



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **TRIXUS s.r.o.**, IČO: 242 08 914
sídlem Žižkova 346, Švermov, 273 09 Kladno

zastoupena daňovou poradkyní Ing. Bc. Silvií Žákovou
sídlem Pod Holým vrchem 308/7, 470 01 Česká Lípa

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 6. 2016,
č. j. 23379/16/5200-11434-711322

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.6.2016, č.j. 23379/16/5200-11434-711322 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 6 ze dne 12.2.2015, č. j. 937703/15/2006-51522-110601 (dále též jen „rozhodnutí správce daně“).Rozhodnutím

správce daně byla žalobkyni podle § 147 a § 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů v částce 2 019 130 Kč za část zdaňovacího období ode dne 10.2.2012 do dne 31.12.2012, stanovená na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5.2.2015, č.j. 3346856/14/2006-60562-109264 (dále též jen „zpráva o daňové kontrole“). Současně žalobkyni vznikla tímto rozhodnutím povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 403 826 Kč. Vzhledem k tomu, že ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, odkazuje dodatečný platební výměr na zprávu o daňové kontrole s tím, že tato zpráva se považuje za odůvodnění tohoto rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně namítala, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou, že v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu nebyly provedeny všechny důkazy, které žalobkyně navrhovala. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, kde NSS konstatoval, že *„[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.“*
3. V aktuální věci žalobkyně navrhovala vyslechnout dvě svědkyně, a to jednatelku korporace Syma Group Bulgaria, OOD, DIČ BG200610758, která zprostředkovala uzavření smlouvy mezi žalobkyní a spol. SPAR Česká obchodní společnost s.r.o., a dále zaměstnankyni korporace SPAR Česká obchodní společnost s.r.o., která se na základě zprostředkování od korporace Syma Group Bulgaria podílela na uzavření smlouvy s žalobkyní. Snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledkům svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy byla dle žalobkyně v rozporu se zákonem. Správce daně se bez zjevné souvislosti s vedenou kontrolou zaměřil na skutečnost, že J. K. byla v letech 2008 až 2010 jedinou společnicí a jednatelkou české společnosti SYMA GROUP s. r. o., která nebyla účastníkem žádných obchodních vztahů, ať již s žalobkyní nebo se společností Syma Group Bulgaria. Žalovaný dle názoru žalobkyně zjevně (a zřejmě účelově) zaměňuje dva zcela odlišné subjekty. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009, č.j. 7 Afs 29/2009-92 tak má žalobkyně za to, že v tomto případě jde o nezákonný postup žalovaného, kterým bylo porušeno její právo na spravedlivý proces.
4. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný při hodnocení důkazů (Smlouvy o poskytování služeb ze dne 20.8.2012, uzavřené mezi žalobkyní a spol. DATAINDEX spol. s r.o.) nahrazuje správní úvahu svými dojmy a nepostupuje podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tvrdí, že *„dle jeho názoru jsou údaje v předávacích protokolech (a tím i fakturace služeb) nevěrohodné a značně nadhodnocené.“* Takovým tvrzením porušil zásadu volného hodnocení důkazů, která neumožňuje část důkazů pominout a další část označit za nevěrohodnou jen proto, že se žalovanému důkazy do jeho interpretace spolupráce žalobkyně se subdodavatelem nehodí. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75.
5. Žalovaný své závěry opíral toliko o výpověď jediného vyslechnutého svědka, kterého hodnotil jako svědka nevěrohodného. Zcela přitom opomněl skutečnost, že žalobkyně v daňovém řízení navrhla výslechy dalších svědků, které žalovaný zcela pominul,

nevyslechl je a postupoval nezákonně. Výpovědi navrhovaných svědků by zřejmě objasnily způsob evidence a vykazování hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky a vyvrátily pochybnosti žalovaného o rozsahu prací, které pro spol. SPAR Česká obchodní společnost s.r.o., odpracovali pracovníci žalobkyně, které odpracovali pracovníci spol. DATAINDEX spol. s r.o., a které byly následně žalobkyni spol. DATAINDEX spol. s r. o., vyfakturovány.

6. Vzhledem ke skutečnosti, že spoluprací žalobkyně se společností DATAINDEX spol. s r.o., se velmi podrobně zabýval také Oblastní inspektorát práce pro hlavní město Prahu, bylo možné podle § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady získané od jiných orgánů veřejné moci. Žalovaný však důkazy vybíral selektivně, a postupoval tak nezákonně.
7. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný neprovedl navržený důkaz bez udání důvodů, čímž porušil základní povinnosti správce daně při dokazování podle § 92 daňového řádu a právo daňového subjektu na spravedlivý proces, což mohlo způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
8. Žalobkyně dodala, že mohou existovat takové důkazní prostředky, které se vztahují k jejím tvrzením, které však nemá ve své moci a nemůže je předložit, ať jsou to např. listiny, e-mailová korespondence nebo zejména svědectví jiných osob ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Pokud jsou daňovému subjektu známy důkazní prostředky, kterými sám nedisponuje, nemůže ohledně nich postupovat jinak, než že je navrhne správci daně k provedení. Správce daně není bez výjimky povinen každý takovýto důkaz provést, je to věc jeho úvahy. Důkaz však musí předběžně zhodnotit, musí být ve svém hodnocení uvážlivý a vycházet nikoliv ze svých předpokladů, ale z toho, co o navrhovaném důkazu skutečně ví. Pokud tedy žalobkyně navrhovala opatřit svědecké výpovědi, měl si správce daně předem ujasnit, zda výpovědi označených osob mohou být relevantní. Nebyl-li správci daně zřejmý vztah navržených svědků k předmětu daňového řízení, měl vyzvat žalobkyni, aby ozřejmila, co podstatného o věci navržená osoba ví a co může sdělit. Pokud by daňový subjekt tento poměr navrženého svědka k věci alespoň minimálně objasnil, bylo na místě výslech provést a teprve poté se v rámci hodnocení důkazů vypořádat s tím, zda se výpověď okolností důležitých pro daňové řízení skutečně týkala. Jen tehdy, pokud by daňový subjekt nebyl schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout. V takovém případě však musí správce daně vyložit a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč takto postupoval.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

9. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. K podané žalobě se vyjádřil tak, že opravdu některé navrhované důkazy neprovedl, zejména výslechy svědků, avšak samotná skutečnost, že takto neučinil, neznamená, že postupoval nezákonně, neboť správní orgán zásadně nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. Žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti měly být jí označenými důkazy prokázány a jaký vliv na rozhodnutí ve věci samé mělo neprovedení těchto důkazů. Nejvyšší správní soud v minulosti judikoval, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k

předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).

10. Sama žalobkyně si je dle žalovaného nejistá, zda by výpovědi navržených svědků objasnily způsob evidence a vykazování hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky a vyvrátily pochybnosti žalovaného o rozsahu provedených prací. Žalovaný i správní orgán prvního stupně dbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný i správní orgán prvního stupně relevantní důkazní prostředky navrhované žalobkyní provedli, a pokud jejich provedení odmítli, pak tento krok odpovídajícím způsobem odůvodnili. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole.
11. Ohledně možností užití podkladů získaných od jiných orgánů veřejné moci žalovaný uvedl, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a dále povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda žalobkyně prokázala uplatnění nákladů v celkové výši 10 627 318 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Z § 92 odst. 3, § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, je v důkazní nouzi. Důkazní břemeno jednoznačně tíží daňový subjekt, přičemž daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí.
12. K problematice důkazního břemene žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66. Shrnuj, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 12).
13. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně své pochybnosti doložil reálnými skutečnostmi vyplývajícími z předložených důkazních prostředků, čímž unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tyto správcem daně vyslovené pochybnosti byly žalobkyni známy, měla možnost je rozporovat a předložit další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, což neučinila. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, že tvrzené služby byly skutečně provedeny společností uvedenou v předmětné smlouvě a že se jedná o náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zvýšil správce daně základ daně v souladu s § 23 odst. zákona o daních z příjmů o 826 239,28 Kč. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a Zprávu o daňové kontrole.
14. Žalobkyně vytýkala žalovanému porušení zásady volného hodnocení důkazů, aniž by však specifikovala, v čem toto porušení spatřuje. Bez konkrétní specifikace se jedná pouze o nepodloženou obecnou námitku. Žalobkyně nespecifikovala, kde konkrétně žalovaný

nahradil správní úvahu svými dojmy, v čem se odchýlil od zásady volného hodnocení důkazů nebo jakým způsobem ji porušil. Z tohoto důvodu nemůže žalovaný přímo polemizovat s názorem žalobkyně. Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11). Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti).

15. Žalovaný konstatoval, že hodnocení důkazů bylo prováděno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu tak, že byly posouzeny všechny důkazy opatřené v průběhu daňového řízení jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti a bylo přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný je toho názoru, že navržené důkazy nepominul, určil, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci a které nikoli a svůj postup dostatečně odůvodnil. V celém řízení bylo provedeno množství důkazů svědčících závěrům, které žalovaný učinil v napadeném rozhodnutí.
16. V replice k vyjádření žalovaného se žalobkyně vyjádřila tak, že žalovaný bagatelizuje nezákonný průběh řízení, jelikož správní orgány nepostupovaly v souladu se správním řádem a neodůvodnily přezkoumatelným způsobem, z jakého důvodu neprovedly některé navrhované důkazy. S odkazem na ust. § 92 daňového řádu a odbornou literaturu žalobkyně uvedla, že povinností správce daně je dbát o co nejúplnější zjištění skutečností a pokud jsou předloženy návrhy na provedení důkazních prostředků, musí se jimi zabývat a vedle toho provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Takto však žalovaný nepostupoval. S odkazem na ust. § 8 daňového řádu a § 92 odst. 7 daňového řádu pak žalobkyně uvedla, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů správně. Zavádějícím způsobem hodnotil, jakým způsobem žalobkyně odůvodnila své návrhy na výslech svědků. Podle žalobkyně má svědek vypovídat o skutečnostech, kterých byl účasten, a o tom, jak tyto skutečnosti svými smysly vnímal. Žalobkyně ví, kterých skutečností se navržený svědek účastnil, ale může jen předpokládat, že svědek tyto skutečnosti svými smysly vnímal tak, že jejich výpovědi pomohou vyvrátit pochybnosti žalovaného v konkrétním daňovém řízení. Žalobkyně na rozdíl od žalovaného nemůže od možných svědků předběžně získat jejich výpovědi a v dalším řízení pak navrhopvat výslechy jen těch svědků, které se jí hodí.

IV. Posouzení věci soudem

17. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002, soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.)], přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
18. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje*

v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

19. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
20. 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.
21. 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.
22. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
23. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
24. První žalobní námitkou je tvrzení žalobkyně, že žalovaný měl provést výslech navrhovaných svědků, které v předcházejícím daňovém řízení označila, a to za účelem prokázání nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný však k tomu nepřistoupil, aniž by tento postup k odvolací námitce řádně odůvodnil.
25. Smyslem dokazování v daňovém řízení je co nejúplnější zjištění skutkového stavu ze strany správce daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu), které povede ke správnému zjištění a stanovení daní. Soud připomíná, že v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyšetřovací, primární důkazní břemeno tíží daňový subjekt; ten má povinnost prokázat všechny skutečnosti, které ve svých daňových podáních tvrdil (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně není v rámci dokazování vázán dispozicí daňového subjektu a jeho návrhy na provedení důkazních prostředků, pokud jsou ale takové návrhy předloženy, je povinen se jimi zabývat. Daňový řád k tomu stanoví povinnosti daňového subjektu ve vztahu k důkaznímu návrhu, jejichž naplnění vede k tomu, aby se správce daně mohl rozhodnout, zda navrhovaný důkaz (typicky výslech svědka) provede, resp. v jakém směru by mělo být provádění tohoto výslechu vedeno. Daňový subjekt je povinen osobu svědka identifikovat a rovněž je povinen upřesnit, které skutečnosti má v úmyslu provedením výslechu této osoby prokázat či vysvětlit (§ 92 odst. 6 daňového řádu).
26. Soud předně nemůže přisvědčit námitce žalobkyně, že by se žalovaný řádně nevypořádal s námitkou neprovedení všech jí navrhovaných důkazních prostředků. Soud po pečlivém prostudování odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně zjistil, že konkrétně

takováto odvolací námitka uplatněna nebyla. Žalobkyně v odvolání (ve vztahu k jí uplatněným důkazním návrhům) jen obecně poukazovala na svá předcházející podání a uváděla, že předložila veškeré důkazní prostředky (jejich konkrétní uvedení však v odvolání považovala za nadbytečné); odvolací námitky směřující do odůvodnění správce daně ve vztahu k neprokázaným nákladům podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nezahrnují požadavek na provedení výsledku svědků navržených žalobkyní či nesouhlas s postupem správce daně, který k provedení těchto důkazních prostředků nepřistoupil. Žalovanému tak nelze důvodně vyčítat, že se tímto tvrzením žalobkyně podrobněji nezabýval, zvláště je-li z napadeného rozhodnutí zároveň zřejmý jeho postoj k důkazním prostředkům (výsledky svědků) v řízení před správcem daně.

27. Ve vztahu k bodu 3 zprávy o daňové kontrole (k neprokázaným nákladům ve výši 826 239,28 Kč) žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí shrnul pochybnosti správce daně, které žalobkyně v průběhu daňového řízení neodstranila, tj. že korporace SIMA Group Bulgaria OOD (dále jen „SIMA Group“) a žalobkyně byly spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP (osoba J. K. byla majitelkou i jednatelkou SIMA Group a zároveň zaměstnankyní a ředitelkou žalobkyně jako zadavatele Rámcové smlouvy ze dne 9.5.2012). Pochybnost o personálním spříznění však nebyla jediným důvodem pro neuznání nákladů jako daňově účinných. Hlavním důvodem byla absence podpůrných důkazních prostředků, ze kterých by bylo patrné, že SIMA Group fakticky zprostředkovala smluvní vztah mezi žalobkyní a korporací SPAR (jednalo se o náklady, které byly součástí faktury přijaté č. 1211 od dodavatele ve výši 826 239,28 Kč). Žalovaný dále ve vztahu k žalobkyní navrženým důkazním prostředkům v napadeném rozhodnutí uvedl: *„Na str. 28 Zprávy správce daně uvedl, z jakého důvodu nepřistoupí k navrženým důkazním prostředkům, tj. výsledku paní Smolevo, v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu, s čímž se odvolací orgán zcela ztotožňuje a podotýká, že odvolatel toto v odvolání již nepožadoval, tedy toto odůvodnění správce daně akceptoval“.*
28. Ve vztahu k bodu 4 zprávy o daňové kontrole (k neprokázaným nákladům ve výši 9 801 078,54 Kč) žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že předmětem prověřování byly částky nákladů účtované měsíčně od 30.9.2012 do 31.12.2012 na základě faktur za služby dle Smlouvy o poskytování služeb ze dne 20.8.2012 uzavřené mezi žalobkyní jako objednatelem a DATAINDEX jako poskytovatelem. Na str. 16 napadeného rozhodnutí žalovaný rekapituloval stěžejní pochybnosti k bodu 4 zprávy o daňové kontrole, které nebyly ze strany žalobkyně odstraněny či spolehlivě vysvětleny. Na str. 22 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl: *„Na str. 31 Zprávy správce daně uvedl, z jakého důvodu nepřistoupí k navrženým důkazním prostředkům, tj. výsledku uvedených svědků v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu, s čímž se odvolací orgán zcela ztotožňuje a podotýká, že odvolatel toto v odvolání již nepožadoval, tedy toto odůvodnění správce daně akceptoval“.*
29. Soud považuje citované odůvodnění žalovaného ve vztahu k důkazním návrhům žalobkyně za zcela postačující, neboť odpovídá obsahu podaného odvolání. Co se týká odůvodnění postupu správce daně neprovést žalobkyní navržené důkazní návrhy (výsledky svědků), tento postup je dostatečně odůvodněn ve zprávě o daňové kontrole.
30. Na str. 28 zprávy o daňové kontrole je srozumitelně uvedeno, proč by navrhované výsledky paní S. a paní N. nemohly prokázat faktické uskutečnění plnění ze strany

korporace SIMA Group na základě smlouvy ze dne 9.5.2012. Pokud žalobkyně namítala, že zjištění o spojených osobách (J. K. byla v kontrolovaném období majitelkou a jednatelkou korporace SIMA Group a současně i zaměstnankyní a ředitelkou žalobkyně) je bez souvislosti s vedenou kontrolou, této námitce nelze přisvědčit, neboť se jedná o skutečnost vypovídající o vzájemných vztazích mezi předmětnými daňovými subjekty. Tato skutečnost, kterou žalobkyně ostatně ani nepopírá, však nebyla pro závěry o nepřiznání uplatněné částky stěžejní, podstatné bylo neunesení důkazního břemene o faktickém uskutečnění zprostředkovatelských služeb ze strany korporace SIMA Group. Žalovaný tak oprávněně aproboval názor správce daně, že náklady, které byly součástí faktury přijaté č. 1211 od dodavatele ve výši 826 239,28 Kč, nebylo možné uznat jako daňově účinné.

31. Na str. 31 zprávy o daňové kontrole se pak správce daně vyjádřil k důkazním návrhům žalobkyně na výslech svědků paní N., pracovnice SPAR a dalších zaměstnanců jednotlivých provozoven této korporace, kteří měli přebírat od žalobkyně provedené služby za období září až prosinec 2012. Správce daně neprovedení těchto výsledků zdůvodnil tím, že by nemohly prokázat faktické uskutečnění služeb pracovníky korporace DATAINDEX spol. s r.o., přičemž služby poskytované ze strany žalobkyně správce daně nezpochybnil.
32. Za situace, kdy žalobkyně teprve v žalobě poukazovala na to, že by výsledky těchto svědků mohly zřejmě objasnit způsob evidence a vykazování hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky, a vyvrátit tak pochybnosti žalovaného o rozsahu prací, které pro korporaci SPAR odpracovali pracovníci žalobkyně, nebo které odpracovali pracovníci DATAINDEX spol. s r.o., a které byly následně žalobkyni spol. DATAINDEX spol. s r.o., vyfakturovány, soud považuje námitku žalobkyně, že byla zkrácena na svých procesních právech neprovedením výsledků těchto svědků, za účelovou, a proto jí nepřisvědčil.
33. Odůvodnění správce daně k neprovedení navrhovaných výsledků odpovídá obecným tvrzením žalobkyně o roli navržených svědků v posuzované věci v průběhu daňového řízení, tj. že přebírali služby od žalobkyně. Soud nepovažuje za pochybení správce daně, pokud žalobkyni nevyzval k upřesnění možného obsahu a účelu svědeckých výpovědí, a to i s přihlédnutím k zákonné povinnosti daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č.j. 8 Afs 70/2007-102). Jak bylo přitom již zmíněno výše, žalobkyně v odvolání tento postup správce daně (ani jeho odůvodnění) nezpochybnila. Žalobní námitky týkající se neprovedení žalobkyní navržených důkazních prostředků, resp. neodůvodnění tohoto postupu ze strany správce daně a nevypořádání odvolacích námitek ze strany žalovaného tak nejsou důvodné a tvrzenému porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces nelze přisvědčit.
34. Žalobkyně rovněž namítala, že jednotlivé důkazy nebyly ze strany žalovaného řádně vyhodnoceny, resp. že došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů, konkrétně ve vztahu ke Smlouvě o poskytování služeb ze dne 20.8.2012 uzavřené mezi žalobkyní a korporací DATAINDEX spol. s r.o. K tomu citovala ze závěrů žalovaného hodnotících údaje v předávacích protokolech.

35. Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) znamená, že správce daně není při hodnocení provedených důkazů vázán předem stanovenými pravidly, jde-li o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti či míru jejich věrohodnosti. Hodnocení důkazů probíhá podle volného uvážení správce daně, nikoli však libovolně. Jedná se o „přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, právní vědomí, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (...) Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit“ (cit. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
36. Žalobkyně usuzuje na porušení zásady volného hodnocení důkazů z citace jedné věty odůvodnění rozhodnutí správce daně. Ke stejné odvolací námitce se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil následovně: „...k tomuto závěru správce daně vedl fakt, že odvolatel nebyl schopen věrohodně prokázat rozsah poskytnutých služeb. V předávacích protokolech mezi odvolatelem a SPAR jsou uvedeny konkrétní provozovny, ve kterých byly služby poskytnuty a uveden pouze celkový počet hodin za služby v jednotlivých měsících roku 2012, většina předávacích protokolů není podepsána odpovědnou osobou a neobsahuje ani razítko společnosti SPAR. Oproti tomu předávací protokoly DATAINDEX ze dne 30.9.2012, 31.10.2012, 3.12.2012 a 31.12.2012 obsahují pouze počet celkových hodin za měsíc, zejména však na rozdíl od předávacích protokolů SPAR chybí upřesnění, ve kterých konkrétních provozovnách společnosti SPAR, na kterých jejich konkrétních úsecích jednotlivých provozoven a zejména v počtu kolika osob byly služby poskytnuty ze strany společnosti DATAINDEX. Nutno podotknout, že ani předložené důkazní prostředky v rámci kontroly OPI nejsou schopny odstranit pochybnosti o participaci a smluvním vztahu odvolatele se společností DATAINDEX“. Uvedené skutečnosti, k nimž se žalobkyně nikterak nevyjadřuje, považuje soud za dostatečné k přijetí závěru správce daně o nevěrohodnosti údajů uvedených v předávacích protokolech. Nutno dodat, že k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k realizaci služeb ze strany korporace DATAINDEX přispívá množství dalších pochybností, které žalobkyně nedokázala vyvrátit a jimiž se žalovaný ve vazbě na odvolací námitky velmi pečlivě zabýval (viz str. 15-22 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
37. Poukazovala-li žalobkyně na možnost využití podkladů získaných od jiných orgánů veřejné moci, je k tomu nutno uvést, že tuto možnost samozřejmě vyloučit nelze. Zároveň je však třeba připomenout, že důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností (tj. zde prokázání uplatněných nákladů jako daňově účinných) primárně tíží daňový subjekt, neboť daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. Při neunesení tohoto břemene se žalobkyně nemůže účinně dovolávat toho, že správní orgány mohly učinit při zjišťování skutkového stavu více, resp. že mohly požadovat předložení (blíže nespecifikovaných) podkladů od jiných správních orgánů.
38. Po zevrubném posouzení odůvodnění napadeného rozhodnutí (ve spojení s odůvodněním rozhodnutí správce daně) dospěl soud k závěru, že správní orgány dostaly nárokům na požadovanou kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí. Žalovaný se pečlivě vypořádal se všemi uplatněnými odvolacími námitkami a přesvědčivě odůvodnil vlastní přezkum závěrů přijatých správcem daně. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že vznesené žalobní námitky nejsou důvodné. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou

zamítl. Učinil tak bez jednání, neboť s tímto postupem účastníci řízení souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

39. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, totiž žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení 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 23. července 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu