



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Š. S.**
sídlem X
zastoupena advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21334/18/5200-10423-709175 a č. j. 21333/18/5200-10423-709175,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 10. 2014, č. j. 3857167/14/2115-24803-203235 a č. j. 3857005/14/2115-24803-203235, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 899 730 Kč a za zdaňovací období 2010 ve výši 643 965 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období 2009 ve výši 179 946 Kč a za zdaňovací období 2010 ve výši 128 793 Kč.

2. K doměření daně došlo na základu výsledku daňové kontroly z důvodu neprokázání zákonných podmínek stanovených v § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacích obdobích 2009 a 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně vyloučil žalobkyní daňově uplatněné náklady – dary na reprezentaci, náklady na pořízení zboží určeného pro jiný podnikatelský subjekt, neoprávněně uplatněné odpisy montované haly a neprokázané náklady na pořízení zboží od deklarovaných dodavatelů, konkrétně společnosti G. a.s., IČO: X (dále jen „G.“), společnosti S.-S., s.r.o., IČO X (dále jen „S.-S.“), a společnosti S. A. s.r.o., IČO X (dále jen „S. A.“).
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 5. 2015, č. j. 13873/15/5200-10423806032, dodatečné platební výměry změnil tak, že výši doměřené daně snížil za zdaňovací období 2009 na 885 030 Kč a v té souvislosti též snížil výši penále z doměřené daně na částku 177 006 Kč. Výši doměřené daně rovněž snížil i za zdaňovací období 2010 na 632 955 Kč a v té souvislosti též snížil výši penále z doměřené daně na 126 591 Kč.
4. Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u zdejšího soudu, který na jejím základě rozsudkem ze dne 30. 5. 2017, č. j. 48 Af 18/2015-37, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud přisvědčil námitce žalobkyně týkající se neprovedení výsledků jí navrhovaných svědků. Konstatoval, že daňové orgány nevyužily všechny zákonné instituty směřující k zajištění provedení výsledku (možnost uložit pořádkovou pokutu a především možnost předvedení svědků Policií ČR). Soud žalovanému uložil, aby v dalším řízení vyčerpал všechny dostupné prostředky k opatření výpovědí navržených svědků, případně přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč výslech těchto svědků nemá potenci osvětlit pro posouzení věci významné skutkové okolnosti nebo že skutkové okolnosti, které mají být z výsledku zjištěny, jsou již spolehlivě prokázány jinými provedenými důkazy.
5. Žalovaný následně (po doplnění odvolacího řízení) rozhodnutími ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21333/18/5200-10423-709175 (dále jen „napadené rozhodnutí A“) a č. j. 21334/18/5200-10423-709175 (dále jen „napadené rozhodnutí B“ a společně s napadeným rozhodnutím A též „napadená rozhodnutí“), dodatečné platební výměry opětovně změnil tak, že výši doměřené daně za zdaňovací období 2009 snížil na 885 030 Kč a penále z doměřené daně na 177 006 Kč a za zdaňovací období 2010 snížil daň na 632 955 Kč a penále z doměřené daně na 126 591 Kč.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a repliky účastníků řízení

6. Žalobkyně brojí žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými soudu dne 28. 6. 2018, proti napadeným rozhodnutím a požaduje jejich zrušení.
7. Usnesením zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 55 Af 22/2018-39, č. j. 55 Af 23/2018-34, soud spojil řízení o žalobách proti napadeným rozhodnutím ke společnému projednání pod sp. zn. 55 Af 22/2018.
8. Námitky žalobkyně jsou v obou žalobách prakticky totožné. Žalobkyně v první řadě namítá, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, a napadená rozhodnutí jsou tedy nicotná.
9. Žalobkyně je přesvědčena, že v novém odvolacím řízení prokázala oprávněnost vynaložení nákladů podle dotčených faktur. Svědci Ing. J. V. a B. S. potvrdili spolupráci se žalobkyní. Ostatní svědky nebylo možno sehnat, což však nemůže jít k její tíži. Žalovaný opět

nepřihlédl k tomu, že existence zboží byla prokázána a že žalobkyně za jeho pořízení zaplatila. Není pravda, že žalobkyně nepředložila kromě návrhu na výslech svědků jiné důkazní návrhy. Žalobkyně předložila především prohlášení P. S.. V prvoinstančním řízení byli dále vyslechnuti svědci K. S. a E. G.. K těmto důkazům žalovaný nepřihlédl.

10. Judikát citovaný žalovaným dopadá pouze na DPH, s daní z příjmů nesouvisí. Žalovaný a správce daně pochybili, pokud neshledali, že splnila svou důkazní povinnost. Pokud by v případě splnění důkazní povinnosti přetrvávaly pochybnosti daňových orgánů, musela by nastoupit důkazní povinnost upravená v § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (viz čl. XXII bod 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.; dále jen „daňový řád“).
11. Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám uvádí, že lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula. K námitce nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný odkazuje na body 28 až 56 napadeného rozhodnutí A a body 24 až 52 napadeného rozhodnutí B. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že svědci potvrdili spolupráci se žalobkyní. Svědek Ing. J. V. žádné konkrétní skutečnosti ve věci obchodních transakcí se žalobkyní neobjasnil. Stejně tomu bylo v případě svědka B. S.. Svědci Z. A. a M. A. byli k podání výpovědi opakovaně marně předvoláni, neúspěšné bylo též předvedení obou svědků Policií ČR, která zjistila, že se oba dlouhodobě zdržují v Mexico City. Žalovaný se zabýval důkazy získanými v prvostupňovém řízení. Je to primárně žalobkyně, kdo má prokazovat existenci tvrzených obchodních transakcí. Měla si tudíž zajistit dostatek podkladů pro to, aby se ani s odstupem času nedostala do důkazní nouze. Daňové orgány v průběhu řízení nezpochybnilly existenci zboží. Podstata pochybností však tkvěla v tom, že nebylo možno ztotožnit zboží prodané žalobkyní se zbožím uvedeným na fakturách, a v neprokázání ceny, za jakou mělo být zboží pořízeno, dále v neidentifikování osoby, od které mělo být zboží pořízeno, a neprokázání, kdy k pořízení zboží došlo. Žalobkyni nebylo upřeno její tvrzení dokládat i jinými než listinnými důkazy a prokázat, že náklady na pořízení zboží skutečně vynaložila. Přesto se žalobkyni nepodařilo prokázat, že fakturované dodávky zboží byly také realizovány právě dodavateli deklarovanými na předložených dokladech, v množství a za ceny zde uvedené, ani pravdivost deklarovaných hotovostních plateb za pořízené zboží. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí žaloby.
12. Žalobkyně v replikách k vyjádření žalovaného uvedla, že žalovaný záměrně nehodnotí výsledky výslechů jako důkazní změnu oproti původnímu stavu před doplněným odvolacím řízením. Výslech svědka Ing. J. V. měl být proveden již v původním prvoinstančním řízení a vedl by zcela jistě k odsouhlasení vysvětlení a důkazů předložených žalobkyní. Žalobkyně předložila pestrou paletu vzájemně navazujících důkazních prostředků. Tvrzení žalovaného, že svědecké výpovědi byly jediným navrženým důkazem, je tedy zcela nepravdivé.
13. Žalovaný v duplikách zdůraznil, že se podrobně zabýval hodnocením svědecké výpovědi Ing. V. (obsaženým v přípisu žalobkyně ze dne 13. 12. 2017) v bodech 45 až 48 rozhodnutí. Konstatoval zde, že tento svědek žádné konkrétní skutečnosti ve věci obchodní spolupráce se žalobkyní neobjasnil. Žalovaný podrobně odůvodnil, proč a jakým způsobem dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je evidentní, že žalovaný se novými důkazními prostředky a námitkami řádně zabýval. Žalobkyně ani po doplnění odvolacího řízení neprokázala, že pořízené zboží bylo dodáno právě deklarovanými dodavateli a za ceny uvedené na

předložených dokladech. Žalovaný poukázal na závěry týkající se unesení důkazního břemene žalobkyní obsažené v předcházejícím rozsudku krajského soudu.

14. Při jednání dne 26. 11. 2020 strany setrvaly na svých dosavadních stanoviscích.

III. Podstatný obsah správního spisu

15. Krajský soud níže rekapituluje část správního spisu, která je podstatná pro posouzení uplatněných žalobních námitek a pro posouzení otázky, zda žalovaný respektoval závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2017, č. j. 48 Af 18/2015-37.
16. Správce daně, poté co mu žalovaný věc předal k doplnění odvolacího řízení, výzvou ze dne 5. 9. 2017 předvolal k podání svědecké výpovědi P. S.. Svědek (ani žalobkyně) se ve stanovený čas a den bez omluvy nedostavili. Správce daně proto následně rozhodl o předvedení předvolané osoby (rozhodnutí ze dne 5. 10. 2017) a požádal Policii ČR o předvedení svědka k výslechu. Přípisem ze dne 8. 10. 2017 Policie ČR správci daně sdělila, že na uvedené adrese bylo provedeno šetření, z jehož výsledků vyplývá, že svědek nemá označen zvonek ani schránku a v domě podle sdělení nájemníků nebydlí. Dalším šetřením se nepodařilo zjistit jeho současné bydliště ani telefonní kontakt.
17. Výzvou ze dne 5. 9. 2017 správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi pana B. S.. Svědek (ani žalobkyně) se ve stanovený čas a den bez omluvy nedostavili. Správce daně následně tomuto svědkovi zaslal opakované předvolání. Ani v opakovaném termínu konání svědecké výpovědi se předvolaný svědek nedostavil. Správce daně poté rozhodl o předvedení předvolané osoby a současně požádal Policii ČR o předvedení. Policie ČR dne 17. 10. 2017 správci daně sdělila, že tuto osobu nebylo možno předvést (na hlášené adrese pobytu nebyl zastížen, podle zde přítomné matky není známo, kde se aktuálně zdržuje, přes sdělený telefonní kontakt se nepodařilo se svědkem spojit). Pan S. následně kontaktoval správce daně a dne 6. 11. 2017 byla provedena jeho svědecká výpověď. Během ní uvedl, že v jisté době zastupoval několik společností na základě plných mocí, a neví, zda společnost G. byla jednou z nich. Jméno žalobkyně mu nic neříká. Ze společnosti G. zná pouze paní A. a D. A.. To stejné platí pro společnost S.-S.. Svědek následně na všechny otázky týkající se fungování a obchodní spolupráce společností G. a S.-S. se žalobkyní odpovídal, že neví. Dále uvedl, že zná Ing. V., pana P. S., pana A. i paní A.. O termínu výslechu byl vyrozuměn i zástupce žalobkyně, ale nedostavil se.
18. Výzvou ze dne 5. 9. 2017 správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi pana Z. A.. Svědek (ani žalobkyně) se ve stanovený čas a den bez omluvy nedostavili. Správce daně poté rozhodl o předvedení předvolané osoby a současně požádal Policii ČR o předvedení. Ze sdělení Policie ČR následně vyplynulo, že pan Z. A. dlouhodobě pobývá v Mexiku.
19. Výzvou ze dne 5. 9. 2017 správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi paní M. A.. Svědkyně se ve stanovený čas a den bez omluvy nedostavila, stejně jako žalobkyně. Správce daně následně paní M. A. opakovaně předvolal, ani na základě tohoto předvolání se svědkyně nedostavila. Správce daně poté rozhodl o předvedení předvolané osoby a současně požádal Policii ČR o předvedení. Ze sdělení Policie ČR následně vyplynulo, že paní M. A. dlouhodobě pobývá v Mexiku.
20. Výzvou ze dne 5. 9. 2017 předvolal správce daně k podání svědecké výpovědi Ing. J. V.. Tento svědek se dne 20. 9. 2017 dostavil k podání svědecké výpovědi, v jejímž rámci uvedl, že ví o spolupráci společnosti S.-S. se žalobkyní. Spolupráce byla zahájena na základě

iniciativy pana Z. A.. Svědek i přes dotaz zástupce žalobkyně nevěděl, zda byla uzavřena smlouva o spolupráci ani kdo dodával zboží a jak obchody probíhaly. Nepamatoval si, od koho společnost S.-S. odebírala zboží, komu je dodávala, ani jak probíhal platební styk či přeprava zboží. Svědek dále uvedl, že pan A. neměl v rámci společnosti S.-S. žádnou funkci a paní A. byla ředitelka. Se žalobkyní se svědek nikdy nesetkal.

21. Žalobkyně v podání doručeném správci daně dne 25. 9. 2017 uvedla, že Ing. V. plně potvrdil spolupráci žalobkyně se společností S.-S. ve zdaňovacím období 2009. Současně potvrdil, že faktury byly pro tuto společnost typizované, odpovídají i razítka, podpisy mohou být p. A.. To současně potvrzuje, že za společnost jednal i pan Z. A. a podobný mechanismus jednání zřejmě fungoval i ve společnosti G. ve zdaňovacím období 2010. Z procesní opatrnosti žalobkyně současně požádala o provedení výsledku svědka S. dožádaným správcem daně a i opětovné předvolání svědků A., včetně případného předvedení.
22. Dne 6. 12. 2017 byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi a s tím, že vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení může předložit ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Žalobkyně zaslala žalovanému dne 13. 12. 2017 vyjádření ke skutečnostem zjištěným při dokazování, v němž namítla, že první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno – povinností žalovaného tak bylo zopakovat celé důkazní řízení. Neúspěšné pokusy o předvolání svědka nemohou jít k tíži žalobkyně. Prohlášení P. S. je nutno považovat za důkaz. Svědecká výpověď Ing. V. potvrdila spolupráci mezi žalobkyní a společností, za kterou jednal Z. A.. Žalobkyně navrhla provedení opakovaného výsledku svědka S..
23. Dne 7. 5. 2018 pak žalovaný vydal žalobami napadená rozhodnutí, která, pokud jde o vypořádání odvolacích námitek, odůvodnil obdobně jako své předchozí rozhodnutí ze dne 12. 5. 2015. Podle žalovaného je zřejmé, že obchodní vztahy mezi žalobkyní a výše uvedenými společnostmi nebyly realizovány tak, jak tvrdila žalobkyně. Žádným z předložených listinných důkazů ani svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že k provedení dodávek zboží od uvedených společností fakticky došlo. Naopak, svědecká výpověď pana K. S. podpořila pochybnosti správce daně, které žalobkyně nevyvrátila. Žalovaný následně zrekapituloval průběh doplněného odvolacího řízení. Uzavřel, že požadavky žalobkyně na opakované výsledky svědků jsou zjevně účelové a činěné s vědomím, že tyto osoby (pan a paní A.) nelze předvolat ani předvést. Žalobkyni nebylo upřeno právo dokládat její tvrzení i jinými než listinnými důkazy a prokázat, že náklady skutečně vynaložila (např. za jiných okolností, než jaké uvádí doklady od výše uvedených společností). Žalobkyni se přesto nepodařilo prokázat, že fakturované dodávky zboží byly také skutečně realizovány právě dodavateli deklarovanými na předložených dokladech, v množství a za ceny tam uvedené.

IV. Posouzení žaloby krajským soudem

24. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené, jedná se proto o žaloby věcně projednatelné. Soud posoudil žaloby v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

IV.a) Prekluze práva stanovit daň

25. Soud se nejprve zabýval námitkou, podle které již uplynula lhůta pro stanovení daně. Soud je ostatně povinen přihlédnout k případné prekluzi práva i bez řádně uplatněné námitky (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, č. 1851/2009 Sb. NSS).
26. Nyní souzená věc se týká daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010.
27. Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010), platilo, že „[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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“ V projednávané věci jsou zdaňovacími obdobími kalendářní roky 2009 a 2010 (srov. § 17a zákona o daních z příjmů), konec zdaňovacího období roku 2009 tedy uplynul dne 31. 12. 2009 a konec zdaňovacího období roku 2010 uplynul dne 31. 12. 2010 a od těchto okamžiků počala běžet lhůta pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015 – 41).
28. Vzhledem k tomu, že lhůta pro vyměření daně počala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, je třeba při posuzování případné prekluze vyjít z přechodného ustanovení daňového řádu k běhu lhůty pro stanovení daně. Tím je § 264 odst. 4 daňového řádu, podle nějž „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován (...)“. Od 1. 1. 2011 se tedy započatá lhůta pro vyměření daně posuzuje jako lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu, mimo jiné včetně skutečností způsobujících její přerušení podle § 148 odst. 3 daňového řádu.
29. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
30. Podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.
31. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.
32. Podle § 41 s. ř. s., stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

33. Ze správního spisu plyne, že správce daně zahájil dne 9. 7. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Tato skutečnost podle § 148 odst. 3 daňového řádu způsobila přerušení dosavadní lhůty pro stanovení daně a zahájení běhu nové tříleté lhůty (§ 148 odst. 1 daňového řádu), která by tak bez přistoupení dalších okolností uplynula dne 9. 7. 2015. Dne 9. 10. 2014 (tedy v období posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně) však došlo k vydání dodatečných platebních výměrů, které byly zástupci žalobkyně oznámeny (§ 101 odst. 6 daňového řádu) dne 18. 11. 2014, čímž došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty o další rok, tj. do 9. 7. 2016. Oznámením prvního rozhodnutí o odvolání k prodloužení lhůty nedošlo, neboť tento úkon nebyl učiněn v posledních 12 měsících před uplynutím prekluzivní lhůty (k oznámení rozhodnutí o odvolání došlo 13. 5. 2015). Žalobkyně však dne 3. 7. 2015 podala ke krajskému soudu žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Tímto okamžikem došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty [srov. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu a § 41 s. ř. s.], z níž v okamžiku podání žaloby zbýval 1 rok a 6 dnů. Řízení o žalobě bylo ukončeno zrušujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 30. 5. 2017, č. j. 48 Af 18/2015-37, který nabyl právní moci dne 22. 6. 2017. Lhůta pro stanovení daně tak začala znovu běžet dne 23. 6. 2017 a uplynula by dnem 28. 6. 2018. Nová rozhodnutí o odvolání, napadená nyní projednávanými žalobami, byla vydána dne 7. 5. 2018 a nabyla právní moci dne 10. 5. 2018, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
34. Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2009 a 2010 tak byla pravomocně stanovena v rámci prekluzivní lhůty. Námitka prekluze práva stanovit daň je nedůvodná.

IV.b) Ostatní žalobní námitky

35. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám je třeba předně konstatovat, že žalovaný vydal napadená rozhodnutí poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno soudem. V takovém případě byl žalovaný povinen postupovat v souladu s rozsudkem správního soudu a v něm vysloveným právním názorem, který byl pro něj závazným (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.). Tyto limity přitom dopadají i na soud v řízení o této žalobě. Zásada vázanosti svým právním názorem vysloveným v téže věci se v případě soudů uplatňuje jako obecný princip a znemožňuje soudu, aby v identické věci přehodnotil svůj dosavadní závěr (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS). Proto žalobkyně nemůže očekávat odlišné posouzení již dříve soudem vyslovených závěrů, nedošlo-li v dané souvislosti v opakovaném odvolacím řízení k podstatné změně skutkového stavu či právní úpravy ani k vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu či mezinárodního soudního orgánu, jež by dosavadní závěry soudů vyslovené v této věci popřela.
36. Soud připomíná zásadní závěry vztahující se k unesení důkazního břemene žalobkyní, které vyslovil ve svém předcházejícím rozsudku (s. 7 až 8). Zde uvedl (důraz přidán), že „[v] projednávané věci nelze přehlédnout, že v průběhu daňového řízení byli výše zmínění dodavatelé žalobkyně nekontaktní, a ani prostřednictvím dožádání jiných správců daně se nepodařilo ověřit, zda se žalobkyní tvrzené transakce ‚zrcadlově‘ promítají v jejich podkladech, přičemž současně bylo zjištěno, že tito dodavatelé neplní své daňové povinnosti. Jedinými relevantními doklady, které žalobkyně předložila při daňové kontrole, byly příjmové doklady a faktury, aniž přitom bylo prokázáno, kdo tyto písemné podklady podepsal, zda byly peníze v hotovosti opravdu předány zástupcům dodavatelů a že bylo v daném zdaňovacím období skutečně odpovídající zboží dodáno tak, jak žalobkyně tvrdí. Žalobkyně zjevně nedisponuje

žádnou objednávkou, ani žádným jiným dokladem o komunikaci se společnostmi G., S.-S. a S. A., které ve většině případů při obchodním styku přirozeně vznikají (např. e-mailová a jiná korespondence, záznamy o telefonních hovorech apod.). I s ohledem na tvrzení žalobkyně týkající se uzavírání toliko ústních smluv či uskutečňování plateb jen v hotovosti lze akceptovat postup správce daně, který za těchto okolností shledal pochybnosti o reálném uskutečnění daných transakcí dle tvrzení žalobkyně. Byť uzavírání ústních smluv či placení dodávek v hotovosti nepochybně samo o sobě ještě nemusí znamenat vyvrácení důkazní povinnosti daňového subjektu, v nyní projednávané věci s ohledem na výše uvedené další okolnosti, a i s přihlédnutím k rozsahu sporných transakcí, **správce daně podle názoru soudu k závěru o zpochybnění důkazní povinnosti žalobkyně dospěl důvodně.** Jak bylo již výše uvedeno, na správci daně bylo pouze to, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Jak přitom v projednávané věci plyne ze správního spisu i ze žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zde odpovídajícím způsobem zpochybnil tvrzení žalobkyně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila.“

37. Lze tedy shrnout, že soud v předcházejícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu (předložením příjmových dokladů a faktur), správce daně však řádně vyjádřil a prokázal své důvodné pochybnosti stran věrohodnosti, průkaznosti a správnosti primárních důkazních prostředků uplatněných žalobkyní [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
38. V nynějším řízení tak zůstává sporná otázka, zda žalobkyně prostřednictvím dodatečně provedených svědeckých výpovědí (Ing. V. a pana S.) unesla na ni řádně přenesené důkazní břemeno, tedy zda těmito výpověďmi byly vyvráceny pochybnosti správce daně.
39. Soud se plně shoduje se žalovaným, že dodatečně provedené výsledky svědků nepřispěly k unesení důkazního břemene žalobkyně a k rozptýlení pochybností správce daně. Jak jednoznačně vyplývá ze shora popsaného, svědek S. nebyl schopen poskytnout žádné informace týkající se obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi G. a S.-S.. Téměř na všechny otázky odpověděl tak, že si nic nevybavuje, resp. že nic neví. Tento svědek dokonce uvedl, že jméno žalobkyně mu nic neříká. Výpověď takového obsahu stěží může přispět k rozptýlení pochybností správce daně týkajících se průběhu konkrétních obchodních transakcí. Co se týče svědka Ing. V., jeho výpověď se týkala spolupráce žalobkyně se společností S.-S. ve zdaňovacím období roku 2009. I tato výpověď přitom byla zcela nekonkrétní a bez jakékoli vazby na zpochybněné obchodní transakce.
40. Pokud jde o přesvědčení žalobkyně, že nemožnost provést výslech navržených svědků nemůže jít k její tíži, je nutno v souladu s principy přenášení důkazního břemene v daňovém řízení zdůraznit, že pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení výslech svědků, jejichž přítomnost u výslechu se nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt. Ze žádného právního předpisu nelze dovodit, že by nemožnost provést výslech svědka mohla vést k závěru, že daňový subjekt

„kontumačně“ unesl důkazní břemeno ke skutečnosti, která měla být neprovedeným výsledkem zjišťována. I v takovém případě totiž daňový subjekt nese své důkazní břemeno a je pouze na něm, aby skutečnosti, které hodlal prokázat nerealizovatelným výsledkem svědka, dokázal jinak. Soud v této souvislosti poznamenává, že správce daně dostal v doplněném odvolacím řízení pokynům soudu a učinil veškerá mu dostupná opatření za účelem zajištění výsledku žalobkyní navržených svědků.

41. Žalovaný nikdy v průběhu řízení netvrdil, že by snad žalobkyně kromě návrhů na výslech svědků nepředložila jiné důkazy. Konstatoval pouze, že důkazy předložené žalobkyní nejsou s to osvědčit její tvrzení. Není ani pravdou, že by žalovaný přehlédl ostatní důkazy provedené v průběhu daňového řízení. K nedatovanému písemnému prohlášení svědka S. se žalovaný vyjádřil v bodě 44 napadeného rozhodnutí A a v bodě 40 napadeného rozhodnutí B. Čestné prohlášení může podle soudu představovat podklad rozhodnutí, ale s velmi nízkou důkazní vahou. Nelze totiž skutečnosti v něm uvedené ověřit, například doplňujícími dotazy jako u výsledku. Dané prohlášení nadto podle žalovaného neobsahuje podrobnější informace o skutečnostech vztahujících se k fakturovanému zboží od společností G., S.-S. a S. A. a platbách za toto zboží, nemůže proto samo o sobě obstát jako důkaz. K tomu soud dodává, že i kdyby snad písemné prohlášení pro správce daně nedostupného svědka bylo jako důkaz využitelné, soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že jeho obsah neumožňuje učinit závěr o klíčových otázkách, kdy, kdo konkrétně a v jaké výši přijal hotovostní platby za fakturované zboží, a tedy je nedostatečné pro unesení důkazního břemene žalobkyně, přičemž správce daně měl právo v pochybnostech o důvěryhodnosti této listiny trvat na potvrzení (a doplnění) jejího obsahu svědeckou výpovědí, jež by mu umožňovala klást svědkovi poučenému o odpovědnosti za nepravdivou či neúplnou výpověď své vlastní otázky a sledovat bezprostředně jeho reakce na dotazy. Správce daně i žalovaný přihlídl i ke svědecké výpovědi pana K. S. (srov. body 24 až 29 napadeného rozhodnutí A a body 24 a 25 napadeného rozhodnutí B). Svědek G. byl vyslýchán k otázkám souvisejícím s odpisy montované haly a pořízení vzduchového bucharu, přičemž i jeho výpověď neprokázala tvrzení žalobkyně, neboť si svědek žádné relevantní skutečnosti nepamatoval (srov. body 28 a 29 napadeného rozhodnutí A).
42. Stejně tak žalovaný nezpochybnil, že sporné zboží existovalo a žalobkyně za něj něco zaplatila, nejasné však zůstaly další okolnosti obchodních transakcí. Žalobkyně se tak mylně domnívá, že stačilo prokázat existenci určité spolupráce s jejími obchodními partnery. Správce daně měl za to, že předložené doklady neprokazují, že fakturované zboží bylo dodáno právě výše uvedenými společnostmi a že bylo skutečně uhrazeno právě ve fakturované výši. Výtky žalobkyně, podle které daňové orgány nezohlednily existenci zboží a jeho úhradu, tak nemůže být důvodná.
43. Namítá-li žalobkyně, že judikát citovaný žalovaným se týká daně z přidané hodnoty, a není proto v souzené věci aplikovatelný, je nutno konstatovat, že z obsahu žalob vůbec není zřejmé, o který konkrétní judikát se má jednat. Soud proto toliko konstatuje, že v odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného neodhalil žádnou právní argumentaci založenou na nepřiléhavé judikatuře.

V. Závěr a náklady řízení

44. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu s vlivem na zákonnost napadených rozhodnutí, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žaloby zamítl jako nedůvodné (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

45. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. listopadu 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu