ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna, v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupen JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2009, čj. 9208/09-1100-400326 a čj. 9195/09-1100-400326, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 10. 2011, čj. 57 Af 3/2010 – 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Tachově (dále jen „správce daně“) zahájil v roce 2006 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004. Do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul žalobce též výdaje fakturované v příslušných letech společnostmi KROFIN, s. r. o. (dále jen „KROFIN“), a LOBRA, spol. s r. o. (dále jen „LOBRA“). Tyto náklady správce daně neuznal za uplatnitelné výdaje ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a daň z příjmů za uvedená zdaňovací období žalobci doměřil dvěma platebními výměry ze dne 21. 11. 2007. Žalovaný odvolání žalobce proti těmto

platebním výměrům podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) rozhodnutími označenými v záhlaví zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku se krajský soud ztotožnil s žalovaným, že daňová kontrola byla zahájena a proběhla v souladu se zákonem. Podezření správce daně ohledně předmětných výdajů sdružení bylo s ohledem na sdělení dožádaných správců daně důvodné. Správce daně svoje pochybnosti nezaměnitelně vymezil a s důvodem vzniku těchto pochybností žalobce řádně seznámil. Není přitom podstatné, zda v protokolu o zahájení daňové kontroly neuvedl konkrétní podezření či pochybnost, neboť takovým podezřením či pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly disponovat nemusí. Krajský soud se přitom opírá o judikaturu zdejšího soudu (čj. 8 Afs 46/2009-43, a čj. 2 Aps 2/2009-52), která tento závěr potvrzuje a současně se vypořádává i s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Krajský soud uzavřel, že správce daně své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků unesl.

[3] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů, a že skutkový stav nemá oporu ve spise. Dospěl k závěru, že žalovaný důkladně posoudil každý důkaz jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, své logické úvahy přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, přičemž krajský soud se s nimi ztotožnil. Skutkový stav zjištěný žalovaným není výsledkem jeho libovůle, neboť ten přihlédl ke všem důkazům, které byly v řízení provedeny; nikoliv tedy pouze ke skutečnosti, že výslech svědka – jednatele společnosti KROFIN – nebyl možný, jak namítá žalobce. Dle názoru krajského soudu nedošlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Včas podanou kasační stížností se žalobce („stěžovatel“) domáhá zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Domnívá se, že správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně, a to jednak z důvodu, že dostatečně neprokázal důvodné pochybnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele, jednak z důvodu, že správce daně stěžovateli zaslal výzvu k prokázání uskutečnění sporných vykázaných výdajů v prosinci 2008, tedy až po čtyřech či pěti letech od vzniku pochybnosti.

[5] Žalovaný, a následně i krajský soud, nesprávně posoudili rozložení důkazního břemene a nesprávně zhodnotili provedené důkazy. Důvodnou pochybnost nezakládá pouhý fakt, že účetnictví stěžovatele obsahovalo daňové doklady vystavené společnostmi KROFIN a LOBRA, o nichž policie učinila závěr, že nevyvíjejí žádnou podnikatelskou činnost (i toto tvrzení však stěžovatel popírá).

[6] Dle názoru stěžovatele nebyly dány zákonné podmínky pro dodatečné doměření daně z příjmů fyzických osob, a to z důvodů na straně daňové správy. Domnívá se, že z

předložených faktur společností KROFIN a LOBRA i z dalších zjištění správce daně jasně vyplývá, že plnění bylo stěžovateli těmito společnostmi poskytnuto tak, jak je uvedeno.

[7] Ze spisu naopak nevyplývají skutečnosti a závěry, ke kterým dospěl správce daně a následně i soud. Sdělení Policie ČR a okresní správy sociálního zabezpečení jsou velice obecná, neúplná a nesprávná a nemají oporu ve spise. Z výpovědí svědků vyplynul opačný závěr, než který policie a správce daně uvádí (zejména z výpovědi paní K. a pana Nováka). Ze skutečnosti, že KROFIN a LOBRA nejsou vedeny v evidenci malých organizací, nelze dle názoru stěžovatele dovozovat, že nevyvíjí podnikatelskou činnost, pouze svědčí o tom, že nemají žádné zaměstnance. Podnikatelskou činnost těchto subjektů mohou vykonávat jejich jednatelé (společníci) či subdodavatelé. Předložený bankovní výpis z účtu stěžovatele ve spojení s doloženými reklamními letáky jasně prokazují, že stěžovatel úhradu ceny za objednané reklamní materiály (letáky) provedl a letáky obdržel. Nejenže správce daně ani soud tyto skutečnosti nezohlednili, nevysvětlili ani, proč jsou neprůkazné.

[8] Stěžovatel tvrdí, že zjištěný skutkový stav nemá oporu ve spise ani v provedeném dokazování a tento rozpor uplatnil již v podané žalobě. Není tak pravdou, že tuto námitku učinil až při ústním jednání dne 12. 10. 2011, a tedy opožděně, jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku. Vzhledem k tomu, že krajský soud se náležitě nevypořádal se všemi argumenty žaloby, považuje stěžovatel jeho rozsudek za nepřezkoumatelný a nepřesvědčivý. Správce daně svým postupem při daňové kontrole objektivně zhoršil důkazní možnosti stěžovatele (konkrétně ztratil možnost provést výslech svědka Cvrčka, jediného jednatele společnosti KROFIN).

[9] Závěrem stěžovatel poukazuje na skutečnost, že dosud nebylo vyvráceno, že byl v daňovém řízení kontrolován „na zkoušku“ jen proto, že byl v obchodním kontaktu s daňovými subjekty vyšetřovanými policií.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 6. 2. 2012 uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu.

III.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu uplatněných kasačních námitek; neshledal přitom vadu, kterou je povinen zkoumat i bez návrhu, (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Stěžovatel rozsudek krajského soudu výslovně napadl z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ve skutečnosti ho však napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Zdejší soud se nejdříve vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [**III.A.**, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) a a) s. ř. s.]. Shledal-li by totiž napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, bylo by přinejmenším předčasné, aby se zabýval i právním posouzením věci samé. V této otázce však dospěl

k závěru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Dále se zdejší soud zabýval námitkou stěžovatele vztahující se k otázce prekluze nároku na doměření daně [**III.B.**, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]. Konečně, zdejší soud posoudil kasační stížnost i z pohledu věcných kasačních námitek směřujících proti způsobu hodnocení provedených důkazů a rozložení důkazního břemene podle zákona o správě daní a poplatků [**III.C.**, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

III.A.

Posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud se dostatečně nevypořádal se všemi argumenty v žalobě. Konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že při svém rozhodování stejně jako správce daně nezohlednil výpis z bankovního účtu stěžovatele a předložené letáky. Stěžovateli není jasné, proč jsou tyto důkazy podle správce daně neprůkazné. Tvrzení stěžovatele, že skutkový stav, z něhož vycházel žalovaný, nemá oporu ve spise, posoudil krajský soud nesprávně jako opožděné, a z toho důvodu se jím nezabýval vůbec.

[15] K tomu zdejší soud uvádí následující.

[16] Otázka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů byla již zdejším soudem v minulosti mnohokrát posuzována. Za nepřezkoumatelné se považuje takové rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 – 74; všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není „[z]*řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené,* [...] *zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, srov. obdobně též rozsudek ze dne 10. 11. 2011, čj. 1 Afs 58/2010 - 71, *CB&I Lummus s. r. o.*, bod 13).

[17] Žalovaný k výpisu z bankovního účtu v rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období 2004 uvedl, že ani úhrada prostřednictvím bankovního účtu ještě sama o sobě neprokazuje, že výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele, pokud není zároveň prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění uvedeného na faktuře tam deklarovanou společností. Tento závěr se vztahuje pouze ke společnosti LOBRA, neboť platby za služby společnosti KROFIN byly hrazeny v hotovosti.

[18] Krajský soud se k této námitce vyjádřil v závěru bodu 63 a v bodě 64 napadeného rozsudku. S názorem žalovaného se ztotožnil. Závěry žalovaného krajský soud považuje za logické a přezkoumatelné. Skutkový stav se opírá o všechny důkazy, které byly provedeny v rámci daňového řízení, nikoliv pouze o skutečnost, že výslech jednatele společnosti KROFIN nebyl možný. Žalovaný dle krajského soudu důkladně posoudil každý důkaz jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. K porušení zásady volného

hodnocení důkazů proto podle jeho názoru nedošlo a neuplatní se ani stěžovatelem namítaný nález sp. zn. III. ÚS 2096/07. Celkově se krajský soud k hodnocení důkazů podrobně vyjádřil na s. 12 až 20 napadeného rozsudku. Své závěry řádně odůvodnil, z odůvodnění je zřejmé, z kterých důkazů provedených žalovaným vycházel a jakým způsobem je vyhodnotil.

[19] Není proto pravdou, že se krajský soud předloženým bankovním výpisem nezabýval. Z konstatování krajského soudu jasně vyplývá, že bankovní výpis (resp. platba za služby) by tvrzení stěžovatele o poskytnutí plnění prokazoval, pokud by z jiných předložených důkazů vyplývalo, že předmětné plnění poskytla právě a jen společnost, která byla příjemcem platby. To se však podle soudu i žalovaného stěžovateli prokázat nepodařilo. Z tohoto pohledu nemohl uvedený výpis z bankovního účtu sám o sobě zvrátit skutečnosti, které vyplynuly z ostatních důkazů. Důvod, proč tento důkazní prostředek krajský soud (a ostatně i správce daně) neuznal za průkazný, tedy z napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá.

[20] Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozsudku je proto nedůvodná.

[21] Pokud jde o námitku nesprávného posouzení včasnosti námitky nesouladu skutkového stavu se spisem, je situace poněkud jiná. V tomto případě krajský soud v bodě 27 napadeného rozsudku konstatoval, že žalobní důvody bylo možno rozšířit pouze ve lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. (viz § 71 odst. 2 s. ř. s.), tj. do dvou měsíců od oznámení napadaného rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel však údajně tuto námitku uplatnil až při jednání krajského soudu dne 12. 10. 2011. Lhůta k možnému rozšíření žaloby dle názoru krajského soudu uplynula 27. 4. 2009.

[22] Tento závěr krajského soudu považuje zdejší soud za nesprávný. S ohledem na lhůtu stanovenou ve výše cit. ustanovení je pro posouzení včasnosti námitky podstatné, kdy byla rozhodnutí žalovaného stěžovateli doručena. Zdejší soud ve správním spisu ověřil, že tomu tak bylo dne 25. 11. 2009, resp. prostřednictvím jeho zástupce dne 23. 11. 2009 (viz doručenka na č. l. 19 správního spisu). Lhůta pro podání (doplnění, rozšíření) žaloby mu tak začala plynout následující den a uplynula dnem 23. 1. 2010. Stěžovatel podal žalobu dne 14. 1. 2010 (viz podací razítko, č. l. 1 soudního spisu). Pokud v žalobě na s. 4, v bodě II. druhé větě žaloby výslovně uvedl, že „*Skutková zjištění učiněná žalovaným jsou v extrémním nesouladu s vykonanými důkazy*“, zcela bezpečně tuto námitku uplatnil v zákonem stanovené lhůtě. Závěr krajského soudu o její opožděnosti je tak nesprávný. Zdejšímu soudu navíc není jasné, jakým způsobem dospěl krajský soud k závěru, že lhůta k rozšíření či doplnění žaloby uplynula dnem 25. 4. 2009 (resp. 27. 4. 2009 – pondělí). Lhůta k podání (doplnění, rozšíření) žaloby nemůže uplynout dříve, než vůbec mohla počít běžet (rozhodnutí žalovaného byla vydána až v závěru roku 2009). V tomto případě je nutno stěžovateli přisvědčit, že napadený rozsudek je v této části nezákonný.

[23] Stěžovatel dále tvrdí, že v důsledku této nezákonnosti se krajský soud uvedenou námitkou vůbec nezabýval, ač tak učinit měl. S touto námitkou se však zdejší soud již neztotožňuje. V případě posuzování nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu je totiž současně třeba, „*aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve*

svém skutečném smyslu, tj. nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno" (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, věc *SÜD, s. r. o.*; zvýraznění doplněno). Krajský soud i přesto, že tuto námitku v bodě 27. napadeného rozsudku nesprávně odmítl posoudit z důvodu opožděnosti, dále podrobně uvádí všechny důkazní prostředky a procesní kroky daňových orgánů k jejich získání a uvádí i úvahy, kterými se při jejich hodnocení řídil. S jejich závěry se ztotožnil. Jak již bylo uvedeno výše v bodě [18], krajský soud se posouzení provedených důkazů věnoval v rozsahu 8 stran. V návaznosti na to v bodě 66. napadeného rozsudku uzavřel, že neshledal v postupu správce daně ani žalovaného procesní pochybení, žalovaný zkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu uplatněném v odvolání, v rámci odvolacího řízení dokazování doplnil a provedenými důkazy stěžovatele řádně seznámil; dbal přitom na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Učiněná skutková zjištění mají oporu ve spise a jsou logickým vyústěním provedeného dokazování.

[24] I přesto, že krajský soud výslovně rozhodl, že se námitkou nedostatku opory skutkových zjištění ve spise nebude zabývat z důvodu její opožděnosti, tuto fakticky přezkoumal a stěžovateli poskytl argumentaci, proč některé z navržených a provedených důkazů nebyly průkazné. Utvoření si závěru o zákonnosti získání a obsahu jednotlivých důkazů je totiž nezbytnou součástí úvahy o průběhu a výsledcích dokazování. Zdejší soud proto neshledal toto pochybení krajského soudu za natolik závažné, že by se dotklo práv stěžovatele na spravedlivý proces. Vznesená námitka je tak nedůvodná.

III.B.
Námitka prekluze

[25] Stěžovatel namítá, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovateli zaslal výzvu k prokázání daňových tvrzení teprve v roce 2008. Pochybnost o účetnictví stěžovatele musela správci daně vzniknout již v roce 2004 či 2003. Zdejší soud toto tvrzení posoudil podle obsahu jako námitku prekluze práva správce daně na doměření daně z příjmů za příslušná zdaňovací období.

[26] Takto formulovanou námitku stěžovatel vznáší poprvé až v kasační stížnosti. Obecně platí, že k námitkám uplatněným po uplynutí zákonem stanovené lhůtě nelze přihlížet (§ 72 odst. 4, § 106 odst. 2 s. ř. s.). Dle rozsáhlé a ustálené judikatury Ústavního soudu však musí soud posoudit prekluzi v daňovém řízení z úřední povinnosti (k tomu viz např. nález sp. zn. II. ÚS 1464/2007, ze dne 21. 4. 2009, obdobně též nálezy sp. zn. III. ÚS 1463/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. I ÚS 1419/07, ze dne 6. 5. 2009, a sp. zn. IV. ÚS 816/07 ze dne 2. 3. 2009; všechna zde uvedená rozhodnutí ÚS jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz/Search/Results.aspx).

[27] Prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně byla v rozhodné době upravena v § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení [p]*okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení.* Pro danou věc to jinými slovy znamená, že lhůta k doměření daně z příjmů fyzických osob by tak v případě zdaňovacího období roku

2003 uplynula dnem 31. 12. 2006, a v případě zdaňovacího období roku 2004 dnem 31. 12. 2007.

[28] Druhý odstavec věta první cit. ustanovení dále stanoví, že [b]*yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.* Je nepochybné, že protokol o zahájení daňové kontroly představuje úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS). Vydáním tohoto protokolu dne 27. 11. 2006, který byl ve stejný den osobně předán stěžovateli, se lhůta běžící pro obě zdaňovací období přetrhla a dnem 1. 1. 2007 počala běžet znovu, tentokrát pro obě zdaňovací období stejně do 31. 12. 2009. Do tohoto dne byl správce daně, resp. žalovaný, oprávněn za splnění dalších podmínek předmětnou daň pravomocně doměřit v souladu se zákonem.

[29] Nejvyšší správní soud zvážil námitku stěžovatele, že správce daně neprokázal důvodnou pochybnost ve vztahu k účetnictví stěžovatele. Krajský soud k této námitce uvedl, že správce daně sice v protokolu o zahájení daňové kontroly neuvedl konkrétní podezření či pochybnost o řádném splnění daňové povinnosti, s odkazem na rozsudky zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-43, a ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52, však dodal, že toto nebylo ani jeho povinností, neboť správce daně nemusí disponovat konkrétní pochybností o řádném splnění daňové povinnosti již při zahájení daňové kontroly.

[30] S uvedeným závěrem se zdejší soud zcela ztotožňuje. Stěžovatel se v žalobě snažil tento závěr zpochybnit tvrzením, že sdělení Policie ČR i odpovědi příslušných okresních správ sociálního zabezpečení (viz č. l. 52 správního spisu a tam uvedené kopie z daňového spisu vedeného pro paní Gajdošovou – č. l. 43 a 29) jsou velice obecná a zahájení daňové kontroly též v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, konkrétně nálezem sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375). Obecně tak činí i v kasační stížnosti. V daném případě ho však lze odkázat na stanovisko pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 ze dne 8. 11. 2011 (č. 368/2011 Sb.). Podle něj není bez dalšího protiústavní postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Tímto názorem Ústavní soud překonal svůj dřívější právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle něhož důvod daňové kontroly bylo třeba vždy sdělit již v okamžiku jejího zahájení.

[31] Za této situace není rozhodné, kdy správce daně nabyl pochybnost o souladu účetnictví stěžovatele se skutečností, i když z povahy věci plyne, že daňovou kontrolu zpravidla zahájí především záhy poté, co taková pochybnost vyvstane. Pro určení okamžiku počátku běhu prekluzivní lhůty je naopak klíčový okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání nebo hlášení, tedy zcela objektivní skutečnost, stanovena zákonodárcem pro všechny daňové subjekty stejně. Po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž tato povinnost vznikla, již právo správce daně na vyměření či doměření daně z příjmů zaniká.

[32] K tomu, aby úkon ze strany správce daně účinně přerušil běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, nepostačuje pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly, aniž by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 – 109, nebo ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS). V nyní posuzovaném případě však další kroky v návaznosti na formální zahájení daňové kontroly v přiměřené době následovaly [viz několik dožádání správce daně z března a října 2007 na správce daně daňových subjektů, jejichž plnění vůči stěžovateli byla sporná, provedení výslechů navržených svědků z června 2007, výzva správce daně z 30. 5. 2007, protokol o ústním jednání ze dne 16. 11. 2007 (č. l. 15 a 16 správního spisu)]. Z doposud uvedeného jasně vyplývá, že kontrola byla zahájena jednoznačně během tříleté lhůty, přičemž protokol o zahájení daňové kontroly běh této lhůty přerušil (přetrhl) a počala běžet nová tříletá lhůta, a to od konce roku 2006. Konec nové prekluzivní lhůty tak připadl na 31. 12. 2009.

[33] Judikatura zdejšího soudu dále dovodila, že ve lhůtě podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků musí být daň doměřena pravomocně (rozsudek ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61). Podle § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci. Den, který je potřeba považovat za rozhodný pro určení, kdy byla daň z příjmů fyzických osob stěžovateli pravomocně doměřena, je tedy den doručení rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovateli. V daném případě byla předmětná rozhodnutí stěžovateli doručena dne 23. 11. 2009, tedy více než jeden měsíc před uplynutím lhůty podle 47 odst. 1 cit. zákona. Daň z příjmů byla pravomocně doměřena jednoznačně před uplynutím prekluzivní lhůty.

[34] Pokud jde o samotnou výzvu ze dne 18. 12. 2008, ze správního spisu je zřejmé, že ta byla zaslána až v rámci doplnění dokazování nařízeného žalovaným po podání odvolání. Tím bylo napraveno pochybení správce daně, kdy původní výzva ze dne 10. 5. 2007 byla zaslána pouze jediné jednatelce sdružení, p. Gajdošové.

[35] Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vysvětlil, rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, jestliže nebyl povinen tak učinit. Tak tomu je, pokud námitka prekluze nebyla v soudním řízení vůbec uplatněna, a k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo. Pokud účastník řízení prekluzi nebo některé její důvody nenamítal a soud poté, co by se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. Soud se musí vypořádat s otázkou prekluze, buď je-li výslovně namítána, anebo v případě, že k prekluzi práva skutečně došlo (srov. rozsudek ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, bod 23, resp. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135).

[36] Uplatnil-li stěžovatel námitku prekluze teprve v kasační stížnosti, je nutno mít za to, že krajský soud se s těmito důvody vypořádal mlčky, přičemž nebyl povinen se s ohledem na nedostatek žalobní námitky jimi zaobírat výslovně, neboť k prekluzi práva na doměření daně z příjmů nedošlo (*a contrario* viz bod 23 rozsudku čj. 1 Afs 33/2009 - 124). Na základě výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že tato námitka je nedůvodná.

III.C.

Hodnocení důkazů a důkazního břemene stěžovatele v řízení o daňové kontrole

[37] Stěžovatel namítá, že správce daně, a následně soud, nesprávně posoudili rozložení důkazního břemene. Za situace, kdy správce daně neprokázal důvodnost své pochybnosti vůči účetnictví stěžovatele, nemohl po stěžovateli vyžadovat prokázání skutečnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo účtováno. Pouhý fakt, že jeho účetnictví obsahovalo také účetní doklad od daňových subjektů vyšetřovaných policií, automaticky nezakládá důvodnost pochybnosti ve vztahu k účetnictví stěžovatele. Stěžovatel se tak snaží naznačit, že správce daně tím přenesl svojí část důkazního břemene na něj.

[38] K tomu zdejší soud zvážil následující.

[39] Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně dle zákona mj. prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona]. Na druhou stranu 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 (§ 31 odst. 9 cit. zákona). Z toho vyplývá, že daňový subjekt nese v daňovém řízení jednak břemeno tvrzení (tj. daň přiznat), jednak břemeno důkazní. Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a to včetně skutečnosti, že plnění uskutečnil subjekt uvedený v předkládaných účetních dokladech.

[40] Pro účely odvedení daně z příjmů fyzických osob je nutno nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, [v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně* odečtou ve výši prokázané poplatníkem *a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 cit. zákona).

[41] Ze správního spisu zdejší soud zjistil, že stěžovatel provozoval podnikatelskou činnost ve sdružení s paní M. Gajdošovou na čerpací stanici v Zadním Chodově mimo jiné v letech 2003 a 2004. Čerpací stanici vlastní společnost Markop FL, s. r. o. Podle smlouvy o sdružení ze dne 1. 9. 2001 byla paní Gajdošová jediným jednatelem sdružení; za sdružení zajišťovala jednoduché účetnictví. Příjmy a výdaje sdružení se mezi členy sdružení dělily poměrem 50:50. V peněžním deníku sdružení byly ve výdajích vynaložených v letech 2003 a 2004 na *dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů* i výdaje fakturované společnostmi KROFIN (faktura ze dne 18. 12. 2003 na částku 106.000 Kč, letáky A5, a ze dne 15. 3. 2004 na částku 68.462 Kč, letáky A5 a zákaznické karty) a LOBRA (3 faktury ze dne 28. 5. 2004, 31. 5. 2004 a 11. 6. 2004 celkově na částku 332.590 Kč, reklamní předměty a letáky, distribuce letáků, oprava objektu). Vzhledem k tomu, že u těchto faktur vznikla správci daně pochybnost o uskutečnění fakturovaného plnění, zahájil se stěžovatelem dne

27. 11. 2006 daňovou kontrolu (č. l. 14 správního spisu). Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 11. 2007 správce daně chronologicky popisuje postup za účelem ověření, zda k poskytnutí předmětných plnění došlo tak, jak je o nich účtováno v předložených účetních dokladech.

[42] Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně při provádění daňové kontroly komunikoval s paní Gajdošovou, neboť ta za sdružení zajišťovala daňovou evidenci a rovněž účetní doklady zněly na její jméno. Zaslal jí dožádání správcům daně uvedených společností a provedl výslechy osob navržených stěžovatelem. Jelikož důkazní materiály prokazující nákup služeb od uvedených společností dle správce daně paní Gajdošová nedoložila, dospěl k názoru, že uskutečnění fakturovaných výdajů nebylo prokázáno.

[43] Z přípisu žalovaného ze dne 3. 10. 2008 (č. l. 21 správního spisu) vyplývá, že žalovaný vrátil věc správci daně k doplnění dokazování, zejména k provedení výslechů stěžovatelem navržených osob – pana Cvrčka (jednatel společnosti KROFIN), pana Kopičky (jednatele společnosti Markop FL, s. r. o.) a pana Veszprémiho (jednatel společnosti LOBRA). Současně měl správce daně, jak v odvolání navrhl stěžovatel, ve spolupráci s příslušnou okresní správou sociálního zabezpečení zjistit, které osoby byly zaměstnanci či v obdobném poměru uvedených společností v předmětných obdobích. Správci daně také vytkl, že stěžovatele neseznámil se všemi důkazními prostředky a nebyla mu zaslána ani výzva k prokázání tvrzení, proto správci daně nařídil, aby tyto vady odstranil a důkazní prostředky se stěžovatelem projednal.

[44] Správce daně proto stěžovateli zaslal výzvu k prokázání tvrzení o uskutečnění předmětných výdajů ze dne 18. 12. 2008 a doplnil dokazování. Výsledky všech úkonů se stěžovatelem projednal dne 29. 4. 2009 (viz č. l. 31 správního spisu). Následně doplnil dokazování též žalovaný (viz č. l. 38 správního spisu).

[45] Nejvyšší správní soud zvážil následující. Nelze se především ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně neunesl svojí část důkazního břemene podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Byl to stěžovatel, který ve svém daňovém přiznání tvrdil, že výdaje fakturované zmiňovanými společnostmi jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jež si mohl odečíst (resp. jejich polovinu) ze základu daně. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a hodnověrnosti faktur. Tvrzení stěžovatele, že správce daně neuvedl konkrétní pochybnost ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti jeho účetnictví, není pravdivé. Konkrétně, na s. 6 rozhodnutí žalovaného (pro zdaňovací období 2003) uvádí, že pochybnosti o uskutečnění fakturovaného plnění jsou zřejmé z odpovědi dožádaných správců daně. Výslovně přitom uvádí, že „[p]*okud daňový subjekt uváděný jako dodavatel určité služby je pro místně příslušné úřady nekontaktní, nepřebírá písemnosti, nepodává daňová přiznání a v údajném sídle společnosti není znám, je tato skutečnost důvodem pro vznik pochybností o uskutečnění takto vykázaného plnění…*“ Obdobně tak učinil i v rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období roku 2004, kde jako další důvod vzniku pochybností uvedl nekontaktnost jednatele společnosti LOBRA (P. Veszprémi) a prověřování činnosti této společnosti Policií ČR s podezřením na páchání trestné činnosti v daňové oblasti (viz poslední odst. na s. 7 a dále na s. 8 shora uvedeného rozhodnutí). Proto správce daně vyzval paní Gajdošovou jako účastníka sdružení se stěžovatelem, aby prokázala uzavření smluv s údajnými dodavateli

služeb, sdělila, s kým byly smlouvy dojednány, jak se o dodavatelích dozvěděla a jak s nimi navázala kontakt, zejména se zřetelem na to, že tyto dodavatele v dané lokalitě nikdo nezná, přičemž v blízkém okolí podniká vícero podnikatelů, nabízejících srovnatelné služby podstatně levněji, jak smlouvy probíhaly, a konečně aby vyhodnotila průběh a plnění ze smlouvy. Obdobnou výzvu později zaslal správce daně též stěžovateli.

[46] Ze správního spisu je tedy zjevné, že správce daně nabyl o tvrzení stěžovatele konkrétní a odůvodněné pochybnosti, neboť stěžovatel označil jako dodavatele subjekty, které nesídlí na svých adresách a jsou dlouhodobě nekontaktní, nepodávají daňová přiznání, apod., a proto nemohlo být ověřeno, že se předmětné plnění uskutečnilo. Krajský soud se k této otázce shodně vyjádřil v bodech 37 - 39 napadeného rozsudku a konstatoval, že na základě výše uvedených skutečností bylo podezření správce daně ohledně výdajů v účetnictví sdružení důvodné. Vzhledem k výše uvedenému je tedy argumentace stěžovatele nedůvodná a závěry krajského soudu správné. Důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele, který byl povinen prokázat poskytnutí služeb ze strany jím označených společností.

[47] Dále stěžovatel tvrdí, že ze skutečností předestřených v kasační stížnosti nelze než dospět k závěru, že plnění dle předložených faktur bylo stěžovateli společnostmi KROFIN a LOBRA skutečně poskytnuto. Sdělení Policie ČR správci daně o tom, že tyto společnosti nevyvíjí žádnou podnikatelskou činnost, jsou paušální, nesprávná a neúplná, k tomu však nic blíže neuvádí. Z výpovědí svědků K., Nováka, Marečka a Kopičky prý vyplynulo, že pro společnost KROFIN byly zhotovovány určité zakázky. Správce daně i soud nesprávně vyhodnotili i listinný důkaz výpisem z bankovního účtu stěžovatele a odpovědi příslušné okresní správy sociálního zabezpečení. Fakt, že společnost nemá žádné zaměstnance, dle stěžovatele nutně neznamená, že nevyvíjí žádnou činnost. Ani se závěrem o tom, že bankovní výpis neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, stěžovatel nesouhlasí. Současně správci daně vytýká, že svým postupem při daňové kontrole objektivně zásadně zhoršil stěžovateli dostupnost dalších důkazních prostředků, jimiž by mohl prokázat věrohodnost svých tvrzení.

[48] Zdejší soud k tomu zvážil následující.

[49] Při posuzování důkazů se má správce daně řídit zásadou volného hodnocení důkazů, podle níž posuzuje důkazy podle své úvahy a v jejich vzájemné souvislosti, přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 cit. zákona). Zároveň nelze při vybírání daní vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené [srov. např. nález sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (N 85/41 SbNU 105)].

[50] Významem zásady volného hodnocení důkazů a souvisejícími povinnostmi správních orgánů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „[z]*ásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen*

každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů."

[51] Předložením účetních dokladů, v nichž byly jako dodavatelé uvedeny společnosti KROFIN a LOBRA stěžovatel nepochybně tvrdil, že mu plnění dodaly a účetní doklady vystavily právě tyto společnosti. Usuzuje-li však stěžovatel, že předložením formálně bezvadných účetních dokladů o přijetí plnění odpočitatelného ze základu daně splnil své důkazní břemeno, není tento jeho názor správný. 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) zákona o správě daní a poplatků, jak tomu bylo i v nyní projednávaném případě (viz body [45] až [46] shora). Prokazovat tvrzené skutečnosti mohl stěžovatel jakýmkoliv způsobem v průběhu celé daňové kontroly. Z obsahu spisu bylo zjištěno, že ani správce daně ani žalovaný žádným způsobem nebránili stěžovateli uplatňovat jeho práva, v průběhu řízení byli oba aktivní a stěžovatel tak měl možnost a prostor předkládat své důkazy a prokázat rozhodné skutečnosti.

[52] Paní Gajdošová k výzvám správce daně (viz bod [45] *in fine*) uvedla, že reklamní služby využili proto, aby na sebe upozornili, neboť v blízkosti jejich čerpací stanice byla v roce 2004 postavena konkurenční čerpací stanice. Společnost KROFIN jí jako dodavatele reklamy doporučila paní K., která byla účetní jejich sdružení. S ohledem na dobu, která od celé transakce uplynula, si již nepamatuje na zástupce KROFINu, s nímž za sdružení jednala. Stěžovatel k prokázání těchto tvrzení navrhl vyslechnout případné zaměstnance zmiňovaných společností, a dále všemi dostupnými prostředky zajistit výslech dosud nekontaktního jednatele společnosti KROFIN (pana Cvrčka). Současně předložil výpis z bankovního účtu, z něhož údajně vyplývá úhrada za poskytnuté plnění společnosti LOBRA. Správce daně v návaznosti na to zaslal dožádání na příslušné okresní správy sociálního zabezpečení s dotazem, zda zmiňované společnosti evidují ve svých evidencích, a pokud ano, aby poskytly seznam všech zaměstnanců pro účely provedení jejich výslechu.

[53] Protože správce daně relevantně vyslovil své pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatele, bylo na stěžovateli, aby všemi jinými dostupnými prostředky prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo o něm účtováno.

[54] Z výpovědi paní K., zachycené v protokolu ze dne 11. 6. 2007 (viz obálka č. l. 52 správního spisu s vloženými kopiemi z daňového spisu paní Gajdošové, č. l. 14) vyplývá, že paní K. do března 2004 byla účetní sdružení, jehož členem je stěžovatel, a do roku 2002 i společnosti KROFIN. V roce 2002 byla jednatelkou KROFINu paní Kocourková, „*která tuto společnost jakoby dala k dispozici panu Jachimovi, který byl jednatelem ALL PROKS Plzeň ...*" V té době se tam vyskytoval i pan Novák, jednatel společnosti EURO NOVA & PARTNER`S spol. s r.o., který „*si vlastně měl vzít tu společnost pro sebe.*" Paní K. dále uvedla, že byla členkou představenstva společnosti ALL PROKS GROUP, a. s., tato společnost však nefungovala, v době výslechu připravovala doklady na svůj výmaz. Společnost měla v roce 2002, možná 2001 pouze příjmy z provizí, jinak nefungovala. Svědkyně si nebyla vědoma, že by tam byla jiná činnost. K zaúčtování dostala doklady

s částkou 3.000 Kč za celý rok. Znala pana Nováka, který údajně zajišťoval veškeré reklamní věci pro jejich klienty. Paní Gajdošová kontaktovala pana Nováka, svědkyně však neví, zda jako fyzickou osobu, nebo zástupce KROFINu. Zda došlo k obchodu mezi paní Gajdošovou a KROFINem, svědkyně neví, ani to nemůže sledovat. Za KROFIN jednala v rozhodné době paní Kocourková, pak pan Jachim, pak pan Novák.

[55] Z výpovědi svědka Nováka (jednatel společnosti EURO NOVA & PARTNER`S spol. s r.o.), zachycené na základě dožádání příslušného správce daně (Finanční úřad v Rokycanech) v protokolu ze dne 4. 10. 2007 (viz obálka č. l. 52 správního spisu s vloženými kopiemi z daňového spisu paní Gajdošové, č. l. 15) vyplývá, že si nevzpomíná, zda měl uzavřený obchodní vztah se společností KROFIN, ale má za to, že to asi byla jedna z dceřiných společností ALL PROKS PLZEŇ, pro niž dělali výhradně reklamní zastoupení. Paní Gajdošovou zná, je jejich inzertním klientem, nevzpomíná si však, zda pro ni reklamní letáky a zákaznické karty zhotovovali v předmětných obdobích. Podpisy na předložených fakturách nepoznal, ani jeden nebyl jeho. V další výpovědi dne 31. 8. 2009 provedené k ověření písemností vystavených KROFINem upřesnil, že nikdy nebyl jednatelem ani zaměstnancem této společnosti. Stěžovatele nezná. Domníval se, že pán, s nímž jednával, byl manžel paní Gajdošové. S KROFINem měl stejný vztah jako s paní Gajdošovou, byl to tedy cizí obchodní subjekt.

[56] Dožádaný správce daně (Finanční úřad v Chebu) provedl výslech pana Marečka (jednatel společnosti Markop FL, s. r. o.) dne 8. 7. 2009. Z protokolu o jeho výpovědi (viz č. l. 35 správního spisu) vyplývá, že obchodní vztah (smlouvu o obchodním zastoupení) měl uzavřený pouze s paní Gajdošovou.

[57] Jde-li o výpověď svědka Ing. Kopičky (další jednatel společnosti Markop FL, s. r. o., která pronajímá paní Gajdošové čerpací stanici), z odpovědi dožádaného správce daně (Finanční úřad v Chebu) vyplývá, že výslech byl proveden dne 19. 2. 2008 (viz obálka č. l. 52 správního spisu s vloženými kopiemi z daňového spisu paní Gajdošové, č. l. 33). Pan Kopička uvedl, že na předchozí spolupráci se společnostmi KROFIN a LOBRA si nevzpomíná, ale nevylučuje ji. Čerpací stanici Zadní Chodov koupili v roce 2001, smlouvu o obchodním zastoupení měl uzavřenou s paní Gajdošovou. Svým obchodním zástupcům nejsou na základě této smlouvy oprávněni určovat společnosti, se kterými mají spolupracovat, je to vše v kompetenci obchodních zástupců. V letech 2003 a 2004 byly na čerpací stanici rozdávány zákazníkům letáky a upomínkové předměty. Údržbu budovy čerpací stanice si paní Gajdošová zajišťovala sama, a to i ve větším rozsahu. Vzpomněl si na údržbu týkající se střechy, nátěrů konstrukcí, opravu fasády apod.

[58] Žalovaný doplnil dokazování dožádáním správce daně pana Cvrčka, jediného jednatele KROFINu (Finanční úřad v Karlových Varech) ze dne 22. 5. 2009 (viz č. l. 32 správního spisu). Z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 1. 10. 2009 (č. l. 37 správního spisu) vyplývá, že uvedeného svědka předvolal několikrát, jelikož však dožádaný správce daně zjistil, že svědek měl trvalý pobyt formálně hlášen na adrese magistrátu města, předvolání k výslechu mu doručoval dvakrát veřejnou vyhláškou. Na žádnou z nich v předmětné době nereagoval. Dožádaný správce daně se proto obrátil na Policii ČR se žádostí ze dne 3. 7. 2009 o předvedení svědka, avšak neúspěšně, neboť policie zjistila, že tato adresa je formální a jiná zjištěna nebyla. Dožádaný správce daně pokračoval v šetření a

výzvou ze dne 3. 9. 2009 vyzval Vězeňskou službu ČR k prověření, zda tato osoba v současné době není ve výkonu trestu odnětí svobody. Z odpovědi Generálního ředitelství Vězeňské služby vyplývá, že tato osoba není ve výkonu vazby nebo trestu odnětí svobody. V průběhu těchto úkonů prováděl dožádaný správce daně i další úkony k vyhledání skutečného místa bydliště M. Cvrčka (místní šetření dne 8. 6. 2009 v místě předchozího bydliště, ve stejný den též v místě údajného bydliště otce M. Cvrčka, dále v místě bydliště jiných rodinných příslušníků, místní šetření dne 31. 8. 2009 v místech údajných bydlišť jeho bratrů J. a M., v realitních kancelářích – celkově cca. tří - zpravujících bytové komplexy, kde by mohli matka a otec M. Cvrčka bydlet, atd. – vše viz č. l. 15 spisu žalovaného, fialové desky). Na všech těchto místech nikdo pana Cvrčka neznal. Nepodařilo se ho zastihnout ani na jeho možných pracovištích v Praze. Rovněž zde žádný ze zaměstnanců pana Cvrčka neznal. O všech těchto úkonech byl průběžně informován i stěžovatel.

[59] Správce daně prostřednictvím dožádaného správce daně (Finanční úřad Plzeň - sever) též vyslechl jednatele společnosti LOBRA, pana Veszprémiho. Jeho výslech, který navrhoval stěžovatel již v odvolání, se k předvolání ze dne 4. 11. 2008, ze dne 9. 12. 2008 ani ze dne 12. 1. 2009 (*pozn. NSS: u posledních dvou předvolání jsou uvedena data 9. 1. 2008 a 12. 1. 2008, ale z celkového kontextu a dalších údajů na předvolání vyplývá, že jde o chybu v psaní*) nepodařilo provést. Dožádaný správce daně proto požádal Policii ČR o předvedení navrženého svědka k výslechu. Ve výpovědi zaznamenané v protokolu ze dne 6. 3. 2009 (č. l. 27 a násl. správního spisu) svědek Veszprémi k podnikatelské činnosti společnosti LOBRA uvedl, že předložené doklady jménem společnosti LOBRA nevystavil, nemůže potvrdit uskutečnění zdanitelných plnění na předložených fakturách a podpis na nich není jeho. Na otázku dožádaného správce daně, zda k činnosti společnosti LOBRA v roce 2004 může uvést nějaké další informace (např. čím se zabývala, kde měla provozovnu) odpověděl, že neví. Nakonec uvedl, že stěžovatele nezná a taktéž neví, zda měla LOBRA v roce 2004 nějaké zaměstnance či zda pověřil nějaké osoby k jednání jménem společnosti.

[60] Z odpovědi dožádaného správce daně LOBRA, Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 19. 2. 2007 (viz obálka č. l. 52 správního spisu s vloženými kopiemi z daňového spisu paní Gajdošové, č. l. 8) dále vyplývá, že byl Policií ČR, útvarem odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality požádán o součinnost ve věci vedení trestního řízení proti T. B., který je obviněn z trestného činu krácení daně podle § 148 trestního zákona spočívajícího v zakládání příp. převádění obchodních společností na nastrčené osoby („bílé koně“), neboť tyto společnosti nevykonávaly žádnou činnost a dále po předchozí dohodě se statutárními orgány různých obchodních společností fiktivně vykazovaly daňová plnění, jež měly vykazovat právě tyto obchodní společnosti, a které bylo následně zahrnuto do jejich účetnictví s cílem zkrátit DPH. V seznamu těchto „bílých koňů“ je uvedena i společnost LOBRA. V období červen až listopad 2004 podávala LOBRA pouze přiznání k DPH, přičemž uváděla vysoké obraty přijatých a uskutečněných plnění.

[61] Dle krajského soudu vyvozené závěry vyplývají z racionálního myšlenkového procesu. Proto se s nimi krajský soud plně ztotožnil (viz s. 19 napadeného rozsudku). Uvedené odpovídá i názoru, k němuž dospěl zdejší soud. Z výše uvedených výpovědí a jiných důkazů vůbec nevyplývá, že zmiňované společnosti (KROFIN a LOBRA) řádně vyvíjely podnikatelskou činnost. Naopak, výpověď paní K. dokládá, že společnost

KROFIN vykazovala před rokem 2003 příjmy pouze ve výši 3.000 Kč za rok, přičemž fakturované plnění sdružení stěžovatele tuto částku mnohonásobně převyšuje. Tomu, že by tyto společnosti vyvíjely činnost, nenasvědčuje ani dlouhodobá nezvěstnost jednatele KROFINu M. Cvrčka či výpověď jednatele LOBRA P. Veszprémiho, jakož i samotná jeho snaha vyhnout se výslechu u příslušného správce daně. Výpověď svědka Marečky (další jednatel Markop FL) je ve vztahu k tvrzením stěžovatele irelevantní, neboť pouze prokazuje, že v obchodních vztazích jednal s paní Gajdošovou. Ostatní svědci sice spolupráci s těmito společnostmi výslovně nevyloučili, současně však jejich výpovědi zůstaly naprosto obecné a mlhavé, a v žádném případě nijak neprokázaly, zda plnění, která stěžovatel zahrnul do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pocházely právě od společností KROFIN a LOBRA. Pokud paní K. vypověděla, že paní Gajdošová jednala za sdružení s panem Novákem, ten vyloučil, že by kdy jednal jménem KROFINu. Odkazuje-li tedy stěžovatel v otázce přijetí plnění od společností KROFIN a LOBRA na výpovědi svědků Nováka, Marečka a Kopičky, je nutno konstatovat, že tyto výpovědi přijetí sporného plnění nijak nepotvrdily. V takovém případě se stěžovatel dostal do důkazní nouze. Jeho tvrzení, že v důsledku výslechů uvedených svědků a konání policie nebylo možno provést výslech svědka Cvrčka (jednatele KROFINu) a svědek Veszprémi ve své výpovědi ze dne 6. 3. 2009 (č. l. 27 správního spisu) všechno popřel, je irelevantní. Není pravdou, že v důsledku jednání správce daně či žalovaného byl stěžovatel zkrácen na svých právech tím, že mu bylo objektivně znemožněno prokázat svá tvrzení. Ze spisu jasně vyplývá, že správce daně a posléze žalovaný učinili maximum k realizaci výslechu jednatele KROFINu M. Cvrčka, ale ani přes spolupráci s Policií ČR se nepodařilo svědka najít; jeho pobyt je neznámý. Skutečnost, že některé navržené důkazy objektivně nebylo možno provést, nelze za této situace přičítat k tíži správce daně (a žalovaného). Navíc, z obsahu protokolu o výslechu svědka Veszprémiho ze dne 6. 3. 2009 vyplývá, že stěžovatel, ač byl řádné obeznámen s úmyslem dožádaného správce daně provést v uvedený den tento výslech (viz vyrozumění 12. 2. 2009, č. l. 27 správního spisu šestá s.), se ho nezúčastnil a nevyužil tak možnosti klást svědkovi otázky, které by případně mohly podpořit jeho tvrzení.

[62] Z důkazů uvedených v bodě [60] lze logicky nabýt zcela důvodné pochybnosti o zdanitelných plněních poskytovaných společností LOBRA. Uvedená tvrzení jsou přitom naprosto konkrétní a jednoznačná, tedy nikoliv pouze paušální, neúplná a nesprávná, jak na několika místech zcela obecně tvrdí v kasační stížnosti stěžovatel. Výše uvedené skutečnosti jasně specifikují podezření příslušného útvaru Policie ČR a tyto skutečnosti vyplynuly v průběhu daňové kontroly správce daně. V tomto ohledu byl správce daně k těmto skutečnostem povinen přihlédnout a tyto náležitě prověřit. Tak se v daném případě i stalo. Z tohoto důvodu se proto v žádném případě nelze s námitkou stěžovatele ztotožnit.

[63] Provedení důkazu výpisem z evidence okresních správ sociálního zabezpečení navrhl sám stěžovatel již v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný, resp. správce daně, jeho návrhu vyhověl. Okresní správa sociálního zabezpečení Plzeň - město (příslušná pro společnost KROFIN) a Pražská správa sociálního zabezpečení (příslušná pro společnost LOBRA) správci daně sdělily, že se zmiňované společnosti nenachází v rejstříku zaměstnavatelů. Je sice pravdou, že tato sdělení jsou stručná, avšak nikoliv obecná, jak tvrdí stěžovatel. Vztahují se pouze a jen k uvedeným společnostem.

Správce daně k návrhu stěžovatele tyto důkazy zajistil, provedl a umožnil mu tak svá tvrzení prokázat i tímto způsobem, avšak vzhledem k negativním výsledkům šetření je nebylo možno použít v dalším dokazování způsobem, který zamýšlel stěžovatel, tj. k vyslechnutí zaměstnanců těchto společností. To samozřejmě proto, že tyto společnosti v předmětné době žádné zaměstnance neměly. Stěžovatel má jistě pravdu, pokud tvrdí, že závěr o tom, zda určitá společnost vykonává nějakou činnost, či nikoliv, nelze dovozovat pouze z toho, zda má nebo nemá nějaké zaměstnance. V daném případě však ani žalovaný, ani soud nikde tento závěr nevyslovili. Pouze konstatovali neprůkaznost těchto důkazů. Tato námitka stěžovatele tak míjí skutečnou podstatu jejich hodnocení.

[64] Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že bylo provedeno rozsáhlé dokazování, po podání odvolání byl stěžovatel seznámen se všemi provedenými důkazy a dále s důkazy, které byly prováděny k doplnění dokazování. Způsob, jakým správní orgány vyhodnotily výsledky provedeného dokazování, byl zákonný, má oporu v daňovém spisu a je výsledkem uvažování opřeného o řádně získané důkazy, které byly vyhodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu. Tvoří dostatečnou oporu objektivně zjištěnému skutkovému stavu. Závěry správce daně se tedy zcela zjevně neopírají pouze o fakt, že nebylo možno vyslechnout klíčové svědky.

[65] Stěžovatel tvrdí, že se správním orgánům nepodařilo prokázat nečinnost obou společností, ze svědeckých výpovědí prý naopak plyne, že pro KROFIN „byly zhotovovány určité zakázky“. K tomu lze říci, že takovéto tvrzení se míjí s předmětem řízení v této věci. Správní orgány nemusely prokazovat, že KROFIN a LOBRA nevyvíjely v rozhodném období žádnou činnost. Z důkazů vyplývá vysoká pravděpodobnost, že pokud v daném období nějakou činnost vyvíjely, byla to činnost zanedbatelná a čistě symbolická. Co je však pro věc podstatné, je to, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že to byly právě obě společnosti, které mu poskytly reklamní služby.

[66] Jde-li o hodnocení výpisu z bankovního účtu (č. l. 27 – 29 soudního spisu), v tom zase lze stěžovatele odkázat na argumentaci krajského soudu, která je rozvedena v bodech [17] až [19] shora, s níž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Výpis z bankovního účtu prokazuje jen skutečnost, že byla převedena určitá peněžní částka. Neprokazuje však vůbec, že bylo stěžovateli poskytnuto plnění ze strany osoby, které byla částka převedena.

[67] Jelikož nebylo možné tvrzení stěžovatele na základě jím předložených účetních dokladů prokázat, a tato tvrzení neprokázal ani žádný z navržených důkazů v průběhu řízení, stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k výdajům, které uplatňoval jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který porušení zákona při hodnocení důkazů v daňovém řízení neshledal.

[68] Ze všech výše uvedených důvodu zdejší soud uzavírá, že námitky stěžovatele týkající se hodnocení důkazů jsou nedůvodné.

IV.
Závěr a náklady řízení

[69] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto jí dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. září 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu