

– 4 –

Sub VI. odst. 2 žaloby se namítá, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Žalobce zpochybnil zcela zásadním způsobem kontrolní závěry správce daně, ten však na jeho námitky fakticky nikterak věcně nereagoval a bez dalšího daňovou kontrolu zcela formálním a vágním konstatováním, že trvá na svém hodnocení důkazů, ukončil. Žalobce je toho názoru, že správce daně se měl k jeho zcela zásadním námitkám vyjádřit a učinit tak své závěry přezkoumatelné. Pokud by totiž správce daně námitky žalobce posoudil, měl by tento možnost ještě před skončením daňové kontroly navrhnout doplnění dokazování, této možnosti byl však popsáním postupem správce daně zbaven. Pokud je žalobce postaven před zcela nekonkrétní a velice rozsáhlou kontrolu, kdy správce daně předem nikterak neprokáže nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost podaného daňového přiznání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1572/2008 ze dne 30.1.2008), je nepřijatelným zásahem do jeho práv oprávněně po něm požadovat prokázání veškerých skutečností tvrzených v daňovém přiznání. Žalobce je toho názoru, že postup správce daně vztahující se k jeho námitkám byl vadný, když neodpovídal zákonnému procesu vyřízení námitek daňového subjektu vznesených dle § 16 odst. 4 písm. f) daň. ř. a předmětná daňová kontrola tak nebyla nikdy řádně ukončena.

K tomu žalovaný správní orgán odkázal ve své argumentaci na str. 21-22 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že podle § 16 odst. 4 písm. f) daň. ř. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Právům daňového subjektu odpovídají povinnosti pracovníků správce daně provádějících daňovou kontrolu. S právem vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě koresponduje povinnost pracovníků správce daně před projednáním zprávy seznámit kontrolovaný subjekt s tímto výsledkem. Právu vyjádřit se ke způsobu zjištění výsledku uvedeného ve zprávě odpovídá povinnost pracovníků správce daně se způsobem zjištění tohoto výsledku daňový subjekt seznámit. Tedy sdělit mu, na základě kterých důkazních prostředků dospěl k závěru uvedenému ve zprávě, jak si tyto důkazní prostředky opatřil, jak je hodnotil, jakými právními a skutkovými úvahami byl přitom veden a v případě potřeby povinnost tyto důkazní prostředky daňovému subjektu předložit. S právem navrhnout doplnění výsledku uvedeného ve zprávě koresponduje povinnost pracovníků správce daně poskytnout mu k tomu dostatečný prostor a pokud je toto právo uplatněno, také povinnost ve zprávě o kontrole se s návrhem daňového subjektu relevantním způsobem vypořádat.

V daném případě dne 10.12.2007 pod č.j. 354946/07/138931/2551 pracovnice Finančního úřadu v Plzni seznámily zástupce daňového subjektu s výsledky předmětné daňové kontroly. Zástupce daňového subjektu se přitom vyjádřil tak, že se vyjádří po bližším seznámení se závěry správce daně. Byl dohodnut termín podepsání zprávy dne 17.12.2007. Zástupce daňového subjektu se z projednání zprávy o daňové kontrole onoho dne omluvil. Pracovnice Finančního úřadu v Plzni proto s tímto zástupcem projednaly zprávu o předmětné daňové kontrole dne 20.12.2007 pod č.j. 362451/07/138931/2551. Zástupce daňového

subjektu se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil v sedmi odstavcích. Nato se správce daně vyjádřil tak, že trvá na svém hodnocení důkazních prostředků, které je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole.

S ohledem na tyto skutečnosti považuje soud – tak jako Finanční ředitelství v Plzni – námitku daňového subjektu v tom smyslu, že neměl možnost ještě před skončením daňové kontroly navrhnout doplnění dokazování a že postup správce daně nebyl v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) daň. ř. a daňová kontrola tak nebyla nikdy řádně ukončena, za nedůvodnou. Soud také považuje za prokazatelné, že dne 10.12.2007 byl daňový subjekt seznámen se závěry správce daně, které byly obsaženy následně i ve zprávě o daňové kontrole, která s ním byla projednána dne 20.12.2007, a konstatuje, že daňový subjekt měl dostačující lhůtu k tomu, aby navrhl doplnění dokazování, avšak této možnosti nevyužil. V rámci ústního jednání konaného dne 20.12.2007 daňový subjekt sice uvedl své názory na hodnocení důkazních prostředků, které učinil na základě provedeného důkazního řízení správce daně, jednalo se však jen o nesouhlasné stanovisko se závěry správce daně, aniž by byly uvedeny skutečnosti podstatné pro posouzení dané věci, či byly navrženy další důkazní prostředky. Nelze tak souhlasit s tím, že zásadním způsobem zpochybnil kontrolní závěry správce daně. Pokud daňový subjekt potřeboval delší lhůtu k realizaci svých práv zakotvených v § 16 odst. 4 písm. f) daň. ř., mohl požádat správce daně o její poskytnutí. Soud nesouhlasí s tím, že daňový subjekt byl postupem správce daně zbaven možnosti ještě před skončením daňové kontroly navrhnout doplnění dokazování. Daňovému subjektu v daném případě podle názoru soudu nic nebránilo navrhnout doplnění výsledku uvedeného ve zprávě, ať už v dohodnuté lhůtě nebo ve lhůtě k žádosti jeho zástupce prodloužené. Pouhá nesouhlasná vyjádření k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole nelze mít za zcela zásadní zpochybnění kontrolních závěrů správce daně; těmi by podle povahy věci mohly být zejména zásadní skutkové a/nebo právní námitky anebo právě návrhy na doplnění výsledku uvedeného ve zprávě. Správce daně nepochybí, vyřídí-li námitky daňového subjektu na úrovni, v jaké jsou neseny. Z řečeného plyne, že žalobcova argumentace neukončením daňové kontroly ve smyslu § 16 daň. ř. a o předčasném vydání dodatečného platebního výměru není důvodná. Daňová kontrola zde byla řádně ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Pokud žalobce nesouhlasil se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, mohl si v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole vymínit lhůtu pro předložení či navržení dalších důkazních prostředků, toho však daňový subjekt nevyužil. Proto ani vydání dodatečného platebního výměru nelze považovat za předčasné.

K argumentaci citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud vyjadřuje v bodě 7 odůvodnění tohoto rozsudku.

– 5 –

Žalobce *sub VII.* žaloby za podstatné porušení svých procesních práv spatřuje skutečnost, že předmětný dodatečný platební výměr nebyl doručován daňovému poradci, a ten tak nemohl bezprostředně na nastalou situaci reagovat, ale přímo a pouze daňovému subjektu. Žalobce byl v dané věci zastoupen daňovým poradcem PaedDr. Zdeňkem Mensou. Žalovaný ani podrobněji nereagoval na rozsáhlou argumentaci žalobce týkající se doručování dodatečného platebního výměru a žalobce tak má za to, že v tomto bodě je tedy napadené rozhodnutí též nepřezkoumatelné.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že v případě, kdy ze spisu jednoznačně neplyne, že jsou splněny podmínky pro doručení dodatečného platebního výměru veřejnou vyhláškou ve smyslu § 17 daň. ř., žalované správní orgány I. i II. instance akceptovaly tvrzení žalobce a dodatečný platební výměr tak byl doručen až dnem 17.12.2008. Tuto skutečnost prokazuje fakt, že následně podané odvolání posoudily jako řádné a včas podané. Žalovaný k názoru žalobce, který považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, zdůrazňuje, že se námitkami žalobce zabýval a akceptoval tvrzení žalobce. Za tohoto stavu věci pak žalovaný považoval za nadbytečné vyjadřovat se k námitkám uvedeným žalobcem v doplnění odvolání ze dne 28.1.2009, které se týkají otázky doručení dodatečného platebního výměru.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že i když v daném případě bylo doručování dodatečného platebního výměru poznamenáno určitými pochybeními správce daně, je tu rozhodující to, že dne 17.12.2008 byl dodatečný platební výměr prokazatelně předán zástupci daňového subjektu, který na něj mohl a také adekvátně reagoval. Že žalovaný správní orgán podrobněji nereagoval na rozsáhlou argumentaci žalobce ohledně doručování dodatečného platebního výměru, nezakládá podle názoru soudu v tomto bodě nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť povinnosti vypořádat se se všemi důvody v odvolání uvedenými (§ 50 odst. 7 věta druhá daň. ř.) není ve všech případech nutno dostat podrobnou protiargumentaci, když v tomto punktu žalovaný jako odvolací orgán náležitě a přijatelně uvedl, proč považuje za nadbytečné vyjadřovat se k námitkám týkajícím se otázky doručení dodatečného platebního výměru.

– 6 –

Sub VIII. žaloby se vyslovuje kategorický nesouhlas s žalovaným, který má za to, že postup správce daně, který „vyšel ze závěrů dokazování provedeného Finančním úřadem v Plzni v rámci vytykácího řízení a následného odvolacího řízení k DAP DPH za 3. a 4. čtvrtletí r. 2006 u kontrolovaného subjektu“, je zcela legitimní. Je totiž nutno upozornit na skutečnost, že řízení o odvolání daňového subjektu k „DAP DPH za 3. a 4. čtvrtletí r. 2006“, bylo ukončeno teprve dne 5.6.2008, resp. 3.12.2008 vydáním rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni č.j. 5357/08-1300-401087, resp. 10886/08-1300-401087. Správce daně tak evidentně nemohl ke dni 20.12.2007 vycházet z výsledků řízení, která byla ukončena teprve dne 5.6.2008 a 3.12.2008. Teprve vydáním citovaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni bylo ukončeno dokazování v rámci citovaných řízení. Správce daně však evidentně zcela vadně vyšel z blíže neurčitých dílčích závěrů ve věci „DAP k DPH za 3. a 4. čtvrtletí r. 2006“. Žalobce tedy popírá tvrzení žalovaného, že i přes výše uvedené byla procesní práva žalobce v řízení zachována. Žalobce má naopak za to, že správce daně zatížil řízení předcházející napadenému rozhodnutí, o jehož výsledky je napadené rozhodnutí opřeno, takovými procesními vadami, které zakládají důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že daňová kontrola byla jako úkon správce daně ukončena dne 20.12.2007. DPV byl pak následně vydán na základě výsledků této daňové kontroly. Žalovaný má za to, že procesní práva žalobce byla zachována, neboť o všech důkazech byl žalobce informován, byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob. Žalobce proti jejich použití nevznesl žádné námitky. Skutečnost, že některé informace byly získány správcem daně v souvislosti s řízením k odstranění

pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. a 4. Q 2006 není rozhodující. Naopak dle § 2 odst. 3 daň. ř. je správce daně povinen při rozhodování o důkazech přihlídnout ke všemu co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně v rámci daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 byl oprávněn využít všech relevantních důkazních prostředků ohledně šetřené skutečnosti. Současně žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (poslední odst. na str. 19 až str. 23).

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že zde sotva může být sporu o to, zda správce daně mohl ke dni 20.12.2007 vycházet z výsledků řízení, která byla ukončena teprve dne 5.6.2008 a 3.12.2008. Finanční ředitelství v Plzni ostatně nikde nehovoří o vycházení z výsledků řízení, nýbrž operuje s variacemi na dikci „správce daně použil v řízení týkajícím se daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob i některá skutková zjištění učiněná v rámci řízení ve věci daně z přidané hodnoty“. Soud nemůže akceptovat ani žalobcovo tvrzení, že správce daně evidentně zcela vadně vyšel z blíže neurčitých dílčích závěrů ve věci „DAP k DPH za 3. a 4. čtvrtletí r. 2006“. Je tomu tak hned ze dvou důvodů: jednak nejde o *blíže neurčité dílčí závěry*, neboť ze zprávy o daňové kontrole č.j. 362455/07/138931/2551 je patrné, jaká skutková zjištění učiněná v rámci řízení ve věci daně z přidané hodnoty byla použita i v řízení týkajícím se daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob, a jednak se nejedná o *evidentně zcela vadné* vycházení, ježto žalobce postup správce daně sice pádně nazval, ale dostatečně nekonkretizoval, a to ani v pro věc rozhodném vztahu k tomu, že jeho procesní práva v řízení nebyla zachována a že správce daně zatížil řízení, o jehož výsledky je napadené rozhodnutí opřeno, takovými procesními vadami, které zakládají důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, když ze spisového materiálu je naopak zřejmé, že daňový subjekt byl s výslednými zjištěními učiněnými správcem daně v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob seznámen a mohl brojit jak proti výsledku kontrolního zjištění samotnému, tak proti rozhodnutí vydanému na jeho základě (což ostatně učinil).

– 7 –

Žalobce *sub IX.* žaloby zásadně nesouhlasí s hodnocením důkazů žalovaného jakožto i správce daně, když zásadně sporuje skutkové závěry správce daně o neoprávněnosti uplatnění částky 152.054.397,- Kč jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v rozhodném zdaňovacím období. Žalobce splnil svoji důkazní povinnost, tedy prokázat všechny jim tvrzené skutečnosti ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1572/2008 Sb. ze dne 30.1.2008. Nelze neopomenout, že dle výše citovaného rozhodnutí daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím. Ledaže tedy správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, je daňový subjekt povinen správci daně rozhodné skutečnosti prokazovat za pomoci důkazních prostředků. V daném případě správce daně při zahájení daňové kontroly nijak nekonstatoval neprůkaznost či nesprávnost účetnictví daňového subjektu. Žalobce přes výše uvedené dostal správcem daně vyžadované důkazní povinnosti a předložil správci daně faktury, dodací listy, doklady o zaplacení v hotovosti a další důkazní prostředky včetně Rámcové smlouvy uzavřené mezi jím a společností ZEMOSTAV s.r.o. a Generální plné moci opatřené úředně ověřeným podpisem udělené společností ZEMOSTAV s.r.o. panu M.V. Těmito důkazními

prostředky jednoznačně žalobce prokázal oprávněné uplatnění citované částky do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že při hodnocení důkazních prostředků, tj. rámcové smlouvy, faktur, dodacích listů, dokladů o zaplacení v hotovosti (str. 3-5 a str. 16-17 rozhodnutí), plné moci (str. 6 a 15-16 rozhodnutí) a dalších uvedených důkazních prostředků postupoval v souladu s § 2 odst. 3 daň. ř. V odůvodnění rozhodnutí jsou uvedena skutková zjištění vyplývající z provedených důkazů. Žalovaný se domnívá, že dodržením zásady volného hodnocení důkazů dostal zachování žalobcova práva na spravedlivý proces. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 3 odst. druhý je zřejmé, že žalovaný vycházel z účetnictví, neboť ověřoval částky zahrnuté do základu daně z příjmů v celkové hodnotě 152.054.397,- Kč na základě faktur od společnosti ZEMOSTAV s.r.o., jejichž číselný seznam s uvedenými finančními hodnotami (bez DPH) je obsažen ve zprávě o daňové kontrole na str. 2 - 7 a toto číselné označení bylo jednotlivým fakturám přiřazeno žalobcem z důvodu evidence došlých faktur v knize došlých faktur a pod těmito evidenčními čísly byly faktury zaneseny, tj. zaúčtovány, i v hlavní knize na účtu č. 504. Žalovaný ale s ohledem na § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 ZDP (str. 3 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) odmítá tvrzení žalobce, že k uznání daňového výdaje (nákladu) jako daňově účinného je dostačující jeho prokázání účetnictvím. Z § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 ZDP je zřejmé, že prokazování oprávněnosti vynaložení výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je sice prvotně záležitostí dokladovou, následně je však třeba vyžadovat prokázání souladu stavu formálně právního se stavem skutečným. Dle § 31 odst. 9 daň. ř. žalobce prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno tedy leží prioritně na žalobci a je zcela na jeho úvaze, jaké důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení předloží či navrhne. V případě, že žalobce předloženými či navrženými důkazními prostředky bezpochyby neprokáže svá tvrzení o faktickém uskutečnění deklarovaného případu, nelze vynaložené výdaje (náklady) uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z § 23 odst. 10 ZDP dále vyplývá, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, není-li zvláštním předpisem nebo zákonem o dani z příjmů stanoveno jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že účetní záznamy lze považovat za průkazné pouze za situace, kdy takové doklady zachycují údaje souladné v porovnání s nastalou skutečností. Není tudíž dostačující k prokázání uskutečnění určitého obchodního případu pouhá existence dokladu - faktury zachycené v účetnictví daňového subjektu, neboť tu je možné označit pouze za určitou výzvu k zaplacení na ní uvedeného plnění, ale sama o sobě není bez dalšího dostačující k tomu, aby pouze na jejím základě mohl být učiněn závěr o faktickém uskutečnění na ní deklarovaného plnění. Pokud tedy při ověřování faktického uskutečnění zúčtovaného plnění vyvstanou důvodné pochybnosti o tom, zda účetní doklad zachycuje údaje v souladu se skutečností, v daném případě, zda ve skutečnosti plnění nastalo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, nemohou být takové účetní doklady považovány za průkazné ve vztahu k uskutečnění dodávky. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně popsal skutečnosti, které podstatným způsobem zpochybňují věrohodnost předložených účetních dokladů a které jej vedly k závěru o jejich neprůkaznosti. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že k uznání daňového výdaje (nákladu) jako daňově účinného je dostačující jeho prokázání

účetnictvím. Žalovaný je přesvědčen, že k uznání daňového výdaje (nákladu) jako daňově účinného je sice stav v účetnictví určitým východiskem, ale nikoli jediným a jednoznačným hodnotícím kritériem. Dále žalobce namítá nezákonný postup správce daně spočívající v tom, že správce daně při zahájení daňové kontroly nijak nekomentoval neprůkaznost a nesprávnost účetnictví žalobce. Žalovaný žalobcovu argumentaci neshledává logickou, neboť účetnictví jako takové, vyžadované správcem daně, mělo být žalobcem teprve předloženo. Není tedy ani objektivně možné již v okamžiku zahajování daňové kontroly stav účetnictví komentovat.

K tomuto žalobnímu bodu soud nemá za to, že by názor Nejvyššího správního soudu prezentovaný v rozhodnutí č. 1572/2008 Sb. ze dne 30.1.2008 [= rozsudek ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS] svědčil právě ve prospěch žalobce.

V tomto svém rozsudku [zejména v bodě V.a)] se Nejvyšší správní soud zabýval rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Je třeba předznámenat, že tento soud to řeší primárně ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ve vztahu k dani z příjmů právnických osob je to ovšem obdobné. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud ohledně rozložení důkazního břemene došel k tomuto názoru: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. [V případě právě rozhodovaném se jedná zejména o § 23 a 24 ZDP: daňový subjekt je tak povinen tvrdit a prokázat, že částky, o něž snížil základ daně, skutečně jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu příslušných ustanovení]. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o*

standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 AfS 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Obdobně jako ve věci rozhodované Nejvyšším správním soudem také v případě právě rozhodovaném nemá žalobce pravdu, usuzuje-li, že uvedenými důkazními prostředky jednoznačně prokázal oprávněné uplatnění citované částky do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. I tu správce daně totiž naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., neboť prokázal, že o souladu žalobcova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k daňově uplatněným výdajům (nákladům) nevěrohodným. Správce daně totiž prokázal řadu skutečností zakládajících důvodné pochybnosti o tom, zda účetní doklad zachycuje údaje v souladu se skutečností, *in concreto* zda ve skutečnosti plnění nastalo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech. Takové účetní doklady pak i podle názoru soudu nemohou být považovány za průkazné ve vztahu k uskutečnění dodávky. Žalovaný správní orgán ve svém žalobou napadeném rozhodnutí, na něž se zde pro stručnost odkazuje, podrobně popsal skutečnosti, které podstatným způsobem zpochybňují věrohodnost předložených účetních dokladů a které jej vedly k závěru o jejich neprůkaznosti.

Tento žalobní bod proto není důvodný, neboť v daňovém řízení sice postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., což se v přezkoumávané věci nepochybně stalo.

– 8 –

Sub X. žaloby se namítá, že žalovaný napravil pochybení správce daně ohledně osob spojených se společností ZEMOSTAV s.r.o. tím způsobem, že sám v rámci odvolacího řízení předvolal p. M.V., S. Ch., M. Z. a E. P. ke svědecké výpovědi. Žalobce konstatuje, že vyzýval k předvolání těchto výše jmenovaných osob již v minulosti v rámci probíhající daňové kontroly, leč správce daně se ani o předvolání těchto osob nepokusil. Žalobce přitom opakovaně konstatoval, že tyto osoby se mohou vyjádřit k předmětným obchodním transakcím, která byly v rámci daňové kontroly správcem daně zpochybňovány. Žalobce konstatuje, že ze skutečnosti, že výše zmiňované osoby byly při odvolacím řízení nekontaktní, nelze usuzovat, že byly nekontaktní i v době, kdy probíhala daňová kontrola. Žalobce má za to, že právě za situace, kdy probíhalo dokazování, které předcházelo vydanému dodatečnému platebnímu výměru, měly být právě tyto osoby za pomoci všech dostupných prostředků, kterými správce daně disponuje, předvoláni, případně předvedeni, ke svědecké výpovědi. Žalobce tedy nemá za to, že by pochybení správce daně v rámci proběhnuvší daňové kontroly mohl zhojit svým postupem odvolací orgán, tedy žalovaný. Odvolací orgán totiž přistoupil k tomuto důkazu až *ex post* po ukončené daňové kontrole a v době, kdy nebylo možno předmětné osoby vyhledat a tedy řádně předvolat [= *odst. 1*]. Žalobce pak uvádí, že např. neuskutečněný svědecký výslech pana M. Z. by byl pro prokázání jeho tvrzení zcela klíčový, neboť v průběhu daňového řízení totiž vznikly pochybnosti o pravosti jeho podpisu na předmětné generální plné moci. Žalobce byl po celou dobu trvání jeho obchodních vztahů se společností ZEMOSTAV s.r.o. v dobré víře o pravosti této plné moci a nikdy neměl důvod o tom pochybovat – zejména s přihlédnutím k úředně ověřenému podpisu jednatele na dané plné moci. Daňový subjekt konstatuje, že plná moc je pouze průkazem o tom, že byla uzavřena dohoda o plné moci mezi zmocněncem a zmocnitelem. Sama skutečnost, kterou opakovaně zmiňuje ve svém odvolání žalovaný, že dle závěrů znalce není podpis pana M. Z. na dané plné moci pravý, ještě neznamená, že by mezi společností ZEMOSTAV s.r.o. a panem M. V. nemohla existovat dohoda o plné moci. Přitom zákon k uzavření takové dohody nevyžaduje písemnou formu [*odst. 2*]. Konečně žalobce konstatuje, že mu není zřejmé, o jaký procesní důkaz se jedná v případě „vyjádření notářky“. Daňovému subjektu stále není zřejmé, jakým způsobem bylo toto „vyjádření“ opatřeno a z jakého řádně provedeného důkazu tyto závěry žalovaného tedy plynou. Žalobce konstatuje, že svědecká výpověď JUDr. Aleny Procházkové, notářky, se v průběhu řízení nekonala. V tomto ohledu je nutno upozornit na skutečnost, že prohlášení svědka není dle ustálené judikatury Nejvyššího právního soudu důkazním prostředkem v daňovém řízení [*odst. 3*].

K *odst. 1* se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že ačkoliv v průběhu daňové kontroly žalobce nenavrhoval výslech těchto konkrétních svědků, je ze spisu prokazatelné, že správce daně ve snaze o objektivní ověření všech souvislostí týkajících se dodávek od společnosti ZEMOSTAV s.r.o. zaslal ve dnech 18.12.2006 (č.j. 339429/06/138935/1423) a 2.4.2007 (č.j. 14534/07/138935/1423) dožádání místně příslušnému správci daně společnosti ZEMOSTAV s.r.o. Správce daně tak činil za účelem ověření, zda tato společnost předmětné faktury vystavila a máje ve své evidenci. Dále za účelem ověření, zda tato společnost předmětné faktury vystavila a máje ve své evidenci. Dále zda uvedené dodávky realizovala a v jaké hmotnosti, když na předložených dodacích listech nebyly uvedeny hmotnosti a nebyly předloženy vážní lístky. Dožádaný správce daně ve své odpovědi ze dne 31.1.2007 (č.j. 21220/07/288936/8564) a ze dne 20.4.2007 (č.j. 128588/07/288936/8564) uvedl, že

společnost ZEMOSTAV s.r.o. je zcela nekontaktní, na adrese uvedené v obchodním rejstříku si pronajala kancelář na dobu pouze jednoho roku. Kancelář ovšem nevyužívá, nemá zde uloženy žádné doklady ani nepřebírá poštu. V souvislosti s dožádáním byl předvolán jednatel pan S. Ch. Předvolání se vrátilo zpět jako nedoručené. Žádná plná moc pro jednání nebyla u dožádaného správce daně evidována. Žalovaný má za to, že nastal-li skutkový stav případu v období roku 2006 a šetření skutečností ohledně smluvního vztahu mezi žalobcem a společností ZEMOSTAV s.r.o. ověřoval správce daně u místně příslušného správce daně již v prosinci 2006 a dubnu 2007, činil tak patřičné kroky k ověření sporných skutečností řádně a včas v souladu s § 2 daň. ř. Žalovaný proto považuje žalobcovu námitku, že žalovaný přistoupil k provádění důkazu záměrně pozdě, za nedůvodnou.

K *odst. 2* má žalovaný za podstatné, že žalobce jako důkazní prostředek předložil pouze generální plnou moc. Žádné jiné důkazní prostředky o tom, že by kromě této plné moci existovala ještě jiná dohoda o plné moci, nepředložil (str. 15 rozhodnutí poslední tři odstavce). Žalovaný tedy vycházel z žalobcem předloženého důkazního prostředku (generální plné moci) v takové formě, v jaké byl předložen, u kterého však bylo prokázáno, že se jedná o padělek.

K *odst. 3* se žalovaný vyjádřil tak, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl objektivní a logické důvody, proč nebylo nutné realizovat svědeckou výpověď notářky JUDr. Aleny Procházkové, a proto na zde uvedené skutečnosti plně odkazuje (str. 15 dole - str. 16).

Současně žalovaný správní orgán ohledně všech uvedených námitek žalobce plně odkázal na str. 13-16 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Námitku *sub odst. 1* nepokládá soud za důvodnou, a to opět ze dvou důvodů: jednak proto, že není pravda, že by žalobce v průběhu daňové kontroly výsledk těchto konkrétních svědků navrhoval, a jednak proto, že není pravda, že by se správce daně o předvolání těchto osob ani nepokusil (v podrobnostech se odkazuje zejména na str. 13-15 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Soud proto souhlasí s žalovaným správním orgánem, že za tohoto stavu věci zůstalo důkazní břemeno ležet na žalobci. Bylo zcela na něm, jaké důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení navrhne. Jde k žalobcově tíži, navrhne-li takové důkazní prostředky, které není objektivně možné provést. Tak tomu bylo v tomto případě.

Ani námitku *sub odst. 2* neshledává soud důvodnou. Lze sice souhlasit s žalobcem, že sama skutečnost, že dle závěrů znalce není podpis pana M. Z. na dané plné moci pravý, ještě neznamená, že by mezi společností ZEMOSTAV s.r.o. a panem M. V. nemohla existovat dohoda o plné moci, ale pro důvodnost námitek je zde jednoznačně rozhodné to, že v daňovém řízení byla jako důkazní prostředek předložena pouze – zpochybněná – generální plná moc, kdežto žádný důkazní prostředek o existující dohodě o plné moci správci daně předložen nebyl. K eventuálním dalším aspektům tohoto odstavce se pro stručnost odkazuje jednak na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a jednak též na rozsudky zdejšího soudu ve věcech mezi týmiž účastníky řízení, a to ze dne 16.12.2010, č.j. 57 Ca 68/2008-122, a ze dne 28.2.2011, č.j. 30Ca 9/2009-100.

Vyjádření *sub odst. 3* má pak soud za pouhopouhou konstataci, ne za skutečný žalobní bod.

– 9 –

Žalobce *XI.* žaloby namítá, že ani zjištění správce daně ve věci přepravy dotčeného zboží nikterak nevyvracejí oprávněnost uplatnění předmětných nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Bylo potvrzeno a prokázáno, že skutečně žalobce kovový odpad jak společnosti EKO Logistic, tak společnosti TSR Czech Republic dodával a v několika málo případech i sám organizoval a platil dopravu. Zároveň však citovaná skutková zjištění správce daně nevyvracejí skutečnost, že dodavatelem předmětných kovů byla právě společnost ZEMOSTAV s.r.o. a že si dopravu v převážné většině případů nezajišťovala přímo sama společnost ZEMQSTAV s.r.o. jakožto dodavatel. Správce daně tedy nesprávně zhodnotil provedené důkazy, tedy zejména dodací listy a doklady o zaplacení v hotovosti. Žalobce má za to, že tyto doklady jednoznačně prokazují od koho a za jakou cenu, tedy při jakých reálných nákladech, žalobce deklarované zboží nakoupil. Dodací listy podepsané oběma smluvními stranami jednoznačně prokazují dodávku zboží od konkrétního subjektu, příjmové doklady pak jednoznačně prokazují úhradu kupní ceny. Pochybnosti žalovaného tedy považuje žalobce za zcela nedůvodné. Daňový subjekt nemá za to, že hodnocení důkazů probíhalo jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, naopak konstatuje opak, když žalovaný hodnotil jen ty důkazy, které svědčí v neprospěch žalobce, a odmítl osvědčit jako důkazy ty důkazní prostředky, které předložil žalobce a které prokazovaly správnost jeho tvrzení. Žalobce pak zásadně odmítá nároky správce daně na předložení vážných listů, když konstatuje, že je pouze na něm samotném, jaké důkazy k předložení jím tvrzených skutečností předloží.

K tomu se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že se s otázkou přepravy (zejména str. 7-13 a str. 17-18) a otázkou využívání haly v Hořovicích (str. 7 a str. 18-20) vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukazuje na fakt, že žalobce kovový odpad společnosti EKO Logistics s.r.o. a společnosti TSR Czech Republic s.r.o. dodával, tedy kovový odpad existoval a byl předmětem dodávek mezi žalobcem a zmiňovanými odběrateli (zejména str. 20-21 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). V daňovém řízení však nebyl v žádném případě prokázán původ tohoto odpadu, tedy skutečnost, že jeho dodavatelem byla právě společnost ZEMOSTAV s.r.o. Na tomto místě je třeba znovu zopakovat, že žalobce neprokázal, že společnost ZEMOSTAV s.r.o. dodala kovový odpad v uvedeném rozsahu a době, jak je deklarováno na sporných fakturách. Z předložených důkazních prostředků není zřejmé, kdo je skutečným dodavatelem kovového odpadu, jakými vozidly byl přivezen, kdo ho vyložil ani kde byl skutečně uskladněn. Žalovaný je přesvědčen, že při hodnocení důkazů postupoval v intencích daňového řádu.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že má za to, že i ve vztahu k přepravě dotčeného zboží dostal správce daně své povinnosti prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. taktéž výše obsáhle citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

Podle názoru soudu tu existují vážné a důvodné pochybnosti o tom, že dodavatelem předmětných kovů byla právě společnost ZEMOSTAV s.r.o. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí vyložili, jak ke svým pochybnostem o souladu se skutečností dospěli: mj. poukázali na rozpory v tvrzeních žalobce týkajících se provádění přepravy kovového odpadu, podrobným zkoumáním případů, u nichž žalobce deklaroval nákup od společnosti ZEMOSTAV s.r.o., dospěli k přesvědčivým zjištěním, že dodavatelem byly jiné společnosti než daňovým subjektem uváděná společnost ZEMOSTAV s.r.o., oprávněně považovali za účelová pozměněná tvrzení žalobce reagující na výsledky šetření správce daně u rozhodujících odběratelů žalobce (v podrobnostech se odkazuje zejména na str. 7-13 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Lze se tudíž ztotožnit se závěry správce daně i odvolacího orgánu, že shromážděné skutečnosti nasvědčují tomu, že byly uskutečňovány určité dodávky kovového odpadu žalobcem deklarovaným odběratelům, avšak nesvědčí tomu, že by k těmto dodávkám měla jakýkoliv vztah společnost ZEMOSTAV s.r.o.

Soud také nemůže přitakat námitce žalobce, že správce daně a odvolací orgán porušili § 2 odst. 3 daň. ř., když nehodnotili důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a hodnotili pouze ty důkazy, které svědčí v neprospěch daňového subjektu. Rovněž soud má za to, že územní finanční orgány při rozhodovací činnosti hodnotily důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a jejich myšlenkový postup následně vyústil do učiněného závěru, řádně odůvodněného odkazem na příslušná zákonná ustanovení.

Žalobce má pravdu, tvrdí-li, že je pouze na něm samotném, jaké důkazy k předložení jím tvrzených skutečností předloží; stejně tak je ovšem pravdou, že neprokáže-li daňový subjekt stanovené skutečnosti, měl by být připraven nést následky.

K eventuálním dalším aspektům tohoto žalobního bodu se pro stručnost odkazuje jednak na prakticky celé odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a jednak též na rozsudky zdejšího soudu ve věcech mezi týmiž účastníky řízení, a to ze dne 16.12.2010, č.j. 57 Ca 68/2008-122, a ze dne 28.2.2011, č.j. 30Ca 9/2009-100.

– 10 –

V žalobě žalobce dále uvádí, že 1. žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav věci, 2. napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, 3. žalovaný nepřihlédl k žalobcem uplatněným tvrzením, jakož ani k navrženým a provedeným důkazům svědčícím ve prospěch žalobce, 4. žalovaný po právních stránce věc nesprávně zhodnotil a že 5. v průběhu řízení o odvolání žalobce porušil žalovaný procesní práva žalobce takovým způsobem, že tento nezákonný postup žalovaného má za následek nezákonné rozhodnutí ve věci [*sub II.*], že ve vztahu ke skutkovému stavu žalovaný pochybil v zásadě tak, že 1. opřel užitou právní kvalifikaci o fiktivní skutkový stav, který tu ve skutečnosti není, respektive nikdy nebyl, tj. nemá oporu v souhrnu důkazů, které byly provedeny, když v daném případě jde i o situaci, kdy důkazy byly získány způsobem, který je v rozporu se zákonem (chyba v objektivní stránce utváření podkladů pro rozhodnutí) a 2. vyvodil ze získaných podkladů pro rozhodnutí nesprávný logický úsudek, tedy skutkový stav z důkazů nevyplývá (chyba v subjektivní stránce utváření podkladů pro rozhodnutí) [*sub XII.*], a že žalovaný přesvědčivě neodůvodnil výrok napadeného rozhodnutí [*sub XIII.*].

Žalovaný správní orgán ve vyjádření *sub II.* žaloby má za to, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jsou posouzeny právní i faktické skutečnosti, z nichž vycházel, a skutková zjištění, vyplývající z provedených důkazů, jsou tamtéž dostatečně popsána. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je patrné, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu. Žalovaný považuje odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jako dostačující k prokázání, že na jeho straně nenastala žalobcem uváděná pochybení. Ve vyjádření *sub XII. a XIII.* žaloby se žalovaný správní orgán domnívá, že dodatečný platební výměr, který žalobou napadenému rozhodnutí předcházel, byl vydán na základě kontroly provedené v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Skutkový stav ve sporné věci byl objektivně zjištěn na základě všech důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Závěr žalovaného uvedený v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí byl učiněn v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o správě daní a poplatků.

K tomu soud konstatuje, že uvedené výtky žalobce lze považovat buď za rekapitulaci předešlého, nebo za rozšiřující generalizaci. Jsou-li tím prvním, soud se jimi zabýval v předchozích částech odůvodnění tohoto rozsudku, kdyby byly tím druhým, bylo by lze uvést toliko to, že takto koncipované žalobní námitky by se nesly v příliš obecné rovině, než aby se s nimi mohl soud věcně vypořádat.

Lze tudíž shrnout, že soud žádný z žalobních bodů nepovažuje za důvodný.

Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Žalobce ani žalovaný správní orgán nevyjádřili k výzvě předsedy senátu svůj nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání, má se tedy za to, že souhlas k tomu je udělen ze strany každého z nich (§ 51 odst. 1 věta druhá s.ř.s.).

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný se však náhrady těchto nákladů vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102 a násl. s.ř.s.).

Podle právní úpravy účinné do 31.12.2011 se kasační stížnost podává u soudu, který napadené rozhodnutí vydal; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Nejvyššího správního soudu.

Podle právní úpravy účinné od 1.1.2012 se kasační stížnost podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal.

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v § 103 odst. 1 s.ř.s.

Kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.). Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. listopadu 2011

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

