



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci žalobkyně Š. S., bytem L., zastoupené JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2015, čj. 13873/15/5200-10423-806032,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2015, čj. 13873/15/5200-10423-806032, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Petra Vaňka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou ke zdejšímu soudu podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“). Správce daně rozhodnutím ze dne 9. 10. 2014, čj. 3857005/14/2115-24803-203235, doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 899.730 Kč a uložil jí povinnost hradit penále ve výši 179.946 Kč. Rozhodnutím z téhož dne čj. 3857167/14/2115-24803-203235 jí pak doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 643.965 Kč a uložil jí povinnost hradit penále ve výši 128.793 Kč. Žalovaný výroky shora označených platebních výměrů změnil tak, že žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období roku 2009 ve výši 885.030

Kč (penále ve výši 177.006 Kč) a za zdaňovací období roku 2010 daň ve výši 632.955 Kč (penále ve výši 126.591 Kč). Žalovaný oproti správci daně uznal oprávněnost uplatnění odpisů v daňově účinných nákladech žalobkyně v roce 2009 ve výši 97.920 Kč a v roce 2010 ve výši 73.440 Kč, a vyhověl tak jejím námitkám týkajícím se pořízení montované haly.

Žalobkyně v žalobě předně shrnula dosavadní průběh řízení. Uvedla, že nesouhlasí s tím, že neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů, pokud jde o dodávky zboží od společností G., a. s., S.-S., s. r. o., a S. A., s. r. o. Žalovaný v tomto případě nesprávně vyhodnotil splnění důkazní povinnosti žalobkyně, která předložila stejné důkazy jako v případě montované haly, kde pochybení správce daně uznal. Za nepravdivé označila tvrzení žalovaného, že jediným důkazem, který navrhla, byl výslech svědků - zástupců dodavatelů. Žalobkyni nemůže být k tíži, že zástupci uvedených společností (dodavatelů) byli po zahájení kontroly nekontaktní, a to vzhledem k časovému odstupu od sporných zdaňovacích období. Kdyby byla daňová kontrola zahájena ihned po konci předmětných zdaňovacích období, zřejmě by mohl být navržený důkaz bez potíží proveden, a to jak svědeckými výpověďmi, tak vyjádřením u dožádaného správce daně. V této souvislosti žalobkyně odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a sp. zn. II. ÚS 2096/07 s tím, že nelze k tíži daňového subjektu po něm požadovat ověření skutečností, jež nemůže ověřit vůbec, anebo jen s velkými obtížemi. Zároveň se žalobkyně dovolává ochrany dobré víry při vystavování a přijímání daňových dokladů, k čemuž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 60/2011-100. Správní orgány nevzaly v potaz, že použila zakoupené zboží na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů, a současně vytvořily fikci, jako by zboží odcizila. Žalovaný měl uznat náklad za dané zboží alespoň ve skutečné výši stanovený např. znaleckým posudkem. Žalobkyně poukázala též na to, že „pochybnost“ je subjektivní a pochybnost správce daně nemusí být vyvrácena nikdy, pokud on sám k důkazům nepřihlédne. Podle žalobkyně správce daně i žalovaný porušil § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Pokud by i přes splněnou důkazní povinnost přetrvávaly pochybnosti správce daně či žalovaného, pak měla nastoupit důkazní povinnost upravená v § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Žalobkyně závěrem uvedla, že dané rozhodnutí žalovaného napadá jen v rozsahu neuznání nákladů týkajících se transakcí se shora uvedenými společnostmi, další závěry žalovaného nezpochybňuje.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, dodatečných platebních výměrů i zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že v daném případě se žalobkyně omezila toliko na prokázání existence nabízeného zboží, přičemž do značné míry rezignovala na povinnost předložit v počáteční fázi daňové kontroly formálně bezvadné a kompletní účetnictví, a tak neunesla důkazní břemeno. Pokud doložila pouze faktury a příjmové doklady v situaci, kdy obchodní transakce měly v některých případech probíhat se zbožím v počtu několika tisíc kusů, navíc v řádu několika set tisíc Kč, nesvědčí to o její obchodní opatrnosti. Pro posílení své důkazní pozice měla doložit související podklady (např. kupní smlouvy, objednávky, přepravní doklady), což však neučinila a namísto toho spoléhala na součinnost ze strany dodavatelů. Nekontaktnost dodavatelů a nepromítnutí předmětných transakcí do jejich účetnictví však nebylo jediným důvodem pro dané rozhodnutí, jednalo se však o poznatky, které pochybnosti správce daně prohloubily. Žalobkyně mohla prokázat svá tvrzení pomocí důkazních prostředků, jež měla mít k dispozici v účetnictví, případně pomocí prostředků jiných, a není tak pravdou, že by po ní bylo požadováno ověření skutečností, jež ověřit nemůže. Pokud totiž byla skutečně jednou ze smluvních stran předmětných transakcí, měla mít o všech s tím spojených úkonech stejné povědomí jako její údajní dodavatelé, a tudíž nebylo na místě se dovolávat součinnosti těchto dodavatelů a v důsledku jejich nekontaktnosti se pokoušet přenášet důkazní břemeno na správce daně. Žalovaný měl pochybnosti i o tom, zda k přijetí zboží došlo ve zdaňovacím

období roku 2009 nebo 2010. Připomněl dále, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co tvrdí. Konstatování o neunesení důkazního břemene a nevyhledávání důkazů ze strany správce daně proto není porušením § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně ani přes dvě výzvy správce daně řádně nezdokladovala průběh sporných transakcí. Podstata neunesení důkazního břemene žalobkyní tkvěla v nemožnosti ztotožnit jí prodávané zboží se zbožím uvedeným v doložených fakturách, v neprokázání ceny, za jakou mělo být zboží pořízeno, v neidentifikaci osob, od kterých mělo být pořízeno a i v neprokázání toho, kdy k pořízení zboží došlo.

Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na své žalobní argumentaci. Zdůraznila, že předložila kompletní a průkazné účastnictví. Žalovaným zmiňované doklady nejsou doklady účetními a žalobkyně neměla povinnost je k daným transakcím mít. Objednávky i smlouvy byly ústní, žalobkyně proto doložila čestným prohlášením dodavatele a svědeckými výpověďmi, že fakticky pořídila výdaje od dodavatelů uvedených na daných dokladech. Účetnictví však nebylo ze strany správních orgánů akceptováno a nadále bylo požadováno, aby žalobkyně prokazovala něco, co již prokázat nemohla a o čemž neměla povinnost schraňovat podklady. Navíc postupovala v dobré víře u dodavatelů, s nimiž dříve bez problémů komunikovala. Dohoda o ceně s dodavatelem u ústní smlouvy byla spolehlivě prokázána fakturou a prokázáním kupní ceny na faktuře uvedené. Popírá-li žalovaný ztotožnění zboží, je to, jako by tvrdil, že žalobkyně prodané zboží zcizila. Do žádné důkazní nouze se tak nedostala, ale v důsledku postupu správních orgánů byla nucena prokazovat skutečnosti, které nemohla původně ověřit, a které při zachování principu dobré víry ani ověřovat nemusela. Žalobkyně reagovala na obě uváděné výzvy správce daně a ten nikterak neprokázal důvodnost svých přetrvávajících pochybností, nedošlo tak ke zpětnému překlopení důkazní povinnosti.

Při jednání u soudu žalobkyně nad rámec svých písemných podání zdůraznila, že žalovaný v dané věci zpochybnil pouze to, že určité zboží odebrala od třech konkrétních dodavatelů, s nimiž dlouhodobě spolupracovala. V řízení před správními orgány se snažila prokázat sporné transakce nejen prostřednictvím faktur, ale navrhla i důkazy další, z nichž některé ovšem nemohly být provedeny s ohledem na uplynutí delšího času mezi spornými zdaňovacími obdobími a zahájením daňové kontroly. Žalobkyně nemůže nést odpovědnost za nedohledatelnost svědků či za jejich neochotu vypovídat. Žalobkyně daňové břemeno unesla a nelze po ní spravedlivě požadovat prokazování toho, co již prokázat nelze. Závěrem pak poukázala na to, že nastavení důkazního břemene v daňovém řízení je v dosti značném nepoměru, kdy správce daně „nepotřebuje“, aby žalobkyní označení svědci přišli či aby je předvedl. V dané věci bylo prokázáno, že zboží bylo prodáno a za jakou cenu i hotovostní platby byly doloženy, žalobkyně přeci dané zboží nemohla odcizit.

Žalovaný při jednání u soudu nad rámec svého písemného vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobkyně v dané věci neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Předložila pouze „holé účetnictví“ bez obvyklých dokladů, přičemž správci daně vznikly pochybnosti o cenách předmětného zboží, jeho dodavatelích i období, kdy k transakcím došlo. Připomněla dále, že uvedení dodavatelé jsou nekontaktní, dlouhodobě neplní své daňové povinnosti, navíc sporné platby probíhaly pouze v hotovosti. Upozornila též na pochybnosti, které vyvstaly s ohledem na svědectví manžela žalobkyně, který vystupoval též v pozici spolupracující osoby. Závěrem pak připomněla závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 32/2008. Správce daně vyvinul dostatečnou aktivitu, pokud jde o výsledky svědků navržených žalobkyní, žádné další důkazní

návrhy pak žalobkyně nenavrhla. Připomněl, že postačí, vzniknou-li správci daně pochyby o materiální stránce účetních podkladů.

Ze správního spisu soud ověřil, že správce daně dne 9. 7. 2012 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 a 2010. V návaznosti na to provedl dožádání dalších správců daně, na základě kterých mimo jiné zjistil, že společnosti G., S.-S. a S. A., tedy dodavatelé žalobkyně, jsou nekontaktní, přičemž vystavení dokladů, v návaznosti na které žalobkyně sporné náklady uplatnila, se správci daně nepodařilo dožádáním ověřit. Proto správce daně dne 19. 2. 2013 žalobkyni vyzval (výzva čj. 475099/13/2115-05401-203616), aby doložila kromě jiného i transakce uskutečněné s uvedenými dodavateli, neboť dospěl k pochybnosti, zda se hospodářské operace uskutečnily a byly oprávněně zahrnuty jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala dne 17. 3. 2013 tak, že je prakticky nemožné vzhledem k povaze velkoobchodu s drogerií a množství položek doložit prodej jednotlivých kusů zboží, přičemž vazbu mezi dodavatelem a odběratelem, je-li dodavatelů více, sledovat nejde. Navrhla, aby správce daně namátkově vybral druh zboží, a žalobkyně doloží prodej odpovídajícího počtu výrobků. Zároveň doložila výkaz zisku a ztrát za roky 2009 a 2010, přičemž uvedla, že pokud by došlo k odečtení předmětných faktur, byla by obchodní marže nereálně vysoká a ve velkoobchodním prodeji drogistického zboží nedosažitelná. Dne 16. 7. 2013 se pak správce daně opětovně na žalobkyni obrátil s výzvou (čj. 2617861/13/2115-05401-203616), aby doložila transakce se shora uvedenými společnostmi, neboť přetrvávají pochybnosti o uskutečnění předmětných dodávek. Uvedl, že nezpochybňuje prodej zboží, ale jeho přijetí od uvedených společností. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně dne 31. 7. 2013 tak, že prokázání tvrzených skutečností navrhla ověřit dle vystavených faktur, dále provedením již jednou navrženého ověření prodaného množství náhodně vybraných výrobků a dále pak provedením důkazu prohlášením P. Sch. (který jí zprostředkoval kontakt s uvedenými společnostmi), dále svědectvím K. S., který za žalobkyni jednal při přebírání zboží, a fotokopii pokladních dokladů, které byly vystaveny danými společnostmi, neboť úhrady za dodávané zboží byly prováděny v hotovosti řidičům, kteří zboží přivezli. K tomu připojila nedatované prohlášení P. Sch., podle něhož *„zprostředkoval obchody mezi firmou Š. S. ... a firmami G., a. s. ... a S.-S., s. r. o. Potvrzuji, že tyto obchody probíhaly v letech 2009 a 2010“*. Správce daně následně dne 7. 10. 2013 provedl výslech K. S., manžela žalobkyně a její spolupracující osoby (protokol čj. 3507069/13/2115-05401-203616), který mimo jiné uvedl, že u dodávek od společností G., S.-S. a S. A. bylo zboží hrazeno většinou v hotovosti při předávkách. Ohledně objednávek pak uvedl, že v případě společnosti G. vždy do skladu přijeli zástupci společnosti, jejichž jména si nepamatuje, v případě společnosti S.-S. přijel jednou za 14 dní její zástupce pan V., jeden z „majitelů“ nebo jednatelů společnosti, s nímž byla objednávka „udělána“. Způsob objednávání zboží u společnosti S. A. si nepamatoval.

Správce daně následně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění (protokol čj. 426176/14/2115-05401-203616), podle něhož neprokázala faktické uskutečnění dodávek dle předložených dokladů. V návaznosti na to žalobkyně dne 1. 3. 2014 navrhla za účelem prokázání nákupů od společností G. a S.-S. výslech svědka B. S. Ten byl předvolán k výslechu na 16. 4. 2014, uvedeného dne se však omluvil e-mailovou zprávou s tím, že musí odcestovat pracovní do zahraničí. Následně byl vyzván e-mailem k dostavení se k výslechu dne 12. 5. 2014, a to na základě jeho vlastního předchozího požadavku. Zároveň mu byla výzva zaslána i prostřednictvím poštovní přepravy (nebyl zastížen, a proto mu byla výzva vhozena do schránky). Dne 12. 5. 2014 se svědek e-mailem opět omluvil z důvodu nemoci a požádal o přesunutí termínu výslechu na další týden. Dne 25. 5. 2014 se pak žalobkyně dopisem ohradila proti tomu, že správce daně zjevně nemá dále zájem o výslech

B. S., neboť byla vyzvána k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. Navrhla současně, aby byl uvedený svědek vyslechnut na územním pracovišti správce daně v Mostě, což je jeho současné místo pobytu. Dne 28. 5. 2014 byl uvedený svědek kontaktován správcem daně e-mailovou zprávou s tím, aby navrhl termín konání výsledku v následujících 14 dnech. Zároveň byl k tomuto vyzván prostřednictvím SMS, která byla odeslána na telefonní číslo, které B. S. uvedl v předchozích e-mailech a které jako vhodné pro kontakt svědka uvedla i žalobkyně. Žalobkyně pak dne 1. 6. 2014 opětovně navrhla, aby byl tento svědek vyslechnut v místě jeho bydliště. Dále pak v návaznosti na změnu svého zástupce dne 10. 6. 2014 správci daně navrhla, aby byl ve věci dodávek od společnosti S. A. vyslechnut P. Sch. (jednatel společnosti), dodávek od společnosti G. její jednatelka v rozhodném období M. A., a ve věci dodávek od společnosti S.-S. její jednatelé Ing. V. a M. A. Dne 24. 7. 2014 pak žalobkyně dále navrhla výslech svědka Z. A. ve věci dodávek od společností G. a S.-Servis s tím, že tento svědek byl v dané době jejich zmocněným zástupcem, a v případě výsledku B. S. zopakovala návrh, aby byl vyslechnut na příslušném územním pracovišti správce daně s tím, že v rozhodném období byl zástupcem jediného společníka ve společnosti S. A. Na 20. 8. 2014 byli předvoláni k výsledku svědci P. Sch. Z. A. a M. A. Svědkovi P. Sch. se nepodařilo předvolání doručit (zásilka byla vrácena zpět), svědkům Z. a M. A. byly výzvy po neúspěšném pokusu o doručení vhozeny do schránky. Ani jeden ze svědků se k výsledku v určeném termínu nedostavil. Dne 25. 8. 2014 pak žalobkyně upřesnila návrhy na výsledky svědků a uvedla, že trvá na výsledku Z. a M. A. i B. S. a netrvá na výsledku P. Sch. Dle úředního záznamu správce daně ze dne 5. 9. 2014 (čj. 3700321/14/2115-05401-203616) pak dle telefonického ověření manželé A. přebírají poštu na adrese v B. nad P. Dne 3. 9. 2014 a 5. 9. 2014 pak byly správci daně doručeny dopisy Z. a M. A. s tím, že se nemohou zúčastnit výsledků, neboť se budou zdržovat mimo republiku. Na den 9. 9. 2014 byl znovu nařízen výslech uvedených svědků, na což M. A. reagovala písemně tak, že s panem S. (který měl zastupovat žalobkyni při předmětných transakcích) nikdy osobně neobchodovala a v letech 2009 a 2010 měl „generální plnou moc“ její manžel Z. A. Ten ve svém dopisu ze dne 18. 9. 2014 správci daně pouze sdělil, že se nemůže výsledku zúčastnit osobně, neboť je dlouhodobě v zahraničí, proto se může v případě potřeby vyjádřit pouze písemně.

V návaznosti na to pak dne 6. 10. 2014 v dané věci proběhlo ústní jednání, během kterého správce daně sdělil žalobkyni, že nevyhoví jejímu požadavku, aby byl B. S. vyslechnut na územním pracovišti v Ú. nad L., současně uvedl, že nebudou vyslechnuti ani svědci Z. a M. A. Téhož dne pak byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole. Dle této zprávy (čj. 2743948/14/2115-05401-203601) bylo provedenou kontrolou zjištěno, že do nákladů žalobkyně byly zaúčtovány přijaté faktury od dodavatelů G., a. s., S.-S., s. r. o., a S. A., s. r. o. Podle správce daně ve vztahu k výše uvedeným subjektům prohlášení P. Sch. neuvádí žádné konkrétní okolnosti ohledně uskutečnění dodávek a úhrad, přičemž K. S. je manželem žalobkyně, navíc osobou podílející se na jejím podnikání. Dle správce daně tedy žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění dodávek dle předložených dokladů. V návaznosti na to pak správce daně dne 9. 10. 2014 vydal výše již označené dodatečné platební výměry. Dne 27. 10. 2014 podala žalobkyně stížnost proti postupu správce daně týkající se neprovedení důkazů, zejména výsledků navržených výsledků. Na tuto stížnost reagoval správce daně tak, že tyto námitky žalobkyně budou přezkoumány v odvolacím řízení.

Dne 7. 11. 2014 pak podala žalobkyně odvolání proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům. Mimo jiné ve vztahu k jednotlivým výše označeným dodavatelům namítla, že nekontaktnost P. Sch. nemůže jít k její tíži a správce daně měl zohlednit důkaz potvrzením spolupráce od Z. A., případně provést další důkazy. Žalobkyně setrvala na tom, že unesla své důkazní břemeno. Zdůraznila, že správce daně pochybil, neboť nevyslechl

navržené svědky. Žalovaný však žalobou napadeným rozhodnutím vyhověl námitkám žalobkyně jen částečně. Jak uvedl, obchodní vztahy mezi žalobkyní a deklarovanými subjekty nebyly realizovány tak, jak byly prezentovány. Žádným z listinných důkazních prostředků ani provedenými svědeckými výpověďmi (pokud pro něj byli svědci dosažitelní) nebylo prokázáno, že k provedení dodávek zboží těmito společnostmi došlo. Neshledal, že by v dané věci byly porušeny zásady daňového řízení. Žalovaný zdůraznil, že fyzickou existenci zboží nepopírá, ovšem žalobkyně podle něj neprokázala, že toto zboží bylo pořízeno právě od deklarovaných dodavatelů za ceny uvedené na předložených dokladech. Nebyla tak prokázána hodnota nákladů vynaložených na nabytí předmětného zboží, ani skutečné platby velkého objemu hotovostních částek konkrétní osobě. Tím dle napadeného rozhodnutí žalobkyně neprokázala oprávněnost zahrnutí uvedených nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákona č. 586/1992 Sb.“). Předložené formální doklady nejsou způsobilé prokázat uskutečnění dodávek právě ze strany deklarovaných společností a za ceny na dokladech prezentované. Žalovaný dodal, že správce daně nečinil žalobkyni odpovědnou za nekontaktnost daných společností, jejichž zástupce se pokoušel zákonnými prostředky vyslechnout.

Krajský soud v Praze poté, co ověřil včasnost žaloby a splnění dalších procesních podmínek, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Relevantní právní úpravu v dané věci představuje předně § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro sporná zdaňovací období, podle něhož „*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*“.

Přestože žalobkyní uplatněné námitky nejsou zcela jednoznačně strukturovány, je z její argumentace zjevné, že zpochybňuje především ty závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí, podle nichž neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v návaznosti na transakce se shora označenými dodavateli, k nimž předložila správci daně příslušné doklady. Současně pak namítá, že navrhovala i další důkazy, které se však nepodařilo v daňovém řízení provést.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně zpochybňuje závěry správních orgánů, pokud jde o otázku „splnění důkazní povinnosti“, považuje zdejší soud za vhodné předeslat, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tíží ho tedy i břemeno důkazní. Své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování a dle § 92 odst. 4 téhož zákona může být vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. „*Daňový subjekt (...) splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzení, které správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d.ř. (myšleno zákona o správě daní a poplatků, pozn. krajského soudu)], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007-

124). Účetní doklady jsou nepochybně primárním důkazem v daňovém řízení, nejsou však důkazem nezpochybnitelným. V této souvislosti je třeba dále poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 1/2008-60, podle něhož daň nemá základ ve formálním dokladu, jinak řečeno, formálněprávní stav vyplývající z předložených dokladů musí odpovídat stavu faktickému.

Pokud jde o problematiku důkazního břemene v daňovém řízení, lze nad rámec shora již uvedeného poukázat též na závěry Ústavního soudu plynoucí z jeho nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05, podle něhož *„důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stihá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností, vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“*. Také Nejvyšší správní soud se danou problematikou mnohokrát zabýval, např. je možno citovat rozsudek čj. 5 Afs 172/2006-115, podle něhož důkazní břemeno nese daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. Z uvedeného je zřejmé, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní spočívá na daňovém subjektu, přičemž dále platí, že prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) 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, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes plnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Zpravidla přitom nemusí postačovat, pokud daňový subjekt předloží pouze bezvadné daňové doklady, v případě pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývající jednoznačně potvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 30/2007-73).

S ohledem na výše uvedené se proto zdejší soud neztotožňuje s argumentací žalobkyně, podle níž je „pochybnost“ subjektivní pojem, přičemž pochybnost správce daně nemusí být vyvrácena nikdy, resp. že nebylo správně vyhodnoceno splnění její „důkazní povinnosti“. Jak totiž plyne ze shora již reprodukováného správního spisu, žalobkyně k prokázání svých tvrzení předala správci daně k jeho výzvě příjmové doklady, kterými měli dodavatelé (resp. osoby, které je zastupovaly) potvrdit příjem peněz v hotovosti, a odpovídající faktury, které výše uvedení dodavatelé měli vydat. Žalobkyně s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu argumentuje v této souvislosti tím, že nelze po daňovém subjektu k jeho tíži požadovat ověření skutečností, jež ověřit nemůže vůbec, anebo jen s velkými obtížemi, a které nejsou jeho obchodní neopatrností. S tím je sice možno souhlasit, nicméně v projednávané věci nelze přehlédnout, že v průběhu daňového řízení byli výše zmínění dodavatelé žalobkyně nekontaktní, a ani prostřednictvím dožádání jiných správců daně se nepodařilo ověřit, zda se žalobkyní tvrzené transakce „zrcadlově“ promítají v jejich podkladech, přičemž současně bylo zjištěno, že tito dodavatelé neplní své daňové povinnosti. Jedinými relevantními doklady, které žalobkyně předložila při daňové kontrole, byly příjmové doklady a faktury, aniž přitom bylo prokázáno, kdo tyto písemné podklady podepsal, zda byly peníze v hotovosti opravdu předány zástupcům dodavatelů a že bylo v daném zdaňovacím období skutečně odpovídající zboží dodáno tak, jak žalobkyně tvrdí. Žalobkyně zjevně nedisponuje žádnou objednávkou, ani žádným jiným dokladem

o komunikaci se společnostmi G., S.-S. a S. A., které ve většině případů při obchodním styku přirozeně vznikají (např. e-mailová a jiná korespondence, záznamy o telefonních hovorech apod.). I s ohledem na tvrzení žalobkyně týkající se uzavírání toliko ústních smluv či uskutečňování plateb jen v hotovosti lze akceptovat postup správce daně, který za těchto okolností shledal pochybnosti o reálném uskutečnění daných transakcí dle tvrzení žalobkyně. Byť uzavírání ústních smluv či placení dodávek v hotovosti nepochybně samo o sobě ještě nemusí znamenat vyvrácení důkazní povinnosti daňového subjektu, v nyní projednávané věci s ohledem na výše uvedené další okolnosti, a i s přihlédnutím k rozsahu sporných transakcí, správce daně podle názoru soudu k závěru o zpochybnění důkazní povinnosti žalobkyně dospěl důvodně. Jak bylo již výše uvedeno, na správci daně bylo pouze to, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Jak přitom v projednávané věci plyne ze správního spisu i ze žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zde odpovídajícím způsobem zpochybnil tvrzení žalobkyně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila.

V návaznosti na to je nicméně nutno zabývat se i dalšími argumenty žalobkyně, která v nyní projednávané žalobě v návaznosti na výše uvedené poukazuje též na to, že k prokázání svých tvrzení navrhovala i provedení dalších důkazů, jež však provedeny nebyly. Pokud se jedná o žalobkyní opakovaně zmiňovaný důkaz spočívající v tom, že doloží prodej náhodně vybraného zboží v množství odpovídajícím předmětným dodávkám, tak v tomto případě správní orgány správně vycházely z toho, že předmětem sporu není otázka, zda bylo zboží v odpovídajícím množství prodáno, ale to, kdo zboží dodal, za kolik a v jakém zdaňovacím období. Ze stejného důvodu by bylo bezpředmětné též ocenění prodaného zboží pomocí znaleckého posudku.

Argumentace žalobkyně spočívající v neprovedení všech důkazů ze strany správních orgánů se však týká i navrhovaných výsledků svědků, které se pro nekontaktnost osob v daňovém řízení nepodařilo provést. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přitom v této souvislosti neplyne, zda a jak se žalovaný zabýval vůbec samotným významem výsledků těchto žalobkyní označených osob pro posouzení jejich tvrzení. Žalovaný pouze útržkovitě zmiňuje, že v dané věci vycházel ze svědeckých výpovědí, a to s dovětkem, že tomu tak bylo, pokud byli svědkové dosažitelní (str. 8 napadeného rozhodnutí), resp. že se žalobkyní navrhované svědky pokoušel zákonnými prostředky vyslechnout (str. 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Významu těchto svědeckých výpovědí pro danou věc se však žalovaný věnoval až v rámci vyjádření k projednávané žalobě (a to navíc jen v omezené míře), toto vyjádření však nemůže odůvodnění napadeného rozhodnutí jakkoliv nahrazovat. Jak přitom plyne z výše reprodukováného správního spisu, žalobkyně v průběhu daňového řízení opakovaně navrhla k prokázání tvrzených skutečností provedení výsledku svědků, konkrétně se jednalo ve věci dodávek od společnosti S. A. o svědka P. Sch. (jednatele uvedené společnosti), v případě dodávek od společnosti G. o M. A. (jednatelku společnosti v rozhodném období), a ve věci dodávek od společnosti S.-S. Ing. V. a M. A. (jednatele uvedené společnosti ve sporných zdaňovacích obdobích). Je pravdou, že od požadavku na výslech svědka P. Sch. žalobkyně ustoupila, ovšem minimálně ve vztahu ke svědkům Z. a M. A. a B. S. na svém návrhu setrvala. Žalobkyně přitom podle názoru zdejšího soudu vyhověla požadavkům dostatečně identifikovat osobu, kterou navrhuje vyslechnout, současně pak byly z jejích podání zřejmé skutečnosti, které měly být takovými výsledky prokázány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 70/2007-102); ostatně nenaplnění těchto požadavků žalovaný ani nezpochybňuje.

Soud se proto dále zabýval relevancí výsledku uvedených osob pro posouzení věci samé, neboť by nebylo možné žalovanému vytýkat, že neprovedl (on či správce daně) výslech svědků, jestliže by jejich výpověď nemohla pro věc přinést žádná významná zjištění, a to ať již z toho důvodu, že výpověď nemá potenci osvětlit pro posouzení věci významné skutkové okolnosti (neprůkaznost svědecké výpovědi), nebo proto, že skutkové okolnosti, které mají být z výsledku zjištěny, jsou již spolehlivě prokázány jinými provedenými důkazy (nadbytečnost svědecké výpovědi). Jak již zdejší soud uvedl např. ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2016, čj. 45 Af 6/2014-48 (jehož závěry aproboval v řízení o kasační stížnosti i Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 4 Afs 37/2016-34), pokud je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem ve vztahu k určité skutečnosti (v nyní projednávané věci uskutečnění transakcí s výše označenými dodavateli dle žalobkyní předložených dokladů), kterou se mu nedaří prokázat pouze listinnými důkazy (zpravidla účetními doklady), pak nemůže správce daně odmítnout provedení výsledku navrženého svědka, ledaže by bylo zřejmé, že takový důkaz nemá potenci prokázat sporné skutečnosti. Žalobkyně v dané věci jednoznačně v průběhu daňového řízení mimo jiné uvedla (viz např. její podání doručené správci daně dne 24. 7. 2017), že žádá výslech svědka Z. A., kterým byl ve sporné období zmocněn „*k uzavírání a realizaci obchodů*“ společností G. a S.-servis, resp. výslech B. S., který byl zástupcem jediného společníka společnosti S. A. Žalobkyně tvrdila, že tito svědci mohou potvrdit „*vznik a průběh obchodu s daňovým subjektem*“. Ze strany žalobkyně se tedy jednalo o nikoliv nevýznamné důkazní návrhy, neboť jiné zástupce uvedených společností (a sporných dodavatelů) správce daně nevyslychal. Přestože prokazování některých skutečností souvisejících s obchodními transakcemi proběhlými před delší dobou může být poměrně komplikované, nelze *a priori* vyloučit, že by provedení těchto výsledků (případně v návaznosti na takto získaná zjištění též provedením důkazů dalších) mohla žalobkyně svá tvrzení prokázat. Byť nelze správci daně upřít snahu opatřit výpověď uvedených svědků, která je patrná ze shora uvedené podrobné rekapitulace správního spisu, přesto je zjevné, že správce daně neučinil vše, co po něm lze v tomto ohledu dle zákona požadovat. Správce daně nejenže nevyužil možnosti uložit svědkům pořádkovou pokutu dle § 247 daňového řádu (byť tento institut lze využít jen tam, kde se svědkům daří výzvu k dostavení se k výsledku doručit), ale především nevyužil možnosti nechat svědky předvést. Jak v tomto ohledu výslovně plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 6/2010-101, „*má-li daňový orgán signální informaci o bydlišti svědka a nepokusí-li se jej z dané adresy předvolat, resp. předvést, jde o vadu řízení, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé*“. V nyní projednávané věci je přitom zjevné, že správci daně nic nebránilo výše uvedených institutů (pořádkové pokuty, resp. předvedení svědka) využít, neboť uvedení svědci nebyli zcela nekontaktní, a se správcem daně dokonce aktivně komunikovali. S ohledem na výše uvedené je proto nutno uzavřít, že žalobní argumentaci týkající se neprovedení výsledku žalobkyní navržených svědků je nutno shledat důvodnou, neboť řízení před správními orgány je v tomto ohledu stíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Důvodnou naopak soud neshledal námitku žalobkyně, podle níž za totožné důkazní situace žalovaný vyhověl jejím odvolacím námitkám a uznal jí vynaložené náklady na montovanou halu, ale dále již neuznal náklady vynaložené v souvislosti se spornými dodávkami drogistického zboží. Zde je třeba upozornit na to, že v případě montované haly byla situace značně odlišná, předmětem byla oprávněnost odpisů za výměnu plachty na montované hale, přičemž finanční úřad považoval za sporné, jaké je skutečné stáří této plachty, zda nebyla nadhodnocena její plocha při montáži apod.

V návaznosti na výše uvedené nicméně soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného zrušit podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V tomto dalším řízení, v němž je vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto

rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný vyčerpá všechny dostupné prostředky k opatření výpovědi žalobkyní navržených svědků, případně přezkoumatelným způsobem odůvodní, proč výsledk těchto svědků potenci osvětlit pro posouzení věci významné skutkové okolnosti nemá, nebo že skutkové okolnosti, které mají být z výsledku zjištěny, jsou již spolehlivě prokázány jinými provedenými důkazy.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v nákladech na zastoupení advokátem. Soud přiznal žalobkyni odměnu v souladu s jejím návrhem, přičemž ověřil, že zástupce žalobkyně provedl v souvislosti s tímto řízením tři úkony právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast při jednání u soudu). Odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak je celkem 9.300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 900 Kč. Jelikož je zástupce plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně rovněž náhrada DPH, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 10.200 Kč, tedy 2.142 Kč. Náklady žalobkyně tak celkem činí 15.342 Kč.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. května 2017

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová