



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobce: G. t., spol. s r. o.**, se sídlem x, zastoupen společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 2419/21, 130 00 Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26130/13/5000-14202-711312,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26130/13/5000-14202-711312, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou odeslanou Krajskému soudu v Praze dne 6. 1. 2014 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného shora, kterým byl přezkoumán a po věcné stránce potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 11. 2013, č. j. 158440/12/063912201851, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2008 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 032 360,- Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 1 381 467,- Kč a současně uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 275 545,- Kč.

I.

Shrnutí žaloby a dalších vyjádření účastníků

Žalobce v žalobě namítá, že ve věci vydaná zpráva o daňové kontrole č. j. 155104/12/063932200897, která je současně s ohledem na ustanovení § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni 5. 1. 2013 - den vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) odůvodněním platebního výměru správce daně, neobsahuje všechny zákonné náležitosti plynoucí z § 88 daňového řádu. Zejména není dostatečně odůvodněna a nejsou zde řádně vyhodnoceny provedené důkazy, a to ani jednotlivě a ani ve vzájemné souvislosti. Absence těchto úvah má za následek to, že žalobce nebyl v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Své úvahy žalobce podpořil rozsáhlou citací komentářové literatury k daňovému řádu. Žalovanému v této souvislosti žalobce vytkl, že se danou odvolací námitkou v rozporu s § 114 odst. 2 daňového řádu nezabýval.

V další části žaloby žalobce cituje rozsáhlou část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a ve vztahu k některým úvahám žalovaného uvádí své námítky. Většinu těchto námitek žalobce následně znovu opakuje. Žalobce přitom správci daně a žalovanému vytýká, že v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a související judikaturou neposuzovali prováděné důkazy ve vzájemné souvislosti. Oba k prováděným důkazním prostředkům mnohdy pouze konstatovali, že neprokazují tvrzení žalobce, ale nijak blíže se jimi už nezabývali, ani nezminili úvahu, jak je hodnotí v souvislosti s jinými důkazními prostředky, a naopak účelově přihlíželi pouze k těm, které si sami zvolili.

Dále považuje žalobce za nepřijatelné, že proti němu bylo ze strany žalovaného a správce daně argumentováno nekontaktností dodavatele (společnosti L.) v letech 2008 a 2009, ačkoli byla L. pro orgány finanční správy nekontaktní již od roku 2003, přičemž této společnosti byla opakovaně rušena a znovuobnovována registrace k DPH. Zaevidování společnosti L. v rejstříku plátců DPH totiž jejím obchodním partnerům signalizovalo, že je s touto společností vše v pořádku. Žalobce tudíž nemůže nést odpovědnost za zanedbání povinností místně příslušného orgánu finanční správy vůči nekontaktnímu daňovému subjektu. Skutečnost, že L. je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, nemůže být proto skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem.

Žalobce dále brojí proti způsobu, jakým byl v průběhu daňového řízení prováděn výslech V. R., jednatele společnosti L. Dožádaný orgán provádějící výslech se totiž vyslýchaného svědka dotazoval na skutečnosti známé z obchodního rejstříku či sdělení správce daně, a naopak se nedotazoval na důležité okolnosti týkající se žalobce. Poté, co V. R. odmítl vypovídat, jej úřední osoba vedoucí výslech nepoučila o možnosti odepřít výpověď jen ze zákonných důvodů a nevymohla si pokračování ve výpovědi případným ukládáním pořádkových pokut. Dle názoru žalobce tak byl důkaz výslechem svědka zmařen a získaná výpověď proto nemohla relevantním způsobem prokázat či vyvrátit věrohodnost či správnost daňových dokladů ani dalších žalobcem uplatněných důkazních prostředků.

Při hodnocení důkazů daňové orgány podle žalobce nepřihlížely k tomu, že platby odpovídaly daňovým dokladům opatřeným razítkem společnosti a podpisem jejího jednatele,

kdy pravost podpisu nepřímo potvrdil i znalecký posudek, který uvádí, že podpisy na fakturách a dodacích listech pochází s velkou pravděpodobností od téhož pisatele. Jestliže předmětné doklady byly podepsány statutárním orgánem společnosti L., pak žalobci nepřijde příliš logické, že by tyto doklady orazítkovala cizí osoba, která neměla s tímto subjektem nic společného. Proto byl-li otisk razítka uznán za pravý, pak je v souvislosti s ostatními důkazními prostředky zřejmé, že doklady byly vystaveny deklarovanou společností a plnění na nich vykázaná se opravdu uskutečnila. Žalovaný ani správce daně však v tomto směru dle žalobce neuvedli žádnou relevantní myšlenkovou úvahu a v celém daňovém řízení tak chybí smysluplně zformulovaný závěr o hodnocení důkazů. Dle žalobce daňové orgány pouze u každého provedeného důkazu dokola opakovaly, že sám o sobě nic neprokazuje a odkázaly přitom na judikaturu, aniž by jej hodnotily s ostatními souvisejícími důkazy. Například není vůbec zřejmé, proč by zjištění, že L. odhlásila své zaměstnance, mělo znevěrohodnit tvrzení žalobce, že „materiál dodalo více lidí“, neboť podnikatel nezbytně nemusí dodávat zboží prostřednictvím zaměstnanců, ale může využít i jiných osob. Ostatně žalobce neměl k dispozici údaje o tom, že L. nemá žádné zaměstnance. Stejně tak není nic zvláštního na tom, že žalobce prováděl platby na více účtů společnosti L., k nimž měl dispoziční právo jednatel V. R., který tento způsob zřizování bankovních účtů patrně zvolil z obavy před exekucí. Není přitom nijak neobvyklé, že podnikatelé mají otevřené účty u více bank, aby se případně chránili před jejich krachem. Rovněž nebylo nezbytné, aby L. měla dodávaný materiál ve svém vlastnictví, neboť rozhodující skutečností pro uplatnění nadměrného odpočtu je dodání.

Žalobce si přitom řádně ověřil, že jedná se skutečným jednatelem společnosti L., a to jak z výpisu v obchodním rejstříku, tak i osobní identifikací pana V. R., který žalobce navštívil v jeho provozovně s nabídkou dodávek materiálu ke zpracování. Ověřil si také, že společnost je plátcem DPH. To mu signalizovalo, že jde o důvěryhodnou společnost, neboť v opačném případě by mu místně příslušný správce daně jistě registraci plátce DPH zrušil. Žalobce nemohl tušit, že tomu tak není, že místně příslušný správce daně, ačkoli již od roku 2003 ví, že jde o společnost, která není dostupná ve svém sídle a která neplní své daňové povinnosti, této společnosti registraci k DPH nezrušil.

Žalobci také nemohou být k tíži drobné formální závady (překlepy) ve fakturách, neboť ty na její platnost nemají vliv. L. dodávala směs, ze které žalobce získával drahé kovy. Pracovníci žalobce prováděli analýzy dodané směsi, které sloužily dodavateli jako podklad pro fakturaci. Náležitosti účetních dokladů také nemusí být jen na jednom listu. Součástí faktury byla tudíž analýza, ze které požadované náležitosti vyplývaly. Pokud jde o dvě faktury stejného čísla, jde opět o překlep. Platné jsou obě faktury. Dodané množství lze v obou případech ověřit v interní evidenci žalobce, což žalobce navrhoval, ale správce daně tento důkazní prostředek nedůvodně odmítl.

Žalobce tedy postupoval obezřetně a byl v dobré víře. Předmětné výdaje uplatnil žalobce jako náklad v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to na základě dokladů, když ze souvislostí i z důkazního řízení je zřejmé, že předmětné dodávky uskutečnil deklarovaný dodavatel.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobcem uplatněné námitky nepovažuje za důvodné. Odkázal přitom primárně na odůvodnění napadeného rozhodnutí a příslušný spisový materiál. Odmítl žalobní námitku, že by nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Poukázal na to, že žalobce byl před vlastním projednáním zprávy o daňové kontrole seznámen mimo jiné s výsledky kontrolního zjištění daně z příjmů, které mu byly zaslány do datové schránky jeho zástupce. K nim se také vyjádřil, přičemž tyto jeho argumenty byly

vyhodnoceny a zapracovány do zprávy o daňové kontrole. Správce daně se posléze vyjádřil také k námitkám, které žalobce vznesl v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole (tyto námitky navíc byly v zásadě shodné s předchozím vyjádřením týkajícím se výsledků kontrolního zjištění daně z příjmů). Žalovaný také odmítl tvrzení, že zákonným způsobem nevyhodnotil důkazy. V této souvislosti odkázal na zprávu o daňové kontrole. Dále žalovaný podrobně popsal průběh daňového řízení ve vztahu k fakturám vystavených dodavatelem L., které neuznal jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Popsal průběh výsledku svědka V. R. K dalším návrhům žalobce na provádění dokazování pak uvedl, že ani shodné otisky razítka na fakturách a podaných příznáních dodavatele L. nedokazují, že doklady opatřené těmito razítky jsou doklady pravými. Razítko je totiž přenosné a používat ho nemusí jen osoba oprávněná za společnost jednat, ale kterákoliv jiná osoba. Případná pravost razítek na deklarovaných dokladech navíc neprokazuje faktické uskutečnění uváděného plnění právě deklarovaným dodavatelem (tj. L.). Místní šetření elektronické a papírové evidence zakázek v administrativním centru žalobce nebylo správcem daně provedeno proto, že nebylo zpochybněno pořízení materiálu, ale zpochybněno bylo uskutečnění dodávky společností L. Sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení v Liberci o tom, že L. neměla zaměstnance, pak znevěrohodnilo tvrzení žalobce, že materiály dodávalo „více lidí“. Důkazem o uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem nemůže tedy být ani to, že zboží bylo zapláceno. Bankovní účty byly navíc zřizovány jen na určité období pro úhradu jen některých faktur. Po vybrání peněz v hotovosti byl účet uzavírán a následně byl otevřen účet nový u jiného peněžního ústavu. Žalovaný dále poukázal na chyby ve vystavovaných fakturách. Svě vyjádření tedy uzavřel s tím, že žalobcem předložené důkazní prostředky jsou formální povahy a samy neprokazují, že plnění byla uskutečněna tak, jak je na předmětných fakturách uvedeno, a neprokazují, že se u těchto výdajů jedná o náklady na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce pak v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 v návaznosti na § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť neprokázal, že na fakturách uvedená osoba, tj. společnost L., pro žalobce fakticky za konkrétních smluvních podmínek uskutečnila fakturované práce. Navrhl proto, aby žaloba byla zamítnuta.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž vysvětlil, že v daném případě bylo odepření podpisu zprávy o daňové kontrole důvodné, neboť považoval za nutné zaznamenat pro účely dalších případných řízení své výhrady proti postupu správce daně. Dle žalobce přitom nelze přijmout výklad, že nedostatky při projednání zprávy o daňové kontrole lze zhojit v odvolání. Naopak má za to, že rozhodnutí opírající se o zprávu o daňové kontrole nemající všechny náležitosti musí být vždy zrušeno pro nezákonnost. Dále poukázal na závěry judikatury Soudního dvora EU (věci *C-80/11* a *C-142/11*), podle nichž je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se jich dopustila. Ač jde o judikaturu vztahující se k DPH, má za to, že dané závěry lze aplikovat i na tento případ. Dále žalobce znovu opakoval argumentaci uvedenou v žalobě.

II.

Společná skutková zjištění

Z předloženého spisu daňových orgánů vyplývá, že dne 12. 8. 2010 zahájil správce daně u žalobce kontrolu mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009. V průběhu daňové kontroly se správce daně zaměřil na ověření průběhu obchodní spolupráce žalobce a společnosti L., ke které byly doloženy tyto faktury vystavené

společností L.: č. 25/2008 ze dne 23. 6. 2008 (zaúčtováno dokladem č. 20801268) na částku 3 591 542,10 Kč bez DPH (písek s obsahem dent. směs – DK), č. 25/2008 ze dne 23. 6. 2008 (zaúčtováno dokladem č. 20801269) na částku 186 823,- Kč bez DPH (písek s obsahem DK), č. 607/2008 ze dne 14. 7. 2008 (zaúčtováno dokladem č. 20801301) na částku 1 365 413,- Kč bez DPH (písek s obsahem DK), č. 702/2008 ze dne 1. 9. 2008 (zaúčtováno dokladem č. 20801385) na částku 969 206,- Kč bez DPH (palargen s DS) a č. 6049 ze dne 27. 10. 2008 (zaúčtováno dokladem č. 20801472) na částku 1 830 379,97 Kč bez DPH [palargen – 14,05 kg (7728 g Ag, 112g Au, 4552 g Pd), Ag elektro – 20,27 kg, řetízky – 14,92 kg] a faktura vystavená žalobcem pro společnost L. jako odběratele č. 20851429 ze dne 29. 10. 2008 (3 500 g Au investiční slitky 999,9/1000).

Na prvních čtyřech fakturách z roku 2008 je v platebních údajích uvedeno číslo účtu č. x a kód banky 0300 příslušející ČSOB, na faktuře č. 20801472 je uvedeno číslo účtu x a kód banky 5500, který přísluší společnosti Raiffeisenbank, a. s., (dále jen „Raiffeisen“).

Správce daně za účelem prověření plnění vykázaného shora specifikovanými fakturami dožádal Finanční úřad v Liberci coby místně příslušného správce daně společnosti L., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 12. 10. 2010 uvedl, že na adrese společnosti se nachází pouze věžový panelový dům, ale žádná schránka ani zvonek s označením firmy společnosti, která je na této adrese dlouhodobě nekontaktní, což je v evidenci kontrolních úkonů uvedeno již od roku 2003. Společnosti je doručováno uplynutím úložní lhůty do datové schránky. L. je v současnosti registrována pouze k dani z příjmů, ke které podala přiznání naposledy v roce 2007, k DPH podala přiznání naposledy ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2008 (jako hlavní ekonomickou činnost společnost uvedla v jednom případě klempířství, zámečnictví a v druhém případě návrhy interiérů a exteriérů), od 3. 11. 2009 jí byla zrušena registrace k DPH. Na obou daních jsou vykazovány nedoplatky.

Po obdržení dožádaného sdělení správce daně vyzval ČSOB, Komerční banku a Raiffeisen o poskytnutí informací k účtům vyznačeným na jednotlivých fakturách. Všechny obesané banky ve svých vyjádřeních shodně potvrdily, že dotazované účty byly vedeny pro společnost L. a dispoziční právo ke všem těmto účtům měl V. R., v případě účtů vedených u ČSOB měla dispoziční právo též M. R. K vyjádřením byly rovněž připojeny výpisy z účtů za období jejich existence.

S ohledem na výše uvedená zjištění získal správce daně pochybnosti o uskutečnění fakturovaných plnění, a proto vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností.

Žalobce ve vyjádření na tuto výzvu upřesnil povahu dodávaného zboží a k samotným obchodům uvedl, že společnost L. jej oslovila sama, jejím jménem jednal V. R., později dodávání zajišťovalo více lidí, kdy dodávaný materiál nebyl objednáván, ale jednalo se o nepravdivý obchod formou odkupu nepotřebných materiálů. Zboží bylo přepravováno osobními automobily dodavatelů, některé zboží (např. dentální materiál) bylo přebíráno v provozovně žalobce ve Ch.

Po těchto zjištěních hodlal správce daně vyslechnout V. R., jednatele společnosti L. Prostřednictvím dožádání u Policie ČR správce daně zjistil, že V. R. byl opakovaně trestně odsouzen a v současnosti se nachází ve výkonu trestu ve věznici v Liberci. Správce daně tedy po domluvě se správou věznice provedl výslech V. R., jemuž byli přítomni i jednatel žalobce a zástupce žalobce.

V. R. při výslechu dne 7. 9. 2011 vypověděl, že je od roku 2002 jednatelem i společníkem společnosti L., která měla sídlo u něj doma, majetkem společnosti byl osobní automobil a počítač, předmětem činnosti byla stavební a obchodní činnost. Účetnictví vedl on sám a v letech 2008 a 2009 podal též daňová přiznání, nicméně účetnictví mu bylo odcizeno. Svědek dále vypověděl, že neví, kdy byl navázán kontakt s žalobcem ani kdo s ním jménem žalobce jednal. Při opakovaných dotazech správce daně na jednání s žalobcem svědek odpověděl, že odmítá vypovídat. V souvislosti se způsobem vedení výslechu svědka soud zaznamenal, že pracovník správce daně pokládal svědkovi výhradně jen otázky předem (strojem) připravené, a to podle jejich předpřipraveného pořadí, bez ohledu na vývoj výslechu (*k tomu viz dále*). Jak dále vyplývá z protokolu o výslechu V. R., žalobce proti vedení výslechu podal námitku, kdy mu vadilo jednak chybné zaprotokolování některých odpovědí svědka, a jednak nevhodnost pokládaných otázek, které byly buďto zřejmé z veřejných evidencí, anebo vůbec nesouvisely s předmětným fakturovaným plněním.

Po tomto výslechu správce daně opět vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. V návaznosti na to podal žalobce stížnost proti postupu správce daně, v níž si mimo jiné stěžoval proti způsobu vedení výslechu V. R.. Správce daně dále odmítl návrh žalobce na důkaz ověřením papírové i elektronické evidence zakázek v administrativním centru žalobce mající prokázat pohyb drahých kovů, neboť správce daně nezpochybňoval dodání fakturovaných drahých kovů, ale jejich dodání společností L.

Správce daně rovněž dožádal Okresní správu sociálního zabezpečení Liberec o informaci ohledně odvodů pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnance. Dožádaný orgán sociálního zabezpečení ve svém vyjádření ze dne 9. 3. 2012 uvedl, že L. již není vedena v evidenci zaměstnavatelů a poslední zaměstnanci byli odhlášeni dne 31. 10. 2002.

Správce daně dále lustrací veřejných rejstříků zjistil, že V. R. nemá ohlášenou živnost pro podnikání k nakládání s odpady, ani nemá koncesi pro podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, jež jsou nutné pro výkup nebo likvidaci dentálních odpadů.

Při projednávání zprávy o daňové kontrole (*viz výše*) správce daně zhodnotil zjištěné skutečnosti takto: Společnost L. je v současnosti nekontaktní a fakticky nefungující společností, jejíž jednatel V. R. měl problematickou minulost, neboť v době výkonu jednatele činnosti byl opakovaně trestně stíhán i odsouzen. S ohledem na tato zjištění nebyla L. zjevně příliš hodnověrným obchodním partnerem a dle názoru správce daně měl žalobce při sjednávání obchodních kontraktů důsledněji dbát o bezproblémovost svých obchodních partnerů a své aktivity uspořádat takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval náležitými doklady. Správce daně též shledal, že předložené faktury nemají jednotnou grafickou úpravu, neboť některé se svým vzhledem liší od ostatních, na žádné z faktur nebyla v souladu s výpisem z obchodního rejstříku správně označena obchodní firma žalobce a jeho dodavatele, neboť vždy scházel dodatek firmy („s. r. o.“ či „spol. s r. o.“) a ve dvou případech se vyskytovala i chyba v kmenu firmy žalobce (chybné „G.“ namísto správného „G.“) a dodavatele (chybné „L.“ namísto správného „L.“ s velkými písmeny), na dvou fakturách rovněž nebylo uvedeno množství fakturovaného materiálu. Správce daně se rovněž pozastavil nad výpisy z bankovních účtů, z nichž plyne, že na dané účty byly přisovány úhrady jen některých faktur a peníze vzápětí byly vybírány v hotovosti na pokladně. Správce daně hodnotil též samotný výslech V. R., z něhož nebylo nade vší pochybnost prokázáno faktické uskutečnění fakturovaných obchodů, kdy svědek zejména nevěděl, kdo s ním jednal, ačkoliv výslechu byl přítomen i jednatel žalobce, který s ním měl údajně jednat. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že faktury

vystavené společností L. nelze považovat za daňové doklady, kterými by byly prokázány daňové náklady ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Žalobce do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2012 uvedl, že s výsledkem daňové kontroly nesouhlasí, a to zejména proto, že správce daně postupoval nesprávně při hodnocení důkazních prostředků, a proto odmítl protokol o projednání zprávy o daňové kontrole podepsat, nicméně podepsal protokol o jejím převzetí.

V návaznosti na projednání zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 20. 8. 2012 platební výměr, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2008 doměřena na daň z příjmů právnických osob ve výši 1 032 360,- Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 1 381 467,- Kč a současně uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 275 545,- Kč. Tento platební výměr napadl žalobce odvoláním, v němž argumentoval v základních bodech stejně jako později v žalobách. Žalovaný však odvolacím námitkám nepřisvědčil.

III.

Právní posouzení

Krajský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud však neshledal jako důvodné žalobní námitky, které brojí především proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a vadám procesního charakteru. Soud předně nemohl přisvědčit názoru, že by napadené rozhodnutí byla nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný na každou z žalobcem uplatněných odvolacích námitek určitým způsobem zareagoval, a to i přesto, že žalobce podal značně rozsáhlé a v mnoha ohledech ne zcela přehledné a srozumitelné odvolání. To, jak byly dané námitky posouzeny a jaké závěry žalovaný učinil zejména k výsledkům dokazování, je věc druhá (*viz dále*), z hlediska testu přezkoumatelnosti však napadené rozhodnutí ob stojí. Stejně tak nelze souhlasit s tím, že by v dané věci vydaná zpráva o daňové kontrole neměla všechny zákonné náležitosti. I zde platí, že je třeba rozlišovat mezi samotným seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením důkazů (§ 88 odst. 1 a 2 daňového řádu) a vlastní správností výsledků kontrolního zjištění či hodnocení důkazů. Nedostatečné nebo nesprávné hodnocení důkazů a nepřesvědčivost konečného výsledku kontrolního zjištění neznamená, že by výsledek či hodnocení zcela scházely a zpráva o daňové kontrole by vůbec nemohla být vydána, jak se snaží tvrdit žalobce. Jakkoli lze odepření podpisu žalobce či jeho právního zástupce na zprávě o daňové kontrole považovat za vyjádření jeho nesouhlasu se závěry kontroly, což nepochybně může mít význam pro pozdější hodnocení či přezkum dané věci, nelze již přijmout závěr, že by samotné odepření podpisu daňovým subjektem činilo zprávu o daňové kontrole zcela nepoužitelnou. Rovněž nelze souhlasit s názorem žalobce vycházejícím z úvahy, že obsahuje-li zpráva o daňové kontrole nesprávné výsledky a hodnocení, nelze tyto nedostatky odstranit v odvolacím řízení a prvoinstanční rozhodnutí správců daně proto musí být vždy zrušena. Taková právní konstrukce by byla přímo proti povaze odvolacího daňového řízení založeného primárně na apelačním principu, kdy zrušení prvoinstančního rozhodnutí přichází v úvahu pouze v případech, že jsou současně dány podmínky pro zastavení řízení [*srov. § 116 odst. 1 písm. b) v návaznosti na § 110, § 111 a § 106 odst. 1 daňového řádu*]. Soud rovněž nepřisvědčil žalobním argumentům o účelovém porušování povinností orgánů finanční správy za účelem úmyslného zkrácení práv žalobce. Jakkoli může být postup některých orgánů finanční správy vůči daňově nekontaktním

subjektům diskutabilní, nebyly předloženy důkazy o tom, že by postup těchto orgánů byl motivován právě snahou zamezit získání důkazních prostředků pro jiná daňová řízení.

Soud se dále zabýval žalobním bodem, kterým žalobce napadá správnost skutkového závěru žalovaného, který spočívá v tom, že z provedených důkazních prostředků plyne, že nebyly prokázány všechny předpoklady uznatelnosti sporných výdajů vynaložených na dodávky od společnosti L.

O daňově účinný náklad se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, rozsudek ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010 – 72, nebo též rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 37/2011 – 68].

Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění nákladu a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Daňový subjekt je povinen prokázat, že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. dle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyluje od údajů uvedených v účetních dokladech). Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti nákladu se zdanitelnými příjmy. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68, bod 52, rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 – 77, bod 48, a dále rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 2/2011 – 82). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73). Tedy nebylo-li zjištěno, vůči komu daňový subjekt náklad vynaložil, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Touto otázkou se zabýval NSS i v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, v němž formuloval právní názor, podle něhož neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil, a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) náklady na jeho pořízení nikoliv. V rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83 (viz body 25 až 27), pak NSS uvedl, že pokud daňový subjekt neprokázal část svých nákladů, byť jejich vynaložení v obecné rovině není zpochybňováno, neznamená to, že by proporcionálním způsobem měla být pokrácena výše příjmů, která vstupuje do základu daně.

Soud dále považuje za nezbytné nejprve stručně shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury NSS také vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86].

Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) d. ř.]. „*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. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), shodně též rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008 – 86; shodně nálezný sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Není tedy povinností správce daně prokazovat, jak se ve skutečnosti obchodní transakce uskutečnila, ani poskytnout „protidůkaz“, že se neuskutečnila tak, jak tvrdí a prokazuje daňový subjekt. Důkazní břemeno správce daně se omezuje na prokázání skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, část IV/e a), a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79].

V dané věci žalobce svá daňová tvrzení o vynaložení nákladů a jejich daňové účinnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazoval předložením faktur. Těmto fakturám správce daně posléze vytýkal formální chyby. K tomu soud dodává, že jako důvod pro vznik pochybnosti o správnosti a věrohodnosti předložených účetních dokladů tyto formální chyby v označení odběratele či dodavatele na fakturách neobstojí. Například označení firmy malými písmeny namísto písmeny velkými („L.“ namísto „L.“), zjevný překlep v označení firmy žalobce („G.“ namísto „G.“) jsou sice formálními chybami z hlediska plnění povinností při označování účetních dokladů, nicméně je bez dalšího nelze považovat za skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost správnost či úplnost účetních záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Soud se však již ztotožňuje s tím, že zjištění, která správce daně učinil ohledně společnosti L. a která sdělil žalobci ve výzvě ze dne 19. 4. 2011, ve spojení se zjištěními, které správce daně učinil u ČSOB ohledně účtů společnosti L., již takovými skutečnostmi vedoucí k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur jsou. Tudíž v této fázi daňového řízení bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení o průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu

případu. Za tímto účelem byl proveden výslech jednatele společnosti L. V. R. Na základě této svědecké výpovědi vzal správce daně za prokázané, že tvrzené uskutečnění deklarovaných vzájemných dodávek mezi odvolatelem a společností L. neproběhlo. Z tohoto důvodu podle žalovaného tuto svědeckou výpověď nelze osvědčit ve smyslu § 93 daňového řádu jako důkaz o provedení předmětné obchodní transakce deklarovaným dodavatelem společností L. na základě vystavených dokladů.

S uvedeným závěrem však soud nesouhlasí, a to zejména s ohledem na způsob provádění výslechu. Soud souhlasí s námitkou žalobce, že správce daně provedl výslech V. R. zcela nevhodným způsobem. Jak již bylo naznačeno výše při rekapitulaci skutkových zjištění, správce daně měl pro účely výslechu tohoto svědka formulář s předem připravenými otázkami, jejich pokládání a formulaci však nepřizpůsobil vývoji výslechu a pouze se držel nachystaného pořadí otázek, aniž by bral ohled na to, že odpovědi na některé otázky již zazněly. Soud tímto netvrdí, že by si správce daně nesměl připravit otázky předem, naopak určitá příprava na výslech je žádoucí. Soud ovšem považuje za nešťastné, že se správce daně svých připravených otázek bezmezně držel, díky čemuž se opakovaně tázal na to, co již bylo řečeno, a naopak bezprostředně nereagoval na svědkovy odpovědi, ani nekladal otázky pro bližší objasnění informací, které při výslechu zazněly. Například jestliže svědek na otázku: „*Jednal jste s žalobcem?*“, odpoví: „*nevím*“, potom je nelogické navazovat otázkou: „*A kde tato jednání probíhala?*“. Takto kladené otázky mohou vzbuzovat dojem, že správce daně buďto neví, na co se ptá, anebo že se naopak snaží vyslýchaného zaskočit (v takovém případě by však šlo o nepřipustnou kapciózní otázku) nebo se vyslýchaného snaží přimět k odpovědi, kterou by rád slyšel (nepřipustná sugestivní otázka). Ať tak či onak, lze konstatovat, že popsáný způsob vedení výslechu do značné míry zapříčinil, že svědek odmítal dále vypovídat. Žalobcem vznesená námitka do výslechového protokolu brojící proti způsobu vedení výslechu tudíž byla namístě. Soud rovněž souhlasí s žalobcem, že správce daně měl poté, co svědek odmítl vypovídat, svědka poučit o možnostech odepřít výpověď a vyzvat ho k pokračování ve výpovědi. Nicméně k žalobcem zmiňovanému ukládání pořádkových pokut za odpírání výpovědi je nutno přistupovat mnohem opatrněji, neboť u svědka nelze zcela vyloučit odepření výpovědi právě s ohledem na jeho obavu z nebezpečí svého trestního stíhání (*srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2013, sp. zn. I. ÚS 4642/12*). Jestliže žalovaný v odůvodnění prvního napadeného rozhodnutí k provedení důkazu výslechem V. R. konstatoval, že správce daně při výslechu pochybil, ale jinak že byl výslech veden řádně a je bez dalšího použitelný pro další řízení, pak soud tento názor s ohledem na výše uvedené důvody nesdílí. Soud naopak zastává názor, že na výslech V. R. nelze s ohledem na nevhodný způsob jeho vedení nazírat jako na řádný důkaz, který by byl použitelný v dalším řízení, neboť postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu. S ohledem na to je závěr daňových orgánů o neunesení důkazního břemene stran toho, zda dodávka byla uskutečněna společností L., žalobcem nedostatečně podložen, neboť na základě takto vadně provedeného výslechu nelze tento důkazní prostředek považovat bez jeho řádného zopakování za vyčerpaný.

S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že závěr daňových orgánů o tom, že nedošlo k vynaložení nákladu majícího původ v dodávce drahých kovů mezi žalobcem a společností L., nemá oporu v provedeném dokazování (je předčasný), které proto vyžaduje zásadní doplnění, což zakládá důvod pro zrušení napadených rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Po vrácení věci k novému projednání (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) je proto třeba, aby žalovaný uvedený výslech V. R. zopakoval. Při případných výsleších svědků by měl žalovaný postupovat koncepčněji a dotazovat se na skutečnosti významné pro správné vyměření daně,

včetně položení doplňujících otázek reagujících na skutečnosti svědkem uváděné. Dále je třeba, aby skutečnosti, které z takto provedených výsledků vyplynou, posléze žalovaný hodnotil ve vzájemné souvislosti s dalšími provedenými důkazy. V rámci tohoto hodnocení bude také třeba, aby žalovaný důsledněji odlišoval, co všechno může soukromý podnikatel o svých obchodních partnerech standardně zjistit z veřejně dostupných zdrojů. Mezi takové okolnosti přitom nepatří údaje o odsouzení jednatele obchodního partnera (údaje z rejstříků trestů) či o plnění jeho daňových povinností.

Uvádí-li správce daně, že dle výpisu z živnostenského rejstříku neměl V. R. potřebná živnostenská oprávnění a L. proto nemohla fakturovaný materiál dodávat, pak musí soud zdůraznit, že zákaz či nedostatek oprávnění k podnikání nemá za následek neplatnost právního jednání, ledaže by se druhá strana této neplatnosti sama dovolala (*srov. § 3a odst. 1 obchodního zákoníku ve vztahu k § 49a a § 40a zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013; podobně podle aktuální právní úpravy pak § 586 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku*). Samotné nezaregistrování příslušné živnosti tedy nemohlo mít vliv na platnost závazkového vztahu mezi žalobcem a společností L.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud v poměru k jeho úspěchu náhradu nákladů řízení v celkové částce 15 342 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč a z odměny advokáta ve výši 12 342 Kč, jež zahrnuje tři úkony právní služby po 3.100 Kč [*převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů*], tři částky paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2142 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek vztahujících se k odměně zástupce.

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). Připadne-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 31. srpna 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová