



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Olgy Stránské a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: E. s. r. o.,
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena daňově poradenskou společností ARIADNA s.r.o.,
se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č. j. 40329/17/5200-11432-701175,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro S. k. (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2016, č. j. 3677761/16/2113-50522-200991 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.
2. Žalobkyně v žalobě uvádí, že správce daně nepostupoval zákonným způsobem, pokud zvýšil základ daně z příjmů o částku fakturovanou dodavatelem M. L. (dále jen

„dodavatel“) za provedené práce a v souvislosti s tím doměřil daň a uložil penále. Žalobkyně brojí zejména proti tomu, že správce daně odmítl provést jí navrhovaný důkaz výsledkem dodavatele sporných prací, jehož účetními doklady žalobkyně prokazovala oprávněnost uplatnění daňově účinného nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně namítá, že jestliže byl dodavatel pro správce daně i žalovaného nekontaktní, nic nebránilo nechat jej ve smyslu § 100 odst. 2, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) předvést. Dále žalobkyně uvádí, že správce daně měl s dodavatelem zahájit vyměřovací řízení po podání daňových přiznání a v případě jeho nedosažitelnosti mu měl podle § 26 daňového řádu ustanovit zástupce, vše za účelem toho, aby správce daně mohl dle § 93 odst. 2 daňového řádu použít podklady z tohoto daňového řízení pro potřeby řízení ve věci žalobkyně. Kdyby správce daně postupoval v souladu se svými povinnostmi, zrušil by již dříve dodavateli registraci plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), načež by s ním žalobkyně žádné smlouvy neuzavírala. Žalobkyně má za to, že správce daně zmařil její možnost prokázat tvrzené skutečnosti.

3. Dále nebyl vyslyšen požadavek žalobkyně na výslech jejího jednatele M. H. (dále jen „jednatel“) v postavení svědka. Tento postup by byl přitom plně v souladu s ustanovením § 96 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně ze své praxe ví, že k výsledkům osob jednatelů daňového subjektu běžně dochází, a proto odepření výsledku jejího jednatele je porušením zásady legitimního očekávání. Odmítnutím výsledku jednatele byla žalobkyně zbavena možnosti prokázat své tvrzení, že objektivně nemohla pro své odběratele zajistit všechny provedené práce vlastními zaměstnanci, a tyto práce tedy pro ni musel provést dodavatel.
4. Podle názoru žalobkyně se žalovaný dostatečně nevypořádal s judikaturou Soudního dvora EU, Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, kterou uvedla. Rozhodnutí Soudního dvora EU sp. zn. C-80/11 a C-142/11 týkající se podvodů na DPH mají platnost i v problematice daní z příjmů.
5. Závěrem žalobkyně konstatuje, že v regionu zajišťuje práci pro osoby r. p., čímž plní závazek, který má vůči tomuto etniku Česká republika. Jestliže jsou u ní zjištěny nějaké formální nedostatky v dokladech, nemůže to být důvod k vyloučení uznatelnosti těchto nákladů. V důsledku nesprávného postupu správce daně totiž hrozí žalobkyni zánik.
6. Žalovaný ve vyjádření stručně shrnuje dosavadní průběh řízení a dodává, že dodavatel je obecně nekontaktní, což potvrdilo místní šetření. Byl neúspěšně předvoláván, nicméně zákonné podmínky pro jeho předvedení splněny nebyly. Žalovaný není oprávněn vést další řízení s jinými subjekty za účelem shromáždění důkazního materiálu použitelného v již vedeném vyměřovacím řízení. Žalobce neuvedl konkrétní případy, v nichž měl být vyslýchán statutární orgán účastníka daňového řízení jako svědek; podle žalovaného to soudní judikatura vylučuje. Dále je poukazováno na nesprávnou interpretaci žalobcem citované judikatury, která na daný skutkový stav nedopadá. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
7. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti.
8. Dne 17. 7. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 8. 2016 (str. 4 – 7) plyne, že žalobkyně v roce X zaúčtovala X daňových dokladů (faktur) v celkové částce X Kč bez DPH od dodavatele za stavební práce, úklid, seče a úklid

po sečích, polní a lesní práce a pěstební činnost a tyto doklady zahrnula do daňově účinných nákladů. Byla předložena smlouva o spolupráci ze dne 30. 9. 2011, včetně dodatku ze dne 2. 1. 2012, uzavřená mezi dodavatelem jako zhotovitelem a žalobkyní jako objednatelem s předmětem plnění „spolupráce na ekologických a stavebně-montážních aktivitách“ a v předpokládaném objemu cca X až X Kč. Dožádáním u místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že dodavatel nepodává daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob od roku X a k DPH od 1. čtvrtletí X, je nedosažitelný a podle místního šetření ze dne 26. 8. 2015 nemá v místě podnikání zvoněk ani schránku se svým jménem. Úhrady probíhaly v hotovosti, ačkoli šlo o vysoké částky překračující limit pro hotovostní platby podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezování plateb v hotovosti. Na výzvu správce daně k prokázání uskutečnění předmětu fakturace následovalo pouze sdělení žalobkyně, že si své dodavatele prověřuje. Přes příslib jednatele žalobkyně se na dohodnutá úřední jednání ve dnech 21. 10. a 4. 11. 2015 dodavatel nedostavil. Správce daně se dále pokoušel doručit dodavateli předvolání k podání svědecké výpovědi na adresu uvedenou v informačním systému evidence obyvatel, zásilka byla vrácena jako nevyzvednutá s tím, že jde o adresu sídla městského úřadu. Úspěšný nebyl ani pokus doručit předvolání veřejnou vyhláškou. Dne 3. 8. 2016 byla s žalobkyní zpráva o kontrole projednána.

9. K prokázání realizace dodávek od M. L. žalobkyně předložila seznam faktur odeslaných vlastním odběratelům v měsících duben až prosinec roku X a měsíční přehledy o svých zakázkách, na nichž se M. L. jako subdodavatel podílel, s uvedením procentního podílu firmy pana L. na těchto zakázkách. Dále je v nich uvedeno, že žalobkyně měla pouze X zaměstnanců v dělnických profesích, z toho X pracovali jen na základě dohody o provedení práce.
10. V návaznosti na zjištění učiněná při daňové kontrole vydal správce daně dne 10. 8. 2016 platební výměr, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku X a uložil penále ve výši X % z doměřené daně. Podáními ze dne 8. 9. 2016 a 30. 9. 2016 se žalobkyně proti platebnímu výměru odvolala, přičemž odvolací důvody se v podstatných ohledech shodují s žalobními námitkami. Žalovaný její odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně v řízení před správcem daně svá tvrzení nedoložila žádnými relevantními důkazními prostředky. Dále žalovaný konstatoval výsledek dožádání ohledně dodavatele a neúspěšnou snahu o jeho předvolání. Platby v hotovosti vzbuzují pochybnost, neboť dodavatel měl v rozhodném období bankovní účet, žalobkyně nelogicky uschovávala příjmové pokladní doklady dodavatele a podle pokladní knihy nebylo běžnou praxí žalobkyně hradit v hotovosti tak vysoké částky a obcházet zákon o omezení plateb v hotovosti. Fakturace prací jen za rok X dalece přesahuje finanční rámec dohodnuté spolupráce na období let X-X. Nebyly předloženy žádné důkazní prostředky dokládající způsob sjednávání cen provedených prací, způsob objednávání a také předání a převzetí díla.
11. Dále žalovaný poukázal na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že žalobkyně v tomto případě nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Formálně bezvadný doklad bez dalšího neznamená, že byly výdaje do základu daně zahrnuty oprávněně. Nejde jen o archivaci účetních dokladů, ale žalobkyně je povinna uchovávat rovněž další důkazní prostředky, jimiž by mohla prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od konkrétního

daňového subjektu. Pokud jde o výslech dodavatele, ten nebyl odmítnut, nýbrž nemohl být proveden z důvodu nekontaktnosti svědka (a to i pro žalobkyni). Jednatel žalobkyně se vyjadřuje za účastníka a jako svědek slyšen být nemůže, jelikož svědek je povinen vypovídat o okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob. Rozbor zakázek s podílem dodavatele je pouhé tvrzení žalobkyně, které nelze ověřit. Ani nedostatek vlastních zaměstnanců žalobkyně nedokazuje, že práce provedl dodavatel, který navíc v některých měsících fakturoval větší rozsah prací, než žalobkyně dále fakturovala svým odběratelům. Dále žalovaný vypořádal námitky žalobkyně ohledně nerespektování judikatury, na kterou žalobkyně odkazovala.

Splnění procesních podmínek a rozsah přezkumu

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
13. Soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem vyjádřili výslovný souhlas (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Posouzení žaloby soudem

14. Žalobkyně v první řadě namítá, že nebylo vyhověno jejím důkazním návrhům, a v důsledku pochybení správce daně tak nemohla prokázat, že deklarované práce provedl dodavatel.
15. Soud nejprve zdůrazňuje, že pro možnost odečíst od základu daně náklad je nezbytné, aby tento náklad splňoval mimo jiné podmínky plynoucí z § 24 zákona o daních z příjmů. Daňový poplatník si od základu daně tedy nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. První podmínky charakterizující odčitatelné náklady jsou stanoveny v § 24 odst. 1 větě první takto: 1. musí se jednat o náklady, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení výnosů, 2. tyto výnosy musí být zdanitelné, 3. vynaložení nákladů musí být prokázáno, 4. náklady musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, 5. tytéž náklady nelze uplatnit opakovaně.
16. Předmětem sporu je posouzení právní otázky, zda žalobkyně právě tyto podmínky (zejména tedy podmínku uvedenou pod bodem 3) splnila.
17. Správce daně postupoval tak, že žalobkyni adresoval výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4, ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, v níž ve stručnosti popsal, proč předložené doklady neprokazují, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak je na fakturách deklarováno, neboť ve světle skutečností zjištěných při daňové kontrole lze mít pochybnosti, zda byl předmět fakturace skutečně naplněn a zda přijatá plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně ve fakturovaném rozsahu a výši. Žalobkyni tedy vyzval, aby prokázala, zda deklarované dodávky služeb byly skutečně provedeny daňovým subjektem na fakturách uvedeném, v jakém rozsahu na ně byly vynaloženy náklady a v jaké výši; žalobkyně tedy měla předložit důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nad rámec účetních dokladů předložených v průběhu daňové kontroly. Žalobkyně však v odpovědi na výzvu pouze uvedla, že své dodavatele si předem ověřuje, aniž toto obecné

tvrzení doložila např. referencemi apod. Navrhla „osobní návštěvu“ jednatele žalobkyně a dodavatele u správce daně.

18. Soud má za to, že správce daně měl důvodné pochybnosti o hodnověrnosti předložených, formálně bezvadných faktur, takže podmínky pro uplatnění výzvy k prokázání skutečností byly splněny. Tento postup vyžadoval průběh řízení, jehož cílem je správné stanovení daně, a současně z povahy věci nebylo možné požadované informace získat z vlastní úřední evidence. V tomto směru lze odkázat na výsledek dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele žalobkyně a také na nestandardní průběh transakcí a další indicie uváděné žalovaným, které žalobkyně nijak nezpochybňuje.
19. S uvedeným postupem správce daně úzce souvisí otázka, zda bylo povinností žalobkyně skutečnosti uvedené ve výzvě prokazovat, tedy zda na ní ve vztahu k jejich prokázání leží důkazní břemeno. V posuzované věci totiž jde o situaci, kdy žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady, že dodávky provedl dodavatel. Žalovaný však přesvědčivě vysvětlil, že daňové doklady nelze považovat za zcela věrohodné a dostatečně průkazné (v podrobnostech viz výše). Je pravdou, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu má správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle odst. 3 téhož ustanovení je však povinností daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, v dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a podle odst. 4, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. V první řadě je tedy třeba odmítnout přesvědčení žalobkyně, že správce daně na ni nezákonně přenesl důkazní břemeno, jelikož daňový řád mu dává množství právních instrumentů, aby byla správně zjištěna daňová povinnost a vyměřena daň. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z prosté logiky je naopak patrné, že uplatní-li si žalobkyně určitý náklad jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí prokázat, že pro uznání daňové účinnosti tento náklad splňuje zákonné podmínky. Poté, co byly daňové doklady předloženy žalobkyní důvodně zpochybněny [správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, o čemž ve věci není pochyb], bylo na žalobkyni, aby navrhla důkazy prokazující, že tento náklad vůči deklarovanému dodavateli reálně uskutečnila. Jde přitom o skutečnosti vyplývající z ryze soukromoprávních vztahů, které si žalovaný při nejlepší vůli nemůže sám nijak zjistit. Jejich prokázání je ostatně v zájmu žalobkyně, která jediná má o těchto skutečnostech povědomí, neboť je jí nepochybně známo, jaké plnění od koho obdržela a komu za ně zaplatila. Tyto skutečnosti mohla přitom žalobkyně prokázat celou řadou důkazních prostředků, neboť – jak uvedl Krajský soud v B. v rozsudku ze dne 21. 9. 2017, č. j. 62 Af 121/2015 – 56 – „[d]ůkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen

prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí. Není přitom povinností správce daně, aby během řízení upozorňoval žalobce, jaké listiny má předložit, je naopak na daňovém subjektu, aby předložil veškeré listiny, jež jsou v jeho dispozici, s nimiž může prokázat svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce by měl totiž nejlépe vědět, jaké listiny má v dispozici, a které z nich jsou způsobilé doložit jeho tvrzení.“

20. I podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že daňový subjekt musí nejen prokázat, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl náklad vynaložen, ale rovněž to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 – 28). To musí daňový subjekt prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením a řádnými a věrohodnými důkazy (srov. rozsudky téhož soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, a ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Je dokonce možné zhojit vady či nedostatek daňových dokladů užitím jiných důkazních prostředků: *„Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). V takové situaci je však třeba jednoznačně a způsobem nevzbuzujícím jakoukoli pochybnost prokázat, od koho bylo plnění přijato, o jaké plnění se jednalo, v jakém množství a kolik za ně bylo zapláceno.
21. Požadované skutečnosti však žalobkyně v daňovém řízení neprokázala a zůstala v podstatě pasivní (pomine-li soud stížnosti žalobkyně vůči postupu správce daně a námitky podjatosti úředních osob). Žalobkyní předložený seznam odeslaných faktur a popis realizovaných zakázek s uvedením podílu dodavatele na jejich výkonu správcem daně zpochybněné skutečnosti v žádném ohledu neosvědčuje, což je podle všeho zřejmé i žalobkyni, která trvala na svých dalších důkazních návrzích (výslechu dodavatele a svého jednatele). Určení procentního podílu dodavatele na popsanych zakázkách je v rozporu se smlouvou o spolupráci tohoto subjektu s žalobkyní, neboť tato smlouva v čl. III, bodě 1 stanoví, že bude fakturována předem sjednaná hodinová sazba, a to v částce a objemu dle druhu činnosti. Přestože se jednalo o práce různého druhu a objemu, žalobkyně ani v jednom případě nepředložila jakýkoli doklad o sjednání fakturované ceny nebo hodinové sazby, o specifikaci materiálůvých a mzdových nákladů a časovém harmonogramu zakázek, ačkoli to smlouva o spolupráci vyžaduje a v obchodním styku je to běžné. Kromě toho je vzhledem k okolnostem a povaze prací krajně nevěrohodné, že by si žalobkyně s dodavatelem sjednala úhradu dodávek podle tak složitého klíče, jakým jsou jen obtížně dělitelné procentní body (vyskytují se podíly X %, X %, X % apod.), a ani dodavatelem fakturované částky s přesností na řád jednotek korun těmto podílům přesně neodpovídají. Za měsíc č. X dodavatel fakturoval žalobkyni částku X Kč (bez DPH), zatímco žalobkyně svým odběratelům toliko částku X Kč (bez DPH), což žalobkyně zcela netransparentně vysvětluje tím, že *„po vzájemné dohodě šlo o kompenzaci nižších částek jím fakturovaných za měsíce X a X“*. Není tedy zřejmé, jak se k fakturovaným částkám dospělo a jakým způsobem na zakázkách žalobkyně oba subjekty participovaly. Žalobkyní předložený materiál neobsahuje ani údaje o předání či převzetí jednotlivých prací a služeb, takže obchodní vztahy s dodavatelem spíše zatemnil, než aby je správci daně řádně vysvětlil.

22. Poukazuje-li žalobkyně taktéž na nedostatek vlastních pracovních sil, nelze z této skutečnosti dovozovat, že právě dodavatel a nezjištěný počet jeho zaměstnanců či spolupracovníků fakturované práce v daném rozsahu vykonali. Prokazování počtu pracovníků u obou subjektů a jejich pracovního vytížení není pro předmět vyměřovacího řízení podstatné, neboť, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 88, pro uznání určitého nákladu jako nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[n]estačí jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.“ Správce daně musí mít prokázáno reálné splnění zakázek v deklarovaném rozsahu, a to subjektem, který fakturoval dodané plnění v souvislosti s dosahováním přiznaného příjmu. Žalobkyně nabízí pouze jakousi nepřímou indicii, na níž nelze ani ve spojení se známými a nepochybnými skutečnostmi stavět závěr, že práce proběhly v souladu s předloženými účetními doklady.
23. Žalobní bod týkající se rozdělení důkazního břemene mezi žalobkyni a žalovaného a jeho unesení žalobkyní tedy nebyl shledán důvodným.
24. Žalobkyně dále namítá, že nemohla prokázat svá tvrzení v důsledku odmítnutí návrhů na provedení důkazu svědeckou výpovědí dodavatele a jednatele žalobkyně. V zásadě je totiž správní orgán povinen zajistit výslech svědka všemi dostupnými prostředky, jinak své rozhodnutí zatíží podstatnou vadou řízení, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
25. Podle soudu však žalovaný nepochybil, rozhodl-li ve věci bez provedení výslechu dodavatele. Tento důkazní návrh nebyl odmítnut, nýbrž jej nebylo možné provést, což správce daně žalobkyni vysvětlil přípisem ze dne 14. 12. 2015, č. j. 4190909/15. Dodavatel nejen, že byl nekontaktní pro orgány správy daní (a neplnil si své daňové povinnosti), ale dvakrát se navzdory příslibu jednatele žalobkyně nedostavil k dohodnutému jednání u správce daně, takže nebyl kontaktní ani pro žalobkyni. V rámci daňové kontroly bylo prostřednictvím dožádání zjištěno, že dodavatel není dosažitelný v místě podnikání (na adrese X se podle sousedů již několik let nezdržuje) a ani na adrese X, kterou správce daně evidoval v systému A. jako doručovací adresu (při místním šetření správce daně zjistil, že na této adrese se nachází bytový dům, avšak žádný z domovních zvonků ani schránek není označen jménem svědka). Proto bylo předvolání k podání svědecké výpovědi doručováno do místa ohlášeného trvalého pobytu, kde si jej příjemce nevyzvedl. Šlo totiž pouze o formální adresu pro účely evidence obyvatel. Úspěšné nebylo ani doručování prostřednictvím veřejné vyhlášky. Sama žalobkyně přitom jiný funkční kontakt na dodavatele neposkytla.
26. Zákonnou podmínkou pro předvedení je dvojí neúspěšné předvolání osoby k úkonu správcem daně. Soud shledal, že tato podmínka skutečně splněna nebyla.
27. Ustanovení § 100 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat omezeně tak, že předvolání musí být adresátovi skutečně (opakovaně) doručeno, tedy že se s předvoláním musí fakticky seznámit. Takový výklad by byl protismyslný, neboť by vylučoval možnost předvedení osob, jež se úkonu vyhýbají právě tím, že si nepřebírají úřední zásilky. Opakovaným předvoláním ve smyslu § 100 odst. 2 daňového řádu na druhé straně není čistě formální doručení (např. veřejnou vyhláškou). Je jím třeba rozumět situaci, kdy je dvakrát bezúspěšně doručováno osobě, jejíž faktické místo pobytu či sídla je určitelné. Půjde tedy o „účinné“ předvolání ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže se kupříkladu vrátí písemnost s předvoláním navrhovaného svědka s poznámkou „v úložní době nevyžádáno“

„nevyzvednuto“ apod., nikoli ovšem vrátili se písemnost z toho důvodu, že vůbec nebylo možné na místě zanechat zprávu pro příjemce o uložení zásilky nebo vložit písemnost do schránky, jelikož se na dané adrese příjemce vůbec nezdržuje. Tak je tomu i v případě osob s trvalým pobytem na ohlašovně obecního (městského) úřadu, neboť v budově obecních úřadů občané s evidenční adresou fyzicky nebydlí, ani zde nemají své domovní schránky (to v případě M. L. vyplývá z údajů na obálce) a současně je pouze na úvaze úřadu, na jak vhodném místě výzvu k vyzvednutí zanechá (není povinnost vyvěšovat ji na úřední desce). Tím spíše pak pro účely předvedení, jak již bylo uvedeno, nelze uznat předvolání provedené veřejnou vyhláškou, neboť tímto způsobem se formálně doručuje osobě neznámého pobytu nebo sídla.

28. V dané věci se tedy nepodařilo svědka ve smyslu shora uvedeném ani předvolat (natož opakovaně), a proto nebyly splněny podmínky pro jeho předvedení. Bylo by ostatně iracionální pokoušet se předvést svědka z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010 – 101), což vyplynulo z šetření správce daně, dožádaného správce daně a zásilky vrácené z ohlašovny obecního (městského) úřadu. Pokud přitom přítomnost svého obchodního partnera, jemuž měla vyplácet statisícové částky za rok, nedokázala zajistit ani žalobkyně, která jeho výslech navrhla, není možné po správci daně spravedlivě požadovat další úkony rovnající se dlouhodobému pátrání po pohybu této osoby.
29. Další důkazní návrh žalobkyně směřoval k provedení výsledku jejího statutárního orgánu, jednatele. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu sice svědkem může být „každá osoba“, žalobkyně však uplatňuje překvapivý výklad, bez přihlédnutí k dalším ustanovením daňového řádu. Žalovaný v této souvislosti důvodně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23), od níž zdejší soud nemá nejmenší důvod se odchýlovat. Podstatné je, že šlo o osobu, která byla jednatelem žalobkyně mj. v rozhodné době zdaňovacího období roku 2013 a v době vydání platebního výměru, byla tedy osobou zainteresovanou na obchodním vedení žalobkyně jakožto daňového subjektu a měla povinnost loajality a péče řádného hospodáře. Logicky tedy jednatel v daňovém řízení „vypovídá“ v režimu tvrzení daňového subjektu, jehož jménem a na jehož účet jedná (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu), a má možnost to činit kdykoli v průběhu řízení.
30. Žalobní bod operující s neprovedením žalobkyní navrhovaných důkazů nelze považovat za důvodný.
31. S oběma předchozími žalobními body souvisí námitka, že žalovaný měl vycházet z důkazů provedených v jiném daňovém řízení u jiného místně příslušného správce daně, konkrétně v řízení s dodavatelem. Tento místně příslušný správce daně měl porušit své povinnosti, což ve svém důsledku negativně pocítila žalobkyně. Podle názoru žalobkyně mělo být s dodavatelem zahájeno vyměřovací řízení na základě zásady oficiality a měl mu být ustanoven zástupce podle § 26 daňového řádu. Taktéž mu měla být včas zrušena registrace k DPH.
32. Soud k tomu uvádí, že z povinností správce daně upravených v § 9 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu nelze dovozovat, jak to činí žalobkyně, bezbřehou vyhledávací aktivitu správce daně, který provádí daňovou kontrolu a v návaznosti na ni vyměřuje daň. Žalobkyně vlastně odkazuje na důkazy, které mají plynout z budoucí činnosti správce daně v řízení s jiným daňovým subjektem, aniž by věděla, zda se relevantní důkazní prostředky

podatří shromáždit nebo jaký bude jejich obsah. Soud odmítá výklad, podle něhož by měl správce daně z důvodu tvrzené důkazní potřeby ve „svém“ řízení iniciovat zahájení řízení, resp. dokazování ohledně jiného daňového subjektu a vyčkávat výsledků jím iniciovaných úkonů u jiného správce daně. Znamenalo by to popření výše popsaného rozdělení důkazního břemene, přičemž daňovému subjektu (žalobkyni) by veškerá odpovědnost za prokázání jejího tvrzení odpadla, neboť správce daně by byl povinen oslovit ostatní správce daně, u nichž jsou jako plátcí registrovaní obchodní partneři daňového subjektu a případně jim nařídít provedení některých důkazů, které by mohly (ale také nemusely) prokázat tvrzení daňového subjektu o daňově uznatelných výdajích. Tento náhled žalobkyně však značně odporuje principům dokazování v daňovém řízení, a proto s ním nelze souhlasit.

33. Je pravdou, že daňový řád umožňuje správci daně dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí (§ 99 odst. 1 daňového řádu). Jde o situace, kdy vyvstala otázka ohledně existence nějaké právní skutečnosti, jejíž zodpovězení je nutným předpokladem pro rozhodnutí v daňové věci na této otázce závislé a která je současně způsobilá být samostatným předmětem jiného řízení před soudem, správcem daně nebo jiným správním orgánem, a správce daně se rozhodne neřešit předběžnou otázku sám. Důvod pro uvedený postup však nebyl dán, neboť žalobkyni šlo primárně o obstarání určitých důkazních prostředků pro účely splnění její procesní povinnosti v nynějším vyměřovacím řízení, nikoli o rozhodnutí jiného správce daně, jež by bylo pro rozhodnutí v této věci závazné. Vydání platebního výměru na daň z příjmů žalobkyně ostatně vůbec nebylo závislé na rozhodnutí jiného správce daně ve věci dodavatele žalobkyně.
34. Žalobkyně taktéž nemůže za neunesení vlastního důkazního břemene činit odpovědným správce daně, který dodavateli z moci úřední (podle žalobkyně včas) nezrušil registraci k DPH. Za výběr svého obchodního partnera, jemuž navíc vyplácí v hotovosti částky v řádu s. k., je totiž odpovědná především sama žalobkyně.
35. V dalším žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí s náhledem žalovaného na soudní judikaturu, které se žalobkyně dovolávala v odvolání. Soud uvádí, že žádné rozhodnutí citované žalobkyní již v odvolání proti platebnímu výměru není způsobilé zpochybnit výše uvedené skutkové a právní závěry. Ve spojených věcech *Mahagében* projednávaných u Soudního dvora EU pod C-80/11 a C-142/11, šlo o předběžné otázky ohledně aplikace směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, otázky týkající se dobré víry jednotlivých plátců DPH v dodavatelském řetězci, v němž na předcházejícím stupni došlo k podvodu. Soudní dvůr EU shledal, že v případě odmítnutí nároku na odpočet je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Soud přisvědčuje žalovanému, že toto rozhodnutí nemá aplikační přesah do problematiky prokazování uznatelných nákladů jako položky odečitatelné od základu daně z příjmů právnických osob. Úprava přímých daní zůstává ve výlučné působnosti členských států Evropské unie, vyjma přeshraničních aspektů (např. zabránění dvojímu zdanění či vyhýbání se daňové povinnosti přesunem zisků), a tudíž mimo působnost precedenčních rozhodnutí Soudního dvora EU. Rovněž skutkově jde o naprosto odlišné situace: uznání daňově neúčinného nákladu vede ke zkrácení potenciálního příjmu státního rozpočtu,

zatímco nadměrný odpočet DPH znamená neoprávněnou platbu záporné daně z rozpočtu. Nadto užití judikatury reagující na tzv. karuselové podvody je na místě až tehdy, je-li prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění. I kdyby se tedy tato judikatura mohla obecně použít, bylo by její použití možné až tehdy, pokud by žalobkyně prokázala vynaložení nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to fakticky v její neprospěch. To se však v dané věci nestalo.

36. Soud se ztotožňuje s žalovaným v názoru, že nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, na daný případ nedopadá, a proto nebylo nutné, aby jej žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně rozebíral. Ústavní soud shledal, že správce daně neposkytl daňovému subjektu dostatečný prostor k prokázání toho, že jím tvrzené náklady skutečně vynaložil, a to za situace, kdy dodavatelem zboží byl jiný subjekt než uvedený na dokladech. Řešená právní otázka se bezprostředně nedotýkala zásad rozdělení důkazního břemene.
37. Konečně ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, nijak neodporuje shora uvedeným závěrům. Nejvyšší správní soud sice uvádí, že závěr o neuznání výdaje uskutečněného žalobcem nelze dovozovat ze skutečnosti, že dodavatel, popř. jiná osoba je nekontaktní, nepodává daňová přiznání nebo předmětné příjmy nezdanila, nicméně na rozdíl od žalobkyně bylo faktické plnění prokazováno řadou dokladů, včetně výkazů odpracovaných hodin zaměstnanců dodavatele apod. V tomto řízení bylo sporné, zda práce byly provedeny dodavatelem, nebo zaměstnanci samotného daňového subjektu, a správci daně bylo vytknuto, že se dostatečně nevypořádal s doklady osvědčujícími tvrzení daňového subjektu.
38. Okolnost, že žalobkyně při své činnosti plní společensky prospěšné cíle, je bez právního významu, neboť správce daně je povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Ke zmírnění dopadů doměřené daně a penále do majetkové sféry daňového subjektu slouží instituty povolení posečkáni úhrady daně nebo prominutí penále, kterých může žalobkyně využít.
39. Jelikož žalobní body soud neshledal důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

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 17. října 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu