



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **M. L.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen Mgr. Danielem Tetzelm, advokátem,
sídlem Mečíková 409, 252 42 Jesenice – Osnice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12235/17/5200-10421-711811,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12235/17/5200-10421-711811, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12235/17/5200-10421-711811, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 2. 2016, č. j. 342401/16/2515-50523-501761. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 381 795 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené ztráty podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 76 359 Kč. Žalobce se zároveň v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil dodatečný platební výměr správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce uvedl, že daňové orgány provedly selekci žalobcem navržených svědků a provedly výslech pouze některých z nich. S poukazem na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 173/01 namítal, že daňové orgány nejsou oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi, což se v daném případě stalo. Daňové orgány většinu z žalobcem navržených důkazů hodnotily jako nadbytečné. Podle žalovaného svědci navržení žalobcem a místní šetření, resp. prohlídky staveb a pozemků za přítomnosti majitelů, nemohli prokázat, jaký konkrétní materiál uvedený na jednotlivých fakturách byl použit na jejich zakázku, resp. nemohli prokázat, zda výdaj spojený s úhradou jednotlivé přijaté faktury byl skutečně výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Byl toho názoru, že pokud měly daňové orgány za to, že výpověďmi svědků a místním šetřením nebude možné prokázat tvrzení žalobce, byl jejich závěr poněkud předčasný a zjednodušený. Zdůraznil, že označení důkazů a toho, co jimi má být zjištěno, žalobce provedl v rámci daňového řízení a zejména v doplnění odvolání z 15. 4. 2016 a ve vyjádření z 24. 2. 2017. Konstatoval, že to, zda by i s časovým odstupem provedené místní šetření mohlo napomoci k řádnému zjištění skutkového stavu, závisí na konkrétních okolnostech, zejména na charakteru předmětných staveb, na tom, do jaké míry tyto stavby doznaly v mezidobí změny, a na tom, zda na základě jejich uspořádání a vybavení příslušnými technologiemi by bylo možno činit úsudky o tom, zda bylo představitelné, aby žalobce v rozhodném období mohl vynaložit jím tvrzené výdaje a přijmout jím tvrzené platby. Bylo dle žalobce zřejmé, že daňové orgány neprovedly důkazy, které mohly v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí a tvrzení žalobce. Podotkl, že daňové orgány některé z provedených svědeckých výpovědí hodnotily jako nevěrohodné, avšak přesto je použily k dotvoření jimi zjištěného skutkového stavu (svědkové P., H., K. a Ing. V.). Žalobce proto namítal, že nelze zjistit, na základě jakých důkazních prostředků správce daně žalobci stanovil daň, které z důkazních prostředků byly osvědčeny jako důkaz, a které nikoli, jaké důkazní prostředky byly vůbec k dispozici a které z nich byly jako důkaz použity, přičemž není ani zřejmé, jakým způsobem uvedeným v daňovém řádu byla žalobci stanovena daň.
3. Upozornil na skutečnost, že si správce daně vyžádal nejenom předložení listinných důkazů, nýbrž se dotazoval i na různé skutečnosti, a to dodavatele žalobce (společnosti TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o.) a stavebního úřadu v Mostě, ze kterých v daňovém řízení následně vycházel. Namítal, že správce daně tímto postupem fakticky provedl

výslech svědka s tím rozdílem, že žalobci neumožnil klást mu otázky, čímž žalobci nedal dostatečný prostor k uplatnění práv. V tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 41/2007-115.

4. Namítal, že dne 12. 8. 2015 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a správce daně mu stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, která byla na žádost žalobce prodloužena pouze do 11. 9. 2015. S ohledem na rozsah spisového materiálu byl žalobce přesvědčen o tom, že neměl přiměřený časový prostor k využití práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhopvat řádně důkazy, resp. lhůta poskytnutá správcem daně nebyla přiměřená rozsahu prověřovaných skutečností. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. Afs 90/2004-70 (žalobce neuvedl celé č. j., na mysli měl zřejmě rozsudek č. j. 2 Afs 90/2004-70 – pozn. soudu).
5. Poukázal na to, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že bez průkazně vedené evidence není žalobce schopen prokázat, zda vynaložené výdaje lze považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Namítal, že neúplné údaje opravil a doplnil, nejasnosti vysvětlil a pravdivost jeho tvrzení měl v úmyslu prokázat důkazy, a proto navrhl svědecké výpovědi a místní šetření, resp. prohlídky realizovaných staveb a pozemků za přítomnosti majitelů, avšak správce daně i žalovaný považovali opravení údajů a žalobcovo vysvětlení za účelové a jeho důkazní návrhy za nadbytečné. Žalobce poté odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119, 9 Afs 30/2008-86, 1 Afs 75/2011-62 a 9 Afs 152/2013-49). Žalobce poté konstatoval, že z výzev správce daně během daňového řízení nebylo jasné, jaké další důkazy by měl předložit k prokázání jím tvrzených skutečností s přihlédnutím k tomu, že sám správce daně nepředložil jediný důkaz o tom, že jeho tvrzení jsou nevěrohodná a jím navržené důkazy jsou nadbytečné. Namítal, že žalovaný zcela pominul skutečnost, že správce daně zabránil žalobci využít všech důkazních prostředků, které mu daňový řád umožňuje k tomu, aby prokázal rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně, resp. správce daně mu neumožnil využít veškerých důkazních prostředků pro správné zjištění a stanovení daně, neboť neprovedl jím navržené důkazy svědeckými výpověďmi a místním šetřením a ani jej nevyzval k tomu, aby předložil konkrétní důkaz k prokázání konkrétních tvrzených pochybností správce daně, přičemž řádně nezduvodnil, proč považuje navržené důkazy za nadbytečné. Takový postup daňových orgánů byl dle žalobce v rozporu se zásadou právní jistoty, zásadou proporcionality a zásadou daňové neutrality. Žalobce byl toho názoru, že došlo k porušení § 1 odst. 2, § 5 odst. 1 a odst. 3, § 8 odst. 1, § 89 a § 92 daňového řádu a že byl porušen čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně ukládat pouze na základě zákona.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že to byl žalobce, který svoji zákonnou povinnost nesplnil, neboť k prokázání požadovaných skutečností nepostačuje pouhé tvrzení daňového subjektu, ale je nutno také tvrzené skutečnosti prokázat. Uvedl, že žalobce ani na výzvy správce daně neodstranil pochybnosti správce daně stran věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti svých evidencí. K tvrzení žalobce, že z

ani jedné z výzev správce daně nebylo jasné, jaké další důkazy má žalobce předložit k prokázání jím tvrzených skutečností, žalovaný poukázal na to, že z daňového řádu nelze dovodit, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však správce daně ví o relevantních skutečnostech, nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám aktivně vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu. Správce daně tím, že některý důkazní prostředek odůvodněně neosvědčí jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 56/2011-68.

7. Konstatoval, že žalobce vedl za předmětné zdaňovací období daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, jejíž součástí je povinnost vedení evidence zásob. Ke konci zdaňovacího období byl povinen vést průkaznou evidenci svého obchodního majetku. Přestože zákon nevymezuje povinné náležitosti daňové evidence, musel být žalobce schopen jednotlivé zápisy doložit průkazným způsobem, což však neučinil, a neunesl tak své důkazní břemeno. Bylo v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které jednoznačně a nepochybnitelně prokáží jeho tvrzení.
8. Poznamenal, že správce daně od společnosti TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., a stavebního úřadu v Mostě nezískával důkazy, nýbrž ověřoval věrohodnost důkazů, které žalobce předložil. V uvedeném případě nebyl prováděn výslech svědka, znalce či jiné osoby, protože nemohl být žalobce na svém právu klást otázky nijak zkrácen. Uvedl také, že žalobce měl dostatek času v průběhu daňové kontroly předkládat relevantní důkazní prostředky, resp. vyvracet pochybnosti správce daně. Žalobce byl včas a řádně informován o provádění důkazních prostředků tak, aby mohl realizovat svá práva v průběhu daňové kontroly, např. právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci a dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, právo zúčastnit se výslechu svědků a klást těmto osobám otázky.
9. K námitce žalobce stran neprovedení jím navrhovaných důkazních prostředků a ve vztahu k žalobcem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 41/2007-115 žalovaný uvedl, že správce daně není povinen všechny předložené nebo navržené důkazní prostředky provést, dospěje-li k závěru, že by byly nadbytečné nebo nesouvisející se zjišťovanou skutečností. Tak tomu bylo v případě svědeckých výpovědí, kdy žalobce v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění navrhl provést více než 50 výslechů svědků. Správce daně zčásti vyhověl požadavku žalobce a provedl pět svědeckých výpovědí, ze kterých ovšem vyplynulo, že svědkové nebyli schopni podat žádné konkrétní informace. S ohledem na tuto skutečnost správce daně odmítl další výpovědi provést. V rámci odvolání žalobce znovu trval na provedení svědeckých výpovědí jako nezbytného důkazu k osvědčení jeho tvrzení. Žalovaný tedy uložil správci daně doplnění již předloženého spisového materiálu o výsledky navržených svědků, o kterých s ohledem na dosud provedené důkazy v rámci daňové kontroly usoudil, že by tyto mohly přinést informace, jež by bylo možné využít jako důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu. Svědecké výpovědi provedené v rámci doplnění odvolacího řízení byly dle žalovaného nekonkrétní, svědci nebyli schopni osvětlit relevantní skutečnosti, nebyli schopni podat hodnověrné informace. Poznamenal, že provedení všech důkazních prostředků není povinností správce daně, nicméně je jeho povinností provést takové důkazní prostředky, které mohou přispět ke správnému stanovení daně, přičemž žalovaný, resp. správce daně takto učinili. K námitce neprovedení výslechu svědků při místním

šetření – prohlídce realizovaných staveb žalovaný uvedl, že i kdyby svědci realizaci zakázky potvrdili, nemohou dokázat, jaký konkrétní materiál uvedený na jednotlivých přijatých fakturách byl použit na jejich zakázku. Předvolaní svědci tedy mohli případně osvědčit, zda a kdy byla zakázka provedena, kdy byla uhrazena, a co bylo jejím předmětem. Výsledky svědků by v tomto případě byly dle přesvědčení žalovaného bezpředmětné, neboť by neprokázaly, zda výdaj spojený s úhradou jednotlivé přijaté faktury byl skutečně výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný opětovně zdůraznil, že je to žalobce, který má povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Měl-li žalobce tvrzení doložit průkazně vedenou evidencí dle § 7b zákona o daních z příjmů, nelze klást k tíži správci daně, jestliže takto neučinil. Navrhoval-li žalobce jako důkazní prostředek svědeckou výpověď k prokázání jím tvrzeného stavu, je předpokládáno, že žalobcem navržené svědci tvrzené skutečnosti potvrdí. Konstatoval, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem zhodnotil jednotlivé svědecké výpovědi a vyjádřil se k důvodům neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, kdy hodnocení předložených důkazních prostředků je výsledkem racionálního myšlenkového postupu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného rovněž vyplývá souvislost mezi jednotlivými skutkovými zjištěními, úvahou žalovaného a žalovaným vyvozenými závěry. Žalovaný byl přesvědčen, že se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil ke všem námitkám žalobce.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci řízení s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání souhlasili.
11. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Před hodnocením dalších žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

14. 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. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
15. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

16. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
17. V dané věci byla protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2013 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2010, leden až červen a srpen až prosinec 2011 a leden až prosinec 2012 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011, a to v plném rozsahu. V projednávané věci měl správce daně ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2010 a 2011 pochybnosti o správnosti údajů evidovaných v těchto obdobích v daňové evidenci žalobce, neboť v ní byly evidovány výdaje na úhradu cca 60 faktur, které jsou specifikovány v části 16 výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 5. 2013, přijatých na nákup čerpadla a podlahového topení od společnosti Tepelná čerpadla IVT, s. r. o., k nimž žalobce nedoložil faktury zálohové či vydané, ani nepředložil daňovou evidenci, z níž by plynulo, kdy byly evidovány příjmy z těchto zakázek. U přijatých faktur v souvislosti s podlahovým topením Giacomini upozornil správce daně na to, že chybí většina dobropisů, a vyzval proto žalobce, aby doložil tyto dobropisy a zároveň doložil jejich úhradu či zápočet. Správce daně dále u dobropisů, které byly doloženy, poznamenal, že jsou v nich uvedeny nižší částky než na přijatých fakturách, a požadoval po žalobci, aby tyto skutečnosti vysvětlil a doložil. Ve vztahu k položkám týkajícím se přijatých faktur, u nichž žalobce uvedl, že zakázky ještě nejsou dokončeny, správce daně vyzval žalobce k tomu, aby doložil vydané zálohové faktury a dále, kde byly zaevidovány v daňové evidenci. Správce daně vyzval žalobce také k doložení dokladů označených „UP“ a faktur vydaných v roce 2011 a 2012 a smluv o dílo u daných zakázek. Dále správce daně u cca 60 faktur, které specifikoval ve shora zmíněné výzvě, zjistil nesrovnalosti, které požadoval po žalobci vysvětlit a doložit fakturou nebo smlouvou o dílo.
18. Následně na základě dokladů předložených žalobcem, vyžádaných od společnosti Tepelná čerpadla IVT s. r. o. a od odběratelů žalobce vznikly správci daně další pochybnosti a vyzval žalobce k jejich odstranění výzvou ze dne 10. 4. 2015. Zjištěné pochybnosti správce daně ve vztahu k dani z příjmů za rok 2010 spočívaly zejména v tom, že žalobce měl v roce 2010 přijmout od svých odběratelů platby (např. od pana Č., pana K., pana J., pana Z., pana K., Ing. T., pana T., pana K. nebo např. od Mgr. T. a Mgr. S.), které nebyly v daňové evidenci zaevidovány jako příjmy, a žalobce tak měl doložit a prokázat, že tyto příjmy již byly zdaněny, nebo se jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně a vyzval žalobce k doložení toho, kdy byly dané příjmy zahrnuta do základu daně dle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů.
19. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních. Žalobce tedy byl povinen prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů za zdaňovací období roku 2010, které evidoval v daňové evidenci a že přiznal ke zdanění veškeré příjmy dle § 7

zákona o daních z příjmů a také, že veškeré jím vynaložené výdaje na nákup zboží je možno považovat za výdaje dle § 24 téhož zákona za tato zdaňovací období. Zároveň správce daně žalobce poučil o tom, jakými důkazními prostředky by tyto skutečnosti mohl prokázat a jaké údaje by v nich měly být obsaženy. Z tohoto důvodu shledal soud nedůvodnou námitku žalobce, že správce daně nespécifikoval pochybnosti o správnosti údajů evidovaných v daných zdaňovacích obdobích v daňové evidenci žalobce.

20. Soud se dále zabýval námitkou žalobce, že daňové orgány provedly selekci žalobcem navržených svědků a provedly výslech pouze některých z nich. K tomu soud poukazuje na zásadu volného hodnocení důkazů. Ta neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí, a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí.
21. Již správce daně provedl výsledky některých svědků, které měly dle žalobce prokázat uskutečnění zakázek u jeho odběratelů a prokázat i datum a výši přijatých plnění (např. svědkové G., K., M. H., R. či Z.). Jak správce daně uvedl ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2015, z navržených svědků, kteří byli zákazníky žalobce, správce daně vybral pět zákazníků, kteří k výzvě správce daně nedoložili žádné doklady, a jejich výslech provedl (srov. str. 40 dané písemnosti). Žádná další kritéria správce daně neuvedl. Správce daně návrhu žalobce na výslech ostatních svědků nevyhověl s odůvodněním, že z provedených pěti svědeckých výpovědí vyplývá, že svědci nejsou schopni s odstupem času říci, kdy a jak předmětnou zakázku hradili, nepamatují si ani, jestli ji hradili najednou, nebo formou záloh a doplatku, ani si nepamatují celkovou částku, kterou za dodání a montáž tepelného čerpadla zaplatili. Správce daně tudíž dospěl k závěru, že provedení dalších navrhovaných svědeckých výpovědí by bylo nadbytečné, a proto je neprovedl (srov. str. 44 dané písemnosti). Na toto odůvodnění odkázal správce daně též ve zprávě o daňové kontrole, a to na straně 127.
22. Žalobce již ve vyjádření ze dne 18. 2. 2016, tedy ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, k prokázání svých tvrzení ohledně uskutečněných zakázek k dodávkám tepelných čerpadel, podlahových topení a servisních prací a přijatých plateb ve zdaňovacích obdobích 2010 a 2011 navrhoval výsledky velkého množství svědků (téměř 50 svědků, z toho 28 svědků mělo vypovídat k tvrzení žalobce ohledně přijatých plateb od jeho zákazníků). Soud připomíná, že žalovaný uložil správci daně v písemnosti ze dne 20. 12. 2016 označené jako doplnění spisového materiálu, aby provedl výsledky svědků, které považoval žalovaný za nezbytné, a to Mgr. S., Ing. T., pana S., pana B., Mgr. T., pana B., pana K., P. H., pana P. a Ing. V., CSc. Žalovaný nutnost provedení výsledku těchto svědků zdůvodnil tím, že žalobce mimo jiné navrhl výsledky svědků ve věci ověření pravdivosti svých tvrzení týkajících se uskutečněných zakázek a přijatých plateb ve zdaňovacích obdobích 2010 a 2011. Žalovaný dále uvedl, že neprovedení některých svědeckých

výpovědi je v rozporu s § 86 odst. 2 daňového řádu, neboť výsledky svědků mohou přinést informace, které bude možno využít jako důkazní prostředek. Žalovaný poznamenal, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobce vedl daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, přičemž dle § 7b odst. 1 písm. a) téhož zákona daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro stanovení daně. Z uvedeného dle žalovaného plynulo, že pro účely stanovení základu daně nepostačuje pouhé zjištění, že tepelné čerpadlo již bylo předáno a uvedeno do provozu, ale je důležité mít informaci o tom, že provedená zakázka byla také uhrazena a ve kterém roce byly inkasovány peněžní prostředky. Správce daně splnil povinnost uloženou mu žalovaným a sedm výše uvedených svědků vyslechl (vyslechnuti nebyli Ing. T., Mgr. T. a Mgr. S., protože se jim předvolání ke svědecké výpovědi nepodařilo doručit, nebo se ke správci daně nedostavili). Žalovaný dále poukázal na to, že správce daně další svědecké výpovědi neprovedl, neboť správce daně má k dispozici dostatek důkazních prostředků, které potvrzují oprávněnost zahrnutí příjmů do předmětného zdaňovacího období; provedení svědeckých výpovědí by nemohlo vyvrátit závěry vyplývající ze získaných důkazních prostředků a z vyjádření samotného daňového subjektu (srov. odst. 27 rozhodnutí žalovaného). Na jiném místě žalobou napadeného rozhodnutí (srov. odst. 30) žalovaný dále uvedl, že provedení ostatních navržených svědeckých výpovědí a potažmo i prohlídku všech realizovaných staveb a pozemků za přítomnosti majitelů považuje za nadbytečné. K tomu žalovaný konstatoval, že i kdyby svědci realizaci zakázky potvrdili, nemohou dokázat, jaký konkrétní materiál uvedený na jednotlivých přijatých fakturách byl použit na jejich zakázku. Předvolání svědci tedy dle žalovaného mohli případně osvědčit, zda a kdy byla zakázka provedena, kdy byla uhrazena a co bylo jejím předmětem. Výsledky svědků by tak dle žalovaného byly nadbytečné, neboť by neprokázaly, zda výdaj spojený s úhradou jednotlivé přijaté faktury byl skutečně výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. odst. 2 na straně 13 rozhodnutí žalovaného).

23. Soud nemůže souhlasit s daňovými orgány v tom, že by žalobcem navržené svědecké výpovědi k prokázání přijetí plateb od jeho zákazníků, které daňové orgány odmítly provést, byly nadbytečné. Předně je třeba zdůraznit, že soudu vůbec nejsou zřejmá kritéria výběru navržených svědků, na jejichž základě správce daně vybral pět ze čtyřadvaceti navržených svědků, s nimiž provedl svědeckou výpověď. Soudu není patrný ani klíč, podle kterého žalovaný vybíral žalobcem navržené svědky, neboť žalovaný uložil správci daně, aby provedl výslech deseti ze sedmadvaceti svědků, které žalobce navrhl v odvolání. Z uvedeného dle soudu plyne, že jak správce daně, tak žalovaný selektivně vybrali jen některé ze žalobcem navržených svědků, aniž by bylo zřejmé, proč a na základě jakých kritérií provedli výslech jimi vybraných svědků.
24. Soud dále zdůrazňuje, že z postupu daňových orgánů je patrné, že považovaly provedení žalobcem navržených svědeckých výpovědí za důvodné, neboť jejich výsledky, jak žalovaný trefně poznamenal v písemnosti ze dne 20. 12. 2016 označené jako doplnění spisového materiálu, mohou přinést informace, které bude možno využít jako důkazní prostředek. Z tohoto důvodu také správce daně přistoupil k provedení pěti svědeckých výpovědí, které následně k pokynu žalovaného doplnil o svědecké výpovědi dalších sedmi navržených svědků. Soud se za takové situace nemůže ztotožnit s názorem daňových orgánů o nadbytečnosti neprovedených svědeckých výpovědí stran prokázání tvrzení žalobce o datu a výši přijatých plnění od jeho zákazníků. Závěr daňových orgánů o nadbytečnosti ostatních svědeckých výpovědí, které dovozovaly z toho, že z jimi uskutečněných svědeckých výpovědí vyplývá, že svědci nejsou schopni s odstupem času

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

říci, kdy a jak předmětnou zakázku hradili, nepamatují si ani, jestli ji hradili najednou, nebo formou záloh a doplatku, ani si nepamatují celkovou částku, kterou za dodání a montáž tepelného čerpadla zaplatili, není udržitelný. Takový závěr soud musí označit za spekulativní a předčasné, neboť nelze předem vyloučit, že by některý ze svědků, k jejichž výsledku daňové orgány nepřistoupily, mohl potvrdit nebo vyvrátit tvrzení žalobce, a tedy že se jednalo o důkazy, které mohly přispět ke správnému stanovení daně. Soud v této souvislosti poukazuje na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, který jako nadbytečnost důkazu označuje „[a]rgument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Ústavní soud tedy zjevně považuje za legitimní, pokud soud (resp. v nyní souzené věci daňové orgány) neprovede důkaz nadbytečný, který již nemůže přinést další objasnění skutkového základu věci. Důležité však je, že i bez takového důkazu je dané tvrzení „bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno“. To ovšem nebyl souzený případ.

25. Soud v této souvislosti upozorňuje též na nekonzistentní přístup žalovaného. Žalovaný na jedné straně v písemnosti ze dne 20. 12. 2016 označené jako doplnění spisového materiálu konstatoval nutnost provedení svědeckých výpovědí, protože pro účely stanovení základu daně nepostačuje pouhé zjištění, že tepelné čerpadlo již bylo předáno a uvedeno do provozu, ale je důležité mít informaci o tom, že provedená zakázka byla také uhrazena a ve kterém roce byly inkasovány peněžní prostředky, aby na druhé straně v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, aniž by však došlo vyjma provedení sedmi svědeckých výpovědí k doplnění dokazování, že další navržené svědecké výpovědi zákazníků žalobce již pro nadbytečnost nebudou provedeny.
26. Soud shrnuje, že v neprovedení navržených výpovědí svědků za současné absence přesvědčivého odůvodnění, proč tato navržená svědectví za žádných rozumně představitelných okolností nemohou přinést nic pro daňové řízení relevantního, mohlo vést ke znemožnění žalobci unést jeho důkazní břemeno. Daňové orgány postupovaly v rozporu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a doposud nepřihlédly ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 část věty za středníkem daňového řádu). V postupu daňových orgánů tedy soud spatřuje vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s, neboť v řízení před daňovými orgány byla podstatně porušena ustanovení o řízení před správním orgánem a toto porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Tato vada je důvodem, proč soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného.
27. Soud nad rámec potřebného odůvodnění konstatuje, že nepřehlédl, že u provedených svědeckých výpovědí (např. výpovědí svědků K., P. H. nebo Ing. V., CSc.) žalovaný dovozoval, že z dokladů poskytnutých společností TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., která byla dodavatelem žalobce, vyplývá, že k uvedení čerpadla do provozu došlo v roce 2010 (svědek K.) nebo v roce 2011 (svědek P. H. a Ing. V., CSc.), z čehož měl žalovaný za prokázané, že žalobce u těchto zákazníků zakázku dokončil, tepelná čerpadla jim byla předána a zakázky byly zákazníky v roce 2010, resp. 2011 uhrazeny. K tomu soud uvádí, že doklady získané od společnosti TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., jsou schopny prokázat, že zakázka byla žalobcem dokončena a tepelná čerpadla byla zákazníkům předána, nic však nevypovídá o tom, že by zakázka v konkrétním roce musela být žalobci zákazníkem též uhrazena. Obdobná situace panuje i v případě informací od stavebních

úřadů prokazujících kolaudaci staveb, neboť kolaudace staveb nic nevypovídá o tom, kdy byla žalobci zakázka uhrazena.

28. Rovněž zcela nepoužitelný je argument žalovaného, že svědkové P., P. H. a K. svá tvrzení o úhradě faktur v roce 2015 ničím nedoložili, neboť svědky netíží důkazní břemeno. Za spekulativní a bez jakékoliv důkazní hodnoty lze označit úvahu žalovaného při hodnocení věrohodnosti svědka K. spočívající v tom, že by z pohledu žalobce bylo krajně nevhodné, aby poskytl zákazníkovi začátkem roku 2012 materiál (tepelné čerpadlo) v hodnotě více než 100 000 Kč, aniž by získal jakoukoli protihodnotu s tím, že úhradu měl obdržet až po třech letech (srov. odst. 26 rozhodnutí žalovaného).
29. Soud rovněž zdůrazňuje, že žalovaný uložil správci daně předvolat na návrh žalobce svědky Ing. T., Mgr. S. a Mgr. T., neboť jejich svědecké výpovědi považoval žalovaný za nezbytné ke správnému a spolehlivému stanovení daně. Správce daně dané svědky předvolal k výsledku pouze jednou, přičemž Ing. T. se předvolání nepodařilo doručit, Mgr. S. se bez omluvy nedostavila a Mgr. T. se z výsledku z rodinných důvodů omluvila, když zároveň uvedla, že k věci již pro velký časový odstup nemá co říct. Správce daně se o opětovné předvolání daných svědků vůbec nepokusil a v doplnění stanoviska dle § 113 odst. 3 daňového řádu toliko konstatoval, že výpovědi těchto osob nebylo možné provést. Žalovaný tento postup správce daně, jak lze odvodit z jeho následného postupu, aproboval. V seznámení žalobce se zjištěními v odvolacím řízení a i v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný pouze poukázal na to, že svědecké výpovědi svědků Ing. T., Mgr. S. a Mgr. T. nebyly provedeny, neboť se k ústnímu jednání nedostavili (srov. odst. 9 rozhodnutí žalovaného). V odst. 10 žalobou napadeného rozhodnutí k požadavku žalobce na jejich opětovné předvolání žalovaný poznamenal, že se je nepodařilo v rámci doplnění odvolacího řízení vyslechnout. Takový postup daňových orgánů při předvolání svědků soud nepovažuje za správný, neboť se měly pokusit dané osoby opětovně vyslechnout, v krajním případě mohly využít institutu předvedení (srov. § 100 daňového řádu).
30. Soud dále uvádí, že k ústnímu jednání, při kterém byly se zástupcem žalobce projednány výsledky kontrolních zjištění, došlo dne 12. 8. 2015. K žádosti zástupce žalobce nejprve správce daně stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření se ke kontrolním zjištěním, kterou pak opětovně k žádosti zástupce žalobce prodloužil do 11. 9. 2015. Soud je toho názoru, že žalobce, resp. jeho zástupce měl dostatečně dlouhou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, o čemž ostatně svědčí to, že vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění bylo dne 11. 9. 2015 správci daně doručeno. Námitka žalobce, že neměl přiměřený časový prostor k využití práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhopvat řádné důkazy, resp. že lhůta poskytnutá správcem daně nebyla přiměřená rozsahu prověřovaných skutečností, tak není důvodná.
31. Neopodstatněná je rovněž námitka, že se správce daně dotazoval společnosti TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., a Magistrátu města Most, odboru stavební úřad, i na různé skutečnosti, čímž správce daně fakticky provedl výslech svědka. Dle výzvy k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 9. 9. 2013 byla správcem daně společnost TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., vyzvána k tomu, aby doložila veškerou dokumentaci související s obchodní spoluprací v letech 2010, 2011 a 2012 se žalobcem a panem V. N. Výzvou k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 27. 4. 2015 adresovanou Magistrátu města Most, odboru stavební úřad, správce daně tento stavební úřad vyzval k doložení kolaudačních rozhodnutí v případě jedenácti konkrétních rodinných domů (např. Mgr. S., pan K., pan S. atd.). Z toho je zřejmé, že po společnosti TEPELNÁ ČERPADLA IVT, s. r. o., a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Magistrátu města Most, odboru stavební úřad, správce daně požadoval jen doložení listin a nedotazoval se těchto subjektů na žádné jiné skutečnosti.

32. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také dodatečný platební výměr, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že „je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení dodatečného platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o dani z příjmů v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji.
33. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 téže vyhlášky] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Případně-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.

Ústí nad Labem 25. listopadu 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu