



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobce **ing. T. J.**, 172, zast. Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Letců 1005, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. července 2009, čj. 5321/09-1100-602177, 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 :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále také jen "správce daně") ze dne 12. 1. 2009, čj. 1773/09/233911605680, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 202.646,- Kč.

V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně u žalobce při kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 zjistil, že ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnil mimo jiné výdaje za nákup ocelových konstrukcí, zásuvek a profilů od společnosti KASALI, s. r. o., se sídlem ve Znojmě, Jungmannova 9, (dále jen "společnost KASALI") v celkové výši 916.399,- Kč. Výdaje byly vyúčtovány doklady č. F120 (ze dne 30. 11. 2005), F138 (ze dne 9. 12. 2005), F139 (ze dne 21. 12. 2005) a F145 (ze dne 29. 12. 2005). Dále uplatnil ve svých

výdajích částku ve výši 123.099,10 Kč, a to na základě dokladu V 303 (ze dne 30. 9. 2005) za pořízení trafostanice včetně elektrického vedení.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně dožádáním zjistil, že uvedené daňové doklady, které žalobce zaznamenal ve své daňové evidenci a zahrnul do základu daně z příjmů, společnost KASALI neeviduje, resp. o nich neúčtovala. Předložené doklady číslováním, strukturou ani otisky razítek navíc neodpovídají dokladům vystavovaným uvedenou společností. Tyto skutečnosti potvrdila jednatelka společnosti. Z její svědecké výpovědi dále vyplynulo, že žalobce není zanesen v databázi společnosti KASALI, že předmětné doklady o fakturaci uvedená společnost nevystavila a že jejich formulář neodpovídá firemnímu programu. Svědkyně předložila při ústním jednání otisky používaných razítek a podpisový vzor společnosti s tím, že faktury vystavuje a podepisuje osobně. Dále uvedla, že společnost KASALI nevyrábí plechové zásuvky, násypky, mostní konstrukce, ale že předmětem činnosti společnosti, kterou zastupuje, je nákup, úprava a prodej podlahových mřížových roštů a jejich komponentů.

Žalovaný konstatoval, že na návrh žalobce provedl správce daně výslech svědků M. Z., P. P., P. M., D. V., Z. L. a M. V. K jejich výpovědím uvedl: svědkové Z. L. a M. V. se vyjadřovali k jinému zdaňovacímu období než roku 2005, z ostatních výpovědí vyplynulo, že P. M. zboží nepřebíral, nejednal se zástupcem dodavatele a společnost KASALI znal podle loga na autě. D. V. vypověděl, že konstrukce skládal z auta, na němž byl nápis KASALI, osobně se zástupcem této společnosti nejednal a nebyl přítomen úhradám faktur. P. P. vypověděl, že byl při přebírání zboží, kterým byly ocelové prvky, přičemž ty byly dopravovány modrou Avíí společnosti KASALI, někdy návěsem. Úhradám nebyl přítomen a se zástupcem společnosti nejednal. Svědek Z. vypověděl, že jednal se zástupcem KASALI panem H., jehož jméno bylo napsáno na faktuře. V nepřítomnosti žalobce mu předával proti faktuře peníze a byl přítomen přebírání ocelových prvků, které byly přivezeny modrou Avíí označenou nápisem KASALI. Uvedl rovněž, že pan H. přijížděl současně se zbožím osobním autem.

K existenci pana H. žalovaný uvedl, že správce daně zjistil, že nikdo tohoto jména zaměstnancem společnosti KASALI nebyl. Společnost sice uzavřela smlouvu o zprostředkování, avšak s jinou osobou. Navíc předmětem této smlouvy bylo zprostředkování prodeje ocelových roštů, schodišťových stupňů a příchytů, tedy jiného sortimentu, než jaký byl předmětem faktur evidovaných v evidenci žalobce. Dále zjistil, že společnost KASALI evidovala v obchodním majetku pouze osobní automobily, přičemž přepravu zboží a materiálu zajišťovala prostřednictvím přepravníků. Na vozidle přepravníků nebylo logo společnosti KASALI vyobrazeno.

Žalovaný uzavřel, že skutečnosti zjištěné u společnosti KASALI a svědecká výpověď jednatelky této společnosti se vzájemně doplňují. Neshodují se však s výpověďmi žalobcem navržených svědků. Někteří žalobcem navržení svědci sice uvedli, že skládali zboží nebo byli přítomni jeho přebírání z modré Avie označené

společností KASALI, jeden z nich jednal a předával hotovost panu Havelkovi, avšak na žádné z uvedených faktur ani výdajových pokladních dokladech jméno ani jakýkoliv jiný identifikační údaj k osobě pana H. uveden není a podpisy jsou nečitelné. Dle žalovaného tak svědecké výpovědi zaměstnanců žalobce a osob vykonávajících pro něj služby neprokázaly ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že předmětem dodávek bylo skutečně zboží od společnosti KASALI. To proto, že takové zboží nevyráběla a obchodovala s jiným sortimentem, ani nebyla zastupována osobou jménem H. Žalobcem předložené doklady se ani neshodují formou, razítkem a podpisem s doklady vydávanými touto společností. Dle žalovaného tak žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že částku 916.399,- Kč vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí orgánu prvního stupně.

Žalobce předně namítl, že správce daně u něho zahájil daňovou kontrolu dne 23. 5. 2008 nezákonně, neboť mu nesdělil jakékoliv podezření, jež by vzbuzovalo pochybnosti o řádném splnění jeho daňové povinnosti. Odkázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Postupu správce daně dále vytkl vadu procesního rázu spočívající v tom, že mu za celou dobu provádění kontroly legální formou (výzvou) nesdělil, jaké má pochybnosti o jím uplatněných výdajích. O těchto pochybnostech se tak žalobce dozvěděl až ze zprávy o daňové kontrole. Poukázal současně na jedinou výzvu, a to ze dne 13. 10. 2008, která však byla vydána toliko za účelem předložení a upřesnění důkazních prostředků a nikoliv za účelem prokázání oprávněnosti uplatněných sporných výdajů. Žalobce má proto zato, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovení § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, tudíž i zpráva o daňové kontrole, která vzešla z nezákonného provádění daňové kontroly, je tak důkazem nezákonným.

Žalobce rovněž uvedl, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a tudíž i dovodily nesprávný právní závěr. Má totiž zato, že předložené listinné důkazy (faktury a výdajové doklady) i výpovědi svědků (např. P. M., M. V., Z. L., D. V. a P. P.) jednoznačně prokazují nejen faktické uskutečnění přijatého plnění, ale také to, že finanční prostředky, tak jak o nich bylo účtováno, byly žalobcem i uhrazeny. Správce daně jej přitom ke splnění jeho důkazní povinnosti nevyzval, i když jeho povinností bylo konkretizovat, čeho se jeho pochybnosti týkají, v čem jsou spatřovány a co má být prokazováno. Správce daně i žalovaný také všechny zjištěné skutečnosti vyhodnotili nesprávně. Žalobce připomenul, že ke sporným dokladům předložil veškeré faktury a výdajové doklady a zdůraznil, že svědecké výpovědi potvrdily, že zboží do firmy dovážela vozidla dodavatele - společnosti KASALI, svědci zboží přebírali a se zástupcem dodavatelské společnosti jednali. Správce daně přitom přikládal zásadní váhu pouze výpovědi jediného svědka, a to jednatelky deklarovaného dodavatele, a to i přesto, že právě v jejím zájmu bylo tvrdit,

že žádné zboží nedodala. Žalobce označil napadené rozhodnutí i za nepřezkoumatelné, neboť se dle jeho názoru žalovaný nevypořádal s obsahem výpovědi přezkoumatelným způsobem, když z rozhodnutí není zřejmé, jakou jim přikládal váhu. Nadto zcela nesprávně uvedl, že se svědci V. a L. vyjadřovali k jinému zdaňovacímu období než roku 2005.

Žalobce s poukazem na judikaturu správních soudů a na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, vyslovil přesvědčení, že z předložených důkazů jednoznačně vyplynulo, že zboží skutečně nakoupil, dále opracoval a prodal. Žalovaný ani správce daně však tuto skutečnost nevzali v úvahu, blíže se jí nezabývali a žalobci tak odepřeli právo na stanovení přiměřených výdajů. Žalobce je toho názoru, že mu měla být přinejmenším poskytnuta možnost prokázat výši jím nutně vynaložených nákladů v souvislosti se správcem daně akceptovatelnými zdanitelnými příjmy, majícími původ ve zboží, které byly předmětem sporných výdajových dokladů. Zdůraznil rovněž, že zákon v žádném případě nehovoří o tom, že by měl prokazovat, že zboží bylo dodáno právě deklarovaným dodavatelem, nýbrž to, zda jím vynaložené finanční prostředky byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za dané situace měl dle žalobce správce daně stanovit daň dle pomůcek, které by mu umožnily přiměřenou výši výdajů zohlednit. Žalobce totiž považuje za nesporné, že bylo prokázáno, že na nákup materiálu musel vynaložit přiměřené finanční prostředky, i když neprokázal jejich skutečnou výši. Je tak jeho právem, aby přiměřené výdaje byly vyčísleny právě za použití pomůcek, když nebylo prokázáno, že se jednalo o fiktivní plnění.

Žalobce závěrem upozornil, že mu nebylo umožněno zúčastnit se výsledku svědka jednatelky dodavatelské společnosti KASALI. Uvedl k tomu, že za situace, kdy byl jako daňový subjekt pro řízení před správcem daně zastoupen zmocněným zástupcem, příslušelo právo vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu konzumovat toliko tomuto zástupci. Správce daně přitom nejednal s jeho oprávněným zástupcem, ale s žalobcem samotným. Žalobce rovněž zpochybnil obsah úředního záznamu čj. 128153/08/346933/8589.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby, přičemž žalobní námitky označil za nedůvodné. Dodal, že žalobce byl seznámen se zjištěními z dožádání, s výsledkem důkazního řízení a současně i s dopadem na základ daně a daň, a to formou zprávy o daňové kontrole. V rámci téhož jednání byl dohodnut termín dalšího ústního jednání s tím, že se žalobce vyjádří k výsledkům uvedeným ve zprávě. Nelze proto tvrdit, že žalobce nevěděl, že jde o prokázání výdajů smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůraznil, že v daňovém řízení musí být prokázáno, že výdaj byl vůbec vynaložen, dále že byl vynaložen v tvrzené výši a vůči tvrzenému dodavateli. To však dle jeho názoru prokázáno nebylo. A v takovém případě nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přihlíželo byť jen částečně. V tomto případě pak nebylo zjištěno nic, co by bylo překážkou stanovení základu daně a daně dokazováním. K neúčasti žalobce na výsledku svědkyně J. žalovaný uvedl, že den před konáním výsledku žalobce sdělil telefonicky, že se jej nezúčastní, nežádal o změnu termínu a souhlasil s tím, že toto

jednání proběhne ve stanoveném termínu. Nebylo zjištěno, že by žalobce udělil jiné osobě plnou moc k zastupování.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobce svůj souhlas udělil způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž neshledal žalobu důvodnou.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že správce daně sepsal se žalobcem dne 23. 5. 2008 protokol o zahájení daňové kontroly, jejíž výsledky byly zapracovány do konečné zprávy o daňové kontrole. Žalobce vyslovil přesvědčení, že procesní úkony správce daně neprobíhaly v souladu s daňovým řádem, což dle jeho názoru mělo v konečné fázi za následek nezákonnost těchto úkonů s dopadem na nezákonnost samotného napadeného rozhodnutí. Krajský soud tedy v přezkumném řízení prvotně řešil žalobní námitku dotýkající se zákonnosti zahájení daňové kontroly. Žalobce s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, namítl, že daňová kontrola u něho byla zahájena nezákonně, když mu správce daně nesdělil jakékoliv konkrétní skutečnosti podložené podezřením, že daňová povinnost nebyla ze strany žalobce splněna v souladu se zákonem. Pro posouzení této námítky vycházel krajský soud zejména z již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu řešící právě otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku připustil, že zahájení i provádění daňové kontroly dle § 16 daňového řádu může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d/ daňového řádu. Nejvyšší správní soud učinil dílčí závěr, že on sám ani krajský soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v žalobcem citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, pokud neopomene ústavní dimenzi věci a nabídne opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil.

Nejvyšší správní soud uvedl, že je v tomto směru třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení, jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru

relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím, když se dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že tento výklad pojmu daňové kontroly je plně 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 (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009). Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, [www.psp.cz](http://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.

Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaté právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nejvyšší správní soud uvedl, že ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. 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 ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním 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 potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný způsob 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. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nicméně toto respektování nelze dle jeho názoru zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou NSS, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Ke stejnému závěru dospěl krajský soud i v projednávané věci. Žalobcem namítaná samotná absence důvodů pro zahájení daňové kontroly nemohla způsobit nezákonnost tohoto zásahu. Krajský soud proto označil žalobní námitku dotýkající se nezákonného zahájení daňové kontroly za nedůvodnou.

Další procesní námitka směřovala proti postupu správce daně, který žalobce označil za nesprávný a v rozporu s daňovým řádem, když v průběhu daňového řízení nebyla vydána výzva k prokázání, že sporné výdaje byly vynaloženy ve smyslu požadavku ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani tuto námitku nemohl krajský soud označit za důvodnou. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že před konečným projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně se žalobcem jednal (viz protokol o jednání ze dne 25. 9. 2008 a zpracovaný návrh zprávy, který při jednání žalobce převzal). Z protokolu o jednání a zejména předaného návrhu zprávy vyplývá zcela zřetelně, jaké měl správce daně konkrétní pochybnosti o způsobu výpočtu daňové povinnosti žalobcem a jak vyhodnotil do té doby shromážděné důkazní prostředky. Návazně na toto jednání zaslal žalobce správci daně své stanovisko ze dne 2. 10. 2008, ve kterém se ke zjištění správce daně vyjádřil, vznesl proti jeho hodnocení důkazů námitky (opřené o citaci judikatury) a navrhl další

důkazy o existenci dodání a zaplacení sporného plnění, konkrétně výslech svědků – zaměstnanců a dopravců. Následně jej správce daně vyzval k bližšímu označení navržených svědků (výzva ze dne 13. 10. 2008), na kterou žalobce reagoval písemným sdělením jmen svědků a telefonního spojení na ně. Poté byl proveden výslech navržených svědků, kterých se žalobce osobně účastnil. Až dne 6. 1. 2009 proběhlo projednání zpráv z kontroly (kromě daně z příjmů byla projednána i zpráva z kontroly daně z přidané hodnoty), při kterém správce daně uvedl zároveň své stanovisko k písemnému vyjádření žalobce ze dne 2. 10. 2008. Dne 12. 1. 2009 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým žalobci daň z příjmů fyzických osob doměřil.

Z uvedeného je zřejmé, že žalobce věděl, které skutečnosti jsou v jeho věci sporné, aktivně i na stanoviska, příp. požadavky správce daně, reagoval, neboť navrhoval důkazy k odstranění pochybností o předmětném plnění. Podstatné tedy je, že veškeré pochybnosti správce daně byly podrobně shrnuty v návrhu zprávy předané žalobci dne 25. 9. 2008 a následně ve zprávě o daňové kontrole, k jejímuž projednání došlo dne 6. 1. 2009. Snaha správce daně odstranit pochybnosti, které mu v průběhu kontroly vznikly se prolíná celým daňovým řízením, i když jeho procesní postup mohl být důraznější a pečlivější. Z naznačeného lze uzavřít, že postup správce daně nebyl v rozporu s ustanovením § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu, neboť právě i v případě, že správce daně vyjeví své pochybnosti o určitých skutečnostech až ve zprávě o daňové kontrole, nedojde tím ke zkrácení práv daňového subjektu vyplývajících mu z ustanovení § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 daňového řádu, protože daňový subjekt stále ještě může navrhnout důkazy vyvracející pochybnosti správce daně. Projednání zprávy o daňové kontrole totiž představuje součást daňové kontroly a daňový subjekt má v této fázi řízení stále ještě zákonnou možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, dle níž mělo dojít k porušení jeho práv vyplývajících z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, když mu, resp. jeho zástupci, nebylo umožněno zúčastnit se výslechu svědka – jednatelky společnosti KASALI, P. J. K této námitce krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že dožádaný správce daně vydal dne 23. 7. 2008 oznámení o výslechu svědka, které žalobci doručil dne 4. 8. 2008. Z úředního záznamu ze dne 18. 8. 2008 vyplynulo, že tohoto dne žalobce telefonicky správci daně sdělil, že se výslechu nezúčastní, neboť jeho zástupce, který se měl tohoto jednání rovněž zúčastnit, je mimo území ČR. Dále měl správci daně sdělit, že po konzultaci se svým zástupcem nežádá změnu termínu konání výslechu svědka. Dále krajský soud zjistil, že ve správním spise není založena plná moc svědčící o zastoupení žalobce v daňovém řízení. Z uvedených okolností krajský soud dovodil, že správci daně nelze vytknout žádné pochybení, jestliže následně svědka vyslechl bez účasti žalobce. Není totiž pochyb o tom, že ten o výslechu svědka věděl (příslušné oznámení mu bylo řádně doručeno), v průběhu celého daňového řízení nenamítl, že dožádaný správce daně měl jednat s jeho zástupcem, nezpochybnil ani skutečnost, že se správcem daně telefonicky jednal, anebo že by obsahem tohoto rozhovoru měly být jiné skutečnosti. Pokud žalobce až v podané žalobě tvrdí, že mělo být jednáno s jeho zástupcem, pak je nutno zopakovat, že o takovém jeho zastoupení není ve správním spise žádná zmínka, přičemž toto svoje nové tvrzení o zastoupení nedoložil ani v soudním řízení

k podané žalobě. Krajský soud tak nemá důvod pochybovat o věrohodnosti úředního záznamu a má zato, že právo být účasten výsledku svědka nebylo v dané věci žalobci upřeno.

Další žalobní námitky vytykaly správním orgánům nedostatečné, resp. nesprávné zjištění skutkového stavu věci a jeho nesprávné vyhodnocení po provedení důkazního řízení. K otázce unesení důkazního břemene přitom žalobce opět zdůraznil, že k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že důkazní břemeno neunesl, musela by na něj být povinnost k prokázání splnění ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v souladu se zákonem "naložena" rozhodnutím správce daně (výzvou), což se však v dané věci nestalo.

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se za výdaje, které je možno odečíst od příjmů pro stanovení základu daně, považují pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za takové výdaje lze přitom uznat pouze výdaje poplatníkem prokázané. Z uvedeného vyplývá důkazní povinnost poplatníka prokázat existenci takových výdajů a zároveň i vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s ní spojené následky, pokud důkazní břemeno neunesl. Důkazní řízení jako stadium daňového řízení je pak konkretizováno v ustanovení § 31 daňového řádu. Z tohoto ustanovení nepochybně vyplývá, že dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, event. z jeho pověření správce dožádaný, přičemž jeho povinností je dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňové řízení je přitom ovládáno zásadou, dle níž důkazní břemeno vázne na poplatníkovi. Ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona pak výslovně ukládá povinnost prokazovat všechny skutečnosti uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Na žalobci tedy spočívalo důkazní břemeno prokázání, že uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy za účelem vyjádřeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouze listinné materiály (faktury, výdajové pokladní doklady atd.) nemohou být dostatečným podkladem, není-li prokázáno, že k uskutečnění plnění došlo fakticky tak, jak je deklarováno. Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní uskutečnění služby či jiného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.

Jak je již shora uvedeno, správce daně sice samostatnou výzvou žalobce výslovně k prokázání naplnění ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nevyzval, avšak při jednání dne 25. 9. 2008 jej seznámil se všemi jím učiněnými zjištěními a jejich hodnocením, přičemž zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřil důvody, pro které shledal v daňovém přiznání uvedené tvrzení žalobce o řádném uplatnění výdajů (tzn. uplatnění předmětných výdajů právě v souladu se zněním ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), za neprokázané a uplatnění výdajů za neoprávněné (viz návrh zprávy o kontrole). Žalobce pak poté, co byl takto seznámen s pochybnostmi správce daně, navrhl další důkazní prostředky, které měly prokázat, že fakticky došlo k uskutečnění předmětných plnění a že je přijal od

společnosti KASALI, ve prospěch které měl provést i úhradu za tato plnění, kterou uplatnil jako daňově uznatelný výdaj. Navržené důkazy – výsledky svědků pak správce daně provedl, v návaznosti na ně provedl i další místní šetření u společnosti KASALI a žalobce poté znovu seznámil se svými zjištěními a svým závěrem (viz protokol ze dne 6. 1. 2009). Dle názoru krajského soudu za popsané situace již na celkové posouzení věci nemá vliv samotná otázka vydání výzvy správcem daně, kterou by byla žalobci výslovně uložena povinnost prokázat splnění ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobci totiž bylo opakovaně sděleno, proč má správce daně zato, že u předmětných výdajů nebylo prokázáno jejich vynaložení za účelem vyjádřeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, žalobcem navržené důkazy k prokázání opaku správce daně provedl a s jejich vyhodnocením žalobce seznámil. Nelze rovněž pominout, že již samotné ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů umožňuje odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně ve výši poplatníkem prokázané, tzn. že tuto povinnost tedy ukládá přímo zmíněné ustanovení.

Pokud jde o samotné důkazní řízení a hodnocení důkazních prostředků, správce daně prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu ve Znojmě provedl šetření ohledně jemu místně příslušné společnosti KASALI. Tak zjistil, že zmíněná společnost o žalobcem předložených dokladech neúčtovala, že předmětné doklady číslováním, strukturou ani otisky razítek neodpovídaly dokladům, které uvedená společnost vystavovala a že předmětem její činnosti byl v rozhodném období nákup, úprava a prodej podlahových mřížových roštů a jejich komponentů. Tyto skutečnosti potvrdila i jednatelka společnosti P. J., která byla následně vyslechnuta jako svědek. Z její svědecké výpovědi dále vyplynulo, že žalobce není zanesen v databázi společnosti KASALI, že předmětné doklady - faktury společnost nevystavila (faktury vystavuje a podepisuje jednatelka osobně), přičemž ani jejich forma neodpovídá programu používanému společností. Svědkyně rovněž uvedla, že společnost KASALI plechové zásuvky, násypky ani mostní konstrukce nikdy nevyráběla. Na návrh žalobce provedl správce daně výslech dalších svědků, a to M. Z., P. P., P. M., D. V., Z. L. a M. V. V hodnocení jejich výpovědí však krajský soud neshledal žalobcem namítané vady. Je totiž nutno přisvědčit tomu, že svědci Z. L. a M. V. nevypovídali ke kontrolovanému zdaňovacímu období roku 2005, neboť Z. L. pracoval pro společnost Stavima, ve které byl žalobce jednatelem, až od září 2006 a M. V. ve své výpovědi uvedl, že se zástupcem společnosti KASALI jednal pouze jednou v roce 2006. Jejich výpovědi tedy už z toho důvodu nemohly prokazovat, že v roce 2005, kdy mělo dojít k uskutečnění předmětných plnění, k nim také fakticky došlo.

Další ze jmenovaných svědků uvedli, že skládali zboží (konkrétně ocelové prvky) nebo byli přítomni jeho přebírání z modré Avie označené logem společnosti KASALI a že ocelové prvky natírali a kompletovali. S. Z. navíc uvedl, že dvakrát až třikrát jednal se zástupcem společnosti KASALI panem H., jehož jméno bylo uvedeno na faktuře, a že mu předával peníze. Jejich výpovědi ohledně dodání zboží do společnosti KASALI však neobstály ve světle dalších zjištění správce daně, který při dalším místním šetření zjistil, že žádný pan H. nebyl zaměstnancem ani osobou, která by měla nějaký smluvní vztah se společností

KASALI a že společnost KASALI evidovala v obchodním majetku pouze osobní automobily, přičemž přepravu zboží a materiálu zajišťovala prostřednictvím přepraveců. Na vozidle přepraveců však logo společnosti KASALI vyobrazeno nebylo. Nelze současně přehlédnout, že ani na žádné z předmětných faktur (č. F120, F138, F139 a F145) jméno pana H., jak tvrdil svědek Z., uvedeno není a podpisy jsou nečitelné.

Je tedy správný závěr žalovaného, že skutečnosti zjištěné místním šetřením a svědecká výpověď jednatelky společnosti KASALI se shodují. S nimi jsou pak v rozporu některé výpovědi žalobcem navržených svědků, které se ukázaly v části jako nepravdivé a v ostatním - pro prokázání oprávněnosti uplatnění konkrétní výše předmětných výdajů jako daňově uznatelných, nedostatečné. Není tedy pravdou, že by správce daně a žalovaný upřednostnili pouze svědeckou výpověď jednatelky společnosti KASALI před výpověďmi ostatními, ale podstatnou roli při celkovém hodnocení svědeckých výpovědí hrály právě i skutečnosti zjištěné při místním šetření. Krajský soud se proto neztotožnil s názorem žalobce, že jím navržené svědci potvrdili oprávněnost jím uplatněných výdajů, tj. že fakticky obdržel plnění v množství a za cenu deklarovanou na předložených dokladech a že tuto cenu v uplatněné výši uhradil. Neztotožnil se ani s jeho námitkou, že se žalovaný s obsahem jednotlivých výpovědí nevypořádal přezkoumatelným způsobem. Na straně třetí napadeného rozhodnutí se žalovaný jednotlivými svědeckými výpověďmi zabýval a byť je jeho hodnocení poměrně stručné, je z něho patrné, v čem spatřoval rozpory a proč tak nemohly prokázat uskutečnění sporných dodávek od společnosti KASALI, u které byly správcem daně při místním šetření zjištěny objektivní okolnosti vylučující takovou skutečnost.

Žalobce dále namítal, že i kdyby společnost KASALI nebyla skutečným dodavatelem, nemůže to mít vliv na stanovení daně z příjmů (na rozdíl od daně z přidané hodnoty). V této souvislosti poukázal na příslušné rozsudky správních soudů a Ústavního soudu.

Pokud jde o odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 142/2005, šlo o podstatně jinou situaci, neboť ve zmiňovaném případě se uskutečnil nákup a prodej stále stejné briketovací linky (v nezměněném stavu), což bylo jednoznačně prokázáno nejen ve správním řízení, ale i v řízení trestním. Příjem za prodej této briketovací linky byl zdaněn a protože správce daně dospěl k závěru, že předmětnou linku žalobce nakoupil (pouze neprokázal od koho), měl se správce daně zabývat též otázkou výdaje spojeného s jejím pořízením (pořizovací cenou). V nyní posuzovaném případě však nebylo prokázáno, že žalobce obdržel plnění v deklarovaném množství a za cenu uvedenou na předložených dokladech. Provedené svědecké výpovědi nebyly (a ani by zřejmě nemohly být) v tomto směru natolik konkrétní a jiné důkazy (kromě faktur a výdajových dokladů, které však byly zcela důvodně správcem daně zpochybněny) žalobce nenabídl. Není však pravdou, že by mu byla upřena možnost prokázat výši vynaložených nákladů. Před ukončením daňové kontroly a vydáním platebního výměru byl dvakrát seznámen se závěrem správce daně, ze kterého zřetelně vyplynulo, že do té doby předložené nebo navržené důkazy neprokázaly jím uplatněné výdaje dle faktur č. F120, F138, F139 a

F145. Ve svém odvolání ze dne 12. 2. 1009 však žalobce výslovně uvedl, že žádné další důkazní prostředky nenavrhuje, protože namítá rozpor s právními předpisy.

Ostatní žalobcem citované judikáty pak rovněž nejsou s postupem správce daně v dané věci v rozporu. Jak sám ocitoval z judikatury Nejvyššího správního soudu "...v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele uvedeného na faktuře, je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů". Jak je již shora uvedeno, zejména skutečné vynaložení výdajů uvedených na fakturách č. F120, F138, F139 a F145 bezesporu neprokázal.

Se žalobcem lze souhlasit v tom, že zákon o daních z příjmů nehovoří o tom, že by daňový subjekt musel prokazovat, že zboží nebo služby byly dodány konkrétním dodavatelem. Není však pravdou, že by z tohoto důvodu správce daně a žalovaný neuznali sporné výdaje, a tak nesprávně vyložili ustanovení § 24 odst. 1 zmíněného zákona. Správce daně a žalovaný neuznali předmětné výdaje proto, že žalobce je uplatnil právě na základě dokladů vystavených dodavatelem, u něhož bylo jednoznačně zjištěno, že je nevydal. Takové doklady akceptovat nemohl a žalobce jiným způsobem vynaložení předmětných finančních prostředků v tvrzené výši neprokázal.

Krajský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že v jeho případě měla být daň stanovena za pomoci pomůcek. Tento způsob stanovení daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit pouze a jen za splnění dvou základních podmínek, tj. když daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a daňovou povinnost proto není možno stanovit dokazováním. Ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by u žalobce v jím předložených dokladech a záznamech byly shledány takové nesrovnalosti, že by nebylo možno za kontrolované zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Sporným zůstal pouze deklarovaný výdaj za dodávky, které měla uskutečnit společnost KASALI, a ten se žalobci prokázat nepodařilo. Takovéto dílčí neprokázání konkrétního výdaje nemůže být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Jestliže žalobce namítl, že v jeho případě měly být výdaje stanoveny alespoň v určité výši "podle obdobného subjektu v téže lokalitě", ale nikoliv ve výši nulové, pak je nutno zdůraznit, že po provedené kontrole správce daně snížil výdaje uplatněné v daňovém přiznání ve výši 5.956.461,- Kč na částku 4.987.854,- Kč. Daňově uznatelné výdaje tedy nestanovil ve výši 0,- Kč. Pokud měl žalobce na mysli, že pouze u sporných dodávek měl správce daně stanovit výdaje za pomoci pomůcek, pak takový postup není přípustný. Daňová povinnost jako celek musí být stanovena v jednom režimu (buď dokazováním nebo podle pomůcek), v žádném případě však nelze část daňové povinnosti stanovit dokazováním (tj. na základě správných a nesporných dokladů) a částečně (tj. u sporných dokladů) přejít do režimu pomůcek. Není totiž přípustné kombinovat dokazování a pomůcky.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly. Proto krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

### **P o u č e n í :**

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem. To neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Hradci Králové dne 30. září 2010

JUDr. Jan Rutsch, v.r.  
předseda senátu