



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Felen spol. s r. o.**, IČ 28035313, Plovární 478/1, 301 00 Plzeň,
zastoupeného advokátem JUDr. Markem Görgesem, Žižkova 1737/52,
301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, čj. 30934/17/5200-11433-702690,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 18. 9. 2017, Krajskému soudu v Plzni doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, čj. 30934/17/5200-11433-702690 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byla potvrzena

rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 9. 12. 2016, čj. 1980911/16/2301-51522-401181, a čj. 1980946/16/2301-51522-401181 (dále též jen „dodatečné platební výměry“).

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 12. 2016, čj. 1980911/16/2301-51522-401181, byla žalobci podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 149 600 Kč a současně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně, tj. 29 920 Kč.
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 12. 2016, čj. 1980946/16/2301-51522-401181, byla žalobci podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 1 012 130 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně, tj. 202 426 Kč. Žalobce se žalobou domáhal též zrušení dodatečných platebních výměrů.
4. Daňové řízení bylo do 31. 12. 2010 upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nyní jej upravuje daňový řád.
5. Daň z příjmů právnických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[II] Žaloba

6. Žalobce v žalobě argumentuje **1. nesprávným zjištěním skutkového stavu, konkrétně porušením pravidel dokazování a vadami při hodnocení důkazů.**

Ke zvýšení základu daně a vystavení dodatečných platebních výměrů došlo z důvodu, že správce daně neuznal zaúčtované náklady v roce 2009 ve výši 747 577 Kč a v roce 2010 ve výši 5 326 800 Kč za zprostředkování a za průběžné kontroly kvality, průběžné kontroly vstupních materiálů do výroby, kontroly obalů a značení a kontroly dodávek do České republiky od čínské společnosti Zhejiang Metals And Materials Co. Žalobce má za to, že napadená rozhodnutí a platební výměry jsou založeny na nesprávných skutkových zjištěních plynoucích z nesprávného dokazování. Nesprávnost dokazování spatřuje žalobce v tom, že správní orgány nehodnotily jím předložené důkazy způsobem odpovídajícím jejich významu a úvahy o hodnocení nevyjádřily ve svých rozhodnutích přezkoumatelným způsobem, a dále že některé důkazy byly hodnoceny v rozporu s pravidly dokazování v daňovém řízení.

7. Žalobce považuje hodnocení důkazů za nesprávné konkrétně z těchto důvodů:

Nepřezkoumatelnost úvah správního orgánu ohledně hodnocení stěžejních důkazů

Správce daně je povinen dbát v řízení na úplné zjištění rozhodných skutečností. Při hodnocení důkazních prostředků postupuje v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a se zásadami formální logiky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, čj. 9 Afs 98/2008-13) a úvahy o hodnocení důkazů musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v konečném rozhodnutí. V daném případě se správce daně a žalovaný uvedenými zásadami neřídili, když řádně nevyjádřili úvahy

ohledně hodnocení důkazů.

8. Správce daně v řízení vznesl pochybnosti nad plněním Rámcové smlouvy uzavřené se společností Zhejiang Metals And Materials Co. Žalobce k vyvrácení pochybností předložil celou řadu důkazů. Zejména nabídl klíčové důkazy svědeckými výpověďmi svědkyně Ing. D.F. a pana M.F., přičemž zejména svědecká výpověď M.F. je pro zjištění skutkového stavu důkazem zásadním. Jde o svědka, který osobně a sám zajišťoval veškerou spolupráci žalobce se subjekty na území Číny, a to i se společností ZMAM.
9. V úvahách správce daně zcela chybí řádné hodnocení těchto důkazů. Jediná úvaha, kterou lze vysledovat je, že správce daně tyto důkazy odmítl s odkazem na jejich obecnost. Žalovaný uvedl k této (shodné) odvolací námitce týkající se absence přezkoumatelného hodnocení svědeckých výpovědí, že *„tyto odpovědi jsou v naprosté většině zmíněny na str. 16, 17, 18 zprávy, když po shrnutí každého z výsledků následuje vyjádření správce daně ve vztahu k jejich důkazní hodnotě“* (bod 59 napadeného rozhodnutí).
10. Žalobce proto na tomto místě pro přehlednost cituje ze zprávy o daňové kontrole, jakým způsobem správce daně stěžejní výpovědi svědků hodnotil.
11. Hodnocení výpovědi p. D.F. (poslední odstavec na str. 16 zprávy): *„Paní F. popsala činnost pana F. pro společnost velice obecně. Žádnou mimořádnou činnost, kterou měl pro společnost provádět, nejmenovala. Jakým způsobem byla stanovena hodnota odměny a prémie si již nepamatovala. Tvrdila, že pracoval po celý rok, nepřetržitě. Uvedla, že pan F. osobně jednal jak s odběrateli, tak s dodavateli. Konkrétní dodavatele z Číny nejmenovala. Sdělila, že další informace sdělí správci daně přímo pan F. Na to, že Ing. F. byla v kontrolovaném období jednatelkou společnosti a řešila především ekonomické záležitosti, ke kterým patří určité zpracování mezd, nebyly její odpovědi ohledně odměny pana F., konkrétní, přesvědčivé. Tvrdila, že pan F. pracoval po celý rok, tomu ale neodpovídají údaje ze mzdového listu.“*
12. Žalobce k tomu uvádí, že obecnost odpovědi je logickou reakcí na obecně formulované dotazy správce daně. Význam svědecké výpovědi paní F. je především v prokázání skutečnosti, že pan F. osobně a sám zajišťoval veškeré obchodování s Čínou. Sdělení svědkyně, že další informace o činnosti pana F. v Číně sdělí pan F. sám, je pak zcela adekvátní reakcí v postavení svědka, který by měl vypovídat o věcech, které vnímal svými smysly. Hodnocení výpovědi správcem jako obecné je o to paradoxnější, že správce daně následně odmítl bez jakéhokoli zdůvodnění návrh na opakovaný výslech svědkyně Ing. D.F. i svědka M.F. k doplnění informací o spolupráci se společností ZMAM, a tedy rozptýlení názoru správce daně na „obecnost“ výpovědi, kterou učinil žalobce při jednání konaném k projednání zprávy o daňové kontrole před správcem daně dne 23. 11. 2016 (viz str. 5 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole). Žalobce svůj návrh na opakovaný výslech obou svědků odůvodnil výslovně tím, že budou svědci dotázáni na konkrétní spolupráci. Správce daně odmítl jejich opakovaný výslech s uvedením, že svědci už byli vyslechnuti. Přes tyto skutečnosti správní orgány hodnotí ve svých rozhodnutích výpověď svědků jako obecnou.
13. Hodnocení výpovědi p. M.F. lze na str. 16-18 zprávy stěží vysledovat, toliko pouhý náznak hodnocení lze nalézt v pátém odstavci na str. 18 zprávy: *„ (...) Ke spolupráci s Čínou uvedl, že našel státní firmu ZENG, přesně si již nepamatuje. Společnost ZMAM mu byla doporučena jednou z malých továren, už si nepamatuje jakou. Smlouva je v Číně urážka, jednal bez papírů. Osobně byl přítomen jednání se ZMAM, jména účastníků si nepamatoval, jedno jméno je v papírech – J. Jednání probíhala u výrobců. Uváděl, že dostával objednávky od*

zákazníků, objednávky musel do 6 až 8 měsíců zrealizovat. V předložené smlouvě se ZMAM je však popsán odlišný způsob zajištění zboží. Jeho odpovědi ohledně spolupráce se ZMAM nejsou přesvědčivé. Na řadu skutečností si nevzpomněl, přitom měl s Čínou spolupracovat dlouhodobě, jednalo se o obchody ve velkých objemech (stovky mil. Kč) a dle sdělení Ing. F., vše v Číně zajišťoval pouze on. O jeho činnosti neexistuje žádný listinný dokument, kterým by byla jeho sdělení potvrzena.“ K tomu žalobce namítá, že uvedené hodnocení svědecké výpovědi obsahuje jen účelově zkrácené části jinak podrobné výpovědi, v níž svědek podrobně hovořil o svém působení při zajišťování obchodů v Číně. Skutečnost, že obchody v Číně zajišťoval výlučně a osobně pan F., nelze hodnotit tak, aniž by se jednalo o myšlenkový excés, že výpověď svědka nemá důkazní hodnotu. Tato skutečnost je naopak důkazem, že se nebylo možné obejít bez zprostředkovatelských činností na území Číny. Žalobce navíc navrhoval dodatečný výslech i tohoto svědka k doplnění dalších podrobností, správce daně mu však nevyhověl.

14. Na str. 20 zprávy správce daně vyjádřil zhodnocení provedených důkazů v jejich vzájemné souvislosti takto: *„Správce daně následně zhodnotil svědeckou výpověď paní F., pana F. a dodatečně zajištěné listiny od společnosti Kaufland Česká republika v.o.s, od Okresní správy sociálního zabezpečení Plzeň-město a daňové správy Čínské lidové republiky v jejich vzájemné souvislosti a v souvislosti s tím, co dosud zjistil. Dospěl k závěru, že ani těmito dodatečně provedenými a zajištěnými důkazními prostředky nebylo jednoznačně prokázáno, že spolupráce se společností ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO v Číně probíhala, že pan F. vykonal pro společnost mimořádnou činnost, za kterou by mu náležela mimořádná odměna. Paní F. sdělila, že veškeré obchody zajišťoval pan F., pan F. svoji činnost popsal obecně, na řadu skutečností si nevzpomněl. Prováděl stejnou činnost „od začátku firmy“. Z dodatečně zajištěných listin prověřované skutečnosti zřejmě nejsou, nejsou jimi potvrzené.“*
15. O hodnocení důkazů se tedy zjevně vůbec nejedná. Absentují jakékoli úvahy či myšlenkové postupy, které by byly seznatelné a přezkoumatelné, a navíc se správce daně prakticky vůbec nezabývá okolnostmi rozhodnými pro vydání platebních výměrů, tedy otázkami spolupráce mezi žalobcem a společností ZMAM, nýbrž se vyjadřuje prakticky pouze k otázce prokázání výše mimořádné odměny pana Milana F., která byla původně také předmětem prověřování ze strany správce daně. Objasnění této otázky bylo správcem v průběhu řízení akceptováno, a tedy nebylo následně důvodem pro vydání platebních výměrů.
16. Prosté negativní prohlášení správce daně o neprokázání určité skutečnosti nenahrazuje a nemůže nahradit činnost, k níž je správce daně povinen, tj. činnost hodnocení důkazů jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Podle konstantní judikatury (kupř. rozhodnutí NSS 2 Afs 83/2005-72) je nezbytné, aby správce daně při dokazování v daňovém řízení postupoval vždy tak, aby jednoznačným způsobem vysvětlil, jakými úvahami se při hodnocení důkazních prostředků řídil. Hodnocení důkazních prostředků je myšlenková činnost, která nesmí obsahovat prvky libovůle či nelogičnosti, musí vycházet ze všech skutečností, které při dokazování vyplynuly, přičemž nelze vyjmout některé důkazy nebo jejich části a z těch následně dovodit závěry obecné, a to zejména v situaci, kdy některé důkazy nejsou jednoznačné nebo dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají, a pro konstrukci skutkového stavu logickým způsobem vysvětlit, které důkazy nebo jejich části byly do skutkového zjištění pojety či nikoliv, jaké důvody pro jejich pojetí či vyloučení byly správcem daně aplikovány a tuto úvahu logicky zdůvodnit. Tím méně pak lze fakticky bránit provedení důkazů, které mají uvedené a dokonce ze strany

žalovaného deklarované pochybnosti rozptýlit, a to v situaci, kdy je takový postup procesně možný (návrh důkazu) a bez dalšího realizovatelný (výslech dosažitelného svědka).

17. Zejména výpověď svědka pana M.F. je ve věci klíčová, neboť se jedná o jedinou osobu, která spolupráci se společností ZMAM za žalobce zajišťovala. Správce daně proto musí provést hodnocení důkazu odpovídající míře jeho významu. To se v daném případě nestalo. Žalovaný přitom tento postup akceptoval, čímž se sám dopustil nezákonnosti.
18. Nepopíratelným faktem zůstává, že je hrubým popřením žalobcových práv, pokud správní orgán na straně jedné fakticky odmítá důkaz pro jeho obecnost a současně neprovede důkaz k odstranění této tvrzené obecnosti, tj. aktivně brání daňovému subjektu (žalobci) v možnosti uplatnění práva, které mu přísluší obecně (právo navrhnout důkaz), tím spíše pak za situace, kdy správní orgán (žalovaný) zaujme postoj spočívající v závěru, že výpověď svědka je příliš obecná. Takový postup je nejen v rozporu se zásadami řízení, kterými se žalovaný musí řídit, ale přesahuje svojí intenzitou i hranice ústavně právní.

Porušení zásad dokazování v daňovém řízení

19. Žalobce k vyvrácení pochybností správce daně nabídl důkaz svědeckými výpověďmi, z nichž zejména výpověď svědka M.F. je důkaz klíčový. Správce daně tyto důkazy jednak přezkoumatelně nevyhodnotil, jak již výše uvedeno, současně tyto důkazy ani přesvědčivě nezpochybnil a neuvedl, v čem jsou pochybné. Důkazní břemeno tak v souladu s pravidly dokazování v daňovém řízení leží opět na správci daně, který musí hodnověrně vyvrátit věrohodnost, nesprávnost nebo průkaznost těchto dalších důkazů. Žalovaný sice cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu o pravidlech dokazování v daňovém řízení (bod 33 napadeného rozhodnutí), sám ji ovšem hrubě porušil. Žalobce souhlasí s úvahou, že žalovaný není povinen prokazovat, zda určitý výdaj byl vynaložen, je však povinen prokazovat, z jakých důvodů jsou důkazy předložené daňovým subjektem nesprávné či nevěrohodné, což se v daném případě nestalo, a nelze proto přijmout závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Opačný závěr žalovaného je učiněn v rozporu se zásadami dokazování, a je tudíž nezákonný.

Nepřiměřené požadavky na rozsah důkazního břemene

20. V posuzovaném případě se jedná o obchodní vztah se zahraničním subjektem, konkrétně subjektem se sídlem v Číně. Obchodní zvyklosti, legislativa a v neposlední řadě i jazyk jsou z podstaty velmi specifické, a proto i získávání tvrzení o právních vztazích a důkazů o činnosti čínských subjektů, tedy i obrana proti pochybnostem správce daně, je pro daňový subjekt mimořádně ztížena. Tato skutečnost by měla být při hodnocení důkazní situace zohledněna. Zatímco správce daně v tomto směru vyjadřuje své pochybnosti pouze v obecné rovině, přičemž se opírá o jediný listinný důkaz - informaci čínské daňové správy (jejíž vypovídací hodnota je žalobcem zpochybňována - viz dále), kontrolovanému subjektu při hodnocení důkazů přičítá k tíži jejich „obecnost“ a vyžaduje na něm důkazy obvyklé pro tuzemské obchodování, což je ve vztahu s čínskými subjekty naprosto nereálné. Správce daně i žalovaný tvrdí, že žalobce neprokázal spolupráci se společností ZMAM obvyklými doklady, objednávkami zboží, smlouvami, korespondencí. Správce daně i žalovaný tak vnucují své důkazní prostředky, které ovšem jakkoli mohou být typickými důkazy v evropském prostředí, nejsou typické pro obchodování v Číně, jak hodnověrně objasnil svědek M.F. Nadto žalobce připomíná

závěry Ústavního soudu (např. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006), že i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem, tedy zejména svědeckými výpověďmi. I v této otázce tak byla porušena žalobcova práva v ústavně právní rovině, neboť důkazní prostředky předložené žalobcem byly doloženy v maximální možné a spravedlivě požadovatelné míře (žalobce předložil jejich přehled).

21. Oproti tomu správce daně obstaral jeden jediný důkaz, a to zprávu čínské daňové správy na základě mezinárodní výměny informací (dále jen „zpráva čínské daňové správy“). Její důkazní hodnota byla žalobcem relevantně zpochybněna. Není z ní patrné, jaké úkony dožádaný správce daně prováděl, s jakými evidencemi pracoval, v jakém rozsahu tyto úkony provedl a s jakým výsledkem. Žalobce se pak samozřejmě není objektivně schopen uvedeným závěrům bránit. Obecná proklamace dožádaného správce daně (čínské daňové správy), že nebyly zjištěny žádné obchodní vztahy či transakce mezi žalobcem a společností ZMAM, byla jednoznačně vyvrácena a správcem daně potvrzena. Tento správný závěr je však v přímém rozporu s obsahem zmíněné listiny (důkazu) představující vyjádření dožádaného správce daně. Zprávu dožádané daňové správy je proto nutno považovat za nevěrohodnou, zcela jistě neurčitou a zakládající se buď na zcela povrchním zjištění, případně spočívající v závěrech postrádajících oporu v reálném skutkovém stavu.
22. Žalovaný tyto žalobcem opakovaně vyjádřené pochybnosti o nedostatku hodnověrnosti zprávy čínské daňové správy nijak nevyvrátil, když k tomu v bod 64 uvedl: *„(...) je vskutku nepravděpodobné, že za stavu, že by čínská daňová správa popsala blíže svůj postup (např. od koho ze společnosti ZMAM informace získala, pojmenovala evidenci nebo rejstřík čerpání informací, apod.), by se daňový subjekt bránil jinak než nyní, tj. jiným než nepřímým důkazem v podobě dodání zboží a úvahou o nezbytnosti údajně poskytnutých služeb...“* Takový argument je čirou spekulací, nikoli logickou úvahou směřující k hodnocení věrohodnosti daného důkazu.
23. Žalobce na základě uvedeného namítá:
 - a) nerovnost svého postavení vůči správci dani, který ač si je vědom ztížené důkazní situace, vyžaduje nepřiměřeně plnění důkazní povinnosti na straně žalobce, svoji důkazní povinnost však přehlíží a neplní;
 - b) nepřiměřenost požadavků na dokazování při nezohlednění okolností posuzovaného případu: V bodě 65 žalovaný uvedl, že *„ztížená možnost obstarání důkazů nemůže vést k rozdílnému přístupu k jednotlivým osobám na základě geografického umístění jejich podnikatelských aktivit nebo snad dokonce k tomu, aby byla podle takového klíče uplatňována „mírnější“ zákonná ustanovení.“* Žalobce má naopak za to, že je povinností správce daně při hodnocení důkazů brát v úvahu konkrétní okolnosti daného případu. Správcem daně je však fakticky jakýkoliv důkaz svědčící o uskutečnění výdajů odmítán, resp. jeho neprovedením je znemožňováno naplnění žalobcových procesních a v konečném důsledku pak i hmotně právních nároků (práv).

Nesprávnost a neúplnost skutkových závěrů

24. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene a namítá nesprávnost a neúplnost skutkových zjištění, neboť podle jeho názoru byla na základě

důkazů, které byly v řízení provedeny, pochybnost o spolupráci žalobce se společností ZMAM rozptýlena.

25. Daňový subjekt i na tomto místě uvádí svá konzistentní tvrzení o skutkovém stavu:
1. Zboží bylo v Číně obstaráno, zkontrolováno, označeno, zabaleno a dodáno do České republiky, a to prostřednictvím právnické osoby k tomu podle čínského práva oprávněné.
 2. Zboží bylo dodáno do České republiky a procleno.
 3. Zboží bylo v České republice přijato, uskladněno, tříděno, vybalováno či znovu baleno, označováno, paletováno atd.
 4. Zboží bylo prodáno v České republice.
26. K tvrzením o těchto činnostech byly žalobcem předloženy již výše citované listinné důkazy (smlouvy, faktury, výpisy z účtů, celní dokumenty) a výpovědi svědků (M.F., D.F., pan P.), které tvoří ucelený a bezchybný řetězec důkazů.
27. Průběh činností přímo na území Číny popsal zejména svědek pan M.F. Jeho tvrzení jsou logická a korespondují s ostatními provedenými důkazy (listinnými důkazy i ostatními svědeckými výpověďmi).
28. Správce daně z uvedeného řetězce činností zpochybňuje vynaložení výdaje na činnost dle bodu 1, tedy na činnosti při obstarání a dodání zboží na území Číny. Žalobce i na tomto místě opětovně poukazuje na obecnou nesprávnost takové úvahy, když činnosti pod bodem 1, jež byly realizovány podle rámcové smlouvy společností ZMAM, jsou nezbytné pro uskutečnění dodávek zboží do České republiky. Obdobně jako bylo v daňovém řízení prokázáno provádění činností při kontrole, balení, třídění, označování zboží v České republice před další distribucí zákazníkům (výslech svědka P.), je nutné předpokládat nezbytnost zajištění těchto činností též na území Číny. Z uvedeného je proto nutno učinit jediný logický závěr, a to že
- a) činnosti, které byly předmětem rámcové smlouvy se společností ZMAM, musely být objektivně prováděny
 - b) daňový subjekt objektivně musel vynaložit výdaj na zajištění těchto činností
 - c) jednalo se o výdaj související se zdanitelným příjmem a jednalo se o výdaj, bez kterého by nebyl buď prodej (a tedy i zisk) realizován vůbec, případně by jeho absence znamenala zvýšené náklady na české straně, v případě nutnosti zboží reklamovat a vracet, a to minimálně o náklady na zpětnou dopravu. Z pohledu prosté logiky je zcela zřejmé, že bylo nezbytné zajistit prvotní kontrolu zboží při jeho převzetí na území Čínské lidové republiky, když rezignace na tuto činnost by znamenala buď absolutní ztrátu (v praktickém důsledku) možnosti dosáhnout nápravy vadného stavu (vady kvantitativní i kvalitativní) či vznik dalších vícenákladů (personálních i věcných), které by reálně snížily ziskovost dané činnosti. I zde se připomíná, že se nejednalo o nahodilé obchody, ale soustavnou a rozsáhlou obchodní činnost.
 - d) Žalobce nevynaložil jinde, vůči jinému subjektu náklady, které by byly za stejnou či obdobnou činnost. Z logiky věci musely být tyto činnosti provedeny. Již tento fakt by sám o sobě měl postačovat a měl by být při úvahách správního orgánu zohledněn.
29. Ze samotné logiky věci tak nemůže vůbec vznikat pochybnost o tom, že činnosti byly provedeny a výdaje daňovým subjektem v souvislosti se zdanitelným příjmem vynaloženy. Pokud správce daně učinil k této skutkové otázce jiný závěr, je to nepochybně excesem z principů formální logiky a takový závěr je nutně nesprávný.

Správce daně není oprávněn tento zcela logický závěr opominout.

30. Nadto, správce daně i žalovaný zcela opomíjí fakt, že bez zprostředkování státní společností ZMAM by prodej zboží nemohl být podle čínských předpisů vůbec realizován. K této zcela zásadní námitce, jež je podpořena vyjádřením česko – čínské komory, jež byla žalobcem k důkazu předložena, k dotazu na export u menších exportérů, však žalovaný pouze v bodě 66 uvedl závěr, že dle citovaného znění se odpověď vztahuje jen k převodu peněz, ne však k exportu jako celku. Tato skutečnost je však pro posouzení natolik zásadní, že pokud ji žalovaný nevzal v úvahu, jsou jeho skutková zjištění jednoznačně neúplná a skutkové závěry nemohou být správné.
31. Žalobce vyvrací i další úvahy správce daně, resp. žalovaného.
32. Argumenty správce daně, že činnosti zajišťované společností ZMAM prováděla společnost American Way spol. s r. o., byly vyvráceny svědeckou výpovědí pana T.P. (viz jeho svědecká výpověď). Z provedeného dokazování jednoznačně vyplývá, že společnost American Way spol. s r. o. prováděla skladovací a balicí práce výlučně na území České republiky, kdežto společnost ZMAM prováděla tyto činnosti na území Číny.
33. Argument správce daně ohledně skutečnosti, že společnost ZMAM nemá jako hlavní předmět činnosti obchodování se spotřebním zbožím, nemůže být považován za argument vyvracející skutečnost, že tato společnost prováděla činnosti dle rámcové smlouvy, nýbrž pouze prokazuje, že činnosti prováděné pro žalobce nejsou nejspíš jejím hlavním předmětem činnosti. Současně to, jaký je poměr kterých činností u společnosti ZMAM, je zcela irelevantní ve vztahu k otázce daňové uznatelnosti předmětných nákladů. Argument správce daně postrádá jakoukoli byt i jen potenciální oprávněnost či vnitřní logiku. Naopak uvedený závěr je v kontextu ostatních důkazů zjevně nesprávný.
34. Pochybnost správce daně, zda společnost ZMAM prováděla průběžnou kontrolu kvality, průběžnou kontrolu vstupních materiálů do výroby, kontrolu obalů, značení a kontrolu dodávek, potvrdil žalobce v průběhu daňového řízení přímo svědeckými výpověďmi pana F. a paní F. a rovněž nepřímou skutečností, že tyto činnosti neměl zajištěny od jiného dodavatele a ani svými zaměstnanci a tyto činnosti jsou bezesporu zcela nezbytné pro jakékoliv mezinárodní dodávky zboží do obchodních řetězců v rámci EU.
35. Závěr správních orgánů, že „*nebyl v průběhu kontroly ani po ní předložen jediný věrohodný důkaz o činnosti společnosti ZMAM*“, nemůže po zhodnocení důkazní situace obstát.
36. Správce daně založil závěr o neusnesení důkazního břemene na základě zprávy dožádaného správce daně. Žalobce zpochybnil správnost a úplnost šetření a závěrů dožádaného správce daně. Navíc poukazuje na to, že tento důkaz je v rozporu se všemi ostatními důkazy v řízení provedenými, je zcela osamocen a jeho vypovídací schopnost žalobce důvodně a konkrétními argumenty zpochybnil. Na podkladě tohoto jediného důkazu proto jistě nelze učinit závěr o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno.
37. Při objektivním a logickém hodnocení skutkové situace, jak bylo výše vyloženo, je přitom nepochybné, že činnosti sjednané v rámcové smlouvě musely být prováděny a musely být také vynakládány výdaje v souvislosti s jejich zajištěním. Jejich konkrétní výše pak vyplývá z dokladů o provedených platbách. Ačkoliv je za této situace další dokazování prakticky nedůvodné a nadbytečné, žalobcem byly navíc tyto skutečnosti hodnověrně prokázány, a to kromě listinných důkazů zejména svědeckou výpovědí pana M.F. a paní D.F. Správce daně žádným logicky přijatelným argumentem tyto výpovědi

nezpochybnil. Správce daně nadto odmítl bez jakéhokoli zdůvodnění návrh na jejich opakovaný výslech k doplnění informací o spolupráci se společností ZMAM, a tedy rozptýlení názoru správce daně na „obecnost“. Tím fakticky zabránil tomu, aby jeho nesprávný závěr bylo možné z jeho strany po doplnění důkazů korigovat. Odňal tak žalobci právo na uplatnění důkazního prostředku, jehož potřeba (z pohledu správního orgánu) byla zcela zřejmá. Dospěl-li správní orgán k závěru, že je žalobcova výpověď obecná a navrhl-li žalobce v takovém případě doplňující výslech, je hrubým popřením práv, nebylo-li provedení takového důkazu připuštěno.

38. Na základě uvedeného nelze než dospět k závěru, že správní orgány nesprávně a neúplně zjistily skutkový stav a na takto nesprávně zjištěný skutkový stav nesprávně aplikovaly ustanovení § 23 odst. 1 a § 24 zákona o dani z příjmů tím, že správce daně neuznal zaúčtované náklady v roce 2009 ve výši 747 577 Kč a v roce 2010 ve výši 5 326 800 Kč za zprostředkování a za průběžné kontroly kvality, průběžné kontroly vstupních materiálů do výroby, kontroly obalů a značení a kontroly dodávek do České republiky od čínské společnosti ZMAM.

Rozpor s § 98 daňového řádu

39. Aniž by žalobce zpochybňoval námitky výše uvedené ohledně prokázání vynaložení výdajů, z opatrnosti dále namítá i nesprávné právní posouzení věci spočívající v absenci aplikace § 98 daňového řádu. Správce daně doměřil daň, aniž aby odpovídající výdaje určil podle pomůcek. Rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí by tak i z tohoto důvodu byla, resp. jsou nesprávná a nezákonná.
40. Žalobce má za to, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy a nemá v nich oporu a též právní posouzení věci je nesprávné. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu jsou proto nezákonná.
41. Žalobce má za to, že s ohledem na okolnosti je nezbytné zrušit též rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

42. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 20. 11. 2017, v němž uvedl, že co se týče podrobného vyličení skutkového a právního stavu, odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí a související spisový materiál. Žalovaný měl za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[IV] Replika

43. Žalobce v podání ze dne 9. 8. 2019 doplnil své důkazní návrhy, a to návrhem na provedení svědecké výpovědi Ing. D.Š. (auditora) a Ing. A.H. (účetní) za účelem prokázání tvrzení, že žalobce nevynaložil jiný výdaj vůči jinému subjektu na zajištění shodných činností při obstarání zboží v Číně v letech 2009 – 2010, než dle rámcových smluv a faktur vystavených společností ZMAM (žalobce při jednání u soudu předložil čestná prohlášení jmenovaných osob, v nichž shodně prohlašují, že v účetnictví žalobce není evidován žádný výdaj vynaložený vůči jinému subjektu na zajištění shodných nebo obdobných činností při obstarání zboží na území Čínské lidové republiky, které jsou předmětem rámcových smluv a faktur vystavených společností ZMAM v letech 2009 – 2010.

[V] Posouzení věci soudem

44. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
45. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
46. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
47. Při jednání před soudem strany setrvaly na svých stanoviscích.
48. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, když o žalobních námitkách uvažil následovně.
49. Soud připomíná, že dodatečnými platebními výměry byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 149 600 Kč a za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 1 012 130 Kč. Současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částek dodatečně doměřené daně, tj. 29 920 Kč a 202 426 Kč. Ke zvýšení základu daně a vystavení dodatečných platebních výměrů došlo z důvodu, že správce daně neuznal zaúčtované náklady v roce 2009 ve výši 747.577 Kč a v roce 2010 ve výši 5.326.800 Kč za zprostředkování a za průběžné kontroly kvality, průběžné kontroly vstupních materiálů do výroby, kontroly obalů a značení a kontroly dodávek do České republiky od čínské společnosti Zhejiang Metals And Materials Co. (dále jen „ZMAM“ nebo „společnost ZMAM“). To bylo jádrem sporu mezi účastníky řízení i leitmotivem žalobních námitek.
50. Pro přehlednost soud primárně uvádí základní principy, jimiž se při rozhodování řídil. Významnou otázkou řešenou v souzené věci byla otázka dokazování, resp. rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení. Institut dokazování byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.
51. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 31 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb.).
52. K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).
53. Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

54. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
55. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, 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 (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).
56. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].
57. K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚČZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚČZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚČZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚČZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).
58. K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72; toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), „Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně

v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

59. K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotčeného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu,*

aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

60. Stran unesení důkazního břemene ohledně výdajů ve vztahu ke společnosti ZMAM se soud nejdříve zaměřil na námitky týkající se hodnocení svědeckých výpovědí Ing. D.F. a M.F., kde byla tvrzena tendenčnost, účelovost a nepřezkoumatelnost onoho hodnocení, resp. porušení zásad dokazování v daňovém řízení. Soud k tomu konstatuje následující.
61. Výslech Ing. D.F. byl proveden dne 15. 7. 2014 (protokol o výslechu svědka čj. 1388275/14/2301-05401-403352). Pro úplnost se uvádí, že svědkyně byla v období od 24. 9. 2008 do 23. 11. 2012 jednatelkou společnosti žalobce (tou se stala znovu dne 15. 9. 2017).
62. Žalobce souhlasil s tím, že odpovědi svědkyně byly obecné, avšak namítal, že to bylo „logickou reakcí na obecně formulované dotazy“. Soud se však, na rozdíl od žalobce, nedomnívá, že by svědkyni byly během výslechu pokládány obecné otázky. Správce daně se ptal na to, jakou práci M. F. pro Felen s. r. o. vykonával, kdy tato spolupráce začala, jaká byla jeho pracovní náplň, příp. pracovní doba, jak byla stanovena výše prémie a odměn pro M.F.. Zástupce žalobce se pak ptal na záležitosti týkající se obchodního vztahu mezi Felen s. r. o. a Kaufland v. o. s, včetně kontaktů do Číny. Soud je toho názoru, že otázky pokládané správcem daně byly dostatečně konkrétní a v podrobnostech odkazuje na protokol o výslechu svědka čj. 1388275/14/2301-05401-403352).
63. Výslech M.F. byl proveden dne 21. 7. 2014 (protokol o výslechu svědka čj. 1388284/14/2301-05401-403352). Žalovaný provedl jeho detailní rozbor zejména v bodě 58 napadeného rozhodnutí, kde vyjevil mj. toto: „[58] (...) Pan F. i paní F. byli ve zdaňovacím období kalendářního roku 2009 a 2010, za které proběhla daňová kontrola, přímo kapitálově spojenými osobami s odvolatelem. Pan F. vlastnil 70 % podíl na společnosti, paní F. vlastnila 30 % podíl na společnosti a k tomu zastávala funkci jednatelky. Paní F. se však v protokolu o společnosti ZMAM a o spolupráci s ní v žádné ze svých odpovědí nezmiňuje. Naopak na str. 4 uvedeného protokolu na otázku „Kdo domlouval dodání zboží v Číně?“ odpověděla: „Zase to byl pan F.“ (...) Co se týče výpovědi pana F., považuje ji odvolací orgán za obecnou a spatřuje v ní několik rozporných konstatování. (...) Ačkoliv pan F. tvrdí, že „byznys je uděláný na vzájemné důvěře“ a se společností ZMAM měl jednat výlučně on, pamatuje si jen křestní jméno (Jack) osoby, se kterou měl jednat a dále komunikovat. Ze strany daňového subjektu ani pana F. nebyly doloženy žádné záznamy komunikace se společností ZMAM typu objednávek a specifikací zboží, odsouhlasení zboží na základě poskytnutého vzorku, sdělení čísel bankovních účtů k platbě, atd. Kromě toho, z výpovědi pana F. není jasné, které osoby měly být odpovědné za kontrolu vstupních materiálů, kontrolu kvality, kontrolu obalu a značení, on sám u těchto úkonů přítomen nebyl. V otázce ohledně faktického provedení těchto činností tak nelze brát svědeckou výpověď pana F. jako důkaz. Kontrola obalu a kontrola značení zboží v České republice byly podle svědecké výpovědi pana P. čj. 1429705/13/2301-05401-403352 pro daňový subjekt vykonávány společností American Way spol. s r.o. K činnostem, které měly být poskytovány ze strany společnosti ZMAM ve formě průběžné

kontroly kvality, průběžné kontroly vstupních materiálu do výroby, kontroly obalů a značení a kontroly dodávek v Číně, nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by svědčil o jejich provádění na území Číny ze strany společnosti ZMAM. Doplnění výčtu činností, které měly být poskytovány daňovému subjektu ze strany společnosti ZMAM a které daňový subjekt uvedl ve své reakci na výsledky kontrolního zjištění, tak lze hodnotit toliko jako ničím nepodložené tvrzení, které navíc ani nekoresponduje s předmětem plnění vymezeným v předložených Rámcových smlouvách se společností ZMAM. Zjištěná skutečnost ohledně hlavní činnosti společnosti ZMAM (těžařství, ocelářský průmysl, petrochemický průmysl), nemá vysokou důkazní hodnotu, nicméně jde o fakt, který tvrzení daňového subjektu sice nevyvrací, ale také nepodporuje. Správce daně jej také nepoužívá jako stěžejní argument pro své závěry, nýbrž jej uvádí pro dokreslení zjištěného stavu věci, přičemž zjištění o hlavních oborech aktivit společnosti ZMAM je dle názoru správce daně i odvolacího orgánu způsobilé vyvolat důvodné pochybnosti o daňovém subjektem tvrzených službách, které měly být poskytnuty ze strany společnosti ZMAM. Svědecká výpověď paní F. se činnosti společnosti ZMAM vůbec netýkala a pan F. nebyl v Číně osobně přítomen průběžné kontrole kvality, průběžné kontrole vstupních materiálu do výroby, kontrole obalu, značení a kontrole dodávek a ve svědecké výpovědi o nich neuvedl byť jen sebemenší detail. Pouhé tvrzení daňového subjektu, že tyto činnosti neměl daňový subjekt zajištěny od jiného dodavatele a ani svými zaměstnanci, nelze hodnotit jako důkaz potvrzující činnost společnosti ZMAM. Kontrolu obalů a kontrolu značení prováděla pro daňový subjekt na území ČR společnost American Way spol. s r.o. Aktivita společnosti ZMAM konaná ve prospěch daňového subjektu musí být ze strany daňového subjektu prokázána v pozitivním slova smyslu, tj. musí být předloženy takové důkazní prostředky, které věrohodně vypovídají o proběhlé obchodní transakci. Daňový subjekt ani jím navržený svědek pan F. jasně neidentifikoval osobu, se kterou bylo ohledně daných služeb jednáno, kdy bylo sděleno pouze jméno „Jack“. Nadto tento svědek popsal činnosti velmi obecně a osobně jejich průběhu přítomen nebyl. Svými smysly tak prováděné činnosti nevnímal, takže jeho svědecká výpověď nemůže prokázat, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu byly na území Číny osobou odlišnou od dodavatele zboží případně prováděny. Paní F. odpovídala, že obchodu s Čínou se věnoval pan F. Pan F. v pozici svědka vypovídal o skutečnostech týkajících se uplatnění nákladu (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010, kdy byl společníkem odvolatele. Pan F. odpovídal velmi neurčitě, nekonkrétně a obecně. Jména lidí, se kterými jednal, si nepamatoval a neměl žádné záznamy z jednání ani žádné jiné dokumenty. O panu J.S., který podepisoval Rámcové smlouvy, pouze uvedl, že to byl Číňan o půl hlavy menší než on. Pokud byly vynaloženy výdaje v takové rozsahu, je toto vyjádření bývalého společníka odvolatele s 70 % obchodním podílem zcela nedostačující. Dle správce daně i odvolacího orgánu, v daném případě předložené doklady a tvrzení daňového subjektu vypovídají o tom, co mělo být ze strany společnosti ZMAM poskytnuto, nikoli o tom, že se tak skutečně také stalo.“. Soud se s takovým hodnocením ztotožnil, neboť odpovídá obsahu výpovědi učiněné M.F. dne 21. 7. 2014 (v podrobnostech viz protokol o výsledku svědka čj. 1388284/14/2301-05401-403352). A správce daně v hodnocení výpovědi zřetelně a správně uvedl, v čem spatřuje její nedostatky.

64. Soud se ztotožnil i se závěry žalovaného co do neprovedení opakovaných výsledků Ing. D.F. a M.F.. Správce daně správně vyhodnotil nadbytečnost opakování výsledků, neboť oba svědci dostali možnost konkrétně reagovat na konkrétní otázky týkající se sporných okolností a využili ji tak, jak vyplývá z obsahu protokolů o výsledku svědka čj. 1388275/14/2301-05401-403352, resp. čj. 1388284/14/2301-05401-403352), tedy z hlediska podstaty věci nekonkrétně a obecně. Pro opakování svědeckých výpovědí Ing.

D.F. a M.F. tak skutečně nebyl důvod.

65. Shrnutí, nebylo možné přitakat žalobním námitkám o tom, že hodnocení výpovědí bylo tendenční, účelové a nepřezkoumatelné. Stejně tak nebylo důvodné tvrzení o porušení zásad dokazování v daňovém řízení co do hodnocení svědeckých výpovědí Ing. D.F. a M.F., resp. jejich neopakování.
66. Dále, žalobce ve vztahu k námitkám o nepřiměřených požadavcích na rozsah důkazního břemene namítal, že v posuzovaném případě se jedná o obchodní vztah se zahraničním subjektem, konkrétně subjektem se sídlem v Číně, když obchodní zvyklosti, legislativa a v neposlední řadě i jazyk jsou z podstaty velmi specifické, a proto i získávání tvrzení o právních vztazích a důkazů o činnosti čínských subjektů, tedy i obrana proti pochybnostem správce daně, je pro daňový subjekt mimořádně ztížena a tato skutečnost by měla být při hodnocení důkazní situace zohledněna.
67. Soud tomuto názoru nemůže přitakat, když je třeba ohradit se proti tvrzením, že *správce daně vyžaduje na daňovém subjektu důkazy obvyklé pro tuzemské obchodování, což je ve vztahu s čínskými subjekty naprosto nereálné, přičemž správce daně i žalovaný tak vnucují své důkazní prostředky, které ovšem jakkoli mohou být typickými důkazy v evropském prostředí, nejsou typické pro obchodování v Číně.* Naopak, v rámci zachování rovnosti podnikatelských subjektů podnikajících na našem území je nezbytné, aby, řečeno zjednodušeně, bylo po všech požadováno stejné. Není důvod, a bylo by výsostně nespravedlivé, aby po subjektu, který obchoduje s českými, příp. evropskými partnery bylo možné požadovat předložení potřebné dokumentace, zatímco subjekt obchodující s čínskou společností by mohl argumentovat tvrzením, že v tamních podmínkách je smlouva či jiný listinný doklad urážkou. Chce-li žalobce, aby se na jeho obchodování nahlíželo prizmatem čínských pravidel, musí svůj daňový domicil přestěhovat do ČLR. Není-li tomu tak, musí respektovat tuzemská pravidla.
68. Dále, není pravdivé tvrzení, že správce daně vyjadřuje své pochybnosti pouze v obecné rovině, ač sám kontrolovanému subjektu při hodnocení důkazů „obecnost“ přičítá k tíži, přičemž se opírá o jediný listinný důkaz, a to informaci čínské daňové správy. Naopak, žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjevil, v čem spočívaly jeho pochybnosti, hodnotil důkazy předložené žalobcem a osvětlil, proč dospěl k závěru o neuznání záúčtovaných nákladů. Souhrn pochybností je vyličen v bodech 40 a 41 napadeného rozhodnutí takto: *„[40] Odvolatel záúčtoval do účetních nákladů na účtě 518550 a zahrnul do daňově účinných nákladů v roce 2009 částku ve výši 747 577,60 Kč a v roce 2010 částky v celkové výši 5 326 800 Kč (4 500 240 Kč + 826 560 Kč) na základě faktur a na základě Rámcových smluv uzavřených s čínskou společností ZMAM. Rámcové smlouvy uzavřené v Plzni dne 1. 3. 2009 a dne 2. 12. 2009 byly téměř totožné. Správce daně měl důvodnou a vážnou pochybnost o oprávněnosti zahrnutí těchto částek do daňově účinných nákladů v roce 2009 ve výši 747 577,60 Kč a v roce 2010 v celkové výši 5 326 800 Kč. Jednalo se o níže uvedené důvodné a vážné pochybnosti správce daně:*

Rámcové smlouvy byly podepsány v Plzni dne 1. 3. 2009 a dne 2. 12. 2009, a to jednatelkou obchodní společnosti Felen spol. s r.o. paní D.F. a panem J.S. za čínskou společnost ZMAM. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že obchodní společnost Felen spol. s r.o. podepsala takto významné Rámcové smlouvy beze svědků, bez právního zastoupení, bez notářského ověření a bez ověření, zda osoba, s níž jedná, vskutku zastupuje (má právo zastupovat) čínskou společnost ZMAM.

Žádné jiné doklady k těmto Rámcovým smlouvám nebyly v rámci kontroly ani v rámci

odvolacího řízení obchodní společností Felen spol. s r.o. předloženy. Nebyla předložena žádná obchodní korespondence – písemná ani emailová s čínskou společností ZMAM, i když na ni uzavřené Rámcové smlouvy odkazovaly. Nebyly předloženy ani výpisy z telefonních hovorů se společností ZMAM. Nebyla doložena žádná korespondence týkající se zajišťovaných služeb, např. korespondence týkající se požadavku daňového subjektu na dodávané zboží, informací ze strany společnosti ZMAM o vlastnostech dodávaných výrobků a jejich ceně, o provedené kontrole dodávaného zboží, o způsobu dopravy, objednávky, řešené reklamace či vzájemné odsouhlasení poskytnutých služeb a odměny za ně.

Ve smlouvě ani na fakturách nebylo uvedeno žádné bankovní spojení, na které měla obchodní společnost Felen spol. s r.o. platit čínské společnosti ZMAM.

V Rámcových smlouvách je uvedeno, že ZMAM bude na základě smlouvy pro odvolatele zabezpečovat nákup výrobků, a to zejména druhy zboží uvedené v Rámcových smlouvách. Z Rámcových smluv a z vyjádření odvolatele č. j. 1253167/13 ze dne 12. 7. 2013 (odpověď na výzvu správce daně č. j. 1192286/13/2301-05401-403352 ze dne 28. 6. 2013) nejprve vyplývalo, že se jedná o provizi ve výši 20 % z celkové hodnoty zajištěných dodávek zboží v USD. Až následně – viz vyjádření odvolatele ze 7. 5. 2014, však odvolatel uváděl, že ZMAM pro odvolatele dále zajistila i plnění, a to průběžné kontroly kvality, průběžné kontroly vstupních materiálů do výroby, kontroly obalu a značení a kontroly dodávek do České republiky. V Rámcových smlouvách je uvedeno, že místem dodání je sídlo obchodní společnosti Felen spol. s r.o. Z daňového řízení ale vyplynulo, že kontrolu obalu a kontrolu značení prováděla pro odvolatele na území ČR společnost American Way spol. s r.o. (pozn. společníky této obchodní společnosti byli v roce 2009 a 2010 pan M.F. a Ing. D.F. která byla i jednatelkou). Zboží bylo z Číny dopravováno do Strašic, kde byly vykládány kontejnery a zboží bylo v množství pro konkrétního zákazníka přebaleno a poté doručeno konkrétnímu odběrateli (...). Na předložených fakturách přijatých od společnosti ZMAM nebyl uveden rozpis či záznam činností, výpočet částky, případně další konkretizace, způsob výpočtu odměny, bankovní spojení.

Faktury neměly razítko ani nebyly podepsány.

[41] Z důvodu těchto důvodných a vážných pochybností o oprávněnosti zaúčtování těchto částek do daňově účinných nákladů a jejich zahrnutí do daňově účinných nákladu, vystavil správce daně výzvu k prokázání skutečností č. j. 1192286/13/2301-05401-403352 ze dne 28. 6. 2013. Ve výzvě je mimo jiné uvedeno, že dosud předložené doklady neposkytují dostatek spolehlivých informací o konkrétním účetním případě. Není z nich možné ověřit, kdo konkrétně se na spolupráci podílel, kde a jaké konkrétní služby byly poskytovány. Správce daně požadoval věrohodným způsobem prokázat, že společnost ZMAM pro Felen spol. s r.o. skutečně zajistila dodávky zboží v hodnoty, která se stala základem pro výpočet provize.“.

69. Stran námitky týkající se zprávy čínské daňové správy soud především konstatuje, že se neztotožnil s tvrzením, že ze zprávy není patrné, jaké úkony požádaný správce daně prováděl, s jakými evidencemi pracoval, v jakém rozsahu tyto úkony provedl a s jakým výsledkem. Součástí správního spisu je česká verze žádosti o výměnu informací, v níž je popsán konkrétní případ, a na závěr jsou srozumitelně formulovány tři otázky, o jejichž zodpovězení je čínská strana žádána. Součástí spisu je i odpověď čínské daňové zprávy, která obsahuje možná stručnou, ale jasnou odpověď na tyto otázky. Řečeno konkrétně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj v listině čj. 1471574/14/2301-05401-403352 adresované Daňové správě Číny popsal skutkový stav a na závěr formuloval celkem tři otázky: „1) Zjištění, zda uvedené faktury skutečně vystavila společnost ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO., zda skutečně poskytla služby pro společnost Felen spol. s r.o. tak, jak je

uvedeno ve smlouvách ze dne 31.3.2009 a ze dne 31.12.2009. 2) Zjištění, zda všechny výše uvedené částky společnost ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. skutečně obdržela. 3) Zjištění, zda pan M.F. skutečně jednal za českou stranu, konkrétně za společnost Felen spol. s r.o., případně za jakou další českou obchodní společnost ještě jednal, na základě jakého pověření jednal.“. Odpovědi na ně se mu dostalo skrze Generální finanční ředitelství v lednu 2016, a to v podání čj. 8123/16/7100-10112-800219, kde byly zachyceny tyto tři odpovědi: **K otázce č. 1:** Potvrzují, že uvedené faktury nebyly vydány společností ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. Faktury přiložené v žádosti nemají podpis zákonného zástupce uvedené společnosti a mají rozdílný formát a rozdílnou tiskovou podobu od faktur vydaných společností ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. **K otázce č. 2:** Společnost ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. neobdržela částky uvedené ve Vaší žádosti. Čínskou daňovou správou nebyly zjištěny žádné peněžní transakce mezi společností Felen spol. s r.o. a společností ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. **K otázce č. 3:** Čínskou daňovou správou nebyly zjištěny žádné obchodní vztahy či transakce mezi společností Felen spol. s r.o. a společností ZHEJIANG METALS AND MATERIALS CO. Informace jsou poskytnuty na základě ustanovení Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Čínskou lidovou republikou a mohou být použity pouze v souladu s touto smlouvou.“. Soud v detailech odkazuje na obě listiny, které jsou součástí správního spisu.

70. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s obsahem zprávy z ČLR v bodech 63 a 64 takto: „[63] Žádost o mezinárodní výměnu informací zaslaná do Čínské lidové republiky na základě mezinárodní smlouvy je zcela legitimním nástrojem k opatření důkazu v rámci daňové kontroly. Zjištění smluvně vázaného zahraničního partnera (daňové správy) je chápáno jako zjištění samotného domácího správce daně. Otázky vznesené v žádosti se zcela evidentně vztahují k ověření sporných služeb, čímž zřetelně, logicky i věcně navazují na otázku řešenou v rámci předmětného daňového řízení, tedy, zda společnost ZMAM poskytla daňovému subjektu ve zdaňovacích obdobích 2009 a 2010 deklarované služby a zda daňový subjekt skutečně vynaložil v souvislosti s těmito službami výdaje uvedené na předložených dokladech. Žádost o mezinárodní spolupráci obsahuje velmi konkrétní dotaz stran vystavení přiložených faktur společností ZMAM. Také je v něm obsažena konkrétní identifikace bankovního účtu, na který byly zasílány úhrady, a navazující dotaz, zda společnost ZMAM specifikované částky obdržela. Odpovědi na zmíněné dotazy jsou tudíž také konkrétní. Čínská daňová správa sdělila, že společnost ZMAM uvedené faktury nevystavila a dané úhrady neobdržela. Z uvedeného je tedy zřejmé, že se správce daně dotazoval na zcela konkrétní doklady z evidence daňového subjektu a odpověď zahraničního správce daně se tak v první řadě vztahovala k těmto konkrétním dokladům. Za situace, kdy zahraniční správce daně sdělil, že společnost ZMAM uvedené faktury nevystavila a dané úhrady od daňového subjektu neobdržela, nepovažuje odvolací orgán za účelné ověřovat vlastníka účtu, na který směřovaly platby provedené daňovým subjektem. Na tomto místě odvolací orgán podotýká, že daňový subjekt v rámci celého průběhu daňového řízení sám neozřejmil, jakým způsobem byl společností ZMAM zpraven o identifikátorech účtu, na něž mely být fakturované platby zasílány, když předložené doklady takové údaje neobsahují. Je povinností odvolatele prokázat věrohodnými doklady, jakému daňovému subjektu a za jakou činnost bylo placeno, zvláště pokud bankovní účet nebyl veden na jméno společnosti ZMAM. Odvolací orgán nezpochybňuje platby samotné, ty jsou dohledatelné ve výpisech z bankovního účtu, avšak zpochybňuje jejich vynaložení v souvislosti s danými službami, neboť úhrady plynuly na jiný bankovní účet, než bankovní účet náležící společnosti ZMAM. Z četných pochybností, které daňový subjekt nerozptýlil, a zejména z odpovědi čínské daňové správy lze dovodit, že

společnost ZMAM předmětné služby neposkytla.

[64] Čínská daňová správa je vázána Smlouvou mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu 65/2011 Sb. m. s. Tato smlouva neukládá dožádanému státu povinnost v rámci výměny informací sdělovat, jak přesně ke svým závěrům dospěl. Ze znění čl. 25 odst. 3 zmíněné Smlouvy lze dovodit, že příslušné informace byly získány v souladu s čínskými právními předpisy a tamní správní praxí. Mimoto, ve světle toho, jaké důkazy byl daňový subjekt schopen předložit v průběhu daňové kontroly až do okamžiku seznámení se s odpovědí čínské daňové správy, je vskutku nepravděpodobné, že za stavu, kdy by čínská daňová správa popsala blíže svůj postup (např. od koho ze společnosti ZMAM informace získala, pojmenovala evidenci nebo rejstřík čerpání informací, apod.), by se daňový subjekt bránil jinak než nyní, tj. jiným než nepřímým důkazem v podobě dodání zboží a úvahou o nezbytnosti údajně poskytnutých služeb. Prostý fakt realizace dodávek zboží nemůže vypovědět nic o tom, zda byly realizovány právě díky činnosti společnosti ZMAM.“. Soud je toho názoru, že i v tomto směru argumentace žalovaného obstála. A stejné je možno konstatovat i k tomu, jak se žalovaný vypořádal s důkazem stran česko-čínských obchodních vztahů předloženým žalobcem (k tomu viz bod 66 napadeného rozhodnutí: „[66] Zmíněné vyjádření Česko - čínské obchodní komory je obecným popisem zvyklostí na čínském trhu, proto nemůže přímo vypovídat nic o faktickém poskytnutí či neposkytnutí sporných služeb. Argument o archivování faktur pouze v čínštině neobstojí, neboť dotaz v mezinárodním dožádání se týkal vystavení faktur a ne skutečnosti, zda měla společnost ZMAM tyto faktury založené ve svém účetnictví a v jakém formátu. Dále vyjádření komory odpovídá na otázku „Jak probíhal export (v roce 2010 a 2011) u menších výrobních společností, které nedisponovaly potřebnými úředními povoleními pro vývoz? Byl tento vývoz realizován prostřednictvím velkých státních firem?“ takto: „Z naší vlastní praxe – finance do výše 5 000 USD probíhal přes bankovní a jiný převod. Vyšší částka byla realizována přes jinou (státní) společnost, která měla povolení od SAFE“. Dle citovaného znění se odpověď vztahuje jen k převodu peněz, ne však k exportu jako celku.“.

71. Konečně, není pravdou ani to, že by se žalovaný „opíral o jediný listinný důkaz, a to informaci čínské daňové správy“. Krom výslechu Ing. D.F. a M.F. vyslechl též T.P. a Z. B. (zaměstnanec společnosti American Way spol. s r.o.). A nikoliv nevýznamná informace ve vztahu k dokazování je pak uvedena v bodu 48 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjevil toto: „[48] Během daňového řízení označil daňový subjekt jako úhradu zmíněných služeb čtyři konkrétní platby. Platbu ze dne 22. 9. 2010 – 40 700 USD (celková odměna za rok 2009 – 40 700 USD). Dále platby ze dne 19. 11. 2010 – 45 000 USD, ze dne 30. 6. 2011 – 165 000 USD, ze dne 27. 9. 2011 – 100 000 USD (z toho celková odměna za rok 2010 – 285 000 USD). Název protiúctu u těchto plateb zaznamenaný ve výpisech z bankovního účtu daňového subjektu zní „WISDOM HARVEST INTERNATIONAL LIMITED“. Je obecným pravidlem, že v názvu bankovního účtu bývá označen jeho vlastník. Správce daně se tedy pokusil vyhledat společnost, která by měla shodný název. Veřejně dostupné zdroje na internetové adrese <https://offshoreleaks.icij.org> (tzv. Panama Papers) společnost s názvem WISDOM HARVEST INTERNATIONAL LIMITED obsahují a k ní uvádějí datum založení 11. 9. 2009 a zemi registrace Seychely. Jediné vyjádření daňového subjektu k této skutečnosti je zapsáno v protokolu čj. 1928607/16/2301-61561-403352 (str. 4 dole), když tvrdí, že platba byla zaslána do čínské banky na účet čínské společnosti. Tato tvrzení daňový subjekt ničím nepodložil. Daňový subjekt v celém průběhu daňové kontroly neuvedl, jak si vysvětluje rozdílnost mezi názvem účtu a názvem společnosti ZMAM, mimo

jiné také neuvedl, kým a jak mu bylo sděleno, že úhrady mají směřovat právě na tento účet za situace, kdy na fakturách přijatých od společnosti ZMAM ani v Rámcových smlouvách číslo účtu uvedeno není. Z výše uvedených údajů však vyplývá, že vlastníkem účtu je podle všeho jiná společnost než ZMAM. Daňovým subjektem tvrzená úhrada faktur tak neprokazuje, že platba byla skutečně směřována ve prospěch společnosti ZMAM, a to za jí poskytnuté služby.“.

72. Stran námitek uvozených nadpisem „Nesprávnost a neúplnost skutkových závěrů“ soud konstatuje, že jde o syntézu dosavadních námitek a je tedy nutné i tento žalobní bod, na základě výše uvedené argumentace, posoudit jako nedůvodný. Je proto třeba uzavřít, že rozhodnutí správního orgánu (v obecné rovině) je nutné posuzovat jako celek, zásadní závěry nelze dovozovat z jednotlivých jeho vět či odstavců bez hodnocení kontextu. Napadené rozhodnutí obsahuje detailní rozbor legislativního a judikaturního rámce upravujícího postup správců daně a daňových subjektů stran oprávněnosti nároku na odpočet, neomezilo se jen na obecná tvrzení. Podstata věci spočívala v tom, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení. Daňové orgány dospěly k závěru, že nikoliv, přičemž tyto názory náležitě vyjevily a odůvodnily.
73. Nedůvodnou bylo rovněž tvrzení namítající rozpor s § 98 daňového řádu (podle první věty jeho prvního odstavce platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*). Soudní praxe i teoretická fronta se ustálily na tom, že mezi ony povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), podání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku (srov. § 244 odst. 6) či dědictvím (srov. § 239 odst. 3), řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), splnění povinnosti součinnosti při dokazování (srov. § 92), splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 5 (nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 4), součinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (srov. § 167 odst. 4). Ze strany žalobce však k žádnému takovému pochybení, resp. nesplnění povinností nedošlo, a tak zde nebyl prostor pro postup ve smyslu § 98 daňového řádu.
74. Soud na základě výše uvedené argumentace dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 zamítl.
75. Soud pro úplnost uvádí, že neprovedl žalobcem navržené důkazy (protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 11. 2016, přehledem dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty s vyznačením vzniku přeplatku na shodné dani, výsledkem M.F. výsledkem Ing. D.Š. a jeho čestným prohlášením ze dne 13. 8. 2019 a výsledkem Ing. A.L.H. a jejím čestným prohlášením ze dne 12. 8. 2019), protože by to bylo, vzhledem k důvodům, které soud vedly k zamítnutí žaloby, zjevně nadbytečné.

[VI] Náklady řízení

76. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.

ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 28. 8. 2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu