



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně

Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2019, č. j. X, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí

žalovaného, kterým byly změněny tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018 na daň z příjmů právnických osob, a to tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč, a ve zbytku zůstaly beze změny. Zmiňovanými dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Konkrétně se jednalo o:

- dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 142 120 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 424 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 456 380 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 91 276 Kč; a
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období roku 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 33 440 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 6 688 Kč.
2. Dne 19. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za shora uvedená zdaňovací období (a současně daně z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015), zaměřená na ověření konkrétních daňových nákladů na základě dokladů vystavených dodavateli X a X. Kontrola byla zaměřena na prověření zahrnutí nákladů od uvedených dvou dodavatelů do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015. Již před zahájením daňové kontroly správce daně od žalobce prostřednictvím telefonické a mailové komunikace, resp. osobním jednáním dne 26. 10. 2016 vyžádal doklady vztahující se k platbám uskutečněných žalobcem ve prospěch uvedených dodavatelů.
 3. V rámci daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 8. 2017, č. j. X, vyzval žalobce, aby prokázal faktické přijetí služeb dle jednotlivých faktur dodavatele X a X. V odůvodnění výzvy správce daně popsal, že má k dispozici faktury k řešeným plněním a k některým z nich rovněž smlouvy o dílo, dále popsal dosavadní tvrzení žalobce týkající se předání předmětů fakturovaných plnění. Konstatoval, že předložené doklady a ničím nepodložená tvrzení žalobce neprokazují, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata tak, jak je na dokladech uvedeno, a že nebyly předloženy podklady zajišťující věrohodnost daňových dokladů. Správci daně tak vznikla pochybnost o faktickém přijetí plnění od dodavatelů X a X.
 4. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 2. 2018. Žalobce s ním nesouhlasil a podrobně se k němu vyjádřil, správce daně však výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Dne 29. 6. 2018 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 9. 7. 2018 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly k odvoláním žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.
 5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení neprokázal, že dodávky od dodavatelů X. a X proběhly tak,

jak byly deklarovány předloženými fakturami, tudíž nevyvrátil pochybnosti správce daně ani rozpory mezi jednotlivými předloženými důkazními prostředky a neunesl své důkazní břemeno. Správce daně v projednávaném případě vyloučil z daňově uznatelných nákladů pouze marginální část z celkových nákladů, proto nebyla narušena vypovídací schopnost účetnictví jako celku natolik, aby bylo nutné stanovit daň podle pomůcek, a bylo tak možné daňovou kontrolou stanovit daň dokazováním.

6. Předložením daňových dokladů žalobce unesl své primární důkazní břemeno a správce daně unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o faktickém přijetí. K tomu zrekapituloval, že pochybnosti vyplynuly ve vztahu k dodavateli X zejména z nekorespondujících termínů vystavení objednávek, termínů dodání a termínů vystavení faktur a antidatace smlouvy o dílo. Ve vztahu k dodavateli X vyplynuly pochybnosti správce daně z toho, že faktury ani smlouvy o dílo neobsahovaly bližší specifikaci předmětu fakturace ani způsob její další konkretizace. Další pochybnosti správce daně se zakládala na rozporech mezi ustanoveními smluv o dílo s oběma dodavateli a tvrzeními žalobce. K předání plnění došlo bez sepsání předávacích protokolů, což neodpovídá ujednání v předložených smlouvách o dílo. Smlouvy o dílo upravovaly předání staveniště, avšak předmětem dodávek ani jednoho z dodavatelů nebyly stavení práce. Ze smluv o dílo nebylo zřejmé, kde bylo dílo zhotoveno, když dodavatel nedisponoval v šetřených zdaňovacích obdobích žádnými vlastními či pronajatými provozními prostory. Z veřejně dostupných rejstříků je zřejmé, že dodavatelé neměli v šetřené době zaměstnance. Daňový subjekt neprokázal, že dodavatel zhotovil dílo v jeho provozních prostorách, jak tvrdil, když nemá zřízení vrátnice či jiný způsob kontroly příchozích, aby tak mohl doložit příchody dodavatele X.
7. V důsledku vyjádření uvedených pochybností ve výzvě ze dne 16. 8. 2017 došlo dle žalovaného k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten se vyjádřil k navázání obchodních vztahů k obvyklosti chování v šetřených obchodních případech a k tomu, že dle jeho názoru není zpochybňována existence plnění a odkázal na předloženou úplnou obchodní dokumentaci a kromě návrhu svědecké výpovědi dodavatele X, který odmítl vypovídat, jiné důkazy nenavrl. Žalobce tak neprokázal faktické přijetí plnění dle daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů a neodstranil pochybnosti o podstatných skutečnostech deklarovaných dodávek.
8. K dalším námitkám žalobce žalovaný uvedl, že výši vynaložených částek lze považovat obecně za vysokou, a to i přes vysoké obraty žalobce a ziskovost jednotlivých zakázek. Závěr, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, vychází z ustálené rozhodovací praxe správních soudů. Navržená svědecká výpověď dodavatele X, který odmítl vypovídat, neodstranila pochybnosti správce daně ve vztahu k deklarovaným plněním.
9. Ke změně dodatečných platebních výměrů přistoupil žalovaný proto, že správce daně si již před zahájením daňové kontroly vyžádal listiny, na jejichž základě bylo možno usuzovat na budoucí doměření daně. Proto měl být žalobce vyzván dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu nedošlo, a řízení tak bylo zatíženo vadou, která však neodůvodňovala zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný

k tomu odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a uzavřel, že zmíněná vada je bez vlivu na zákonnost závěru o doměření daně žalobci, nicméně žalobci nelze uložit povinnost k úhradě penále. Byla-li by totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevznikla by povinnost hradit penále z doměřované částky.

II. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné, že dokazování bylo provedeno vadně a že výroky byly formálně vadné. Žalobce podrobně popsal, v čem spočívaly jednotlivé obchodní případy, které byly předmětem zájmu správce daně, a navrhl k tomu řadu důkazů. Jednalo se vždy o plnění nevyžadující specifickou kvalifikaci, které žalobce odebíral za účelem včasného předání žalobcových dodávek vůči jeho koncovým zákazníkům.
11. Žalobce namítl, že důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny výlučně v jeho neprospěch, předložené dokumenty nebyly hodnoceny v kontextu celého právního řádu, jakýkoli nedostatek ve smlouvě byl přikládán k tíži žalobce, k důkazům svědčícím ve prospěch žalobce nebylo přihlédnuto. Důkazy prokazující oprávněnost uplatnění plnění jakožto výdajové položky nebyly provedeny nebo k nim nebylo přihlédnuto.
12. Žalobce namítal, že mu nebylo možno vytýkat nedodržení podmínek sjednaných v písemné smlouvě, kterou lze kdykoli změnit, a to i ústně. K tomu žalobce poukázal na úpravu občanského zákoníku s tím, že v oblasti soukromého práva lze činit vše, co není zákonem zakázáno. Ustanovení smluv s dodavateli byla hodnocena v neprospěch žalobce, vyhotovení předávacího protokolu i úprava dalších otázek jsou čistě věcí smluvních stran a reflektovaly složitost subdodavatelských vztahů.
13. Žalobce považoval za nesprávnou správní úvahu žalovaného, který vyhodnotil přebírání předmětů fakturace bez dokladů osobně jednatelem ve vysokých částkách za skutečnost zakládající oprávněné pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění obchodních transakcí. Žalovaný nepřihlédl k tomu, že hodnoty poměrů vyloučených nákladů k celkovým nákladům na zakázku činily od 0,34 % do 6,42 % a přebírání předmětů fakturace bez dokladů nevybočuje z obvyklých zvyklostí v obchodních vztazích.
14. Závěr žalovaného, že byly dány pochybnosti, které mohly vést k přenosu důkazního břemene, nemá oporu ve spise. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Teprve poté je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností i jinými prostředky než účetnictvím. Správce daně však postupoval v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na základě žalobcem předložených důkazů nemohly být pochyby správce daně natolik vážné, aby mohly způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce. I kdyby k přenesení došlo, žalobce důkazní břemeno předložením podkladů unesl. V této souvislosti žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-66. Následně nebylo namístě, aby správce daně vyzýval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného daňového výdaje, neboť důkazní břemeno

přešlo na správce daně. Ten není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, nýbrž pouze k prokázání skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání. Správní orgány pominuly důkazy jako výkresy (plány), komunikaci s odběrateli (e-mail), technické údaje k zakázkám a technickou dokumentaci, dodací listy, doklady o přepravě, a k jednotlivým dodavatelům faktury, smlouvy o dílo, objednávky, úhrady a výkaz zisků a ztrát, fotodokumentaci plnění či samotný předmět žalobcem převzatého plnění, které žalobce ve svůj prospěch předložil.

15. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2011, č. j. 5 Afs 5/2008-75, či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, z nichž dle něj plyne, že není důležité, zda plnění bylo poskytnuto subjektem uvedeným na daňovém dokladu, ale podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen. Dodavatelé navíc byli v souladu s § 2589 občanského zákoníku oprávněni provést plnění pomocí svých zaměstnanců, tedy osob odlišných od dodavatelů. Dle judikatury Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, pokud byl dodavatelem jiný subjekt, než uvedený na dokladech, je třeba daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Žalobce uskutečnění výdajů prokázal, což lze ověřit zejména svědeckými výpověďmi jednatelů a zaměstnanců žalobce, fotodokumentací a dalšími dokumenty. Žalovaný neuvádí, proč by činnosti dodavatelů měly být vykonávány na základě živnostenského či jiného oprávnění, nemá ani zákonnou povinnost ověřovat, zda má dodavatel dostatečné živnostenské oprávnění.
16. Žalobce brojil proti úvaze správce daně o tzv. abstraktním vydání peněz, neboť není možné porovnávat situaci, kdy nelze provedenou platbu dohledat, neboť byla provedena v hotovosti, se situací v projednávaném případě, kdy provedená platba je zaevidována v účetnictví, a to včetně identifikace faktury, na níž je plněno. Žalobce hodnotil jako překvapivé, jak snadno přijal žalovaný oznámení svědka X, že nebude vypovídat. Dle žalobce souvisí důvod odepření výpovědi s řízeními vedenými správcem daně s tímto svědkem. Napadené rozhodnutí mělo obsahovat odůvodnění odepření výpovědi svědka. Výpovědi jednatele společnosti X se žalovaný nezabýval. Žalovaný vyloučil aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, s čímž žalobce nesouhlasil. Správce daně pominul náklady, jež musely být objektivně vynaloženy. Nelze akceptovat pouze příjmy daňového subjektu a odhlížet od výdajů, které mají reálný základ. Pokud žalovaný své pochybnosti odvozoval od sídla dodavatelů na hromadné adrese a jejich nekontaktnosti v roce 2016, neuvedl, co za hromadnou adresu považuje, a nezabýval se tím, že jde o skutečnost aktuální v roce 2016, nikoli v letech 2013 až 2015. X je v likvidaci od září 2019, ke dni spolupráce žalobce s tímto dodavatelem nenásvědčovaly údaje zveřejněné v obchodním rejstříku, že společnost bude nekontaktní v r. 2016.
17. Žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného mělo obsahovat šest výroků, z nichž třemi by byla potvrzena výše doměřené daně za roky 2013, 2014 a 2015 a dalšími třemi výroky by bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Pak by žalobcova žaloba nesměřovala proti výrokům o povinnosti uhradit penále, ale pouze proti výrokům potvrzujícím doměřenou daň.
18. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové platební výměry.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že žalobce neoznačil, jaké důkazy měl správce daně vyhodnotit v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů či selektivně posuzovat. Přenesením důkazního břemene se žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle zabýval. Vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 8. 2017, č. j. X, bylo zcela legitimní, pochybnosti správce daně, které jej vedly k vydání této výzvy, měly oporu ve spisovém materiálu, a nelze je považovat za neoprávněné. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nemusel prokázat, jak se daný účetní případ stal či nestal. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost předložených účetních dokladů, přičemž po žalobci požadoval pouze prokázání toho, co sám žalobce tvrdil, tedy faktické uskutečnění a přijetí plnění od konkrétních dodavatelů. Dodání plnění odběratelům žalobce nebylo zpochybněno, sporné je, zda žalobce prokázal vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s přijatými deklarovanými plněními od dodavatelů X a X.
20. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze. Žalovaný nesporně výklad občanského práva uvedený žalobcem v žalobě ani neingeruje do soukromoprávních vztahů žalobce. Bylo však pouze na žalobci, jakým způsobem si zajistí svoji důkazní pozici. Žalovaný setrval na svém závěru, že obecně je možné částky ve výši statisíců považovat za částky vysoké i ohledem na zákonné limity hotovostních plateb. Dodal, že pro zde řešený případ nebylo příliš podstatné, zda byly částky označeny za vysoké nebo nízké, ale že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný nerozporoval předložení projektové dokumentace, fotografie vybraného plnění ani dalších důkazů. Tyto důkazy však neměly ani jednotlivě, ani ve spojení s ostatními důkazy takovou důkazní sílu, aby prokázaly přijetí faktických plnění od dodavatelů X a X, prokazovaly pouze existenci plnění, které bylo dodáno odběratelům žalobce, což není spornou otázkou v projednávané věci.
21. Žalovaný nerozporoval závěry žalobcem uvedených judikátů a připustil, že plnění je možno provést prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že by sporné obchodní transakce měly být provedeny prostřednictvím dalších subdodavatelů, což neuváděl ani v odvolání. Naopak se takové tvrzení objevuje poprvé až v žalobě. Žalobce však neuvedl jména subdodavatelů a nepředložil příslušné doklady, zůstal v rovině nepodložených tvrzení. Výslech jednatelů žalobce nebyl žalobcem nikdy navržen, tyto osoby navíc nemohou být v pozici svědka a současně statutárního orgánu. Neexistenci příslušných živnostenských oprávnění obou dodavatelů konstatoval správce daně pouze nad rámec zkoumaných poskytnutých plnění jako jeden z mnoha dílčích poznatků svědčících o tom, že přijatá plnění od uvedených dodavatelů neproběhla tak, jak tvrdil žalobce. Podle judikatury správních soudů lze za abstraktní vydání peněz považovat peněžní transakci, u které nebylo dostatečným způsobem prokázáno, že za vydané peníze obdržel příjemce protiplnění. Ve smyslu uvedené definice lze označit platby dodavatelům X a X za abstraktní vydání peněz, neboť žalobce dostatečným způsobem neprokázal, že by plnění od uvedených dodavatelů přijal.

22. Správce daně byl povinen respektovat odepření výpovědi svědka X. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015-45. Výpověď svědka nebylo možno vynucovat ani pořádkovou pokutou. Pokud žalobce naznačil, že svědek X odepřel výpověď bezdůvodně, odkázal žalovaný na usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje ze dne 2. 4. 2019, č. j. X, jímž bylo zahájeno trestní stíhání X pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.
23. K námitce, že se správce daně nezabýval náklady, které musely být objektivně vynaloženy, žalovaný přisvědčil žalobci, že se touto otázkou správce daně skutečně nezabýval, nicméně daňový řád umožňuje žalovanému toto pochybení odstranit, což také žalovaný učinil. Žalovaný dospěl k závěru, že byla zpochybněna pouze marginální část nákladů. Nezpochybněné náklady mohly postačovat na realizaci konkrétních zakázek a rovněž postačovaly na dosažení žalobcových ročních výnosů z činnosti. Nebylo tak nutné, aby žalovaný přistoupil ke stanovení minimálně nutných nákladů (tzv. esenciálních výdajů). Žalovaný uvedl, že doktrína minimálně nutných (esenciálních) výdajů je aplikovatelná pouze v případě, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a daň měla být stanovena na základě pomůcek, k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39, a ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43. Poukázal na to, že v projednávaném případě neuznal správce daně žalobci za jednotlivé roky 2013, 2014 a 2015 náklady ve výši 0,38 %, 1,49 % a 0,08 % celkových nákladů a poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům na konkrétní zakázku činil od 0,341 % do 6,42 %, bylo tak možné, aby daň byla stanovena dokazováním bez nutnosti přechodu na pomůcky.
24. Žalovaný nepřičítal k tíži žalobce nekontaktnost dodavatele X. Zjištění nekontaktnosti tohoto dodavatele pouze vzbudilo pochybnosti o tom, zda předmětná plnění byla provedena v deklarovaném rozsahu a sjednané ceně, resp. prostřednictvím dodavatele X.
25. Dle žalovaného je výrok žalobou napadeného rozhodnutí plně srozumitelný a přezkoumatelný, neboť součástí výroku žalobou napadeného rozhodnutí byly formulace, že v ostatním zůstává výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny, z nichž plynulo, že výše doměřené daně se potvrzuje za všechna tři zdaňovací období.
26. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.
27. V doplnění vyjádření k žalobě žalovaný připomněl aktuální judikaturu týkající se doktríny minimálně nutných (esenciálních) výdajů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

29. Nejprve se soud zabýval žalobní námitkou, že napadené rozhodnutí trpělo formální vadou, neboť neobsahovalo výroky potvrzující prvostupňové rozhodnutí v té části, která nebyla napadeným rozhodnutím změněna.
30. Způsoby rozhodování odvolacího orgánu v daňovém řízení upravuje § 116 odst. 1 daňového řádu tak, že odvolací orgán může prvostupňové rozhodnutí změnit, zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a prvostupňové rozhodnutí potvrdit. Jiné rozhodovací modality odvolacího orgánu daňový řád nepřipouští a ani jejich vzájemná kombinace není přípustná. Rozhodovací modalitu odvolacího orgánu, kdy odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí zčásti změní a ve zbytku jej potvrdí, předvídá § 90 odst. 1 písm. c), odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který se však podle § 262 daňového řádu při správě daní nepoužije. Formuloval-li žalovaný výroky napadeného rozhodnutí tak, že tři dodatečné platební výměry změnil tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč, a ve zbytku zůstaly beze změny, pak soud považuje takovou formulaci z formálního hlediska za zcela správnou ve smyslu § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
31. Podstatou sporu je posouzení daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
32. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publ. ve Sb. NSS č. 264/2004, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, či rozsudky označené žalovaným, nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46, všechny rozsudky NSS dostupné na www.nsssoud.cz).
33. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, případně jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků. Správce daně je v takovém případě podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci vážných a

důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, není povinen prokázat, že obchodní případ se neudál či proběhl za jiných okolností a jak konkrétně. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Je na něm, aby setrval na svých původních tvrzeních a prokázal, přes vzniklé pochybnosti správce daně, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech, nebo aby svá tvrzení korigoval, nabídl tvrzení nová a tato beze zbytku prokázal (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, oba shodně vycházející ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006).

23. V daném případě žalovaný konstatoval, že žalobce předložením daňových dokladů unesl své prvotní důkazní břemeno, měl však za to, že správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti ohledně toho, zda byla předmětná plnění žalobcem přijata od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Tyto pochybnosti dle žalovaného správce daně popsal ve výzvě ze dne 16. 8. 2017, která byla žalobci doručena dne 21. 8. 2017. Se závěrem o unesení důkazního břemene správce daně stran vážných a důvodných pochybností se však krajský soud neztotožňuje.
24. Ucelený výčet pochybností, které měly v dané věci vzniknout, prezentoval žalovaný na str. 20 a 21 napadeného rozhodnutí. Krajský soud jednak některé ze zde uváděných pochybností vůbec nepovažuje za skutečnosti zpochybňující dodání plnění žalobci od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, jednak je nucen konstatovat, že tvrzení žalovaného ohledně toho, že tyto skutečnosti byly popsány ve shora zmíněné výzvě, neobstojí.
25. Obsahem odůvodnění výzvy ze dne 16. 8. 2017, jejímž doručením mělo dle žalovaného dojít k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, je výčet správcem daně obdržených faktur a dalších dokumentů, rekapitulace průběhu daňové kontroly včetně vyjádření žalobce k jednotlivým dodaným plněním, a nakonec závěr správce daně ohledně neprokázání uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Takový závěr však předbíhá zákonem a judikaturou předpokládaný běh událostí, neboť jej nelze učinit před unesením důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně již v této fázi daňové kontroly přistupoval k žalobci, jakoby žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně uskutečnění plnění v souladu s obsahem předložených daňových dokladů. To vše v situaci, kdy skutečné pochybnosti, o něž by byl opřen závěr, že je třeba, aby žalobce uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázal, nebyly vyjeveny, natož prokázány.
26. Teprve ve zprávě o daňové kontrole, resp. v jí předcházejícím seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění lze skutečnosti, které za pochybnosti označuje žalovaný, dohledat. I ve zprávě o daňové kontrole však správce daně na str. 15 k otázce unesení svého důkazního břemene uzavírá, že: „*Správce daně prokázal existenci důvodných pochybností o*

souladu předložených dokladů se skutečností, neboť daňový subjekt věrohodným způsobem neprokázal, že skutečně od dodavatelů TRATAR WHITE a R. K. přijal předměty fakturace.“ Uvedený závěr představuje pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení, neboť po daňovém subjektu je od počátku daňové kontroly vyžadováno, aby prokázal uskutečnění plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, a neprokáže-li je, jsou z toho dovozovány pochybnosti správce daně.

27. Popsaný přístup pak vede k tomu, že najdeme-li už alespoň ve zprávě o daňové kontrole, resp. v ucelenější podobě až v napadeném rozhodnutí, popis existujících pochybností, jsou mezi nimi i skutečnosti, které soud za pochybné nepovažuje a které v podstatě spočívají v tom, že žalobce některé skutečnosti neprokázal. Žalobci však takové neprokázání nelze přičítat k tíži, dokud na něj nepřejde důkazní břemeno. Např. skutečnost, že žalobce nemá zřízení vrátnici, a nemůže tak prokázat, zda a kdy se k němu dodavatel X dostavil, naprosto žádným způsobem nezpochybňuje věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur. Vrátnici jistě nemá řada podnikatelů a jejich obchodních závodů, na čemž soud neshledává cokoli podezřelého. Obdobně samotné dodání plnění, jehož povaha to umožňovala, elektronickou cestou prostřednictvím serveru je standardní, nikoli pochybné. Okolnosti seznámení žalobce s dodavatelem X za podstatné neoznačil ani žalovaný.
28. K nekontaktnosti dodavatele X lze dodat, že tento závěr je ve spise podepřen odpovědí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na dožádání správce daně (dokument B 33), z něž však také plyne, že tento dodavatel naposledy podal daňové přiznání k DPH za září 2014. Všechny řešené obchodní případy ve vztahu k tomuto dodavateli nicméně září 2014 předcházejí, byly tedy realizovány v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil. Žalobce také nikdy netvrdil, že dodavatelé provedli plnění s využitím vlastních zaměstnanců.
29. Měl-li žalobce dostatečně zdokladováno, že sám plnil svým odběratelům, ale takovou dokumentací nedisponoval ohledně přijetí plnění od dodavatelů, není tato skutečnost výrazně pochybná. Rozumný podnikatel jeví v soukromoprávních vztazích snahu mít zdokladováno především splnění vlastních povinností, tedy ve vztahu k odběratelům dodání zboží či služeb, jež jsou předmětem sjednaného plnění, ve vztahu k dodavatelům zaplacení fakturovaných plateb. V tomto smyslu žalobce podklady disponoval, a neměl-li více dokumentace ohledně přijetí plnění od dodavatelů, lze mu to v daňovém řízení přičítat k tíži tehdy, pokud na něj přejde důkazní břemeno.
30. Krajský soud netvrdí, že v daném případě neexistují žádné pochybnosti v řešeném směru, dílčí střípky v jejich mozaice, které žalovaný, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole, popsal, však nedosahují dostatečné intenzity vážných a důvodných pochyb. Problém nastal i ve formě jejich vyjádření, kdy ve výzvě, na niž se žalovaný odkazuje, žalovaným uváděné pochybnosti ani nejsou zformulovány. To vše v situaci, kdy žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí odůvodňuje změnový výrok tím, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly takové informace, na základě nichž mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně žalobci. Jinak řečeno dle žalovaného prakticky existovaly důvodné pochybnosti o přijetí plnění od předmětných dodavatelů již před

zahájením daňové kontroly. V takovém případě by nemělo být problematické jejich řádné vyjádření a prokázání.

31. Soudu je z jeho činnosti známo, že dodavatelé X a X vystupují jako problematické subjekty také v dalších daňových řízeních. V daném případě má soud za to, že základ pochybností správce daně, jenž vedl k samotné iniciaci daňové kontroly, byl dán znalostí uvedených dodavatelů a jejich vystupováním v dalších řízeních. Pochybnosti plynoucí z tohoto směru však správce daně nedal nikdy najevo ani neprokázal. Přesto v průběhu daňové kontroly postupoval, jako kdyby měl vážné a důvodné pochybnosti prokázány. S takovým postupem nemůže krajský soud souhlasit, neboť ani existence plnění týkající se správci daně známých problematických dodavatelů nepředstavuje generální pardon pro nerespektování úpravy důkazního břemene v daňovém řádu a téměř automatické doměření daně.
32. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru o neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) správcem daně. Za takové situace bylo předčasné žalobci vytýkat neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, neboť na žalobce důkazní břemeno v tomto směru nepřešlo. S ohledem na neunesení důkazního břemene správcem daně považuje soud za předčasné blíže se zabývat tím, jak by měla být situace posouzena, kdyby důkazní břemeno na žalobce přešlo, a námitkami k tomu vztaženými.
33. Akceptoval-li správce daně odepření výpovědi svědka X z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu, nespátuje v tomto postupu krajský soud jakékoli pochybení. Součástí spisového materiálu žalovaného je i usnesení o zahájení trestního stíhání tohoto svědka pro daňovou trestnou činnost a další dokumenty k jeho trestnímu stíhání vztažené. Zástupce daňového subjektu byl oznámení svědka o odepření výpovědi přítomen a následně žádných námitek proti odepření výpovědi z důvodu nebezpečí trestního stíhání nevznášel. Dodavatel X se k věci nevyjádřil, neboť je nekontaktní, což žalobce rovněž nezpochybňoval.

V. Závěr a náklady řízení

34. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
35. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Bude tedy vycházet ze shora odůvodněného závěru, že dosud nebylo uneseno důkazní břemeno správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když nebyly řádně sděleny a prokázány skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů.
36. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

37. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby v celkové výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady advokáta ve výši 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Liberec 11. prosince 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu