



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **D. s. a.s.,**
zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem
sídlem Dlouhá 101/13, 500 03 Hradec Králové

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2016, č.j. 9635/16/5300-22443-711377

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2016, č.j. 9635/16/5300-22443-711377 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Lukáše Kulhánka, advokáta, **náklady řízení ve výši 24 782 Kč**, a to do 20 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu ve výroku tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního

úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Pardubicích č.j. 1001360/15/2801-50525-607304 ze dne 26. 1. 2015. Na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 875371/15/2809-60563-609037 ze dne 20. 5. 2015 byla žalobci za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 64 348,- Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 12 869,- Kč. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal, načež žalovaný svým rozhodnutím změnil výši doměřené DPH na částku 50 348,- Kč a penále snížil na částku 10 069,- Kč a ve zbytku rozhodnutí potvrdil. Žalobce žalobou podanou u zdejšího soudu napadal celkem 7 rozhodnutí žalovaného, přičemž řízení o této žalobě bylo původně vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 30/2016. Usnesením ze dne 20. 9. 2017 byla řízení proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného vyloučena do samostatných řízení vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 53/2017, 52 Af 54/2017, 52 Af 55/2017, 52 Af 56/2017, 52 Af 57/2017, 52 Af 58/2017.

Žalobní body:

2. Žalobce žalovanému vytýká, že ve svém rozhodnutí potvrdil postup Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), kdy správce daně vydal rozhodnutí na základě neúplných zjištění a nahradil odůvodnění rozhodnutí zprávou o daňové kontrole, která nebyla důvodně žalobcem podepsána, čímž správce daně nesprávně aplikoval § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně také dle žalobce nesprávně aplikoval § 147 odst. 4 daňového řádu, když ve svém rozhodnutí ani neodkázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole, v níž byly řešeny i jiné daňové povinnosti žalobce, čímž vznikla žalobci povinnost zbytečně a zdlouhavě dohledávat odůvodnění konkrétního rozhodnutí.
3. Jako další pochybení žalobce vytýká žalovanému, že správce daně i navzdory návrhu na doplnění dokazování tyto důkazy neprovedl a ani v rozhodnutí žalovaného nejsou uvedeny jasné důvody takového procesního postupu. Jednalo se konkrétně zejména o nevyslechnutí jím navržených svědků Ing. M. P., Ing. V. B. a K. M.
4. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v něm uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně objasnil její aplikaci a přiměřeně reagoval na odvolací námítky.
6. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že pochybil při hodnocení důkazů, jelikož se řídil zásadou volného hodnocení důkazů a respektoval zákonné rozložení důkazního břemene. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobce, která byla uplatněna na podporu žalobcova tvrzení, že podpis zprávy o daňové kontrole odepřel důvodně.
7. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Rozhodné skutečnosti ve věci:

8. Dne 26. 8. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna až prosince roku 2010 a ledna až prosince roku 2011 (protokol č. j. 1210018/13/2809-05402-609037). Dne 11. 3. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění týkajícího se jednotlivých zdaňovacích období. Dne 20. 5.

2015 byla žalobci v rámci ústního jednání předložena k podpisu zpráva o daňové kontrole č. j. 875371/15/2809-60563-609037, která nebyla zástupcem žalobce podepsána z důvodu uvedených v protokole o ústním jednání č. j. 953517/15/2809-60563-609037, kdy žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat, jelikož správce daně neprovedl jím navrhované důkazy a opřel svoje závěry o irelevantní důkazy, přičemž žalobce také nesouhlasil se způsobem zjištění počtu a ceny vstupenek. Správce daně dospěl k závěru, že odvolatel odepřel podpis předmětné zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu, protože v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Na základě výsledku daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, v této projednávané věci dodatečný platební výměr č.j. 1001360/15/2801-50525-607304 doměřující žalobci DPH v celkové částce 64 348,- Kč a penále v částce 12 869,- Kč.

9. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 26. 6. 2015 odvolání, v němž mimo okruh odvolacích námitek, jimž bylo vyhověno, sporoval procesní postup správce daně a zjištění skutkového stavu věci správcem daně. Žalobce v první řadě nesouhlasil s doměřením DPH u zdanitelných plnění, když dle správce daně neoprávněně deklaroval přijetí zdanitelných plnění na základě daňového dokladu č. X od společnosti E. s.r.o. (deky, sedla, vodítka, ohlávky, uzdečky) ve výši 241 738,35 Kč a DPH ve výši 48 347,65 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 8. 12. 2010 a na základě daňového dokladu č. X od společnosti E. s.r.o. (podbřišníky, uzda, udidla, ohlávky) ve výši 10 000,- Kč a DPH ve výši 2 000 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 12. 5. 2010. Správce daně z písemného vyjádření Ing. K., bývalého místopředsedy představenstva žalobce, které mu předložil žalobce dne 14. 3. 2014 při ústním jednání, zjistil, že tyto položky byly zakoupeny jako věcné ceny do dostihů nebo sportovních akcí a dále, že evidenci těchto cen měla vést zaměstnankyně K. M. Žalobce sice předložil správci daně daňové doklady, správce daně však tyto doklady neuznal s tím, že žalobce nepředložil zmiňovanou evidenci cen a není tudíž prokázána skutečnost, že nakoupené věci fakticky sloužily jako ceny, tedy že by je bylo možno posoudit jako zdanitelná plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce.
10. Žalobce správci daně navrhnul k prokázání uvedených tvrzení svědecký výslech K. M., dále dokazování fotografiemi z předávání cen a vyžádání fotografií a informací o vítězích dostihů od České jezdecké federace za účelem jejich oslovení a získání dalších informací o převzatých věcných cenách. Správce daně však tyto důkazy vyhodnotil jako nedůvodné s tím, že nepředpokládá, že by K. M. byla schopna sdělit komu a při jaké příležitosti byly jednotlivé ceny předány, když zároveň měl za to, že by nebylo možno ověřit, že se skutečně jednalo o ceny od uvedených dodavatelů. Uzavřel totiž, že jezdci sami takovou informaci nemohou disponovat. Správce daně přitom položil důraz na uvedení data zdanitelného plnění dne 8. 12. 2010 na dokladu č. X od společnosti E. s.r.o., když dle něj nelze předpokládat, že takto dodané zboží bylo využito v jezdecké sezóně 2010.
11. Žalovaný dne 11. 3. 2016 rozhodnutím č.j. 9635/16/5300-22443-711377 změnil napadený dodatečný platební výměr, čímž částečně vyhověl odvolacím námitkám žalobce (ty nebyly shora zmíněny, týkaly se fakticity odlišného plnění - zajištění reklamy společnosti D.) tak, že doměřená daň z přidané hodnoty se snižuje na částku 50 348,- Kč a penále se snižuje na částku 10 069,- Kč, a ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil, tedy shora uvedeným odvolacím námitkám žalobce nevyhověl. Žalovaný se přitom ztotožnil s odůvodněním

správce daně a uzavřel, že žalobce neprokázal použití přijatých zdanitelných plnění v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, tedy že nesplnil základní podmínku pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na výstupu podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

Posouzení věci krajským soudem:

12. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) po veřejném projednání věci.
13. Krajský soud má v projednávané věci za stěžejní posouzení otázky, zda žalovaný a před ním prvostupňový správce daně správně zjistili dostatečně skutkový stav věci, neporušili při správě daní daňové zákony a nezkrátili tak žalobce na jeho právech.
14. V první řadě soud zkoumal námitku žalobce, zda bylo vůbec možné použít zprávu o daňové kontrole jako podklad pro vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů (§ 88 odst. 6 daňového řádu), popřípadě zda byly naplněny podmínky pro pouhý odkaz na zprávu o daňové kontrole v odůvodnění dotčeného dodatečného platebního výměru (§ 147 odst. 4 daňového řádu). Podle ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu, platí: *Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*“ Danou problematikou se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který rovněž odkazuje na odbornou literaturu: „*Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. V dané věci je třeba posoudit, zda stěžovatel měl tento dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podkladu pro doměření daně. Stěžovateli je třeba dát obecně za pravdu, že má-li daňový subjekt dostatečný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, není možné zprávu o daňové kontrole použít jako důkazní prostředek (srov. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 200; komentář k § 88 odst. 6, BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŽIŠKOVÁ, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). (...) Komentářová literatura zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410).* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2016, čj. 6 Afs 76/2016 - 33, www.nssoud.cz).
15. Krajský soud nezpochybňuje, že žalobce navrhoval při daňové kontrole doplnění dokazování, nicméně musí konstatovat, že správce daně se ke všem navrhovaným důkazům vyjádřil a jejich neprovedení odůvodnil na str. 126 – 130 zprávy o daňové kontrole. Daňové řízení je obecně ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, tudíž nelze brát pouhý nesouhlas daňového subjektu s rozhodnutím správce daně určitý důkaz neprovést za dostatečný důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Za dostatečný důvod by bylo naproti tomu třeba považovat ignorování navrhovaných důkazů správcem daně, v projednávaném

případě však správce daně svůj postup zdůvodnil, bez ohledu na to, zda jeho postup spočívající v odmítnutí konkrétního důkazu byl správný, a nelze tak žalobcem uplatněný důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole považovat za dostatečný. Při akceptaci opačného výkladu zastávaného žalobcem by nastala neudržitelná procesní situace, kdy by daňové subjekty mohly navrhopvat zjevně nadbytečné důkazy, správce daně by však byl povinen provést všechny do posledního, aby se vyvaroval následku nepoužitelnosti zprávy o daňové kontrole pro doměření daně.

16. Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že zpráva o daňové kontrole nemohla v případě shora uvedeného dodatečného platebního výměru nahradit jeho odůvodnění ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť podle tohoto ustanovení platí: *Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.* Žalobce namítá, že zpráva o daňové kontrole obsahuje kontrolní zjištění pro vícero období a vícero druhů daní, přičemž správce daně v odůvodnění platebního výměru ani neodkazuje na konkrétnější části dotčené zprávy. K tomu soud podotýká, že dle § 85 odst. 4 daňového řádu lze vést daňovou kontrolu i pro vícero zdaňovacích období, jedná-li se o tentýž subjekt. Ústavní soud k tomu již vyslovil tento právní názor: *„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“* (náleží ÚS ze dne 27. 8. 2001 sp. zn. IV. ÚS 121/01). Je tedy patrné, že zpráva o daňové kontrole může obsahovat kontrolní zjištění pro vícero zdaňovacích období i druhů daní, pouze však za předpokladu, že se jedná o kontrolní zjištění vztahující se k jednomu daňovému subjektu a za předpokladu, že lze všechna daňová zjištění přezkoumat. V tomto konkrétním případě správce daně přehledně rozdělil kontrolní zjištění jak k časovým úsekům, tak i k druhu daně, daňová zpráva je podrobně zpracována, což činí zprávu o daňové kontrole plně přezkoumatelnou, lze tedy v daném případě aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu.
17. Dále se krajský soud zabýval tím, zda daňové orgány správně zjistily skutkový stav věci, hodnotily zjištěné skutečnosti a žalobcovy návrhy k dokazování v zákonných mezích. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v*

trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“

18. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
19. Naproti tomu správce daně prokazuje podle § 92 odst. 5 daňového řádu: *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady.
20. Jako problematické vnímá krajský soud v dané věci daňovými orgány provedené posouzení fakticity výdajů žalobce, které tento dle svého daňového tvrzení vynaložil na nákup věcných cen pro vítěze dostihových závodů a sportovních akcí od společnosti E. a E. v celkové částce 251 738,- Kč. Jak bylo již zmíněno výše, správce daně z písemného vyjádření Ing. K. zjistil, že nakoupené uzdy, sedla, a další zboží sloužily jako ceny a že evidenci těchto cen měla na starost K. M. Žalobce však zmiňovanou evidenci nepředložil a správce daně tak navýšil základ daně a neuznal nárok žalobce na odpočet DPH na vstupu. Žalovaný sice souhlasí s argumentem žalobce, že tato evidence není povinnou zákonnou evidencí, nicméně odkazuje na § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, kde je dle žalovaného upravena povinnost vést evidenci o zásobách. Tyto závěry soud nezpochybňuje, je ale třeba připomenout, že podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, se daňová tvrzení sice prokazují prvotně daňovými doklady, avšak podle § 73 odst. 5 téhož zákona v případě jejich neúplnosti či nejasnosti lze tvrzené skutečnosti prokázat jinak. V dané věci žalobce předložil daňové doklady, což správce daně nerozporuje. Žalobce přitom tvrdil, že uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění dne 8. 12. 2010 bylo uvedeno dodavatelem chybně. Absence zmiňované evidence cen může přitom vést správce daně k oprávněným pochybnostem o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. V tomto momentě se tak důkazní břemeno přeneslo podle § 92 odst. 3 daňového řádu opět na stranu žalobce. Žalobce však nebyl nečinný a navrhl provést důkazy, které dle něj byly způsobilé jeho tvrzení potvrdit. Soud si je vědom toho, že správce daně i žalovaný se s těmito návrhy

určitým přezkoumatelným způsobem vypořádali, nicméně tento způsob nepovažuje za dostatečně přesvědčivý.

21. V situaci, kdy daňový subjekt předložil ke svému daňovému tvrzení daňové doklady a písemné vyjádření Ing. K., když správce daně Ing. K. nevyslechl v postavení svědka po řádném poučení o jeho procesních právech a povinnostech podle § 96 odst. 4 daňového řádu, ačkoliv žalobce měl právo být přítomen takové svědecké výpovědi, která se jednoznačně na základě písemného vyjádření Ing. K. nabízela, a měl právo klást svědkovi otázky podle § 96 odst. 5 daňového řádu, nebylo na místě bez dalšího učinit závěr, že dotčené výdaje nejsou daňově uznatelné, a to v podstatě na základě absence evidence zásob. Soud opakuje, že touto absencí evidence zásob ve spojení s pochybným datem uskutečněného zdanitelného plnění na daňovém dokladu mohly vzniknout správci daně pouze důvodné pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. Učiněné závěry správce daně o neprokázání fakticity plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a posléze i závěry žalovaného obsažené v žalovaném rozhodnutí, by byly v souladu se zákonem pouze v případě, pokud by byl žalobce jako daňový subjekt nečinný a nenavrhoval by další relevantní důkazy. V takovém případě by žalobce totiž skutečně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a daň by mu pak byla doměřena v souladu se zákonem.
22. V dané věci však došlo k opačné procesní situaci, kdy daňový subjekt navrhoval zcela konkrétní relevantní důkazy k prokázání zcela konkrétních tvrzení a správce daně je tak měl provést. Žalobcem navrhovaný svědecký výsledek K. M. je zcela logickým postupem žalobce a nelze jej shledat bez dalšího nadbytečným či účelovým, když právě tato osoba měla na starosti evidenci a předávání věcných cen při dostizích a sportovních akcích. Předpoklad správce daně, že by s ohledem na časovou prodlevu mezi výpovědí a předáváním předmětných cen nebyla svědkyně schopna objasnit skutkový stav, není na místě, zejména když správce daně sám připustil jako důkaz vyjádření Ing. K. podané s obdobným časovým odstupem. Úzkou spojitost navrhované svědecké výpovědi s prokazovaným tvrzením, tudíž ani potenciál důkazní hodnoty svědecké výpovědi, nelze důvodně popřít. Hodnocení správce daně, zda si svědek může či nemůže něco s přesností pamatovat, je zcela předběžné. Jak v obdobné věci konstatoval Nejvyšší správní soud: „*Se stěžovatelkou je třeba souhlasit v tom, že hodnotit důkazy lze logicky až poté, co byly provedeny. Odkazy žalovaného na zásadu volného hodnocení důkazů v té části rozhodnutí, v níž zdůvodňoval, proč neprovedl výsledky všech stěžovatelkou navržených svědků, stejně jako úvahy finančního úřadu o ekonomické závislosti navržených svědků na stěžovateli a jejich nedůvěryhodnosti lze proto považovat za poněkud nešťastné a především nesprávné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017- 23).
23. Dle názoru krajského soudu zde není vůbec na místě hodnotit možnou přesnost svědecké výpovědi, stejně jako její důvěryhodnost, ještě před tím, než daňové orgány takovou svědeckou výpověď mají k dispozici. Dále krajský soud nesouhlasí s názorem, že navržená a poté i předložená fotodokumentace z předávání dotčených cen je pro prokázání skutkového stavu věci nedůvodná. Správcem daně zmiňovaný rozpor mezi daty uvedenými na fotografiích a na daňovém dokladu může být výsledkem chybného datování, jak upozorňuje žalobce, nelze jej brát automaticky bez dalšího jako směrodatný. Zákon o dani z přidané hodnoty v § 73 odst. 5 sám dovoluje možnost prokázat chybné či chybějící náležitosti na daňovém dokladu i jinak. Daňové orgány při daňovém řízení pravidelně

využívají výzev vůči třetím osobám ke zjištění rozhodných skutečností, přičemž dle názoru soudu by takový postup byl na místě i v daném případě. Aniž by krajský soud jakkoliv předjímal výsledek daňového řízení, právě doplnění dokazování fotodokumentací ve spojení se svědeckou výpovědí K. M. s případným dotazem na Českou jezdeckou federaci může skutkový stav osvětlit a umožnit daňovým orgánům, aby bylo ve věci rozhodnuto na základě skutkového stavu zjištěného v rozsahu, který nebude nechávat prostor pro důvodné pochybnosti. Nelze přitom vyloučit, že po doplnění dokazování v naznačeném směru může vyvstat potřeba provedení dalších důvodných důkazů k prokázání zcela konkrétního tvrzení daňového subjektu.

24. Krajský soud shrnuje, že daňový doklad je formálním důkazem, přičemž při jeho nedostatcích rozhoduje fakticita plnění. Z povahy věci je formálním důkazem též evidence zásob, jak na ni upozorňuje správce daně. Soud konstatuje, že je třeba připustit, že právě onu fakticitu plnění, tedy to, zda k plnění skutečně došlo, či nikoliv, lze prokázat právě zmíněnou fotodokumentací či výsledkem dalších svědků, případně výzvami adresovanými třetím osobám. V projednávané věci správce daně a posléze žalovaný neprovedli žalobcem navržené důkazy ohledně nároku na odpočet DPH u plnění fakturovaných společnostmi E. a E., čímž nesplnili svoji povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, jak jim ukládá § 92 odst. 2 daňového řádu.
25. Krajský soud proto uzavřel, že žaloba je důvodná a žalované rozhodnutí podle § 78 s.ř.s. zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán vysloveným právním názorem soudu.

Náklady řízení:

26. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
27. Žalobci tak krajský soud přiznal náklady právního zastoupení a soudní poplatek. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „vyhl. č. 177/1996 Sb.“) a přiznal úspěšnému žalobci proti žalovanému tyto náklady:
- odměna advokáta za 5 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, 2 x přítomnost na jednání, doplnění tvrzení k výzvě soudu /§11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 15 500 Kč (5 x 3 100 Kč);
 - paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 5 úkonů právní služby po 300 Kč ve výši 1 500 Kč (§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.);
 - náhradu za zmeškaný čas za 4 půlhodiny po 100 Kč, tj. 400 Kč;
 - cestovní náhradu ve výši 298,30 Kč za 1 cestu mezi obcemi Hradec Králové – Pardubice a zpět v roce 2017 o celkové vzdálenosti 1 x 50 km dle výpočtu: základní náhrada za používání silničního motorového vozidla ve výši 3,90 Kč / 1 km x 50 km činí 195 Kč. Výše náhrady za spotřebované pohonné hmoty při kombinované spotřebě 7,0 l/100 km a ceně pohonných hmot 29,50 Kč/l činí za 50 km celkem 103,30 Kč;
 - cestovní náhradu ve výši 303,30 Kč za 1 cestu mezi obcemi Hradec Králové – Pardubice a zpět v roce 2018 o celkové vzdálenosti 1 x 50 km dle výpočtu: základní náhrada za používání silničního motorového vozidla ve výši 4,00 Kč / 1 km x 50 km činí 200 Kč.

Výše náhrady za spotřebované pohonné hmoty při kombinované spotřebě 7,0 l/100 km a ceně pohonných hmot 29,50 Kč/l činí za 50 km celkem 103,30 Kč;

- navýšení 21% DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s.

28. Dále krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. **Celkové náklady řízení**, které je žalovaný povinen uhradit žalobci, tak činí **24 782 Kč**. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Pardubice 29. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu