



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **IMPEXTA 3000 Ostrava, spol. s r. o.**
sídlem Soukenická 877/9, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
zastoupený Daně & daně s. r. o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava-Hulváky

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13074/18/5200-11434-706502, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 3. 2018 č. j. 13074/18/5200-11434-706502 se **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Daně & Daně s.r.o. se sídlem Oborného 229/10, 709 00 Ostrava.

Odůvodnění:

I. Žaloba a žalobní body.

1. Žalobce za zdaňovací období roků 2008 a 2009 uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částky 77 490 000 Kč (za zdaňovací období roku 2008) a 40 239 832 Kč (za zdaňovací období roku 2009), a to v souvislosti s jeho obchodní činností – obchod s vozidly z dovozu, podle přijaté fakturace společnostmi Lundimen trade s. r. o. (do 6. 3. 2013 Dinemlun trade s. r. o., dále jen „LT“) a MotorsTech Import Company s. r. o. (dále jen „MT“), které Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly vyloučil jako daňově uznatelné z důvodu neprokázání přijetí předmětného plnění od deklarovaných dodavatelů LT a MT, v důsledku čehož žalobce neprokázal rozsah uplatněného výdaje a jeho výši, odpovídajícím způsobem zvýšil žalobci základ daně a daň z příjmů žalobci doměřil dodatečnými platebními výměry, současně uložil zaplatit penále. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný předchozím rozhodnutím z 18. 12. 2014 zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 8. 6. 2017 č. j. 22 Af 12/2015 – 89 zrušil toto rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný po doplnění odvolacího řízení rozhodl nyní žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13074/18/5200-11434-706502 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým opětovně zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a tvrdí, že jím byl zkrácen na svých právech, stejně tak jako předcházejícími rozhodnutími správce daně.

Žalobní námitky týkající se hodnocení důkazů

2. Žalobce namítl, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 22 Af 12/2015 – 89, ve kterém krajský soud žalovanému mj. vytkl nesprávné hodnocení důkazů v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tímto způsobem postupoval i v napadeném rozhodnutí a splnil pouze pokyn soudu doplnit dokazování o výpověď svědka M. K. Dokazování bylo provedeno tak, že byly hledány a najity pouze důkazy v neprospěch žalobce a ty ve prospěch žalobce byly vypuštěny nebo nehodnoceny a některé důkazy byly přeformulovány, svědecké výpovědi žalovaný nehodnotil v souvislosti s listinnými důkazy a svědecké výpovědi svědků Ž. D., J. V. a M. S. byly

hodnoceny velmi zběžně, vytýkanými rozpory se žalovaný nezabýval a v podstatě s jejich výpovědi nakládal jako s nezvratnými důkazy. Žalovaný stále neseznámil žalobce s hodnocením výpovědi svědka Ing. K., neprovedl konfrontaci této výpovědi s dalšími listinnými důkazy, žalovaný stále hodnotil pouze výpověď z 28. 1. 2013, která byla provedena nezákonně.

3. K hodnocení důkazů a zjištěným skutečnostem žalobce žalovanému konkrétně vytkl následující pochybení:
 - a. Žalovaný uvádí, že žalobce hradil sporným dodavatelům LT a MT pouze částky odpovídající hodnotě DPH ve výši 19 %, zbývající část byla zaplacená jako záloha třetí osobě – dodavateli společností LT a MT, což je ovšem v rozporu se zprávou o daňové kontrole, ze které vyplývá, že hrazeno bylo cca 26 % a záloha činila 74 %.
 - b. Dodavatelé MT a LT podle žalovaného nevybírali zboží, které následně měli prodat žalobci, ani neprováděli jejich přepravu, což je v rozporu s výpověďmi M. B., Ing. K. a M. K., kteří naopak potvrdili, že přepravu prováděli z Německa na území České republiky pro společnosti MT a LT, které měly celní odbavení domluveno se společností „Interfracht“ (žalobce nejspíš míní společnost Fiskalvertreter Interfracht Container Overseas Service GmbH, pozn. krajského soudu), a v některých případech převáželi vozidla pro MT a LT v rámci ČR, platili celní dluh, poplatky společnosti Interfracht a odměnu za přepravu společnosti TYGR CENTRUM PRAHA s. r. s. nebo TYGR CENTRUM s. r. o. (dále jen TYGR CENTRUM). Co se výběru konkrétních automobilů týče žalovaný přehlédl, že žalobce dováží ojeté automobily a nabídka je tak ovlivněna tím, co je právě na trhu. Žalobce automobily objednával u dodavatelů MT a LT na základě poptávky od svých klientů, což potvrdila svědkyně L. K. Podle žalovaného nemohl M. B. domlouvat obchodní spolupráci s MT a LT, protože nezná žádnou osobu z těchto společností. V tomto žalovaný čerpá z nezákonně provedeného důkazu Ing. K., kdy se žalobce nemohl účastnit jeho výslechu dne 28. 1. 2013. Ačkoliv žalobcova námitka nezákonnosti této výpovědi byla uznána a svědek byl vyslechnut opětovně, žalobce vychází i z jeho výpovědi předchozí.
 - c. Žalovaný přičítá k tíži žalobce, že A. J. ovládal společnosti MT a LT, aniž by současně bylo vyvráceno, že by tato osoba mohla za tyto společnosti jednat. Podle žalobce naopak zjištění žalovaného svědčí reálně o podnikatelské činnosti společností MT a LT.
 - d. Žalovaný nedůvodně uvěřil svědkům J. V. a M. S. a neuvěřil A. J., který označil výpovědi svědků V. a S. za lživé, ač z předložených listinných důkazů vyplývá J. uváděná reálná podnikatelská činnost společností MT a LT; žalobce poukazuje na množství obchodů, které tyto společnosti uzavřely s dalšími subjekty, odlišnými od žalobce, a od společnosti Atlantic Auto Performance Ltd (dále jen „AAP“) odebíraly zboží i pro jiné klienty, než pro žalobce, což dokládá jejich běžnou obchodní činnost. Žalovaný se nepokusil odstranit pochybnosti při výpovědi svědků V. a S. předložením listin, které měl žalovaný k dispozici a cílenými dotazy.
 - e. Žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí svědků S. a V. nepřihlédl k listinným důkazům, získaných od Finančního úřadu pro Prahu 8, které potvrzují obchodní činnost společnosti MT, nepřihlédl ke sdělení německých orgánů v rámci mezinárodního dožádání, ze kterých je zřejmé, že německé celní orgány považovaly za skutečného prodejce zboží společnosti AAP a skutečného odběratele společnosti MT a

LT, ani k předloženým kopiím občanského průkazu J. V.; tyto listinné důkazy výpovědi svědků rozporují.

f. Žalobce zdůraznil profesní zkušenosti a postavení svědka J. V., což se neslučuje s jím tvrzenou úlohou, kterou měl ve společnosti MT zastávat.

g. Svědkyni Ž. D., které žalovaný rovněž uvěřil, žalobce považuje za nedůvěryhodnou z důvodu rozporu její výpovědi s listinnými důkazy, zejména s jejím čestným prohlášením z 28. 4. 2009, týkajícího se odvolání plných mocí, které podle svého vyjádření vůbec neměla udělit, rozporu s její výpovědí před policejními orgány, kterou žalovaný vůbec nehodnotil; zdůraznil současně její vlastní prohlášení, že „*není tak blbá a že na policajtech řekne vždy pravdu*“, z čehož lze dovodit, že jinak pravdu neříká.

h. Podle žalobce všichni tři svědci vykonávali za společnosti MT a LT skutečnou podnikatelskou činnost a do pozic tzv. „bílého koně“ se staví záměrně a své působení rovněž záměrně bagatelizují.

4. Žalobce tak považuje postup žalovaného za rozporný s § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný svědecké výpovědi svědků Ž. D., M. S. a J. V., mající nízkou vypovídací schopnost a jsou v rozporu s listinnými důkazy, považuje za nezvratné důkazy, naopak výpovědi A. J., M. K., L. K. a listinné důkazy považuje za nedůvěryhodné, přehlíží, že osoby, které se přímo podílely na obchodech, vypovídají zcela konzistentně, naopak osoby, které měly plnou odpovědnost na obchodní činnost společností MT a LT, sehrávají roli, že si nic nepamatují nebo že s obchodní činností nemají nic společného, a to zřejmě z důvodu vyhnutí se trestní odpovědnosti. Dále žalovaný přehlíží, že zájmy žalobce a zájmy Ž. D., M. S. a J. V. jsou přesně v obráceném poměru, kdy úspěch žalobce znamená závěr o úmyslném porušování zákona těmito osobami.

Disimulace právních úkonů a neunesení důkazního břemene

5. Podle žalobce žalovaný fakticky rozhodl o disimulaci právních úkonů, ačkoliv tento pojem nepoužívá a zaujal právní názor, že skutečný skutkový stav je odlišný od stavu formálněprávního a že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně subjektu, který je vůči němu přímým prodávajícím, tzn., že prodávající podle nějakých důkazů by měl být někdo jiný. Pojmově jde však stále o dissimulaci právního úkonu. Žalovaný dovodil, že žalobce v období let 2003 a 2006 ovlivňoval jednotlivé dodávky ze zahraničí, za zdaňovací období 2008 – 2009 však žádné důkazy o tom již nic nevypovídají. Žalovaný přesto dovodil, že v posuzovaných letech 2008 a 2009 byl skutečným projevem vůle žalobce a AAP uzavřít obchody bez subjektů MT a LT, které žalobce deklaruje jako své dodavatele. Žalovaný tak tvrdí dissimulaci právních úkonů, kterou si však pojmově nelze představit bez toho, aby žalobce a AAP jednaly v úmyslu tímto způsobem jednat. Pokud se žalobce dissimulace nedopustil, nikdo jiný než společnosti MT a LT jako jeho dodavatelé nezbývají, když žalovaný nezpochybnil vlastnictví žalobce k předmětným automobilům a ani jejich další prodej. Ačkoliv tedy právní závěry jsou formulovány jako neunesení důkazního břemene, žalovaný dospívá k dissimulaci právních úkonů, kde však důkazní povinnost je na žalovaném nikoliv žalobci, kterou nesplnil; žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 16/2012 – 27 z 12. 12. 2012.

Neunesení důkazního břemene ve věci dodávek od LT a MT

6. Žalobce po zopakování svých výtek ohledně hodnocení důkazů, zejména svědeckých výpovědí, nevypořádání se s listinnými důkazy (občanské průkazy, přechod vlastnického práva k jednotlivým motorovým vozidlům na podkladě kanadských a německých orgánů, zjištění z mezinárodních dožádání k obchodní činnosti společnosti MT a LT, nehodnocení listiny č. j. 5781/12-1301-804127 z 19. 10. 2012 a součást protokolu z 11. 6. 2014 č. j. 2979540/14/2111/-05403-208977), a dalších procesních pochybení - použití listiny vyjádření celního úřadu z 21. 2. 2007 místo výsledku svědka, nepořízení překladu z německého jazyka příloh mezinárodního dožádání, absence úvahy o hodnocení důkazů, uzavřel, že žalovaný nesplnil svou důkazní povinnost k neuskutečnění dodávek zboží od deklarovaného dodavatele a k odlišnosti skutečného stavu od stavu formálněprávního. Žalovaný poukázal na to, že krajský soud v předchozím rozsudku dospěl k těmto závěrům, žalovaný se však závazným právním názorem krajského soudu neřídil v těchto bodech: 1. neseznámil žalobce s hodnocením doplněného dokazování v rámci odvolacího řízení (zejména u svědka Ing. K.), 2. nehodnotil listiny v rámci správní úvahy, 3. rozporuplné vyjádření žalovaného k důkazu v řízení za jiná období, 4. nesprávně posoudil výpověď Ž. D., J. V. a M. S. jako nezvratné důkazy, 4. nevypořádal se a neodůvodnil požadavek na prokázání osoby deklarovaného dodavatele.

Neprovedení svědecké výpovědi

7. Žalobce namítl, že žalovaný neprovedl výslech podle něj klíčového svědka J. Ž.

Neuznání vynaložených výdajů; stanovení daně podle pomůcek

8. Žalovaný své rozhodnutí vystavěl na tom, že žalobce neprokázal výši vzniklého nákladu, neboť přesvědčivým způsobem neprokázal, jak a za jakých konkrétních smluvních podmínek se obchodní případ odehrál a nepředložil věrohodné důkazy o faktickém uskutečnění předmětných plnění deklarovanými dodavateli. Žalovaný si však protiřečí, neboť v řízení zjistil „skutečného“ dodavatele, za kterého považuje společnost AAP, když uzavírá, že MT a LT jsou na daňových dokladech uvedeny pouze formálně a nikdo jiný, než společnost AAP zde nezbyvá, zjistil faktickou úhradu za pořízení vozidel tomuto konkrétnímu dodavateli prostřednictvím běžného účtu, zjistil výdaje na celního deklaranta, výdaje na přepravu atd., včetně konkrétní osoby, která tuto službu poskytla, současně byly v řízení prokázána skutečná dodávka předmětných automobilů a že nešlo o neuskutečněné obchodní případy, přesto žádný z těchto výdajů neuznal, aniž by svůj postup řádně odůvodnil.
9. Podle žalobce mohl žalovaný daň stanovit podle pomůcek.

Prekluze práva na stanovení daně a podjatost úřední osoby

10. Žalobce poukázal na to, že žalovaný vydal nezákonným způsobem napadené rozhodnutí dne 19. 12. 2014, tedy 4 dny před promlčecí lhůtou, správce daně dodatečně platební výměry vydal 17. 12. 2013, tedy 6 dní před promlčecí lhůtou. V nyní napadeném rozhodnutí se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu, svým nezákonným postupem zneužil právo na za účelem prolomení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu a podle žalobce tak došlo k uplynutí práva

doměřit daň podle § 148 odst. 1 daňového řádu, neboť uvedené úkony byly učiněny pouze účelově; žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 36/2008 – 147.

11. Nakonec žalobce namítl procesní pochybení v odvolacím řízení, kdy se na odvolacím řízení podílela totožná úřední osoba, která se podílela na řízení v prvním stupni, což vede k tzv. absolutní podjatosti; žalobce poukázala na shodný závěr vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016 č. j. 15 Af 8/2014 – 62.

II. Stanovisko žalovaného

12. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Pro uplatnění daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné pouze prokázání faktické existence deklarovaného plnění, v daném případě dodávku vozidel, ale rovněž výši takto vzniklého nákladu, přičemž je daňový subjekt povinen prokázat, jak, za jakých smluvních podmínek konkrétně se obchodní případ odehrál, tedy i prokázat, že vozidla byla skutečně dodána společnostmi MT a LT. Společnosti LT a MT nemohly být dodavateli předmětných automobilů, protože na ně nikdy nepřešlo právo nakládat s nimi jako vlastníky ve faktickém i právním slova smyslu, na fakturách byly uvedeny pouze formálně a jejich jedinou funkcí bylo figurovat na písemnostech tak, aby bylo možno čerpat odpočet na DPH. Závěr vyplývá z toho, že předmětná vozidla žalobce vybíral přímo u společnosti AAP, platil je přímo společnosti AAP a společností LT a MT posílal pouze částku, která odpovídá DPH, tyto společnosti tak ani neurčovaly kupní cenu; žalobce nadto zařizoval formality spojené s technickou způsobilostí vozidel a s přepravou. Žalovaný hodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a všechna zjištění vypořádal a uzavřel, že žalobce nepředložil věrohodné důkazy o faktickém uskutečnění předmětných plnění deklarovaných dodavateli, proto nelze výdaje uznat za prokázané ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnosti, průkaznost a správnost o povinných evidencích, účetních záznamů jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků (tedy prokázat pochybnosti o těchto evidencích), tím přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který musí prokázat svá tvrzení. Ve zbytku odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce prekluze žalovaný odkázal na závěry krajského soudu v předchozím rozsudku. Žalovaný není podle § 92 odst. 5 daňového řádu povinen prokazovat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Žalovaný napadené rozhodnutí vystavěl na závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobce a napadené rozhodnutí ohledně rozsahu vypořádání odvolacích námitek odpovídá závěrům přijatých Nejvyšším správním soudem např. v rozsudku z 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014 - 108 nebo ze 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45. Co se týká uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný odkázal na jednotlivá ustanovení § 148 daňového řádu. K námitce podjatosti úřední osoby žalovaný uvedl, že paní ing. K. prováděla jednotlivé úkony při dokazování, nepodílela se na hodnocení zjištěných skutečností a nebyla nijak zapojena do rozhodovacího procesu v odvolacím řízení.

13. U jednání oba účastníci na svých tvrzeních a názorech setrvali.

III. Posouzení krajským soudem

14. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě do dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Zjištění ze správního spisu

15. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně zahájil dne 11. 10. 2010 daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce prosinec 2008 a dne 9. 12. 2010 daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce leden až listopad 2008 a leden až prosinec 2009. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění přijetí zdanitelných plnění od žalobcem deklarovaných dodavatelů LT a MT, které vyplývaly jednak z nemožnosti ověřit tyto obchody u deklarovaných dodavatelů pro jejich naprostou nespolehlivost, z důvodu nenahlášení užívaných bankovních účtů těmito společnostmi, z důvodu, že v období předcházejícím kontrolovanému období byla přímým dodavatelem automobilů společnost AAP, kterou žalobce nyní označil za dodavatele společností LT a MT, a že žalobce neuvedl konkrétní údaje jak byla vozidla od deklarovaných dodavatelů LT a MT pořízena, kde a jak je žalobce vybíral, od koho, kde byla vozidla uskladněna atd. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání a doložení skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly výzvou z 14. 6. 2011, následně jej vyzval k prokázání a doložení skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly ještě dne 17. 4. 2012 a 24. 9. 2012.
16. O daňové kontrole byla zpracována zpráva o č. 203/2013, z níž vyplývá, že žalobce deklaroval obchodní činnost nákup vozidel mimo jiné od společnosti LT a MT, k obchodní spolupráci za roky 2008 a 2009 předložil přijaté faktury, které správce daně vyloučil z daňových nákladů, neboť žalobce neprokázal jejich výši. Podle správce daně byly společnosti LT a MT do obchodního řetězce, když vozidla byla žalobci dodávána z USA či Kanady od společnosti AAP, vsunuty pouze formálně a dokladově za účelem jednak možnosti uplatnit na daňových nákladech částky za pořízení vozidel a jednak možnosti získat nárok na odpočet DPH z dokladů formálně vystavených těmito společnostmi, aniž by tyto prováděly jakoukoliv činnost. Proto správce daně žalobci zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a žalobci doměřil daň jednotlivými daňovými výměry.
17. Proti těmto daňovým výměrům podal žalobce odvolání, ve kterém namítal zejména nesprávné hodnocení důkazů, neprovedení navržených důkazů, právní posouzení a procesní pochybení.
18. Žalovaný částečně odvolacím námitkám přisvědčil, zopakoval výpověď svědka Ing. K., kterou považoval za nezákonně provedenou, tentokrát již za účasti žalobce; následně seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi odlišným právním názorem a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Poté dne 18. 12. 2014 rozhodl tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

19. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal ke Krajskému soudu v Ostravě žalobu, o které soud rozhodl dne 8. 6. 2017 rozsudkem č. j. 22 Af 13/2015 – 89 tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
20. Následně žalovaný doplnil spisový materiál, vyslechl svědka M. K. za účasti žalobce a dne 8. 12. 2017 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, na což žalobce reagoval dne 27. 1. 2018; ve vyjádření vznesl námitky jako v žalobě. Na to žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, ze kterého vyplývá, že žalovaný neuznal žalobcem uplatněné náklady vůči dodavatelům LT a MT jako daňově uznatelné z důvodu nesplnění jeho povinnosti prokázat, že mu předmětné plnění bylo poskytnuto uvedenými a na daňových dokladech deklarovanými společnostmi, což v důsledku znamená, že nebyl prokázán rozsah dodávek a potažmo jejich výše; a zároveň žalobce nemohl být v dobré víře v době nákupu předmětného zdanitelného plnění ohledně dostatečnosti a průkaznosti důkazních prostředků k prokázání výše vynaložených nákladů, neboť to byl on, kdo celou transakci organizoval (viz body 104 - 107 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

IV. *Posouzení žalobních námitek krajským soudem*

a) K žalobní námitce neuznání vynaložených výdajů; stanovení daně podle pomůcek

21. Jak je uvedeno v předchozím odstavci, napadené rozhodnutí je vystavěno na závěru o neprokázání poskytnutí předmětného plnění deklarovanými dodavateli a tím neprokázání rozsahu a výše uplatněných výdajů. Již v předchozím rozsudku krajský soud vyslovil závěr, že žalobce byl sice povinen prokázat svá tvrzení, též tvrzení o poskytnutí plnění tvrzenými dodavateli, avšak pouze za situace, že to je relevantní pro splnění jeho základní podmínky pro možnost uplatnit výdaje takto výdaje jako daňově účinné ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Při formulaci svého závěru krajský soud reflektoval konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, když k problematice dokládání a případného dokazování faktického uskutečnění výdaje daňovým subjektem za účelem jeho daňové uznatelnosti se Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací činnosti opakovaně vyslovil. Daňový subjekt je v první řadě povinen předložit daňové doklady k výdajům, které uplatnil jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani formálně bezvadné doklady ovšem nemusí samy o sobě představovat dostatečný průkaz skutečného vynaložení výdaje, neboť rozhodná je materiální stránka, tedy skutečné vynaložení výdaje daňovým subjektem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57, či rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Zpochybní-li správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem předložené daňové doklady, je zároveň povinen umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení uplatněných výdajů jinými důkazními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, taktéž nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05). Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na nezbytnosti průkazu dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná

existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uzнат výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018, bod 18. odůvodnění).

22. V nyní posuzované věci správce daně zpochybnil dodavatelské faktury, kterými žalobce dokládal výdaj spojený s nákupem předmětných automobilů od společností LT a MT, z důvodu neprokázání deklarovaných dodavatelů, z téhož důvodu vyloučil výdeje takto uplatněné z daňově uznatelných výdajů a žalovaný se s jeho závěrem ztotožnil, když dovodil, že v důsledku neprokázání tvrzených dodavatelů nebyl prokázán rozsah uplatněných výdajů a tedy jejich výše. Konkrétně uvedl, že *„společnosti LT a MT nemohly být faktickými dodavateli, neboť na ně nikdy nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník a na daňových dokladech jsou uvedeni pouze formálně (...) v šetřených případech bylo úkolem společností LT a MT pouze figurovat na písemnostech, neboť předmětná vozidla vybíral DS, platil je přímo společnosti Atlantic Auto a společností Lundinem a MotorsTech (ačkoliv to byli jeho deklarovaní oficiální dodavatelé) poukazoval jen částku odpovídající výši DPH. Skutečnost, že DS kupní cenu za vozidla svým deklarovaným dodavatelům nepoukazoval, svědčí tomu, že to nebyly společnosti Lundinem a Motorstech, kdo kupní cenu určoval. V rozporu s rámcovými smlouvami odvolatel zařizoval i formality spojené s technickou způsobilostí vozidel. Odvolací orgán připomíná, že když konstatoval nemožnost společnosti Lundinem a MotorsTech nakládat se zbožím jako vlastník, nemyslel tím pouze skutečnost, že se těmito společnostmi nedostala předmětná vozidla do dispozice, ale i fakt, že deklarovaní dodavatelé si neměli právo zvolit typ auta, cenu, neprováděli přepravu, za předmětná vozidla neplatili a nevyřizovali technickou způsobilost, tedy neměli právo nakládat se zbožím jako vlastník ve faktickém, ale i právním smyslu“* (viz bod 104 napadeného rozhodnutí).
23. Podle první věty § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *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*. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se o daňově účinný výdaj podle citovaného ustanovení jedná, jsou-li splněny čtyři podmínky: (1) výdaj byl skutečně vynaložen, (2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, (3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
24. Judikatura je jednotná v závěru, že má – li být základ daně snížen o určitý výdaj ve smyslu citovaného § 24 zákona o daních z příjmů, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. října 2017, č. j. 6 Afs 285/2017 - 25).

Pouhé formální nedostatky faktur či jiných účetních dokladů sice nemohou vést k doměření daně z příjmů, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek ze dne 30. dubna 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46), avšak jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68, „daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy.“

25. V posuzované věci žalovaný sice uzavřel, že žalovaný neprokázal své tvrzené dodavatele LT a MT, nicméně zjistil jak konkrétního dodavatele, společnost AAP, tak konkrétní výši výdaje, který žalobce vynaložil; že se tak stalo v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, není mezi účastníky sporné, ani to, že výdaje byly vynaloženy v posuzovaném období. Za této situace postup žalovaného, který žalobcem uplatněné výdaje vyloučil pouze proto, že jím zjištěný dodavatel je odlišný od dodavatele tvrzeného žalobcem, aniž by zohlednil materiální stránku, tedy skutečné vynaložení výdajů žalobcem, odporuje zásadě materiální pravdy, vyplývající z § 7 odst. 2 daňového řádu, i shora uvedenému postulátu o nutnosti stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální. Zjistil – li žalovaný skutečného dodavatelem předmětných automobilů, skutečnou výši zaplacené ceny a souvisejících nákladů (na přepravu apod.), nebylo možno sice aplikovat § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že by žalobci měla být uznán uplatněný výdaj v plné výši, žalovaný se však nijak nevyjádřil k tomu, proč nebylo možno uznat výdaj v prokázané výši a pokud by zde byly důvody tomu bránící, pak ve spojení s § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek (srov. rozsudek citovaný Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 97/20187 – 35, bod 19 odůvodnění); žalovaný pouze odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013 č. j. 1 Afs 78/2013 – 40, nicméně přehlédl, že v posuzované věci je skutkový stav odlišný; není to tak, že by žalobce pouze obecně tvrdil, že k plnění došlo a někdo je poskytnout musel, ale byly zjištěny skutečnosti, ze kterých konkrétně vyplývá jak osoba dodavatele, tak výše vynaloženého výdaje, tak prakticky všechny podmínky, za kterých k realizaci obchodu došlo. Napadené rozhodnutí tedy nemůže obstát, neboť žalovaný nesprávně posoudil otázku uznání alespoň minimálních výdajů žalobce na pořízení předmětných automobilů, a napadené rozhodnutí je tak nezákonné.

b) K žalobním námitkám týkajících se nerespektování závazného právního názoru, hodnocení důkazů a učiněných skutkových zjištění.

26. Ke zbývajícím žalobním námitkám se krajský soud s ohledem na výše uvedené vyjadřuje jen stručně.
27. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou porušení závazného názoru, vysloveného v přechozím rozsudku č. j. 22 Af 12/2015 – 89, týkajícího se dokazování.
28. Krajský soud v předchozím rozsudku vytkl žalovanému, že při formulaci svých závěrů vycházel z nezákonně provedené výpovědi svědka Ing. K. dne 28. 1. 2013 a nikoliv výpovědi ze dne 11. 6. 2014, když právě z nezákonné výpovědi tohoto svědka učinil

závěr o nedůvodnosti výsledku M. K., což krajský soud považoval za vadu řízení, která proto mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. V odvolacím řízení po zrušení předchozího rozsudku, žalovaný M. K. vyslechl, což není mezi účastníky sporné; důvod, pro který mohla mít vytýkaná vada vliv na zákonnost rozhodnutí, tím odpadl. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí vycházel z výpovědi tohoto svědka z 11. 6. 2014, což vyplývá z hodnocení této výpovědi, uvedené v bodě 95. rozhodnutí. Žalobní námitka tak není důvodná.

29. Krajský soud v předchozím rozhodnutí vytkl žalovanému, že výpovědím svědků Ž. D., J. V. a M. S. de facto přiřkl postavení nezvratných důkazů, neboť jimi poměřoval všechny ostatní provedené důkazy, zejména důkazy listinné, které v tomto kontextu označil jako důkazy „formální“, ve smyslu nepotvrzující průběh šetřené transakce, právě proto, že tyto transakce byly shora uvedenými svědky popřeny. V napadeném rozhodnutí se však již tohoto pochybení nedopustil.
30. Pro přehlednost zde krajský soud postavení osob, které byly v řízení svědecky vyslechnuty, v jednotlivých společnostech. Ze zápisů ve veřejném rejstříku vyplývá následující.
- **Společnost LT** byla zapsána 3. 12. 2007, vymazána 6. 3. 2013. Jednatelkou společnosti v době od 23. 1. 2009 do 6. 3. 2013 byla **Ž. D.**, předchozím jednatelem byl v době od 31. 3. 2008 do 23. 1. 2008 **J. G.** **Ž. D.** byla rovněž společníkem v době od 4. 2. 2009 do 6. 3. 2013 s vkladem 200 000 Kč.
 - **Společnost MT** byla zapsána 18. 12. 2006, vymazána 31. 10. 2014. Jednatelem byl **J. V.** v době od 23. 1. 2007 do 17. 1. 2008, zapsáno 3. 3. 2007, vymazáno 27. 6. 2008, předchozím jednatelem byl **M. C.**, a v době od 3. 3. 2007 do 31. 10. 2014 byl prokuristou společnosti **A. J.** Společníkem byl **J. V.** od 3. 3. 2007 do 27. 6. 2008 s vkladem 200 000 Kč a **M. S.** v době od 27. 6. 2008 do 31. 10. 2014 rovněž se vkladem 200 000 Kč.
 - Předsedou představenstva **Tygr Centrum a. s.** byl v době od 8. 10. 2008 do 21. 10. 2015 **Ing. J. K.**, který byl následně do 30. 8. 2016 členem představenstva, dalším členem představenstva byl v době od 8. 10. 2008 do 21. 10. 2015 **M. K.**
31. **Ž. D.**, **J. V.** a **M. S.** faktickou činnost za společnosti **MT** a **LT** popřeli. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že jejich výpověď „*neproказuje, že se předmětné transakce udály tak, jak tvrdí daňový subjekt*“ (viz bod 83., 85. a 92. odůvodnění). S tímto závěrem žalovaného se lze ztotožnit; tvrdí – li žalobce dodání zboží společnostmi **LT** a **MT** a osoby, oprávněné za tyto společnosti jednat, jakoukoliv činnost popírají, pak nelze než konstatovat, že tyto výpovědi tvrzení žalobce neproказují. I v případě, kdyby žalovaný výpovědi těchto svědků neuvěřil, nemohl by dojít k závěru opačnému, tedy že dodání zboží těmito dodavateli výpovědi proказují, protože to prostě není pravda, i v takovém případě by byl závěr, že žalobcova tvrzení nepodporují, tentokrát z důvodu, že jsou nevěrohodní. Žalobce k hodnocení těchto svědků namítá, že je žalovaný stále považuje za nezvratné důkazy. Námitka není důvodná, neboť závěr, že tyto výpovědi neproказují, že se posuzované transakce udály tak, jak tvrdí žalobce, neznamená, že by je žalovaný považoval za nezvratné důkazy; žalovaný totiž ostatní důkazy hodnotí bez ohledu na výpověď těchto tří svědků, resp. žádná ze skutečností, kterou žalovaný

považuje za neprokázanou, nebyla vyloučena jen proto, že ji popřeli svědci Ž. D., J. V. a M. S.

32. To platí zejména o listinných důkazech. Žalobce považuje za podstatné, že žalovaný nedostatečně vyhodnotil žalobcem předložené listinné důkazy, které podle něj podporují výpovědi svědků K., B. a K. Žalovaný se k nim vyjádřil v bodě 94. odůvodnění, kde uvedl, že listiny považuje „za písemnosti prokazující formální stav transakce, tj. za doklady, které vzhledem ke zjištěnému faktickému stavu nejsou způsobilé prokázat, že předmětné plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno předloženými doklady“, a to z důvodu rozporů v nich zjištěných, které nasvědčují tomu, že transakce organizovala a objednávala jedna a tatáž osoba; tomuto závěru nasvědčuje zejména nesrovnalost, kde na dokladu společnosti LT tato společnost „omylem“ uvádí jinou společnost místo sebe. K námitce chybného hodnocení předložených listinných důkazů a neprovedení listinných důkazů se žalovaný vyjadřuje dále v bodech 168. – 176., kde poukazuje na to, že transakce, tak jak vyplývají z listinných důkazů, nebyly potvrzeny svědecky, konkrétně výpovědí M. B. a Ing. K. Krajský soud se s úvahami zde uvedenými ztotožňuje a považuje je za logické, byť poněkud stroze odůvodněné. V každém případě je z těchto úvah, v kontextu celého rozhodnutí, seznatelné, že veškeré listinné důkazy žalovaný hodnotí jako „formální“ ve smyslu dodržení všech formalit, nicméně uzavírá, že faktickým dodavatelem zboží nebyly společnosti LT a MT, na které doklady vyznívají, ale společnost AAP, a to z důvodu, že této společnosti byla hrazena podstatná část kupní ceny, jejíž výši společnosti LT a MT neovlivňovaly, u této společnosti byly předmětné automobily vybírány a konečně jde o historického dodavatele žalobci, přičemž pro včlenění společností LT a MT nebyla zjištěn žádný ekonomický důvod. Námitka nedostatečného hodnocení provedených důkazů a nedodržení závazného právního názoru tak není důvodná.
33. Žalobce nevěrohodnost svědků S., V. a D. dovozuje z toho, že společnosti LT a MT v posuzovaném období vyvíjely faktickou obchodní činnost nejen vůči žalobci, ale i vůči třetím osobám, a to ve značném rozsahu, což vyplývá z důkazů založených ve spise, a žalovaný tuto skutečnost nezohlednil. Krajský soud k této žalobní námitce opakuje, co bylo vysvětleno v přechozím odstavci, tedy že otázka věrohodnosti a nevěrohodnosti těchto svědků není pro posouzení splnění důkazní povinnosti žalobce rozhodující. Nicméně, z napadeného rozhodnutí skutečně vyplývá, že se žalovaný nezabýval otázkou poměru, v jakém od těchto společností měl odebrat zboží žalobce a třetí osoby, takovou odvolací námitku žalobce ani nevznesl a žalovaný se jí proto ani zabývat nemohl; její řešení však není pro věc právně významné. Faktická ekonomická aktivita společností LT a MT totiž nic nemění na závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobce prokázat dodání konkrétního zboží těmito společnostmi, neboť důkazní povinnost žalobce se vztahuje ke konkrétnímu zboží, které mu měly společnosti MT a LT dodat a u kterého žalobce uplatnil výdaj, nikoliv k dodání zboží těmito společnostmi třetím osobám.
34. Žalobce fakticitu dodání zboží společnostmi MT a LT prokazoval zejména výpovědí A. J. a žalovanému vytýkal, že mu neuvěřil, na rozdíl od svědka V. Žalovaný tomuto svědku skutečně neuvěřil, ale nikoliv proto, že by jeho výpověď byla v rozporu s výpovědí svědka V., ale pro rozpory týkající se udělení prokury a důvodů jejího

udělení, množství realizovaných obchodů a podepisování faktur (srov. bod 84 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Svědek odůvodnil udělení prokury tím, že jezdil do Německa nakupovat auta, která mu ale nechtěli předat a musel tam jezdit jednatel V., proto mu byla udělena prokura. Prokura svědka však byla zapsána ve stejný den, kdy byl pan V. zapsán jednatelem, z čehož žalovaný dovodil, že situace svědkem popisovaná nikdy nemohla nastat, a tento rozpor ve výpovědi považoval za zásadně ovlivňující věrohodnost svědka. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje, neboť takový rozpor v důvodu a okolnostech udělení prokury nelze vysvětlit jen omylem svědka či plynutím času, neboť se jedná o ucelenou a vnitřně logickou myšlenkovou konstrukci, která je však zjevně nepravdivá. Další rozpor žalovaný shledal v počtu aut, který svědek uvedl, že byl žalobci dodán; svědek uvedl dvě až deset aut, ve skutečnosti jich bylo 38, což je vskutku rozpor jen obtížně vysvětlitelný omylem nebo odstupem času. Rovněž tak záměna osoby pana V. s paní C., která ve skutečnosti A. J. prokuru udělila, je málo pravděpodobná. Z uvedeného je patrné, že žalovaný výpověď svědka J. hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, k závěru o nevěrohodnosti této výpovědi dospěl pro rozpory této výpovědi s ostatními zjištěnými skutečnostmi, nikoliv z důvodu rozporu s výpovědí svědka V., a jeho hodnocení nelze vytknout žádné zásadní pochybení. Závěr žalovaného, že výpovědi A. J. nebyly potvrzeny sporné skutečnosti, je podle názoru krajského soud správný a žalobní námitka chybného hodnocení této výpovědi a užití výpovědi svědka V. jako nezvratného důkazu není důvodná.

35. Žalobce dále namítal, že žalovaný hodnotil výpověď svědkyně L. K. nedůvodně jako nevěrohodnou, přičemž svědkyně vypovídala ve prospěch žalobce. Žalovaný se výpovědi této svědkyně v napadeném rozhodnutí věnuje v bodě 88. odůvodnění a nehodnotí ji jako nevěrohodnou, ale konstatuje, že „*nepotvrdila faktické dodání předmětných plnění společnostmi Dinemlun a MotorsTech*“. Tento svůj závěr žalovaný opírá o to, že svědkyně K., zaměstnankyně žalobce, jejíž náplní práce bylo zajišťovat schválení technické způsobilosti posuzovaných vozidel, což také podle vlastního vyjádření činila a příslušné doklady k tomu na základě zmocnění žalobcem podepsala, zná názvy společností LT a MT pouze z dokladů, ale už nezná konkrétní osoby zastupující tyto společnosti, což podporuje názor žalovaného, že tyto společnosti jsou pouze formálními, nikoliv skutečnými dodavateli žalobce. Dále svůj závěr opírá o to, že svědkyně se zná s panem B., dispečerem přepravy společnosti Tygr Centrum a.s., což potvrdil i pan B., a podle žalovaného by naopak měla znát osoby jednající za společnosti LT a MT, které měly žalobci zboží dodat, a nikoli s dispečerem přepravní společnosti, které měla přepravu realizovat pro společnosti LT a MT, z čehož žalovaný dovodil, že dopravu přepravu předmětného zboží organizoval žalobce, nikoliv společnosti LT a MT. Krajský soud uzavírá, že žalobní námitka nepřiznání věrohodnosti výpovědi svědkyně K. není důvodná, neboť se míjí s hodnocením této svědkyně v napadeném rozhodnutí, a závěr žalovaného, které z této výpovědi učinil, považuje krajský soud za srozumitelný, logický a učiněný v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi.
36. Ohledně kupní ceny žalovaný zjistil, že kupní cena nebyla placena deklarovaným dodavatelům, ale děleně; část kupní ceny, odpovídající podle žalovaného výši DPH, byla hrazena deklarovaným dodavatelům a zbývající část přímo AAP. Žalobce tento závěr rozporuje ohledně zjištěného poměru, ve kterém byla kupní cena hrazena dodavatelům a společnosti AAP, samotný princip dělení platby za kupní cenu je nesporný. Ze zprávy

o daňové kontrole vyplývá, že v roce 2008 činily zálohy hrazené přímo společností AAP cca 75% z celkových úhrad vozidel pořízených od společnosti LT (37 mil. Kč zálohově + a 49 mil. Kč celkového objemu) a cca 79% z celkových úhrad vozidel pořízených od společnosti MT (33 mil Kč zálohově a 42mil Kč z celkového objemu). V roce 2009 činily zálohy hrazené přímo společností AAP cca 74% z celkových úhrad vozidle pořízených od společnosti LT (35 mil. Kč zálohově z 47 mil. Kč celkového objemu). Tento způsob úhrady byl jako možný uveden ve smlouvách o obchodní spolupráci ze dne 17. 2. 2007 a 1. 7. 2008 s podmínkou písemného sdělení dodavatelů žalobci o stavu zaplacení kupní ceny společnosti AAP, které nebyly na výzvu správce daně žalobcem předloženy (viz zpráva o daňové kontrole). Lze tedy žalobci přisvědčit, že k dělení kupní ceny nedocházelo přesně v poměru 19%-81%, poměr byl 25%/21% - 75%/79%, v tomto směru je námitka důvodná. Dělení kupní ceny v rozporu se smlouvou (resp. při neprokázání dodržení smluvního ujednání takový způsob zaplacení kupní ceny umožňující) však svědčí o tom, že společnosti MT a LT nebyly faktickými dodavateli sporných vozidel, neboť ani pro takový způsob zaplacení kupní ceny, ani pro chování společností MT a LT, které zaplacení plné kupní ceny v souladu se smlouvou nepožadovaly, žalobce nenabídl žádné ekonomické vysvětlení. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že zavedená praxe mezi žalobcem a společnostmi LT a MT svědčí o tom, že výši ceny neurčovaly společnosti LT a MT, ale byla určena společností AAP.

37. Žalovaný dále uzavřel, že společnosti LT a MT neprováděly přepravu automobilů z Německa, kam byly převezeny z USA a Kanady. Ani s tímto závěrem žalobce nesouhlasí, žalovaným učiněné zjištění považuje je za rozporné s výpověďmi svědků M.B., Ing. K. a M. K. a s listinnými důkazy. Ani tato námitka však není podle krajského soudu důvodná. Svědek M. K., jednatel Tygr Centrum, byl vyslechnut po zrušení původního rozhodnutí žalovaného právě z důvodu neprovedení jeho výsledku. Žalovaný jeho výpověď považuje za nevěrohodnou; za znak nevěrohodnosti považuje zejména to, že si svědek z cca 15 svých klientů vzpomněl pouze na názvy právě společností LT a MT, nevzpomněl si na žalobce, ačkoliv byl žalobce, který byl jeho klientem, u výsledku přítomen, jména osob za společnosti LT a MT jednající, které svědek uvedl, mohl znát z veřejných rejstříků a předložených dokladů, naopak, předávací protokoly k předmětným vozidlům nebyly podepsány za společnosti LT a MT, ale vozidla přebíral žalobce a zaměstnanec společnosti Humer; žalovaný tak uzavřel, že ani touto výpovědí nebyla faktická dodávka společnostmi LT a MT prokázána (viz bod 101. odůvodnění). Krajský soud se s tímto hodnocením výpovědi ztotožňuje, neboť v něm neshledal žádný logický rozpor. Jak již bylo uvedeno výše, nelze ani přisvědčit žalobci, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vychází z výpovědi J.K. z 28. 1. 2013, žalovaný totiž vysvětlil, v čem spočívají rozdíly mezi výpověďmi tohoto svědka dne 11. 6. 2014 a dne 28. 1. 2013 a vyšel z údajů shodných a těch, která svědek uvedl ve výpovědi pozdější. Výpověď J. K. žalovaný rovněž považuje za neprokazující přepravu předmětných auto společností MT a LT a to z důvodu, že svědek sice potvrdil provedené přepravy pro tyto společnosti, jméno A. J. si však spojil se zcela jinou společností, než LT a MT, a v podrobnostech odkázal na svědka M.B., který však podle své výpovědi žádnou z osob jednajících za LT a MT nezná (srov. bod 95. odůvodnění a bod 87. odůvodnění). Podle názoru krajského soudu ani této úvaze nelze vytknout žádnou logickou chybu, vychází ze zjištěných, vyplývajících ze spisu a lze tedy ve shodě s žalovaným uzavřít, že ani výpověď J.K. neprokázala, že společnost

Tygr Centrum přepravovala předmětná vozidla pro společnosti LT a MT. Podobně hodnotil žalovaný i výpověď M. B., dispečera přepravy společnosti Tygr Centrum, který uvedl, že zná osobu jednající za žalobce (pana Ž. a zaměstnankyni paní K.), neznal však žádnou z osob jednající za společnosti LT a MT (bod 87. odůvodnění). Žalovaný z této skutečnosti dovodil, že ani tato výpověď neprokazuje, že zboží bylo přepraveno z Německa společností MT a LT, s čímž se krajský soud ztotožňuje. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

38. Za nedůvodnou krajský soud považuje námitku žalobce, že žalovaný neprovedl svědecký výslech J. Ž., prezidenta AAP. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že výslech J. Ž. je nadbytečný, protože vůle třetího subjektu je pro posouzení faktického dodání zboží žalobci jím deklarovanými dodavateli bezvýznamná, s ohledem na to, že žalobce setrvává na svých tvrzeních, že jeho dodavateli byly společnosti LT a MT.
39. Krajský soud tak na závěr konstatuje, že žádná z žalobcem uplatněných námitek týkajících se skutkového stavu a nedodržení závazného právního názoru není důvodná.

c) Dissimulace právních úkonů

40. Žalobce namítá chybné posouzení jeho důkazní povinnosti vzhledem k implicitně vyjádřenému závěru žalovaného o dissimulaci právních úkonů žalobcem a poukazuje na související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný však svůj závěr nevystavěl na dissimulaci právních úkonů, ale na nesplnění důkazní povinnosti žalobce prokázat fakticitu přijatého plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobcem citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007 č. j. 1 Afs 73/2004 – 89 se vztahuje k výkladu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992, ze kterého vyplývalo, že *při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*, na podkladu uplatněné a neuznané ztráty u daně z příjmů právnických osob, a závěry, které v něm rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přijal, podle názoru krajského soudu na posuzovanou věc nedopadají. Předně, ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., bylo nahrazeno ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu, který je poněkud jinak formulován, konkrétně tak, že *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Nadto, v posuzované věci není § 8 odst. 3 daňového řádu aplikován, protože situace, kdy důvodem pro neuznání uplatněného výdaje je nesplnění důkazní povinnosti, je odlišná od situace předvídané v § 8 odst. 3 daňového řádu, ukládajícího správci daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání; žalobcova argumentace by vedla k tomu, že vždy, kdy správce daně neuzná uplatněný výdaj, protože žalobce neprokázal svá daňová tvrzení a současně svou prvotní dokladovou povinnost splnil, tedy kdy formální stav neodpovídá s ohledem na nesplněnou důkazní povinnost daňového subjektu zjištěnému stavu skutečnému, by v rozporu s rozložením důkazní povinnosti podle § 92 daňového řádu byl správce daně povinen prokázat skutečný stav. Takový výklad vylučuje jak samotné znění § 92 daňového řádu, tak konstantní judikatura k němu přijatá (viz bod 21. odůvodnění tohoto rozhodnutí). Ani námitka nesprávného rozložení důkazní povinnosti s ohledem na dissimulaci právních úkonů není důvodná.

d) Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

41. Krajský soud nesouhlasí s námitkou, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně oznámením rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nedošlo, neboť z důvodu vadného vedení procesu (což má vyplývat z původního rozsudku krajského soudu) a účelovosti postupu žalovaného, je prodloužení lhůty v rozporu s daňovým řádem a zásadami správy daní. Účinek oznámení rozhodnutí je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 – 29 při výkladu účinku oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku podle § 148 odst. d) daňového řádu; s ohledem na totožnou dikci písmene b) a d) tohoto ustanovení není podle krajského soudu žádný důvod, aby účinek oznámení rozhodnutí o stanovení daně a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku byl vykládán odchylně. Lze tedy uzavřít, že doručení i vadného rozhodnutí má zásadně za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně.
42. Výjimku z tohoto účinku představuje pouze situace, kdy úkon je toliko formální, vydaný čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, bod [18] odůvodnění). Nic takového v posuzované věci však nenastalo a žalobce ani netvrdil žádné konkrétní okolnosti, které by k tomuto závěru vedly. Pouze to, že předchozí rozhodnutí žalovaného bylo pro procesní pochybení žalovaného zrušeno a jemu vráceno k dalšímu řízení, samo o sobě neznamená, že by rozhodnutí bylo zcela formální, naopak jde o situaci plně předvídanou daňovým řádem a vycházející z možnosti odlišného právního posouzení daňových procesních ustanovení krajským soudem a žalovaným, ať již z důvodu pochybení, nebo z důvodu judikurního či právního vývoje.
43. Postupu žalovaného v tomto řízení nelze vytknout účelovost, neboť rozhodnutí vydal včas v zachované lhůtě, a to, že je učinil těsně před koncem lhůty, na závěru o správnosti jeho postupu nic nemění. Úvaha žalobce, že rozhodnutí učiněné ke konci prekluzivní lhůty by mělo být nezákonné, nemá oporu v zákoně a je i nelogické; lhůta je stanovena právě proto, aby bylo jasné vymezeno, kdy je úkon učiněn ještě včas, byť by byl učiněn v její poslední den. Soud pro úplnost dodává, že podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží lhůta pro vyměření daně po dobu soudního řízení, a její běh bude pokračovat poté, co toto rozhodnutí krajského soudu nabude právní moci.

e) Úřední osoba

44. Žalobce nakonec namítl pochybení v odvolacím řízení, spočívající v tom, že se ho účastnila Ing. K., které se podílela na řízení vedeném v prvním stupni, a proto měla být podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyloučena pro podjatost. Z daňového spisu přitom vyplývá, že Ing. Kazdová jako úřední osoba správce daně prováděla jednotlivé úkony při dokazování z na základě nařízení žalovaného.
45. Postup, kdy odvolací orgán v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, doplnění nebo odstranění vad, je postup

zákonný a nejedná se o případ, na který dopadá podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť správní orgán pověřený doplněním dokazování v rámci odvolacího řízení se nepodílí v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je „[ú]řední osoba (...) z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.“. Jde typicky o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání se na úrovni finančního úřadu podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Může jít také o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. I zde je nutné úředníka finančního ředitelství vyloučit pro podjatost, neboť jinak by de facto rozhodoval o věci v obou instancích sám. To však není případ, kdy je prvostupňový správce daně odvolacím orgánem pověřen k provedení uložených úkolů v rámci § 115 daňového řádu a toto provedení zrealizuje tatáž osoba, která se podílela na prvostupňovém rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 172/2017 – 59 ze dne 16. 5. 2018, „[u]stanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu“. Žalobní námitka nesprávného postupu z důvodu porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu není důvodná a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č., j. 15 Af 8/2014 – 62 ze dne 1. 8. 2016 na posuzovanou věc nedopadá.

IV. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

46. Vzhledem k tomu, že žalobní námitka neuznání minimálních výdajů a zvážení postupu stanovení daně podle pomůcek je důvodná, krajský soud napadené rozhodnutí souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil.
47. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za čtyři úkony právní služby (příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ke stanovisku žalovaného a účast u jednání) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, čtyřikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek

s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 26. června 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu