



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **Ing. T. J . ,** zast. Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem v Předměřicích nad Labem, Obránců míru 331, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. března 2010, čj. 1538/10-1100-602177, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

V žalobě vyslovil přesvědčení, 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.

Dále žaloba vytkla postupu správce daně procesní nedostatek spočívající v tom, že žalobce nebyl řádně vyzván k tomu, aby prokázal naplnění ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce přitom poukázal 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 měl zato, že správce daně postupoval v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a tudíž i zpráva o daňové kontrole, která vzešla z nezákonného provádění daňové kontroly, se tak stala důkazem nezákonným.

Žalobce rovněž uvedl, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a tudíž i dovodily nesprávný právní závěr. Měl 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, 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 tak 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, s.r.o. (dále jen „společnost 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 proto označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

V podané žalobě vyslovil žalobce, s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 31 Ca 142/2006-57, a na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, přesvědčení, že z předložených důkazů vyplynulo, že zboží skutečně nakoupil, dále opracoval a prodal. Žalovaný tuto skutečnost nevzal v úvahu a žalobci tak odepřel právo na stanovení přiměřených výdajů. Za dané situace měl dle žalobce správce daně stanovit daň dle pomůcek, které by mu umožnily přiměřenou výši výdajů zohlednit. Žalobce totiž považoval 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 dále upozornil, že mu nebylo umožněno zúčastnit se výsledků 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 ust. § 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.

Za nezákonné označil žalobce napadené rozhodnutí i z toho důvodu, že jeho výrok obsahoval sdělení o penále. Uvedl, že zákonným předpokladem pro sdělení a předpis penále je existence splatné a vykonatelné daně. V daném případě však k okamžiku sdělení penále neexistovalo rozhodnutí příslušného orgánu o dodatečném stanovení daně, natož aby byl takový platební výměr vykonatelný, účinný a pravomocný. Žalobce rovněž upozornil, že se žalovaný při svém rozhodování ke sdělenému penále nevyslovil. Rozhodnutí proto považoval za nepřezkoumatelné.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně u žalobce při kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 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 v celkové výši 1,112.083,-- Kč.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně dožádáním zjistil, že 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 neodpovídaly 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 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, že P. M. zboží nepřebíral, nejednal se zástupcem dodavatele a společnost KASALI znal podle loga na autě. D. V. vypověděl, že skládal konstrukce 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 M. 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 osoby 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 příchytek, tedy jiného sortimentu, než jaký byl předmětem faktur evidovaných žalobcem. Dále zjistil, že společnost KASALI evidovala v obchodním majetku pouze osobní automobily, přičemž přepravu zboží a materiálu zajišťovala prostřednictvím přepravců. Na vozidle přepravců nebylo logo společnosti KASALI vyobrazeno.

Žalovaný dále uvedl, 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 H., 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 daňového řádu, 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 1,112.083,-- Kč vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný po zjištění, že žalobce nebyl seznámen s výsledky provedeného dokazování, uložil správci daně ve smyslu ust. § 50 odst. 3 daňového řádu, aby tento nedostatek napravil. Správce daně tak učinil formou ústního jednání dne 11. 2. 2010 zachyceného v protokole. Dále žalovaný konstatoval, že žalobce nevedl průběžně průkaznou evidenci spotřeby materiálu a vynaložených mezd na jednotlivé zakázky a tuto evidenci ani dodatečně nevypracoval.

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. 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 výslechu 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že u žalobce byla zahájena dne 23. 5. 2008 daňová kontrola, 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 končené fázi za následek nezákonnost těchto úkonů s konečným dopadem na nezákonnost samotného napadeného rozhodnutí.

Krajský soud tedy v přezkumném řízení prvotně řešil žalobní námitku dotýkající se zákonnosti zahájení daňové kontroly. Žalobce měl s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, zato, 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 posuzování této námitky se stala pro krajský soud podkladem judikatura Nejvyššího správního soudu řešící právě otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly (viz 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 relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu 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 své 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 prověřuje 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 dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se 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 chápánému 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). 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 spjaty 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 vyslovil přesvědčení, 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 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 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 žalobce směřovala proti postupu správce daně, který, dle jeho mínění, nepostupoval v souladu s daňovým řádem, když nevydal v průběhu daňového řízení výzvu k prokázání, že sporné výdaje byly vynaloženy ve smyslu požadavku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani tuto námitku nemohl krajský soud označit za důvodnou. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že před projednáním zprávy o daňové kontrole, konkrétně ve dnech 26. 3., 3. 6., 11. 6. a

25. 6. 2009 probíhala s žalobcem u správce daně jednání, jejichž vyústěním byly protokoly sepsané dle ust. § 12 daňového řádu. Z nich nepochybně vyplynulo, že správce daně vyslovil pochybnosti o způsobu výpočtu daňové povinnosti žalobce a za účelem jejich vyjasnění žádal doložení účetních dokladů a podání potřebných vysvětlení. Lze konstatovat, že žalobce k požadavkům správce daně přistupoval aktivně. Lze rovněž přisvědčit žalobní námitce v tom směru, že správce daně vydal v průběhu daňového řízení pouze jednu výzvu odkazující na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Je rovněž nepřehlédnutelné, že veškeré pochybnosti správce daně pak byly celkem podrobně shrnuty ve zprávě o daňové kontrole, k jejímuž projednání došlo dne 7. 9. 2009. Celým daňovým řízením se tak prolíná snaha správce daně odstranit pochybnosti, které mu v průběhu kontroly vznikly, i když lze připustit, že jeho procesní postup mohl být důraznější a vytříbenější. K tomu je však nutno zdůraznit, že i žalovaný v postupu správce daně shledal určité nedostatky, které ovšem sám napravil v rámci odvolacího řízení, když na základě vyžádání žalovaného, jakožto odvolacího orgánu, sepsal správce daně dne 11. 2. 2010 s žalobcem protokol, jehož předmětem bylo seznámení s výsledky dokazování. V něm správce daně seznámil žalobce s důvody, které ho vedly ke zvýšení daňové povinnosti. Protokol rovněž obsahoval reakci žalobce na pochybnosti vyslovené správcem daně. Z naznačeného tak lze uzavřít, že postup správce daně byl v souladu s ust. § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, dle níž mělo dojít k porušení jeho práv vyplývajících z ust. § 16 odst. 4 písm. e/ daňového řádu, když mu, resp. jeho zástupci, nebylo umožněno zúčastnit se výsledku svědka – jednatelky společnosti KASALI, P. J. K této námitce krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně vydal dne 23. 7. 2008 oznámení o výsledku svědka, které žalobci doručil dne 4. 8. 2008. Následně byl ve spise založen úřední záznam, z něhož vyplynulo že dne 18. 8. 2008 žalobce telefonicky sdělil, že se výsledku nezúčastní, neboť jeho zástupce, který měl být tomuto výsledku přítomen, je mimo území ČR. Dále měl správci daně sdělit, že po konzultaci se svým zástupcem nežádá změnu termínu konání výsledku svědka. Dále krajský soud zjistil, že ve správním spise nebyla založena plná moc svědčící o zastoupení žalobce v daňovém řízení a tuto skutečnost ostatně ani žalobce v podané žalobě netvrdil. Z naznačených okolností krajský soud dovodil, že správci daně nelze vytknout žádné pochybení, když následně výslech svědka provedl a to bez účasti žalobce. Ten totiž nikterak nezpochybnil, že se správcem daně telefonicky jednal, anebo že obsahem tohoto rozhovoru měly být jiné skutečnosti. Nelze tedy pochybovat o tom, že žalobce o výsledku svědka věděl, neboť mu příslušné oznámení bylo řádně doručeno. Pokud tedy v podané žalobě tvrdil, že mělo být jednáno s jeho zástupcem, pak nelze než zdůraznit, že o jeho zastoupení není ve spise žádná zmínka a svoje tvrzení o zastoupení nedoložil žalobce 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 žalobci upřeno. Žalobní námitku proto označil za nedůvodnou.

Další žalobní námitky vytýkaly 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 vykazání 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. Jmenovaní svědci 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. Svědek 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 přepravníků. Na vozidle přepravníků 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 šlo o odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 142/2005, šlo o podstatně jinou situaci, neboť ve zmiňovaném případě došlo k nákupu a prodeji 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. 2009 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 citoval 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.

Stejně tak krajský soud nemohl přisvědčit ani poslední žalobcově námitce týkající se předčasného sdělení výše penále a to ve výroku platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob. Dle ust. § 37b odst. 1 daňového řádu totiž daňovému

subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti. Dle odst. 3 této právní úpravy pak správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně. Krajský soud tak ve smyslu uvedené platné právní úpravy hodnotil, zda dodatečný platební výměr vystavený správce daně dne 17. 9. 2009 odpovídal shora naznačeným požadavkům. Z jeho obsahu vyplynulo, že správce daně vyměřil dodatečně na základě výsledků daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob ve výši 429.696,-- Kč a současně sdělil výši penále z takto dodatečně vyměřené daně a to podle ust. § 37b odst. 1 písm. a/ daňového řádu ve výši 85.939,-- Kč. Správce daně tedy žalobce vyrozuměl o povinnosti platit penále tak, jak mu to ukládá shora citované ustanovení daňového řádu. Takovému postupu nemohl krajský soud nic vytknout. Naopak. Požadavky žalobce, aby rozhodnutí o vyměření daně se před vydáním rozhodnutí o penále stalo pravomocným, účinným a vykonatelným, nemá oporu v zákoně. Žalovanému rovněž nelze vytknout, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se ke sdělenému penále nevyslovil. Krajský soud má zato, že požadavek žalobce byl nedůvodný, neboť otázku vyměření penále ani otázku jeho výše žalobce v podaném odvolání nikterak nezpochybňoval. Žalovaný tak neměl důvod se k vyměřenému penál v odůvodnění napadeného rozhodnutí jakkoliv vyjadřovat.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, soud mu proto práva na náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze správního spisu nevyplynulo, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením 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

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu