



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **M. Š.**, zast. Mgr. Ing. Tomášem Horkým, advokátem se sídlem tř. Kpt. Jaroše 1844/28, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2015, č. j. 19739/15/5200-10422-705050,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

Žalobce se včasnou žalobou ze dne 24. 8. 2015, doručenou Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“ či „zdejší soud“) téhož dne, domáhal rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2015, č. j. 19739/15/5200-10422-705050 (dále

těž „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce daně“) ze dne 28. 8. 2013, č. j. 3013302/13/3005-24801-702842 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“).

Dne 10. 8. 2011 byla u žalobce zahájena protokolem o ústním jednání kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Správcem daně bylo zjištěno, že v roce 2009 si žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad pořízení technologie SJ 65/30, v.č. SSE-07007, pro výrobu PET vazací pásky (dále též „linka“ či „výrobní linka“), a to v částce 9.080.500 Kč bez DPH. Jako důkazní prostředky svědčící o pořízení linky byla ze strany žalobce předložena dodavatelská faktura od společnosti A-Electronics a.s. ze dne 20. 10. 2009, č. 200900200, a kupní smlouva ze dne 30. 10. 2009, která byla za prodávajícího, tedy společnost A-Electronics a.s., podepsána na základě plné moci R. B. Dne 20. 10. 2009 prodal žalobce linku společnosti PROCARTECH, s.r.o., a to za cenu 9.610.500 Kč bez DPH, což doložil fakturou ze dne 20. 10. 2009, č. 2020/9. Na základě dožádání bylo poté správcem daně zjištěno, že společnost A-Electronics a.s. je nekontaktní. Součástí tohoto dožádání byl mj. protokol o ústním jednání se svědkem D. M., jenž vykonával funkci předsedy představenstva této společnosti v rozhodném období. Svědek uvedl, že od zápisu do obchodního rejstříku do funkce předsedy představenstva společnosti A-Electronics a.s. tuto funkci nevykonával. Správce daně následně na základě dožádání k Finančnímu úřadu v Olomouci učinil pokus o provedení svědecké výpovědi D. M. Z odpovědi místně příslušného správce daně ze dne 12. 9. 2011 vyplynulo, že D. M. není v místě svého bydliště znám, a svědecká výpověď proto nemohla být provedena. Dne 27. 9. 2011 byla provedena výpověď R. B., během které tento popřel prodej linky společností A-Electronics a.s. žalobci. Žalobce dále uvedl, že záležitost ohledně nákupu linky dohodl s Ing. D. H. Dne 19. 10. 2012 správce daně provedl výpověď této osoby, avšak tuto neosvědčil jako důkaz ve věci pořízení linky. Správcem daně bylo dále zjištěno, že majitelem bankovního účtu, vedeného u Sberbank CZ, a.s., na nějž byly prováděny úhrady od žalobce za pořízenou linku, je společnost A-Electronics a.s. Účet byl založen dne 5. 1. 2010 a zrušen dne 13. 9. 2010 a jeho disponenty byly Ing. D. H. a R. B. Dne 17. 6. 2013 správce daně provedl výpověď svědka K. V., již navrhoval žalobce, přičemž ji neosvědčil jako důkaz ve věci pořízení linky. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že uplatněné náklady na pořízení linky jsou daňově neúčinné. Žalobce totiž neprokázal, že se v daném případě jedná o náklad, který byl vynaložen dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Dne 28. 8. 2013 poté správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 (prvostupňové rozhodnutí), jímž byla žalobci doměřena daň. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání. Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu a odvolání uložil správnímu orgánu I. stupně doplnění odvolacího řízení. V průběhu doplnění odvolacího řízení byl zajištěn znalecký posudek linky ze dne 17. 3. 2012, č. 1025-3/12, který byl zpracován na základě žádosti JUDr. B. K., insolvenčního správce dlužníka, společnosti JTWT ADVANCED INDUSTRY GROUP, s.r.o., kterým byla stanovena hodnota linky na výrobu vazací pásky z recyklátu PET včetně zásob ve výši 3.723.000 Kč, z toho cena linky činila 3.645.000 Kč. Tato technologie se dle závěrů místního šetření ze dne 1. 7. 2014 nacházela v prostorách, které měla pronajaty společnost Claris Investment & Consulting, s.r.o. Tato společnost linku pořídila za účelem jejího dalšího prodeje od společnosti JTWT ADVANCED INDUSTRY

GROUP, s.r.o., v roce 2014. Dále byly opakovaně provedeny výpovědi Ing. D. H. a K. V. Správce daně taktéž zjistil, že bankovní účet společnosti A-Electronics a.s. zřídil Ing. H., který měl k tomuto účtu dispoziční právo, a to na základě plné moci, jež mu byla udělena dne 4. 1. 2010 D. M., v té době předsedou představenstva uvedené společnosti, a Z. J., členem představenstva společnosti. Veškeré výběry z předmětného účtu poté provedl Ing. H. V rámci doplnění odvolacího řízení se správce daně opakovaně pokusil provést svědeckou výpověď R. B., nicméně bylo zjištěno, že jeho současná adresa trvalého bydliště je adresou Magistrátu města Brna, a správci daně se proto nepodařilo svědka předvolat.

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Žalovaný k tomuto uvedl, že správce daně nikterak nerozporoval v dané věci prodej linky společnosti PROCARTECH, s.r.o., ze dne 20. 10. 2009. Rozporoval, že byla linka pořízena žalobcem od jím deklarovaného dodavatele A-Electronics a.s. Tuto skutečnost žalobce dokládal mj. fakturou a kupní smlouvou, již měl podepsat R. B. Z jeho výpovědi však vyplynulo, že předmětnou kupní smlouvu ze dne 30. 10. 2009 nepodepsal, neví, kdo vystavil fakturu ze dne 20. 10. 2009, nemá žádné doklady, neví o tom, od koho společnost A-Electronics a.s. linku nakoupila, a taktéž neví, jakým způsobem byla uhrazena kupní cena linky. Dále uvedl, že společnost A-Electronics v roce 2009 nezastupoval. Žalovaný proto tuto výpověď osvědčil jako jeden z důkazů, jimiž bylo prokázáno, že se předmětná hospodářská operace neuskutečnila tak, jak žalobce tvrdil. Další rozpor žalovaný shledal v datacích kupní smlouvy a faktury, z kterých vyplývá, že kupní smlouva měla být podepsána až po datu vystavení faktury. Dále poznamenal, že dne 20. 10. 2009, tj. v den, kdy měl žalobce pořídit linku, deklaroval současně i prodej linky společnosti PROCARTECH, s.r.o. Pořízení linky proto nemohlo být realizováno na základě kupní smlouvy ze dne 30. 10. 2009, neboť žalobce ji dle doložených dokladů nemohl vlastnit, když ji prodal dne 20. 10. 2009. Skutečnost, že je společnost A-Electronics a.s. nekontaktní, však žalovaný nekladl k tíži žalobce. Výpověď D. M., již správce daně získal na základě odpovědi místně příslušného správce daně, osvědčil žalovaný jako důkaz, že D. M. byl v rozhodném období předsedou představenstva společnosti A-Electronics a.s., nicméně se podnikatelské činnosti této společnosti nijak neúčastnil. Svědek Ing. H. dále ve své svědecké výpovědi uvedl, že žalobce zná 20 let a označil jej za jednoho z jeho nejdůležitějších obchodních partnerů. Dále uvedl, že linka byla pořízena a složena v areálu JZD ve Zbraslavi, přičemž byl přítomen vykládce, a byla uhrazena převodem. Svědek uvedl, že jednal se zástupcem firmy, K. V., jenž byl dle jeho názoru obchodním zástupcem, od kterého rovněž převzal kupní smlouvu a předal ji žalobci. Ing. H. se domníval, že smlouva byla podepsána D. M. Žalovaný z důvodu rozporů ve svědecké výpovědi neosvědčil svědeckou výpověď za důkaz, že se pořízení linky uskutečnilo tak, jak žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil. Z výpovědi K. V. vyplynulo, že si žalobce ani jeho firmu nedovedl vybavit a neví, zda společnost A-Electronics a.s. se žalobcem obchodovala. Následně tuto výpověď změnil a uvedl, že společnosti A-Electronics a.s. prodávala nějakou linku na plasty, přičemž ho nezajímalo, jaká to je. S linkami dle jeho tvrzení obchodoval Ing. H., kterému rovněž předával nějaké doklady. S ohledem na změny ve výpovědi tohoto svědka a taktéž z důvodu rozporu ve svědecké výpovědi následně žalovaný ani tuto neosvědčil jako důkaz, že pořízení linky se uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdil. Žalovaný přitom poukázal i na úřední záznam ze dne 29. 5. 2012 (tj. před konáním svědecké výpovědi), dle kterého se K. V. dostavil s předvoláním ke svědecké výpovědi ke správci daně, přičemž sdělil, že nechápe, proč má být předvolán,

žalobce nezná, s firmami, kterých se obchod týká, nic nemá a nikoho z těchto firem nezná. V průběhu místního šetření bylo zjištěno, že jedna ze součástí rozložené linky společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o., byla označena se štítkem s údaji: PROCARTECH, s.r.o., Sportovní 553, 664 11 Zbýšov u Brna, CZECH REPUBLIC, IČ: 26894378, indication – PET STRAPS LINE, model SJ-65/30, serial No. SSE07007, year of construction: 2009. Dle žalovaného tento důkaz neprokázal, že se jedná o identickou linku, kterou žalobce pořídil od jím deklarovaného dodavatele A-Electronics a.s. Ani ze získaného znaleckého posudku nelze zjistit, zda se skutečně jednalo o identickou technologii, kterou měl žalobce pořídit od společnosti A-Electronics a.s., a kterou dále prodal společnosti PROCARTECH, s.r.o., neboť znalcem oceněné strojní zařízení postrádalo jakoukoli identifikaci. Svědek K. V. v rámci opakované svědecké výpovědi odkázal na svou první výpověď a sdělil, že nic nezajišťoval, jen převezl dokumentaci, žalobce nikdy neviděl a celou transakci řešil Ing. H. Žalovaný poté svědecké výpovědi Ing. H. a V. označil za vzájemně rozporné, když oba tvrdili, že hospodářskou transakci přímo nerealizovali, neboť ji realizovat „ten druhý“. Žalovaný dále zjistil, že z bankovního účtu žalobce byla na účet, jenž byl zřízen na jméno společnosti A-Electronics a.s., postupně připsána v šesti splátkách částka ve výši 10.805.795 Kč, která odpovídá ceně linky včetně DPH. Další zjištěné skutečnosti však faktickou úhradu linky zpochybňovaly. Žalovaný poukázal především na skutečnost, že vždy v den připsání jednotlivé platby (nejpozději však následující pracovní den) byly z účtu vedeného na jméno společnosti A-Electronics a.s. některé připsané částky obratem vybrány a tentýž den vloženy v hotovosti na účet žalobce. Tento pohyb finančních prostředků na bankovním účtu společnosti A-Electronics a.s. a na bankovním účtu žalobce vyvolávají pochybnosti o jeho tvrzení, že za dodání linky skutečně hradil společnosti A-Electronics a.s. Ing. H. při své opakované výpovědi uvedl, že pouze zprostředkoval obchod, avšak neuvedl na základě jakého pověření. Z bankovního účtu společnosti A-Electronics a.s. poté částky vybíral on sám. Svědek nevěděl, zda došlo následně k vložení vybraných částek na jiný účet. Následně však sdělil, že většinu peněz vrátil společnosti JWT advanced industry group company Ltd. Hongkong. Z těchto důvodů a v důsledku rozporů ve svědecké výpovědi žalovaný neosvědčil tuto svědeckou výpověď za důkaz, že žalobce na účet společnosti hradil za dodání linky. Správce daně tak dle žalovaného prokázal na základě svědecké výpovědi D. M. a R. B., že linka nebyla pořízena od žalobcem deklarovaného dodavatele, neboť ani jeden se jakékoliv hospodářské činnosti neúčastnil. Svědecké výpovědi Ing. H. a K. V. poté byly nejenom ve vzájemném rozporu mezi sebou, nýbrž z nich taktéž nevyplývalo, kdo z těchto osob prodej linky realizoval za společnost A-Electronics a.s., a to bez ohledu na skutečnost, že žádný z nich nebyl zaměstnancem této společnosti. Žalovaný rovněž souhlasil se závěry správce daně, že nebyla prokázána fyzická existence linky. Dále skutečnost, že z bankovního účtu žalobce byly převedeny na účet společnosti A-Electronics a.s. finanční prostředky ve výši 10.805.795 Kč, které byly nejpozději následující pracovní den z tohoto účtu vybrány, nejsou důkazem o tom, že tyto finanční prostředky představují platbu za pořízení linky. Na základě provedených svědeckých výpovědí nebylo prokázáno tvrzení žalobce, že pořídil linku od deklarovaného dodavatele. Pořízení linky nemohli za společnost sjednat R. B., Ing. H. či K. V., neboť v rozhodném období neměly tyto osoby žádný právní vztah k této společnosti. K předloženému čestnému prohlášení Ing. H. ze dne 29. 5. 2012, ve které tento potvrzuje, že zajišťoval obchodní případ týkající se linky na výrobu PET pásek, žalovaný konstatoval, že jej nelze akceptovat jako důkazní prostředek v dané věci. Shodně vyhodnotil rovněž čestné prohlášení R. B. ze dne 14. 1. 2014. R. B. prohlásil, že vydaná faktura č. 200900200 pro

žalobce je zaúčtována v přiznání k DPH za příslušné období a v záznamní povinnosti pro přiznání k DPH. Žalovaný proto tato čestná prohlášení hodnotil pouze jako listinný důkaz.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve stručně shrnul řízení před správními orgány. Předmětnou výrobní linku v roce 2009 koupil od společnosti A-Electronics a.s., a to v návaznosti na již dříve provedenou objednávku. Celou transakci poté za prodávajícího na základě plné moci zajišťoval Ing. H. Společnost A-Electronics a.s. vystavila žalobci fakturu na kupní cenu za výrobní linku již dne 20. 10. 2009. Na faktuře však nebylo číslo bankovního účtu prodávajícího, a proto uhradil žalobce kupní cenu až po sdělení tohoto údaje v lednu roku 2010. Původně zamýšlel na lince provozovat výrobu, nicméně vzhledem ke zhruba ročnímu zpoždění s dodáním linky jeho předjednané obchody na dodávky PET vázacích pásek zanikly a linka tak pro něj přestala být ekonomicky zajímavá. Žalobce proto linku krátce po převzetí a podpisu formální kupní smlouvy prodal jinému zájemci, společnosti JTWT ADVANCED INDUSTRY GROUP, s.r.o., a to přes společnost PROCARTECH s.r.o., kterou žalobce vlastní a ovládá. Koupí a následný prodej linky řádně vykázal ve svém účetnictví a zohlednil v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Tyto skutečnosti doložil již před správním orgánem I. stupně i žalovaný. Poukazoval-li správce daně na nesrovnalosti v dalším nakládání s platbou provedenou na bankovní účet společnosti A-Electronics a.s., jedná se o skutečnost mimo sféru vlivu i povědomí žalobce, které nejsou a nemohou být pro správu daní relevantní. V průběhu odvolacího řízení byla dále prokázána i existence výrobní linky, která se ke dni vydání rozhodnutí nalézala v majetku společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o. Linka byla zakoupena od společnosti JTWT ADVANCED INDUSTRY GROUP, s.r.o., a byla navíc označena štítkem společnosti PROCARTECH, s.r.o. Navzdory těmto skutečnostem žalovaný zpochybnil i samu identifikaci výrobní linky jakožto předmětu prodeje mezi společnostmi A-Electronics a.s. a žalobcem. Z následného převedení uhrazené kupní ceny z účtu společnosti A-Electronics a.s. žalovaný dovozoval fiktivnost hrazení kupní ceny.

Žalobce dále odkázal na ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jakož i na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a ustanovení § 38g a § 24 odst. 1 ZDP. Rozhodovací praxe dle názoru žalobce vysvětluje, že smyslem základních ústavních pravidel je jednak zajistit předvídatelnost procesních postupů a rozhodovací praxe veřejné moci, jednak zaručit, že tyto postupy se budou pohybovat v mezích hodnot a účelů, které ústavní pořádek ochraňuje a má za žádoucí. Za obzvláště podstatný zásah do právní sféry subjekty poté považuje výběr daní v širším slova smyslu, neboť tento svou podstatou zasahuje do práv daňového subjektu vyplývajících z ustanovení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu lze, jak uvádí čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto pravidlo je poté třeba vykládat s důsledky pro celý proces správy daní. Jakákoliv extenze pravidel daných zákonem k tíži daňového subjektu je tak nepřipustná.

Dle žalobce žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a nepřipustně rozšířil rozsah skutečností, které je subjekt daně z příjmů fyzických osob povinen prokazovat i na skutečnosti nemající pro správu této daně žádný význam. Mezi tyto skutečnosti lze z pohledu daně z příjmů fyzických osob (na rozdíl od daně z přidané hodnoty) počítat i osobu prodávajícího, není-li sporu o tom, že daňově uznatelný výdaj skutečně vznikl a byl daňovým subjektem uhrazen. Tím spíše nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval dispoziční práva k bankovnímu účtu, na který skládá kupní cenu, a následné nakládání s prostředky na tomto účtu, je-li tento účet zcela zjevně zřízen pro prodávajícího. Tvzení správce daně o údajné fiktivní povaze platby jsou navíc účelová i s ohledem na dosud nezpochybněné účetní záznamy žalobce. V souladu s výše popsáním obchodním záměrem byla peněžní částka odpovídající hrazené kupní ceně na konci roku 2009 vykázána i na pokladně daňového subjektu. Rozšíření prokazovaných skutečností by mohlo vést k absurdním závěrům, kdy by v rozporu se zjevným úmyslem zákonodárce nebylo možné uplatňovat žádné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť by správce daně mohl každý náklad vyvrátit s ohledem na neprokázání ad hoc vypočtených daňově irrelevantních skutečností. Žalobce měl za to, že existence daňově uznatelného výdaje byla dostatečně prokázána předloženými listinnými důkazy. Žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazy týkající se osoby prodávajícího a identifikace výrobní linky. S přihlédnutím k inherentně nepřesné povaze svědeckých výpovědí také nelze dle žalobce jen na základě rozporů v těchto výpovědích bez dalšího popřít důkazní sílu předložených listinných důkazů. Nesrovnalosti ve výpovědích svědků lze přičíst časovému odstupu a specifickému způsobu sjednávání prodeje výrobní linky. Za zvláště flagrantní porušení ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu poté žalobce považoval hodnocení výpovědi svědka M., který sice na jednu stranu prohlásil, že jménem prodávajícího v rozhodném období nikterak nejednal, avšak vystavil Ing. H. plnou moc k otevření bankovního účtu pro společnost k inkasu kupní ceny za výrobní linku.

Vznikly-li na straně žalovaného i navzdory značnému množství důkazů svědčících ve své logické provázanosti ve prospěch žalobce pochybnosti o realizaci transakce, měl by soud v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu ČR i Ústavního soudu aplikovat obecnou právní zásadu *in dubio mitius*, přičemž žalobce v tomto směru poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Jestliže však správce daně tuto zásadu k tíži žalobce neaplikoval, zakládá tato skutečnost nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Na základě všeho výše uvedeného poté žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že výrobní linku odkoupil od jím deklarovaného dodavatele, a to za jím deklarovaných podmínek, tj. neprokázal oprávněnost jím uplatněných nákladů v souvislosti s nákupem této výrobní linky. V daňovém řízení je to však daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností, což vyplývá především z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný přitom nezpochybnil, že žalobce ve svém účetnictví tuto transakci vykázal formálně správně, ani že k ní předložil po formální stránce bezvadné daňové doklady. Účetnictví je však pouze určitým prostředkem k zobrazení reality, přičemž jak a zda má být o určité transakci účtováno, musí vždy vycházet ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. V posuzovaném případě je podstatné, že R. B., jenž měl za společnost A-Electronics a.s. podepsat kupní smlouvu, v rámci svědecké výpovědi popřel, že k prodeji výrobní linky došlo tak, jak vyplývalo ze žalobcem předložených listin. Následně žalobce dodal žalovanému čestné prohlášení R. B. ze dne 14. 1. 2014. Dle čestného prohlášení faktura vydaná pod č. 200900200 na prodej výrobní linky žalobci je zaúčtována v přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušné období a v záznamní povinnosti pro přiznání k dani z přidané hodnoty. K tomu žalovaný uvedl, že daňový řád institut čestného prohlášení nezná a nelze jej chápat jako důkazní prostředek. Žalovaný však i přesto hodnotil čestné prohlášení jako listinný důkaz. Za další podstatnou skutečnost žalovaný považoval svědeckou výpověď D. M. ze dne 24. 5. 2010, který měl být v rozhodném období předsedou představenstva společnosti prodávajícího. Svědek přitom uvedl, že tuto funkci prakticky nevykonával, o podnikatelské činnosti obchodní společnosti nic neví a nijak se na ní nepodílel. Další významnou skutečností byly rozpory ve svědeckých výpovědích K. V. a Ing. H. Nebyly zcela konzistentní, ale současně oba svědci vypověděli, že prodej linky za obchodní společnost A-Electronics a.s. přímo nerealizovali, neboť jej realizoval ten druhý. Ze svědecké výpovědi Ing. H. navíc vyplynulo, že neměl povědomí o převodu finančních prostředků v souvislosti s prodejem a nákupem výrobní linky, a to i přesto, že obchodní společnosti A-Electronics a.s. zřídil bankovní účet, na který byla převedena kupní cena za výrobní linku, a měl k němu rovněž dispoziční oprávnění. Z provedených výpovědí ani neplyne, na základě jaké právní skutečnosti měli být tyto svědci oprávněni jednat za společnost prodávajícího. Výjimkou je pouze plná moc udělená Ing. H. k založení bankovního účtu společnosti prodávajícího, která však neprokazuje, že se jakkoli podílel na prodeji výrobní linky, či že žalobce na tento účet uhradil kupní cenu za výrobní linku. Žalobce poskytl následně správci daně čestné prohlášení Ing. H. ze dne 29. 5. 2015. V čestném prohlášení je v rozporu s předchozí výpovědí uvedeno, že zajišťoval obchodní případ týkající se dodávky výrobní linky žalobci, přičemž vydaná faktura je ve shodě s reálnou skutečností a měla by být řádně zaúčtována. Dle žalovaného čestné prohlášení nemůže sloužit jako důkaz v daňovém řízení. Mimo toho bylo čestné prohlášení ve zjevném rozporu se svědeckou výpovědí Ing. H. Čestné prohlášení bylo navíc předloženo až v rámci odvolacího řízení, ačkoliv je datované již dne 12. 10. 2012. Žalovaný jej proto ani nepovažoval za věrohodné.

Žalovaný proto nepřisvědčil žalobci, že na základě provedených svědeckých výpovědí není možné popřít důkazní sílu předložených listinných důkazů, ani že nesrovnalosti ve výpovědích svědků lze přičítat časovému odstupu a specifickému způsobu sjednání prodeje linky. Dle žalovaného všichni vyslechnutí svědci svou účast na prodeji linky buď popřeli, nebo naopak uváděli skutečnosti, které byly v rozporu nejen s jejich předchozími vyjádřeními, ale rovněž i s jinými skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňového řízení. Časový odstup mezi údajným uskutečněním prodeje linky žalobci a provedením svědeckých výpovědí nelze označit za tak značný, aby tyto rozpory vysvětlil. Nadto prodej linky v hodnotě přesahující

částku devíti milionů korun nelze ve vztahu k zúčastněným osobám považovat za rutinní obchodní transakci.

Žalovaný dále poukázal i na pohyb finančních prostředků na bankovních účtech společnosti A-Electronics, a.s. a žalobce. Tyto pohyby na bankovních účtech pouze představují skutečnost, která do značné míry vypovídá o věrohodnosti faktické realizace žalobcem deklarovaného obchodního případu. Žalovaný na nich nestaví svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem.

Tvrzení žalobce, že se výrobní linka ke dni vydání napadeného rozhodnutí o odvolání nacházela v majetku obchodní společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o., může do jisté míry nasvědčovat tomu, že se skutečně jednalo o výrobní linku prodanou obchodní společností PROCARTECH, s.r.o. Avšak vzhledem k absenci jiných údajů o této výrobní lince nelze mít za prokázané, že tuto výrobní linku zakoupil žalobce od jím deklarovaného dodavatele za jím deklarovanou cenu.

Žalobcem uváděná zásada *in dubio mitius* poté dopadá na výklad a aplikaci právních norem, nikoli na hodnocení skutkových okolností určitého případu. Pouze pokud právo umožňuje dvojí výklad, jsou státní orgány povinny v pochybnostech postupovat mírněji.

Žalovaný závěrem shrnul, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedené řízení vadami žalobcem tvrzenými, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Obsah repliky

V replice nad rámce podané žaloby uvedl, že vklady prostředků před zaplacením na jeho účet jsou zdůvodněny jejich převodem z pokladny. Prostředky v pokladně byly přitom řádně zachyceny v jeho účetnictví, které správce daně ani konkrétně ani v obecné rovině nezpochybnil.

Dle žalobce z napadeného rozhodnutí vyplývá, že identifikační údaje byly na výrobní lince (zjištěné v rámci místního šetření) uvedeny a odpovídají identifikaci linky v kupní smlouvě, na základě které výrobní linku nabyt i ve vystavené faktuře. Tato zjištění poté plně odpovídají jeho tvrzením o nakládání s výrobní linkou i doloženým důkazním prostředkům.

K dle žalovaného nevěrohodným výpovědím jednotlivých svědků žalobce poznamenal, že společnost A-Electronics a.s. je pro správce daně nekontaktní. I tato skutečnost se poté negativně promítá do věrohodnosti uvedených výpovědí, kdy všichni svědci, kteří popírají povědomí o prodeji výrobní linky, v rozhodném období byli představiteli společnosti A-Electronics a.s., pro kterou předmětná transakce představovala příjem, a to za účetní období, k němuž je pro správce daně nekontaktní. Tuto skutečnost je třeba postavit do kontrastu s výpovědí jednatele společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o., který potvrdil nabytí výrobní linky od společnosti JTWT ADVANCED INDUSTRY GROUP, s.r.o.

(tj. od kupujícího výrobní linky označeného žalobcem), o jejíž věrohodnosti není důvodu pochybovat.

Žalobce doložil za rozhodné období po formální stránce bezvadné účetnictví i daňové doklady, a tudíž tížilo následně správce daně důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb ve smyslu ustanovení § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Teprve pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k identifikaci konkrétní skutečnosti, na jejímž základě bylo možné mít pochybnost o věrohodnosti účetnictví, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k obchodnímu případu. Žalobce má za to, že správce daně nesplnil svou důkazní povinnost, neboť výpovědi čtyř svědků, na nichž správce daně svou argumentaci zakládá, je třeba hodnotit jako zcela nevěrohodné, když tito mají mj. nezanedbatelný důvod popírat existenci předmětné transakce.

Správce daně i žalovaný nepřipustně rozšířili rozsah skutečností, které je subjekt daně povinen prokazovat, a to především ve vztahu k úhradě kupní ceny za výrobní linku, kterou žalobce zaplatil bezhotovostním převodem na bankovní účet společnosti A-Electronics a.s. Žalobce žalovanému doložil výpisy z bankovního účtu, v nichž je úhrada kupní ceny za výrobní linku zachycena, a vysvětlil původ převáděných prostředků. Žalovaný však po žalobci vyžaduje k prokázání úhrady kupní ceny vysvětlení a doložení událostí, které se odehrály mimo sféru jeho vlivu a povědomí. Takový přístup je přitom v rozporu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu a § 38g ZDP. V tomto směru žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99. Ze zjištěných a doložených důkazů nadevší pochybnost vyplývá, že žalobce výrobní linku nabyt od společnosti A-Electronics a.s. a jí také uhradil kupní cenu. Popírání daňového příjmu nekontaktní společnosti jejími představiteli, pak opět spadá mimo sféru vlivu žalobce jakožto daňového subjektu.

Projevem jednostranného hodnocení důkazů žalovaným je i to, že žalovaný vyzdvihl důkazní sílu svědeckých výpovědí a zpochybnil ostatní důkazy. Odkázal na závěry Ústavního soudu v jeho nálezech ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 2095/07, ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. Žalobce přitom doložil písemné doklady dokumentující nabytí výrobní linky, úhradu ceny společnosti A-Electronics a.s. i její následný prodej, přičemž všechny tyto důkazy odpovídají formálně bezvadnému účetnictví i doloženým dokladům. Nelze si představit jiné důkazy, které by mohly být žalobcem doloženy.

Pokud se týká doložení čestných prohlášení k důkazu, žalobce v návaznosti na ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že předložené listiny nelze bez dalšího pominout jako důkazní prostředky jen na základě skutečnosti, že jsou označeny jako čestná prohlášení. Tyto listiny zachycují závazné sdělení osob ohledně daňově relevantní skutečnosti, přičemž s ohledem na notářské ověření podpisů není namístě pochybovat o jejich autentičnosti. Pomíjí-li žalovaný tyto důkazní prostředky proto, že v daňovém řádu nejsou výslovně upraveny, jedná tak v rozporu s ustanovením § 93 odst. 1 daňového řádu.

V.

Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a následujících s.ř.s. v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Zdejší soud se v nyní řešené věci v podstatě ztotožnil s právním hodnocením podaným žalovaným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na argumentaci žalovaného pak soud výslovně odkazuje též vzhledem k obsahové podobnosti odvolacích a žalobních námitek.

V projednávané věci je klíčovým především posouzení otázky, zda žalobce prokázal oprávněnost jím uplatněných nákladů na nákup výrobní linky ve výši 9.186.060 Kč, resp. zda se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Z žalobcem namítaných skutečností lze dovodit, že brojí proti postupu daňových orgánů při hodnocení důkazů v proběhnuvším daňovém řízení, zejména v otázce, zda prokázal, že jím uplatněné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj., že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový

subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

V tomto ohledu je nutné zaměřit se nejprve na zkoumání otázky unesení důkazního břemene. Soud v dané souvislosti zdůrazňuje, že správce daně je s ohledem na koncepci důkazního břemene daňového subjektu oprávněn v rámci daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení.

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnosti relevantní důkazy sám vyhledávat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, publ. pod č. 618/20085 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. 8 Afs 70/2007). Ústavní soud k tomu dále doplnil, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb.). V daňovém řízení tedy stíhá břemeno tvrzení a navazující břemeno důkazní daňový subjekt. To znamená, že je na daňovém subjektu, aby prokázal skutečnosti, které tvrdí správci daně ve svém daňovém přiznání. Žalobce tedy jako daňový subjekt musel zvolit vhodné důkazní prostředky k tomu, aby rozhodné skutečnosti správci daně prokázal. V tomto směru soud odkazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 70/2005, podle něhož: „(...) *Důkazním břemenem se obecně rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, zákon o správě daní a poplatků rozložil důkazní břemeno v daňovém řízení a zcela jednoznačně vymezuje ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (...) a ohledně kterých skutečností tato povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení stíhá správce daně (...)* Přitom je nutno při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností brát v potaz, že § 31 odst. 9 (předchozího daňového řádu) nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Důkazní břemeno tedy není „putovním“ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak.“

Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, má ovšem některé výjimky. Pro posuzovaný případ je relevantní výjimka obsažena ve výše citovaném ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž dále dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy,*

každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Zdejší soud dále taktéž vychází z toho, že: „Správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 4 As 1/2003, publ. pod č. 542/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. 3 Afs 12/2003, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS).

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž má prioritně daňový subjekt povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pokud se jedná o prokazování nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, k této otázce se již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval. V tomto ohledu lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, v němž vyslovil právní názor, že daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, bylo Nejvyšším správním soudem dále judikováno, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, pak plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu totiž nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZDP součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48).

Krajský soud má za to, že takto provedená právní úprava vytváří vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazní mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt tak má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Správce daně je povinen v případě v případě pochybností prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu tvrzení žalobce se skutečností (vyplývající z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Pokud tedy správce daně důvodně zpochybní tvrzení žalobce, tedy unese své důkazní břemeno dle předmětného ustanovení daňového řádu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

V posuzovaném případě správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť prokázal, že o souladu tvrzení žalobce ve vztahu ke sporné obchodní transakci jsou zjevné pochybnosti. Pořízení linky deklaroval žalobce prostřednictvím formálně bezvadných dokladů, jež měl dle jeho tvrzení vystavit prodávající, tedy společnost A-Electronics a.s. Jednalo se o fakturu č. 200900200 ze dne 20. 10. 2009 a o kupní smlouvu ze dne 30. 10. 2009. Pochybnosti správce daně vyvstaly především na základě svědecké výpovědi R. B., který měl za osobu prodávajícího, společnost A-Electronics a.s., na základě plné moci podepsat kupní smlouvu na prodej výrobní linky, kterou žalobce předložil jakožto jeden z dokladů o provedené transakci. Provedená svědecká výpověď měla prověřit skutečnosti tvrzené žalobcem v daňovém přiznání. R. B. však v rámci své svědecké výpovědi dne 27. 9. 2011 mj. sdělil, že společnost A-Electronics a.s. v rozhodné době nezastupoval (a to ani v případě prodeje předmětné výrobní linky), neboť tuto zastupoval až v roce 2010 na základě notářského zápisu. Dle svého tvrzení kupní smlouvu, jejímž předmětem měla být nyní řešená výrobní linka, nepodepsal, přičemž taktéž nevěděl, kdo ji sepsal. R. B. nebylo rovněž známo, kdo obchodní transakci dohodl, kdo vystavil fakturu a o celém obchodu, úhradě kupní ceny či přepravě ničeho nevěděl. Správce daně již na základě tohoto podkladu v souladu s podklady, jež žalobce předložil správci daně k prokázání svého tvrzení v daňovém přiznání, zcela oprávněně pojal pochybnost o správnosti a věrohodnosti tvrzení žalobce. Svědeckou výpovědí bylo prokázáno, že se hospodářská operace (prodej linky) neuskutečnila tak, jak žalobce tvrdil. Důkazní povinnost tedy přešla na žalobce, který byl povinen navrhnout či označit důkaz správcem daně zpochybněné tvrzení prokázat.

Správce daně posléze učinil snahu ověřit si i u žalobcem označeného dodavatele, společnosti A-Electronics a.s., tvrzení žalobce ve věci prodeje linky. Na základě dožádání ze dne 19. 8. 2011 obdržel od místně příslušného správce daně odpověď, že je tato společnost nekontaktní, a proto nebylo možné tuto skutečnost prostřednictvím společnosti A-Electronics a.s. dále ověřit.

Pokud jde o jiné důkazní prostředky, než listinné, správce daně vycházel především ze svědecké výpovědi D. M. (který byl v rozhodném období předsedou představenstva společnosti A-Electronics a.s.) ze dne 24. 5. 2010, kterou získal na základě odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně ve věci společnosti A-Electronics a.s. Z této svědecké výpovědi vyplynulo, že D. M. od zápisu do obchodního rejstříku do funkce předsedy představenstva dané společnosti tuto funkci nevykonával a o podnikatelské činnosti společnosti nic neví. Soud ze spisového materiálu ověřil, že se následně správce daně pokusil

provést svědeckou výpověď D. M. samostatně, aby umožnil žalobci jeho účasti při této svědecké výpovědi. D. M. však nebyl v místě svého bydliště znám, a proto ji nebylo možné uskutečnit. Správce daně dále dne 19. 10. 2012 vyslechl žalobcem navrhovaného svědka Ing. H., který uvedl, že se žalobcem spolupracoval více než 20 let. Nákup výrobní linky poté dle svého tvrzení zprostředkoval, přičemž byl u vykládky. K samotnému zprostředkování uvedl, že v jejím rámci jednal se zástupcem firmy K. V., kterého považoval za obchodního zástupce a od kterého rovněž převzal kupní smlouvu, kterou předal žalobci. Dále se domníval, že kupní smlouva byla podepsána D. M. jako statutárem společnosti A-Electronics a.s. Z této výpovědi se tedy i s ohledem na zjevné rozpory s výpovědí D. M., R. B., K. V. a doklady, jež žalobce předložil, nepodařilo osvědčit pořízení linky, tak jak tvrdil žalobce. Správce daně následně provedl dne 17. 6. 2013 svědeckou výpověď K. V., který nejprve uvedl, že si osobu žalobce nikterak nevybavuje a neví, zda společnost A-Electronics a.s. se žalobcem obchodovala. Dále však sdělil, že tato společnost prodávala nějakou linku na plasty, avšak s linkami obchodoval Ing. H., který prodal i tuto linku. Ing. H. poté předával doklady týkající se této linky. U společnosti A-Electronics a.s. nebyl nikdy zaměstnaný ani neměl žádné oficiální zastoupení. Na otázku správce daně, zda je svědek schopen potvrdit, že prodávajícím linky byla společnost A-Electronics a.s., poté K. V. odpověděl, že zná R. B., který je nebo byl v představenstvu této společnosti, jednou ho vzal do Prahy na finanční úřad. Z této svědecké výpovědi dle správce daně vyplynuly značné rozpory, když svědek zmínil, že v dané době jednal s R. B. jakožto zástupcem společnosti A-Electronics a.s., ačkoliv tento v rozhodnuté době nebyl zplnomocněným zástupcem společnosti, přičemž rozpory byly patrné i v porovnání s výpovědí Ing. H. Správce daně rovněž přihlédl k tomu, že svědek V. opakovaně svou výpověď měnil. Z tohoto důvodu správce daně tuto výpověď nepovažoval za důkaz, že obchodní transakce byla provedena tak, jak tvrdil žalobce. Je vhodné taktéž upozornit na skutečnost, že se K. V. před samotným konáním svědecké výpovědi osobně dostavil ke správci daně, kdy tomuto sdělil, že nechápe své předvolání, neboť žalobce nezná, s uvedenými firmami nic nemá a nikoho z těchto firem nezná.

V průběhu doplnění odvolacího řízení poté správce daně provedl důkazní prostředek, a to protokolem z místního šetření ze dne 1. 7. 2014 provedeného místně příslušným správcem daně. Bylo zjištěno, že se v prostorách pronajatých společností Claris Investment & Consulting, s.r.o., nachází strojní zařízení v rozloženém stavu, které bylo označeno jako linka na výrobu PET pásek, přičemž na jednom z patnácti dílů byl nalezen štítek s údaji společnosti PROCARTECH, s.r.o., které měl žalobce výrobní linku prodat. Správci daně byl dále postoupen na základě odpovědi na dožádání ze dne 9. 7. 2014 znalecký posudek ze dne 17. 3. 2012, č. 1025-3/12, kterým byla stanovena hodnota linky na výrobu vázací pásky z recyklátu PET zakoupená společností Claris Investment & Consulting, s.r.o. Dle správce daně ani jeden z těchto důkazů neprokázal, že se skutečně jednalo o identickou linku pořízenou žalobcem od jím deklarovaného dodavatele a následně prodanou společností PROCARTECH, s.r.o.

Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení provedl dne 16. 10. 2014 i opětovnou svědeckou výpověď K. V., a to za účelem zjištění, na základě jakého pověření vystupoval za společnost A-Electronics a.s. K. V. zcela odkázal na svou předcházející svědeckou výpověď, přičemž uvedl, že nic nezajišťoval, žalobce nikdy neviděl a celou obchodní transakci řešil Ing. H. Správce daně jeho výpověď vyhodnotil opětovně tak, že je ve

zřejmém rozporu s výpovědí Ing. H. Oba svědci totiž tvrdili, že obchodní transakci za společnosti A-Electronics a.s. sami přímo nerealizovali, neboť ji měl realizovat ten druhý. Ani jeden z těchto svědků navíc nebyl zástupcem či zaměstnancem deklarované společnosti.

Správce daně se dále zabýval i úhradou kupní ceny linky žalobcem společnosti A-Electronics a.s., Prověřoval přitom bankovní účet žalobce i účet společnosti A-Electronics a.s., na který žalobce převedl částku odpovídající kupní ceně výrobní linky. Správce daně sice zjistil, že celková částka, zasláná na účet prodejce v rámci šesti splátek, odpovídá celkové ceně linky včetně DPH, nicméně narazil na nesrovnalosti zpochybňující faktickou úhradu linky. Jednalo se především o skutečnost, že v den připsání jednotlivých plateb, nejpozději však následující pracovní den, byly z účtu prodejce některé připsané částky vybrány a tentýž den vloženy v hotovosti na bankovní účet žalobce, kdy v období od 5. 1. 2010 do 8. 1. 2010 byla na bankovní účet prodejce převedena částka ve výši 10.805.795 Kč a ve shodném období byla na účet žalobce připsána částka v celkové výši 11.000.000 Kč. Dále bylo správcem daně zjištěno, že bankovní účet zřídil a měl k němu dispoziční právo Ing. H., a to na základě plné moci udělené mu D. M. a panem J. jakožto členem představenstva společnosti A-Electronics a.s. Tato skutečnost je poté v rozporu s tvrzením D. M., že v rozhodném období nikterak v rámci obchodní činnosti této společnosti nepůsobil. Pro objasnění jednotlivých plateb posléze správce daně na návrh žalobce opětovně provedl dne 7. 11. 2014 výslech Ing. H. Na dotaz správce svědek uvedl, že uvedený obchod pouze zprostředkoval jako kompenzaci pro žalobce, avšak nespécifikoval, na základě jakého pověření tak činil. Dále uvedl, že možná zřídil bankovní účet pro společnosti A-Electronics a.s., přičemž připsané částky od osoby žalobce z tohoto účtu vybíral, nicméně si již nepamatoval, zda mu byla hotovost skutečně předána, či zda došlo k jejímu vložení na jiný účet. Dle správce daně ve svědeckých výpovědích Ing. H. a K. V. přetrvávají vzájemné rozporu a není možné určit, kdo konkrétně prodej linky za společnost A-Electronics a.s. realizoval.

Správce daně se rovněž pokusil o provedení opakované svědecké výpovědi R. B., nicméně tato nemohla být s ohledem na adresu svědka vedenou na Magistrátu města Brna učiněna.

V této souvislosti krajský soud připomíná, že hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi či jiných důkazů je součástí práva správce daně na hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Je to tedy v první řadě správce daně, kdo posuzuje, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu a rovněž jeho věrohodnost. Ostatně jak již vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 – 72: „(...) při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají (...). Soud v tomto směru musí přisvědčit závěrům žalovaného, že výpovědi svědků D. M., R. B., Ing. H. a K. V. (přičemž dva poslední jmenovaní byli jako svědci navrženi

samotným žalobcem), provedené v rámci daňové kontroly a v rámci doplnění odvolacího řízení, bez dalších pochybností neprokazují tvrzení žalobce o pořízení výrobní linky od deklarovaného dodavatele, společnosti A-Electronics a.s. Pořízení výrobní linky nemohl sjednat žádný ze svědků, tedy R. B., K. V. či Ing. H., neboť ani jedna z těchto osob neměla v dané době žádný právní vztah ke společnosti prodávajícího. Tuto skutečnost se nepodařilo ověřit ze žalobcem předložených dokladů.

Žádný z žalobcem navrhovaných výsledků svědků a ani ostatních provedených důkazů neprokázal fakticitu jeho tvrzení o pořízení výrobní linky od deklarovaného dodavatele, společnosti A-Electronics a.s. (tedy k prokázání, že žalobcem uplatněný náklad na pořízení výrobní linky byl jím vynaložen ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZPD), a nevyvrátil pochybnost správce daně o faktickém uskutečnění prodeje žalobcem. Na žalobce přešlo důkazní břemeno z důvodu pochybností správce daně vzniknuvších již na základě výpovědi R. B. a rovněž dalších navazujících svědeckých výpovědí osob, jež se dle žalobce měly na předmětné obchodní transakci účastnit. Tyto nesrovnalosti měl žalobce možnost vyjasnit, a to předložením důkazních prostředků, které by jasně prokázaly prodej výrobní linky žalobci osobou uvedenou na předložených dokladech. Dle názoru soudu všechny žalovaným (resp. správcem daně) uvedené skutečnosti odůvodňovaly pochybnosti, které měly správní orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti žalobcem podaného daňového přiznání. Je třeba zdůraznit, že daňové řízení je ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Dle názoru soudu se však správci daně podařilo unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když k vyvstanuvším pochybnostem shromáždil dostatek důkazů. Bylo pak na žalobci, aby prokázal své tvrzení. Žalobce argumentoval, že se prokázání zpochybněných skutečností nachází prakticky mimo sféru jeho vlivu a nelze je tudíž po něm jakkoliv požadovat či mu je klást k tíži. I dle názoru soudu má důkazní břemeno v daňovém řízení nepochybně své hranice, které jsou dány ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu. To znamená, že daňový subjekt nelze vyzývat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co sám tvrdí. Žalobce byl v tomto směru v daňovém řízení vyzýván pouze k tomu, aby prokázal své vlastní tvrzení uplatněné v daňovém přiznání, tj. toho, že výdaje ve výši 9.080.500 Kč bez DPH, které zahrnul jako daňové výdaje, mohou být uznány jako výdaje podle ustanovení § 24 odst. 1 ZPD. Měl tedy prokázat, zda byl prodej linky skutečně uskutečněn tím prodávajícím, kterého deklaroval v jím předložených dokladech k prokázání faktické existence tohoto daňového nákladu. Zde je vhodné připomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v případě osob, s nimiž hodlá uskutečnit obchodní transakce, a zajišťovat si veškeré potřebné podklady pro případ, rozhodl-li by se uplatnit daňové výdaje podle ustanovení § 24 odst. 1 ZPD (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2003, č. j. 2 Afs 11/2013-37). V případě žalobce lze však mít za to, že právě tato obezřetnost a prozíravost nebyla naplněna v dostatečném rozsahu. Vynaložil-li žalobce za předmětnou výrobní linku nemalou částku ve výši 9.080.500 Kč bez DPH, jeví se zdejšímu soudu předložení pouhých formálních dokladů (faktura, kupní smlouva a výpisy z účtu), vystavených dle žalobce společností A-Electronics a.s., jako nepřiliš zodpovědný přístup. Je třeba rovněž připomenout, že žalobce v průběhu daňového řízení nikterak nesdělil, s kým konkrétně při pořízení této několikamilionové výrobní linky jednal. Tato skutečnost nebyla vyjasněna ani prostřednictvím žalobcem navržených svědků,

Ing. H. a K. V. Z obsahu jejich svědeckých výpovědí totiž jednoznačně nevyplývalo, která z těchto osob prodej linky skutečně za společnost realizovala, či zda skutečně došlo k realizaci prodeje výrobní linky společností A-Electronics a.s. žalobci. Soud v tomto směru považuje za značně pochybné i to, že si žádný ze svědků (přestože se jednalo o obchod, jehož předmětem byla linka za nikterak malou částku) nebyl schopen konkrétně vzpomenout na podrobnosti týkající se předmětné obchodní transakce, když jejich výpovědi byly značně obecné a neměly větší vypovídací hodnotu. Argumentovat v tomto ohledu značným časovým odstupem se zdejšímu soudu jeví jako nepřiléhavé, neboť odstup maximálně čtyř let nelze s ohledem na velikost obchodní transakce chápat jako neúměrně velký. Nadto se v jednotlivých výpovědích objevovaly i další rozpory, které nikterak nepodporovaly tvrzení žalobce a naopak svědčily ve prospěch pochybností vzniknuvších na straně správce daně. Žádným ze žalobcem navržených důkazů tak nebyly jakkoliv rozptýleny pochybnosti správce daně, neboť žádným z provedených důkazů nebylo bez dalšího prokázáno, kdo konkrétně zrealizoval prodej výrobní linky společností A-Electronics a.s. a zda skutečně obchodní transakce, jejímž předmětem byl nákup výrobní linky, proběhla mezi žalobcem a deklarovanou společností A-Electronics a.s. Nelze mít za to, že by prokázání těchto skutečností stálo zcela mimo sféru žalobce, neboť se naopak jedná o skutečnosti, které sám ve svém daňovém přiznání tvrdil. Doložení oprávněnosti uplatněných nákladů tak bylo čistě věcí zodpovědnosti žalobce, který však této nedostál.

Soud souhlasí s žalobcem, že pohyby na bankovním účtu společnosti A-Electronics a.s., na který měla být žalobcem zaslána kupní cena za výrobní linku, skutečně stojí i mimo sféru jeho vlivu. Je však třeba podotknout, že tyto skutečnosti nebyly jediným podkladem pro rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného a nebyly přičítány k tíži žalobce. Do značné míry však podporovaly pochyby o věrohodnosti faktického uskutečnění obchodu mezi společností A-Electronics a.s. a žalobcem. Jde-li o existenci a identifikaci linky, pak soud souhlasí se závěry správce daně a žalovaného, že v řízení nebylo nadevší pochybnost prokázáno, že by linku zjištěnou v rámci místního šetření u společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o., a posuzovanou ve znaleckém posudku, na jejíž jedné z patnácti částí byl uveden štítek společnosti PROCARTECH, s.r.o., bylo bez dalšího možné označit jako linku, pořízenou od deklarovaného dodavatele, společnosti A-Electronics a.s. Výrobní linka byla totiž především nedostatečně identifikována již v předložené kupní smlouvě, a tudíž ji nebylo možno ztotožnit toliko na základě jedné označené části rozložené výrobní linky u společnosti Claris Investment & Consulting, s.r.o.

Ve shodě se správcem daně i žalovaným tedy krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl svou část důkazního břemene ohledně prokázání svých tvrzení o odkoupení výrobní linky od společnosti A-Electronics a.s. Tyto závěry přitom správce daně i žalovaný dostatečným a srozumitelným způsobem odůvodnili. Důkazy hodnotili každý jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech. Je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný, resp. správce daně, řídil při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a důkazů z nich vzešlých. Z napadeného i prvostupňového rozhodnutí je zcela srozumitelné, jaké skutečnosti byly zjištěny, jak byly důkazy zhodnoceny, přičemž bylo rovněž zdůvodněno, proč žalovaný, resp. správce daně, některým důkazům nepřisvědčil vypovídací hodnotu. Krajský soud proto ve shodě se správními orgány obou stupňů dospěl k závěru, že žalobce neunesl svou část důkazního břemene ohledně prokázání pravdivosti svého tvrzení. Tyto své závěry přitom

správce daně i žalovaný dostatečným způsobem odůvodnili a jejich závěry jsou rovněž podloženy zcela dostatečným množstvím důkazů, jež vedly ke vzniku pochybností na straně správce daně. V návaznosti na výše uvedené tedy nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že provedené dokazování neodpovídá závěrům, které správce daně učinil.

Žalobce argumentoval, že měl žalovaný za situace, kdy mu vznikly navzdory značnému množství důkazů svědčících ve prospěch žalobce pochybnosti o realizaci transakce, aplikovat obecnou právní zásadu *in dubio mitius*. S takovým názorem se zdejší soud nemohl ztotožnit. Předně je třeba uvést, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (na které žalobce v podané žalobě odkazoval), a v něm vyložená zásada *in dubio mitius* v daňovém řízení dopadají pouze na situace, kdy proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, nicméně alternativy ve smyslu interpretačního výkladu právního předpisu, nikoliv výkladu a hodnocení skutkových okolností případu řešeného v daňovém řízení. Zásada *in dubio mitius* se dle Ústavního soudu aplikuje, pokud daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, a pak je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně a srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, či ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011-109). V nyní řešeném případě však byla všechna aplikovaná ustanovení daňového řádu i ZDP zcela jednoznačná, určitá a srozumitelná, tudíž při jejich výkladu nevznikaly žádné nejasnosti či pochybnosti. Tuto zásadu proto logicky nelze navzdory přesvědčení žalobce za žádných okolností využít v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o skutečnostech tvrzených daňovým subjektem, neboť tímto postupem by byly zcela popřeny zásady a procesy, na nichž je založeno daňové řízení, a daňové řízení by se tak stalo do jisté míry prakticky obsolentním. Soud opětovně zdůrazňuje, že daňové řízení je zcela specifickým druhem řízení, v jehož průběhu vzniknuvší důvodné pochybnosti o tvrzeních, jež daňový subjekt uvádí ve svém daňovém tvrzení, na straně správce daně, které daňový subjekt následně dostatečným způsobem nevyvrátí, vedou k neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

Žalobce dále namítal čestná prohlášení Ing. H. a R. B. Dle názoru žalobce čestné prohlášení samo o sobě bylo způsobilé doložit, že Ing. H. zajišťoval obchodní případ týkající se prodeje výrobní linky. Soud se však s názorem žalobce neztotožňuje. Ve shodě s názorem žalovaného zdejší soud uvádí, že čestné prohlášení je v první řadě institutem obecného správního řízení, nikoli řízení daňového, neboť daňový řád institut čestného prohlášení ve svém obsahu nezmiňuje. Institut čestného prohlášení je upraven pouze v ustanovení § 53 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), přičemž užití tohoto předpisu je v daňovém řízení výslovně vyloučeno ustanovením § 262 daňového řádu. I pokud by ustanovení § 262 daňového řádu neexistovalo, lze žalobcovu domněnku o tom, že čestným prohlášením mohl doložit svá tvrzení vyplývající z daňového přiznání, vyvrátit samotnou povahou institutu čestného prohlášení. Institut čestného prohlášení je zařazen v Hlavě VI Dílu 3, nazvaném jako „Poklady pro vydání rozhodnutí“, kde se upravuje zejména dokazování. Důkazními prostředky jsou poté dle ustanovení § 51 odst. 1 správního řádu všechny důkazní prostředky, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu s právními předpisy. V demonstrativním výčtu tohoto ustanovení pak jsou jako

takové důkazní prostředky výslovně uvedeny: listiny, ohledání, svědecká výpověď a znalecký posudek. V daňovém řádu je poté v ustanovení § 51 odst. 1 definice důkazních prostředků obdobná, když je zde uvedeno, že *k provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu s právními předpisy. Jde zejména o listiny, ohledání, svědeckou výpověď a znalecký posudek.* Demonstrativní výčet pojmově neobsahuje veškeré možné eventuality a je do právních předpisů vkládán právě proto, aby do něj bylo možno při aplikaci předpisu zahrnout i prvky výslovně neuvedené. Ty musí být ovšem svou podstatou příbuzné s prvky výslovně uvedenými, přičemž čestné prohlášení ve vztahu k obecné množině důkazních prostředků tuto podmínku nesplňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006. č. j. 1 Afs 77/2005-43). Čestným prohlášením tedy nemůže být nikdy proveden důkaz, neboť skutečnost jím nemůže být nikdy prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Z ustanovení § 53 odst. 5 správního řádu nadto vyplývá, že je institut čestného prohlášení prakticky nepoužitelný, neboť jím lze nahradit předložení listiny, ovšem jen v případech a za podmínek stanovených zvláštním zákonem, nikoliv tedy obecně podle správního řádu. Je tedy vyloučeno užít institutu čestného prohlášení tak, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak než dokazováním, což je právě případ stanovení daňové povinnosti. Čestné prohlášení nemůže vstupovat do daňového řízení i z toho důvodu, že by vytvářelo nepřipustný mezistupeň mezi oběma způsoby stanovení daně. Pokud by bylo totiž možné užít v doměřovacím řízení institut čestného prohlášení, ztratil by institut doměření daně jakýkoliv smysl, neboť by chybějící důkazní prostředky vyvracející pochybnosti správce daně bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, čímž by bylo zhojeno neunesení důkazního břemeno v daňovém řízení. Pokud tedy daňový řád o čestném prohlášení ve svém obsahu zcela mlčí, je toto mlčení nutné považovat za záměr zákonodárce, podložený zvláštním významem dokazování v daňovém řízení a s tím spojenou přísnou návazností jednotlivých způsobů stanovení daně.

V tomto směru lze mít za to, že čestné prohlášení sice nemůže být samo o sobě důkazním prostředkem, nicméně mělo sloužit správci daně jako určitý podnět k tomu, aby provedl dokazování prostřednictvím opakovaných výpovědí těchto svědků a pokusil se tak o to, aby bylo pouhé tvrzení ve formě čestného prohlášení podloženo důkazně. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že tomuto správci daně, resp. žalovaný, nepochybně dostáli, když nadto disponovali svědeckými výpověďmi totožných osob provedených v rámci daňové kontroly, se kterými mohli tvrzení čestných prohlášení taktéž konfrontovat.

V tomto směru je nutné připomenout, že žalobce doložil čestné prohlášení Ing. H. ze dne 29. 5. 2012 v příloze k odvolání ze dne 4. 10. 2013 (odvolání podané dne 27. 9. 2013). V něm je uvedeno, že Ing. H. pro společnost A-Electronics a.s. na základě plné moci od předsedy představenstva společnosti zajišťoval případ se společností žalobce týkající se dodávky linky dle faktury č. 200900200, kupní smlouvy ze dne 30. 10. 2009, dovozu a instalace linky na výrobu PET pásek. Vydaná faktura je dle Ing. H. ve shodě s reálnou skutečností a byla dle jeho informací ve společnosti A-Electronics a.s. řádně záúčtována. Správce daně v návaznosti na uvedené skutečnosti provedl opětovnou výpověď Ing. H., a to dne 7. 11. 2014. Současně však tvrzení vyplývající z čestného prohlášení hodnotil v souvislosti s výpovědí Ing. H. provedenou dne 19. 10. 2012. K tomuto je třeba upozornit, že Ing. H. ve své výpovědi ze dne 19. 10. 2012 uvedl, že v dané věci jednal s K. V. O něm se domníval, že byl obchodním zástupcem společnosti A-Electronics a.s., sám prodej linky

pouze zprostředkoval. Ve svědecké výpovědi ze dne 7. 11. 2014 poté uvedl, že obchodní transakci zprostředkoval. Z provedených svědeckých výpovědí vyplývaly zcela zřetelné rozpory, které nikterak nekonvenovaly s tvrzeními obsaženými v předloženém čestném prohlášení, které se za těchto okolností (nadto z důvodu své přílišné obecnosti, která ničeho nevypovídala o konkrétní realizaci transakce) jevílo jako nevěrohodné a zcela účelové. Lze především opětovně poukázat na skutečnost, že Ing. H. v rámci svých svědeckých výpovědí nebyl schopen uvést žádné bližší podrobnosti týkající se prodeje několikamilionové linky, přičemž jeho tvrzení o tom, s kým za tímto účelem jednal, se rovněž jeví s ohledem na další v řízení provedené důkazy jako nevěrohodná a neucelená. Soud má za to, že nebylo prokázáno tvrzení obsažené v čestném prohlášení Ing. H. Nebylo tedy prokázáno, že žalobce koupil výrobní linku od jím deklarovaného prodejce za okolností, jaké tvrdil ve svém daňovém přiznání. Předložením čestného prohlášení se tak ničeho nezměnilo na pochybnostech správce daně, neboť tímto žalobce opět skutečnosti pouze tvrdil, avšak tyto dále nedokládal a neprokazoval. Nic nového nepřinesl ani opětovný svědecký výslech Ing. H. Soud v této souvislosti zmiňuje i nestandardní procesní postup žalobce, který ačkoliv disponoval čestným prohlášením Ing. H. ze dne 29. 5. 2012, v rámci daňové kontroly je správci daně nepředložil (a to ani po následném provedení svědecké výpovědi Ing. H. dne 19. 10. 2012), i když podle něj podporuje jeho tvrzení a je schopna zvrátit pochybnosti správce daně. Čestné prohlášení předložil až následně žalovanému v rámci odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.

Žalobce dále předložil čestné prohlášení R. B. ze dne 14. 1. 2014, a to v rámci doplnění odvolání ze dne 15. 1. 2014. R. B. zde prohlašuje, že faktura vydaná 200900200 na firmu žalobce je zúčtována v přiznání DPH za příslušné období a v záznamní povinnosti pro přiznání DPH uvedená pod čísly: 200900200, 200900200A, 200900200B, 200900200C, protože k ní byly vystaveny dílčí zálohové faktury, a faktura byla žalobcem uhrazena bankovním převodem. Správce daně se posléze pokusil R. B. opakovaně, a to předvoláním doručeným dne 29. 9. 2014 a doručeným veřejnou vyhláškou dne 16. 10. 2014 na adresu svědka (kterou je sídlo Magistrátu města Brna), předvolat ke svědecké výpovědi, nicméně tento se nedostavil. Tuto skutečnost poté nelze klást k tíži žalobce ani správce daně, potažmo žalovaného. Správce daně však disponoval svědeckou výpovědí R. B., učiněnou již dne 27. 9. 2011 (tedy v době časově značně bližší realizaci prodeje linky, nežli učiněné čestné prohlášení), kterou mohl osvědčit tvrzení uvedená v tomto čestném prohlášení. Ani tímto postupem se však nepodařilo prokázat tvrzení obsažená v čestném prohlášení R. B., neboť jednotlivá tvrzení byla naopak ve zjevném rozporu. Zcela obecná tvrzení vyplývající z čestného prohlášení, ze kterých nebylo zřejmé, kdo konkrétně zahrnul fakturu do daňového přiznání, a která nadto nikterak nezpochybnila či nevyvracela výpověď žalobce ze dne 27. 9. 2011 (ve které svědek zcela popřel, že by cokoliv věděl či realizoval v rámci prodeje nyní řešené linky), tedy nikterak nevyvrátila pochybnosti správce daně v rámci daňového řízení.

Jestliže tedy žalovaný vyhodnotil obě čestná prohlášení jako nevěrohodná a nevyvracející závěry učiněné žalovaným na základě předcházejícího provedeného dokazování, tak soud s ohledem na výše uvedené s jeho závěry souhlasí.

Soud má tedy za to, že správce daně ani žalovaný při vydávání svých rozhodnutí nepochybili, neboť pro závěry, ke kterým dospěly, měly dostatek podkladů, na které současně ve svých rozhodnutích odkázaly a své rozhodnutí dostatečně a srozumitelně zdůvodnili. Současně nelze správci daně či žalovanému vytýkat postup ve správním řízení, který by měl vliv na zákonnost a správnost jejich rozhodnutí. Soud pro úplnost a s ohledem na argumentaci žalobce uvádí, že nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 7 Afs 107/2009-166). Žádnou takovou vadu však napadené rozhodnutí nevykazuje. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela srozumitelné a současně jsou z něj seznatelné úvahy, jimiž se žalovaný řídil, a obsahuje vypořádání odvolacích námitek. Je pouze na žalovaném, aby odvolací námitky vypořádal, logicky odůvodnil a argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů. To se ve zde projednávaném případě nepochybně stalo a soud proto nemůže ani zde přisvědčit žalobci v této námitce. Žalovaný se v dostatečné míře, zcela zřetelně a srozumitelně vyjádřil ke všem žalobcem uplatněným odvolacím námitkám, přičemž žádnou odvolací námitku neopomenul. Zdejší soud má taktéž za to, že žalovaný jasně a důkladně zdůvodnil a srozumitelně uvedl, co jej vedlo k závěru napadeného rozhodnutí. Soud tedy i tuto námitku žalobce vyhodnotil jako nedůvodnou.

Optikou shora učiněného náhledu je proto zřejmé, že postup žalovaného nevybočil z rámce zákonem stanovených právních hledisek, v odůvodnění rozhodnutí jsou správně posouzeny rozhodující právní i faktické skutečnosti, z nichž žalovaný vycházel, skutková zjištění jsou přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z uvedených důkazů.

VI.

Závěr a náklady řízení

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výroky II. a III. o náhradě nákladů řízení jsou odůvodněny ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti a žalobce nebyl v řízení úspěšný, pročez nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 17. 8. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu