



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 **M. B.**, bydlištěm x, zastoupeného společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21/2419, 130 00 Praha 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 11. 2012, č. j. 7003/12-1300-203605, a ze dne 28. 11. 2012, č. j. 7040/12-1100-201110,

t a k t o :

- I. **Řízení ve věcech vedených u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 45 Af 4/2013 a sp. zn. 45 Af 7/2013 se s p o j u j í ke společnému řízení. Věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 45 Af 4/2013.**
- II. **Žaloby se zamítají.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou 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 rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 11. 2012, č. j. 7003/12-1300-203605 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Mělníce (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3848/11/043922202815, ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3853/11/043922202815, a ze dne 3. 11. 2011, č. j. 109879/11/043922202815 a tato

rozhodnutí byla potvrzena. Uvedenými rozhodnutími finanční úřad žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období 2. čtvrtletí roku 2008 ve výši 89.092 Kč, za období 3. čtvrtletí roku 2008 ve výši 15.567 Kč a za období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 305.972,- Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za uvedená období v celkové výši 82.125 Kč (17.818 Kč, 3.113 Kč, resp. 61.194 Kč). Povinnost uhradit doměřenou daň a penále z doměřené daně byla uložena vždy v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.

Žalobce se souběžně další žalobou domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 28. 11. 2012, č. j. 7040/12-1100-201110 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Mělnice ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3745/11/043921201708, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Uvedeným rozhodnutím finanční úřad žalobci doměřil za zdaňovací období kalendářního roku 2008 daň z příjmu fyzických osob ve výši 204.900 Kč, daňovou ztrátu ve výši 629.584 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 72.459 Kč. Povinnost uhradit doměřenou daň a penále v úhrnné výši 277.359 byla uložena v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.

Podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání. S ohledem na to, že uvedené žaloby směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, byla spojena výrokem I. řízení o obou žalobách ke společnému projednání, a to tak, že řízení je vedeno pod starší spisovou značkou, tedy sp. zn. 45 Af 4/2013.

S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), ode dne 1. 1. 2013 byl zrušen zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“) a v důsledku toho zaniklo Finanční ředitelství v Praze (dále jen „odvolací orgán“). Podle § 20 odst. 1 zákona o finanční správě spisy územních finančních orgánů převezmou ministerstvo nebo orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Podle § 20 odst. 5 jsou-li v pověřeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení uvedena finanční ředitelství zřízená podle zákona o územních finančních orgánech, rozumí se jimi Odvolací finanční ředitelství zřízené podle tohoto zákona.

S ohledem na skutečnost, že obsah obou žalob proti napadeným rozhodnutím I a II je takřka identický, shrnuje soud jejich obsah souhrnně. Žalobce v žalobách po stručné rekapitulaci průběhu daňového řízení obsáhle cituje své odvolání, jeho doplnění a pasáže odůvodnění napadených rozhodnutí I a II. Dále žalobce uvádí, že žalovaný porušil jeho právo na projednání věci v jeho přítomnosti, jak vyplývá z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a judikatury. Žalovaný sice zástupce žalobce k ústnímu projednání předvolal, ale protože nezauljal k námitkám žalobce žádný názor a v té době ani nedoplnil důkazní řízení, žádné projednání se fakticky neuskutečnilo. Po doplnění důkazního řízení žalovaný již žalobce k požadovanému projednání nepředvolal a ústní projednání se žalobcem neprovedl.

Podle žalobce z ustanovení § 33 odst. 11 a § 36 odst. 1 až 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní“) vyplývala jasná povinnost správců daně průběžně zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně jednotlivých daňových subjektů. Finanční orgány si musely být ze své praxe vědomy toho, že zde existují daňové subjekty, které neplní své daňové povinnosti a které neoznamují změnu rozhodných údajů svým místně příslušným správcům daně. Typické to

bylo u daňových subjektů, jejichž jednatele a společníci byli občané cizích národností, zejména vietnamské. Žalobce tyto informace na rozdíl od správců daně neměl. Z údajů, které uvedl žalovaný, je zřejmé, že místně příslušní správci daně nekonali řádně své povinnosti, jak jim je stanovil zákon o správě daní, a tím umožňovali nekalou činnost mimo jiné dodavatelům žalobce.

Společnosti s vietnamskými jednately a společníky nebyly žalobci prakticky známé, ale zástupce žalobce ze své praxe ví, že finanční orgány plošně tolerují nekalou činnost zmíněných společností s tím, že daň, kterou měly tyto společnosti odvést, předepisují jejich obchodním partnerům s tím, že tito údajně neprokázali, že předmětné společnosti skutečně deklarované zboží dodaly a vystavily daňové doklady. Takovýto postup ale byl v rozporu se zákonem o správě daní a zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle nich je cílem správy daní správné stanovení daňové povinnosti a ne doměřování daně dosažitelným subjektům namísto těch, které v důsledku zanedbání zákonných povinností správců daně jsou pro správce daně nedostupné, ač všechny důkazní prostředky nasvědčují tomu, že se tyto nedostupné daňové subjekty dopustily trestného činu zkrácení daně. Žalobce připomíná, že podle § 2 odst. 6 zákona o správě daní byl správce daně povinen daňové řízení i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti. U dodavatelů žalobce však místně příslušní správci daně žádné daňové řízení nezahájili, ačkoli jim muselo být zřejmé, že se tito dodavatelé dopouštějí zkrácení daně. Tito správci daně patrně ani nesplnili svoji oznamovací povinnost, když neoznámili orgánům činným v trestním řízení, že jsou zde skutečnosti nasvědčující zkrácení daně a dokonce připustili, aby dodavatelé žalobce byli vymazáni z obchodního rejstříku bez toho, že by se od nich vybraly evidentně dlužné daně.

Zjištěné nesrovnalosti neprokazují, že by uzavřené dohody nepodepsaly statutární orgány dodavatelů. Nebylo prokázáno, že podpisy na dokladech nejsou podpisy statutárních orgánů deklarovaných dodavatelů, to se týká i daňových dokladů. Všechny okolnosti nasvědčují tomu, že šlo o existující dodavatele, kterým však místně příslušní správci daně umožnili daňové úniky. V postupu těchto správců daně shledává žalobce rozpor s § 2 odst. 6 zákona o správě daní a § 9 odst. 2 daňového řádu. Není možné přehlížet, že správci daně místně příslušní žalobcovým dodavatelům neplnili řádně své povinnosti. Takovýto postup by byl v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní), podle kterého správce daně přihlíží při hodnocení důkazů ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, tedy i k tomu, že daň nebyla vybrána od dodavatelů žalobce zaviněním místně příslušných správců daně. Pan V. V. H. (dále jen „svědek“) při navazování kontaktu se žalobcem neuváděl to, co uvedl při svém výslechu. Předložil žalobci dohody uzavřené s deklarovanými dodavateli, čímž žalobci prokázal, že je oprávněn za tyto dodavatele jednat. Žalobci pak přivážel zboží v množství uvedeném na dokladech, které mu předával a od žalobce pak přebíral částky uvedené na těchto dokladech. Není uvěřitelné, že by se svědek spoléhal pouze na svou paměť, když měl v rukou doklady, na nichž byly částky, které měl převzít, uvedeny. Takovéto počínání by bylo nesmyslné. Podle žalobce je svědek vědomou součástí podnikání deklarovaných dodavatelů, kdy občané vietnamské národnosti zakládají či přejímají právnické osoby, prostřednictvím kterých pak podnikají s nimi spřízněné osoby. Tato praxe musí být nutně finančním orgánům z jejich činnosti známa, přesto finanční orgány nečiní nic, aby této nekalé činnosti, třeba i ve spolupráci s orgány činnými v trestním řízení a s obchodními soudy, zamezily.

Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní šlo užít všech prostředků, jimiž šlo ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Šlo zejména o různá podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod., a tedy i o výsledky daňových řízení a jiných daňových subjektů. Žalobce rovněž odkázal na § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu. Jestliže byla dodavateli žalobce na základě dokladů získaných od něj místně příslušným správcem daně vyměřena daň, pak takovéto vyměření je důkazním prostředkem v řízení se žalobcem. Žalobce si nebyl vědom, že jde o společnosti, které vykazovaly znaky rizikových obchodních partnerů. Žalovaný ani neuvádí, které znaky to mají být. Jestli si tohoto byly vědomy finanční orgány, pak neměly dopustit, aby takovéto rizikové společnosti mohly v České republice provádět svoji nekalou činnost. Zdá se být skutečností, že princip fungování těchto společností je finančním orgánům znám, ale jejich metodika směřuje k tomu, tyto rizikové společnosti důsledně nekontrolovat a příslušné daně doměřovat jejich obchodním partnerům. Takovýto postup je velice nemorální a má znaky skutkové podstaty trestných činů zanedbání povinností při správě cizího majetku a zneužití pravomoci veřejné osoby.

Správce daně měl při daňové kontrole k dispozici originály dokladů a tyto si mohl od žalobce vyžádat i žalovaný, což patrně záměrně neučinil, aby nemusel konstatovat shodnost razítek. Shodnost razítek by byla důkazem, rozdílnost nikoli, neboť dodavatelé mohli mít razítek více. Podpisy nebyly zkoumány znalcem a žalobce pochybuje, že by žalovaný měl odborné znalosti znalce. Originální podpisy odpovědných osob mohou mít k dispozici cizinecká policie i místně příslušní správci daně. Je zřejmé, že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 93 odst. 2 daňového řádu, když nedbal, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji, a to i bez návrhů žalobce. Není vinou žalobce, že jeho dodavatelé jsou nekontaktní, toto je zaviněno nedokonalou právní úpravou a zanedbáním povinností ze strany správců daně. Správce daně nevyvrátil, že daňové doklady vystavili deklarovaní dodavatelé.

Jestliže státní orgány svým nedbalým vykonáváním povinností umožní, že v naší republice mohou zcela beztrestně podnikat podvodníci, pak není správné chtít uniklé daně vybrat od českých občanů, kteří jsou kontaktní a se správcem daně spolupracují. Je zřejmé, že správce daně ani žalovaný nevyužili všech prostředků, aby dodavatele žalobce kontaktovali, že ze strany dodavatelů jde o rozsáhlé daňové úniky a že postup finančních orgánů vůči obchodním partnerům těchto společností vede k tomu, že osoby vietnamské národnosti beztrestně páchají trestnou činnost. Je absurdní požadovat po občanu, aby zjišťoval pobyt či adresu osob cizí národnosti a suploval tak práci státních orgánů. Nelze povinnosti státních orgánů, které vyplývají z daňového řádu, zákona o správě daní, trestního zákoníku a obchodního zákoníku, přenášet na daňové subjekty. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Tvzení žalovaného je podle žalobce rovněž v rozporu s § 99 daňového řádu. Žalobce navrhoval vyřešení předběžné otázky, o které si správce daně nemůže učinit vlastní úsudek, která je ale rozhodná pro správné stanovení daňové povinnosti. Svědek potvrdil, že žalobci zboží dodával a že za toto zboží přebíral odpovídající peněžní částky. Žalobce vydané peněžní částky evidoval ve svém účetnictví, stejně jako peněžní částky, které za prodané zboží inkasoval. Bylo by proti logice důkazního řízení tvrdit, že prodával jiné zboží, než které nakoupil. Není žádný rozumný důvod se domnívat, že příjmy vykázané žalobcem nesouvisely s jeho vykázanými výdaji. Pro takovéto zhodnocení důkazních prostředků chybí jakýkoliv reálný podklad.

Jestliže má dále podle žalobce daňový subjekt převážnou část neprůkazných dokladů, je správce daně povinen podle judikatury při stanovení daně tyto neprůkazné doklady zohlednit, když má daňový subjekt jen menší část neprůkazných dokladů, pak tyto doklady nemusí správce daně zohlednit. Čím více tedy bude mít daňový subjekt sporných dokladů, tím na tom z hlediska zdanění bude lépe. Právní názor žalovaného je nelogický. Jestliže žalobci byly ponechány příjmy z prodeje zboží, jehož dodavatele podle mínění finančních orgánů žalobce neprokázal, pak měli správce daně i žalovaný přihlídnout k výdajům na pořízení tohoto zboží. Žalobce má za to, že bylo prokázáno, že zboží, z jehož prodeje mu plynuly příjmy, nakoupil. Z listinných dokladů lze dovodit, že předmětné zboží nakoupil od dodavatelů, přičemž nedostižnost jednatelů těchto společností pro finanční orgány je záměrná. Jestliže se žalovaný domnívá, že tyto skutečnosti nebyly prokázány, měl při vydávání svého rozhodnutí zohlednit skutečnost, že to byl svědek, kdo zboží žalobci vozil a kdo za prodané zboží od žalobce přebíral peníze. Jestliže žalovaný tvrdí, že zboží nedodávali dodavatelé a že ani nepřebírali za prodané zboží peníze, pak musel být dodavatelem svědek, protože se žalobcem nikdo jiný nejednal. Jestliže žalovaný dospěl k názoru, že zboží dodávaly žalobci neznámé osoby, pak měl vyměřit daň podle pomůcek, protože žalobce finanční prostředky na nákup předmětného zboží vynaložil. Napadená rozhodnutí I a II jsou podle žalobce v rozporu s právními předpisy i se skutečným stavem věci, jsou založena na účelovém a nesprávném hodnocení důkazních prostředků, závěry žalovaného nemají podporu v provedeném důkazním řízení a postupem správce daně i žalovaného bylo porušeno ústavní právo žalobce. Proto žalobce navrhl zrušení napadených rozhodnutí I a II.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 3. 2013 ve věci žaloby proti napadenému rozhodnutí II stručně shrnul průběh řízení. Správce daně neměl podle něj možnost ověřit údaje na žalobcem předložených fakturách a pokladních dokladech, kterými chtěl prokázat výdaje související s nákupem zboží. V sídlech společností – dodavatelů nebylo možno se s těmito společnostmi kontaktovat. Správce daně má u všech výdajů, které daňový subjekt uplatňuje jako daňově uznatelné podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“), možnost přezkoumat výši a oprávněnost základu daně a v případě pochybností může daňový subjekt vyzvat k prokázání jeho tvrzení. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně takového výdaje, není možné považovat tento výdaj za prokázaný. Na podporu svého hodnocení žalovaný rovněž cituje z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by svým postupem porušil zákon a neumožnil žalobci realizovat jeho právo vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento článek se týká zejména projednání věci před soudem. Daňové řízení je zásadně neveřejné. Žalobci však byla dána možnost vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Ze spisového materiálu je zřejmé, že v průběhu odvolacího řízení byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a byl současně vyzván k vyjádření. Žalovaný dále odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že žalobce nebyl nijak krácen na svém právu na projednání věci tak, jak je projednání věci upraveno daňovým řádem. Daňový řád nestanoví formu seznámení. Odvolatele lze sice seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy při ústním jednání, odvolatel však není povinen se k takovému jednání dostavit. Vhodnější se proto jeví písemná forma seznámení, která bude také zpravidla přehlednější pro odvolatele a odvolací orgán bude moci lépe kontrolovat to, zda odvolatele seznámil se všemi skutečnostmi či důkazy. Nadto lze uvést, že žalobce byl v rámci písemnosti obsahující seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy upozorněn, že pokud se bude chtít seznámit s obsahem jednotlivých důkazů a dalších písemností, může tak učinit v rámci jednání, respektive nahlížení do spisu.

Žalobce podle žalovaného vyčítá všem správcům daně, že by měli provádět vyhledávací činnost takovým způsobem, aby ho předem informovali a ochránili před „nekalou činností“ mimo jiné u dodavatelů žalobce. Žalovaný toto považuje za „obhajobu z nouze“ a tyto námitky jako nerelevantní pro žalobcovu věc odmítá. Tvrzení žalobce stojí na tom, že dodavatelé žalobce skutečně vykonávali činnost a žalobci dodávali zboží, což v daňovém řízení nebylo prokázáno. Důkazní břemeno k prokázání nároku na odečtení výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tzv. daňově uznatelných) tížilo žalobce. Na finančním úřadu ani na žalovaném nebylo, aby prokázali důkazem opaku to, že žalobcem předložené dohody nepodepsaly osoby oprávněné jednat za dodavatele žalobce. Při předložení dohod svědkem si žalobce sám mohl u jednatelů ověřit, zda jedná s osobou oprávněnou jednat v daném rozsahu za všechny dodavatele. Žalobce mohl sám jednat přímo se statutárními orgány svých dodavatelů a také případně zjistit skutečnost, že tyto osoby nelze kontaktovat. Nebylo na správci daně vyvracet, že daňové doklady vystavili jednatelé dodavatelů žalobce, naopak na žalobci bylo, aby prokázal, že doklady vystavili tito jednatelé či osoby oprávněné za ně jednat a zejména to, že tito konkrétní dodavatelé mu skutečně dodali zboží dle předložených daňových dokladů. Žalobce se v daňovém řízení zjevně ocitl v důkazní nouzi a svoji obhajobu založil jen na obecném osočování finančních orgánů. Žalovaný to odmítá jako ničím nepodložené subjektivní a spíše pocitové vývody žalobce, které ani nemají relevanci pro žalobcův případ.

Co se týče předběžné otázky, v řízení o stanovení (doměření) daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 se u žalobce nevyskytla žádná předběžná otázka, na jejíž vyřešení příslušným orgánem by se muselo vyčkat. Co se týče svědka, podle protokolů o výpovědi byl osobou, která převážela zabalené zboží naložené v autě. Svědek nedosvědčil, o jaké konkrétní zboží se jednalo a zda dodavateli byli skutečně deklarovaní dodavatelé.

Žalovaný dále nesouhlasí s názorem žalobce, podle něhož měl přihlédnout k výdajům na pořízení tohoto zboží. S odkazem na judikaturu a komentářovou literaturu uvedl, že správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje zboží považoval za daňově uznatelné, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv. Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí II. To podle něj netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Ve svém vyjádření ze dne 19. 4. 2013 týkajícím se žaloby proti napadenému rozhodnutí I žalovaný taktéž zmínil § 31 zákona o správě daní a § 92 daňového řádu a uvedl, že důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu, který musí správnost svých tvrzení prokázat. Pouhé tvrzení v režimu dokazování nemůže obstát. Jestliže daňový subjekt není schopen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svém daňovém přiznání, tedy neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze z toho dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Neunesení důkazního břemene žalobce zaměnil s tvrzenou nezákonností postupu správce daně při hodnocení důkazů. K závěru o nezákonnosti rozhodnutí lze dospět v případě, kdy právní závěry jsou v extrémním nesouladu s vykonanými skutkovými zjištěními, anebo z nich v žádné možné interpretaci odůvodnění rozhodnutí nevyplývají. Tato situace však podle žalovaného v dané věci nenastala. Finanční úřad a odvolací orgán byli v rámci daňové kontroly povinni přezkoumat, zdali všechny tvrzené skutečnosti, na jejichž základě byl uplatněn nárok na odpočet DPH, žalobce jednoznačně prokázal, a to v souladu se zákonnými požadavky. Podle žalovaného správce daně nemůže vyzývat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání skutečností relevantních ve vztahu ke správnému a úplnému

zjištění a stanovení daňových povinností. Výzva směřující ke splnění důkazního břemene daňového subjektu ohledně jím tvrzených skutečností musí být srozumitelná natolik, aby svých povinností mohl daňový subjekt dostát, a v daném případě tomu tak bylo. Finanční úřad i odvolací orgán měly dostatek důvodů k tomu, aby posoudili doklady předložené žalobcem jako nedostatečné pro prokázání těch skutečností, které žalobce uváděl v daňovém přiznání. Nešlo tedy o bagatelizování důkazů, ale o jejich hodnocení v souvislosti se všemi skutečnostmi, které v řízení vyšly najevo. Žalovaný se zcela dostatečným způsobem vypořádal s každým jednotlivým dokladem, zhodnotil jej, přičemž uvedl, z jakých zjištění žalovaný při jeho hodnocení vycházel.

Pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 270/2007 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) je třeba nejen splnění všech náležitostí, ale tento nárok vzniká teprve momentem faktického uskutečnění. Nárok na odpočet DPH má plátce, pokud přijaté služby použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění s tím, že k uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným plátcem daně musí v první řadě fakticky dojít. Tvrzení uváděná žalobcem nemění nic na zákonem uložené povinnosti žalobce prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH a vycházet z § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. ze skutečnosti, kdo je nositelem důkazní povinnosti a zda toto důkazní břemeno unesl. To má pak zásadní význam při posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Daňové řízení je zásadně postaveno na důkazní povinnosti daňového subjektu. Tíha důkazního břemene spočívala na žalobci včetně odpovědnosti za předkládané důkazní prostředky, tedy za jejich dostatečnost a průkaznost. Volné hodnocení důkazů provedené žalovaným nevybočilo z mezí zákona, odpovídá zjištěným skutečnostem a respektuje logiku uvažování. Skutkový stav byl dokazováním zjištěn v rozsahu odpovídajícím příslušným zákonným ustanovením, jeho zjištění i postup, jakým jsou závěry o tomto zjištění dovozovány, uvedl odvolací orgán v dostatečném rozsahu v odůvodnění napadeného rozhodnutí I. Žalobce měl v průběhu daňového řízení neomezenou možnost předkládat důkazní prostředky k prokázání toho, že deklarovaná zdanitelná plnění uskutečnili a doklady vystavili plátcí takto uvedení.

Žalovaný dále odmítl, že by v daňovém řízení vznikla předběžná otázka. Odvolací orgán vyhodnotil průkaznost, závažnost a důvěryhodnost předložených důkazních prostředků. V souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu přezkoumal rozhodnutí finančního řádu v rozsahu požadovaném v odvolání. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí I je patrné, jaké skutečnosti byly podkladem pro rozhodnutí, tj. skutečnosti, které byly nepochybně zjištěny, jakými důkazními prostředky a jak je žalovaný zhodnotil. Napadené rozhodnutí I ve svém odůvodnění žádnou z náležitostí nepostrádá. Finanční úřad a odvolací orgán zjišťovaly všechny skutečnosti o způsobu, jakým mělo být deklarované zdanitelné plnění uskutečňováno, což bylo předmětem dokazování, tyto posoudily a vyhodnotily tak, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění dodavateli, přičemž uváděné důkazní prostředky žalobce sami o sobě objektivně nedisponují dostatečnou vypovídací „potencí“.

K námitce žalobce stran stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek žalovaný uvádí, že způsob stanovení daňové povinnosti není určován podle volby správce daně či daňového subjektu. Prvotním způsobem je stanovení daně pomocí dokazování, druhým stanovení daně za použití pomůcek. Tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku uvedeného není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je postupem „nouzovým“ pro případy, kdy jsou důkazní prostředky ve

svém celku tak sporné, že jich nelze použít. Na závěr svého vyjádření žalovaný navrhl, aby soud žalobu proti napadenému rozhodnutí I také zamítl.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Podle § 16 zákona o správě daní zahájil finanční úřad u žalovaného dne 26. 10. 2009 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2008 a dne 8. 1. 2010 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2008 a zároveň daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. V jejich rámci byl žalobce opatřením ze dne 11. 2. 2010 vyzván, aby předložil důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatnění vynaložených výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle finančního úřadu totiž vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008. Tyto se týkaly faktur obchodních společností S., spol. s r.o., X s.r.o., I. T. s.r.o. a N. s.r.o. (dále souhrnně též „dodavatelé“), které byly zahrnuty do výdajů ovlivňujících základ daně z příjmu. V průběhu daňové kontroly byl proveden výslech paní L. Ch., bývalé zaměstnankyně žalobce (dále jen „svědkyně“), a svědka, který měl zboží od uvedených dodavatelů dovážet a přebírat od žalobce hotovost. Dále bylo předloženo prohlášení svědka, že vozil zboží do „firmy“ žalobce společně s fakturami, které žalobce platil hotově. Podle protokolu ze dne 26. 7. 2010 předložil žalobce rovněž DVD s fotografiemi, které měly prokázat nákup zboží. Dále byly předloženy čtyři dohody o pracovní činnosti uzavřené mezi svědkem a dodavateli, podle nichž měl svědek vykonávat pro každého z dodavatelů práci řidiče mimo jiné v různých obdobích roku 2008.

Dne 3. 12. 2010 byla finančním úřadem vydána zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob, č. j. 7433710/043930/202775. Z ní vyplývá, že žalobce uvedl v daňovém přiznání příjmy ve výši 5.729.605 Kč a výdaje ve výši 6.360.668 Kč. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce zahrnul do výdajů ovlivňujících základ daně výdaje za nákup zboží na základě faktur dodavatelů v celkové výši 2.161.218,50 Kč, které byly uhrazeny v hotovosti. Dle zjištění příslušných správců daně jsou dodavatelé nekontaktní, na adresách sídel se nenacházejí, se správci daně nekomunikují. Nebylo proto možné ověřit, zda dodavatelé faktury vystavili a plnění uskutečnili. Tyto skutečnosti významně snižují věrohodnost předložených dokladů. Bez významu není ani deklarované hrazení faktur v hotovosti. Ze zprávy dále mimo jiné vyplývá, že ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt je v případě pochybností povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na předloženém dokladu. Doklady jsou prvotními důkazními prostředky, nicméně je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani formálně bezchybný doklad se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v něm deklarované, není-li věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. V případě žalobce měly být daňově účinné výdaje prokázány výše uvedenými fakturami předloženými daňovým subjektem při daňové kontrole. Podle zprávy nelze výpověď svědkyně osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, protože nijak neprokazuje dodání zboží od dodavatelů, deklarované množství, ani úhrady dodavatelům. Stejně tak nelze jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu osvědčit předložené DVD. Z něj bylo zjištěno, že fotografie byly pořízeny dne 25. 6. 2010 a tyto nemohou být důkazem prokazujícím dodání zboží na fakturách z r. 2008. Obdobné podle zprávy platí ve vztahu k písemnému prohlášení svědka, jeho výpovědi a dohodám o provedení práce, protože svědek kromě svých tvrzení nepředložil ničeho, co by svědčilo o tom, že bylo dodáno zboží od dodavatelů v množství a ceně uvedených na fakturách, že byl oprávněn předávat žalobci faktury a přijímat úhrady jménem dodavatelů. Podle zprávy tak žalobce nesplnil povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které je

povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v daňovém řízení vyzván, když neodstranil pochybnosti finančního úřadu a neprokázal bez dalších pochybností, že k deklarovaným výdajům v tvrzené podobě skutečně došlo (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Na základě uvedené zprávy finanční úřad vydal výše uvedený dodatečný platební výměr ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3745/11/043921201708.

Daňová kontrola DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2008 byla zakončena zprávou o kontrole č. j. 68787/10/043930202775 obsahující rovněž sdělení o vyhodnocení vyjádření ke zprávě o kontrole č. j. 85085/11/043930202775 ze dne 12. 7. 2011. Na základě této zprávy byl finančním úřadem vydán dodatečný platební výměr ze dne 3. 11. 2011, č. j. 109879/11/043922202815. Daňová kontrola DPH za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2008 byla zakončena zprávou o kontrole č. j. 74336/10/043930202775 a na jejím základě byly vydány dodatečné platební výměry ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3848/11/043922202815 a ze dne 25. 1. 2011, č. j. 3853/11/043922202815. Tyto zprávy o daňové kontrole a dodatečné platební výměry přitom vycházely ze shodných skutkových zjištění finančního úřadu jako v případě daně z příjmu za zdaňovací období roku 2008. Finanční úřad dospěl na jejich základě k závěru, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, protože plátce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů v celkové hodnotě 2.161.217,- Kč.

Proti všem dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 18. 11. 2011 odvolání, která doplnil podáními ze dne 5. 4. 2012, 26. 4. 2012 a 14. 11. 2012. Žalobce uvedl, že finanční úřad postupoval při hodnocení důkazních prostředků a důkazů v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Finanční úřad podle něj hodnotil výpověď svědka pouze jednotlivě a nikoli ve vzájemné souvislosti s dalšími souvisejícími důkazními prostředky. Finanční úřad zjistil nesrovnalosti ve výpovědi svědka, ale neučinil nic, aby tuto nesrovnalost odstranil. Tím postupoval v rozporu s obecnými zásadami dokazování. Žalobce přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nesprávně podle žalobce finanční úřad hodnotil i svědkem předložené dohody o pracovní činnosti. Podle žalobce nesrovnalosti u jednoho z dodavatelů nemohou vylučovat doklady od dalších tří. Žalobce předložil daňové doklady, čímž splnil svoji důkazní povinnost a bylo na finančním úřadu, aby zpochybnil předložené doklady, což finanční úřad neučinil. Důkazní břemeno se podle žalobce nemohlo znovu přesunout na daňový subjekt. Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán návrhy daňových subjektů. Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní stanovilo, že 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. Tuto povinnost finanční úřad podle žalobce nesplnil. Žalobce předložil doklady existujících dodavatelů, přičemž správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost těchto dokladů. Naopak svědek potvrdil, že dodávky uskutečnil jako pracovník dodavatelů. Pouze jeden z dožádaných správců daně využil možnost nechat předvést statutární orgán dodavatele, ostatní správci daně této možnosti nevyužili. Finanční úřad do svých závěrů nepromítl skutečnost, že jednomu z dodavatelů byla vyměřena daňová povinnost na základě dokladů, kdy odběratelem byl žalobce. Na předložených dokladech jsou autentické otisky razítek, která dodavatelé používali. Finanční úřad neprokázal, že by doklady vydal někdo jiný nebo že by předmětné zboží žalobce nenakoupil od dodavatelů. V doplnění odvolání ze dne 26. 4. 2012 žalobce požádal, aby byla jeho věc projednána v odvolacím řízení v souladu s ústavněprávní zásadou projednací. Ke skutečnostem zjištěným odvolacím orgánem se pak žalobce vyjádřil „doplněním odvolání“ ze dne 14. 11. 2012.

Odvolací orgán doplnil skutková zjištění a následně odvolání žalobce napadenými rozhodnutími I a II zamítl. V nich rekapituloval dosavadní průběh řízení a zjištěný skutkový stav. Ten jím byl navíc doplněn opakovaným výsledkem svědka. Kromě toho bylo dále zjištěno, že podle sdělení Úřadu práce ČR nebylo svědkovi vydáno povolení k zaměstnání, ani nebyl evidován v zaměstnaneckém poměru, u České správy sociálního zabezpečení bylo ověřeno, že dodavatelé nebyli v roce 2008 evidováni v registru zaměstnavatelů. Z výsledku paní M. T., bývalé jednatelky společností I. T. s.r.o. a B. C. s.r.o., nadto vyplynulo, že v době, kdy byla jednatelkou, tyto společnosti neměly žádné zaměstnance, nevystavovaly faktury a nevykonávaly žádnou činnost, neboť byly založeny za účelem prodeje jejich podílů. Dohody o pracovní činnosti se svědkem neuzavřela, ani k tomu nezmocnila jinou osobu, čímž bylo zpochybněno uzavření těchto dohod. Z dohod o pracovní činnosti není zřejmé, kdo je za dodavatele uzavřel, podepsal a zda měl k tomu oprávnění. V napadených rozhodnutích I a II se dále uvádí, že odvolací orgán nevyvozuje závěr, že by svědek nemohl pro dodavatele řidičské práce vykonávat, svědek však dodavatele ani jejich jednatele neznal a neznal ani jiné osoby oprávněné za ně jednat. V rámci první výpovědi uvedl, že si pamatuje pana „S.“ ze společnosti S., spol. s.r.o., ve druhé výpovědi však hovořil pouze o panu „K.“, který mu měl za všechny společnosti předávat zboží a přebírat hotovost. Nedůvěryhodným se jeví též předložené prohlášení svědka, o kterém prohlásil, že si nepamatuje, zda ho vyhotovil, podepsal a které bylo sepsané v českém jazyce, přestože svědek k jednání se správcem daně potřeboval tlumočníka. Předložené doklady nemohou být podkladem pro uznání daňového výdaje, nebylo-li prokázáno, že k uskutečnění dodávek zboží došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Proto je podle odvolacího orgánu mylný názor žalobce, že předložením daňových dokladů splnil svoji důkazní povinnost. Pokud v rámci jiného daňového řízení byla dodavateli dodatečně doměřena daň, jedná se o jiné daňové řízení u jiného subjektu a nejedná se o důkazní prostředek prokazující žalobcem uplatněný výdaj. Součástí každého dožádání jsou veškeré potřebné údaje i sporné doklady. Každý podnikatel je nezávislým subjektem, který může svou činnost svobodně utvářet a určovat i svoje pracovní postupy. Nese podnikatelské riziko, jedná vlastním jménem a na vlastní účet, jakož i disponuje podnikatelskou svobodou v rozhodování. Jakým způsobem provádí výběr svých obchodních partnerů, je výlučně jeho rozhodnutí, zahrnující i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. V zájmu žalobce bylo zachovávat náležitou míru obezřetnosti a nad rámec běžných obchodních potřeb shromažďovat důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění nákupu a úhradě zboží skutečně došlo. K požadavku na projednání věci odvolací orgán uvedl, že projednání toho, jak odvolací orgán o podaném odvolání předběžně uváží, je pojmově vyloučeno, protože rozhodovací proces je ukončen až vydáním meritorního rozhodnutí, neboť teprve v tomto okamžiku je odvolací orgán vázán svým názorem. Dále odvolací orgán uvádí, že odlišnost otisků razítek jednoho z dodavatelů byla uvedena pouze jako jeden z důvodů nevěrohodnosti předložených dokladů od tohoto dodavatele, přičemž však nebyla rozhodující. Názor žalobce, že podpisy uvedené na vystavených dokladech a na dohodách o pracovní činnosti jsou totožné s podpisy uvedenými na stránkách obchodního rejstříku, odvolací orgán nesdílí. K požadavku na výsledk jednání dodavatelů odvolací orgán uvádí, že není v možnostech správce daně zjistit, kde se tyto osoby zdržují a k zajištění výsledku všech navržených svědků byly použity veškeré možnosti. Ani v rámci součinnosti s Policií ČR nebylo možné zjistit adresy jednání dodavatelů. Požadavku oznámit Policii ČR skutečnosti nasvědčující krácení daně dodavateli žalobce a vyčkat výsledku šetření nelze podle odvolacího orgánu vyhovět, neboť se jedná o dvě rozdílná řízení, která jsou na sobě nezávislá. Daňové řízení je limitováno lhůtami pro stanovení daně. Navrhované posouzení, že skutečným dodavatelem byl svědek a ne dodavatelé, se jeví jako účelové a nemá oporu v provedeném důkazním řízení. Daňové řízení není založeno na zásadě

vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat a povinnost toto své tvrzení prokázat. Daňový subjekt je tudíž tím, kdo má ve vztahu ke správci daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Ke stanovení daně podle pomůcek odvolací orgán odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále uvedl, že v případech, kdy věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není zcela vyvrácena, nejsou splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Daň lze stanovit podle pomůcek v případě, že daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností a daň v důsledku toho nelze stanovit dokazováním. Dále odvolací orgán v napadených rozhodnutích I a II uvádí, že správce daně nemá povinnost žalobcem předloženým důkazům přiřadit tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobce. Pokud se hodnocení důkazních prostředků správce daně liší od hodnocení žalobce, nejedná se o porušení právních norem, ale o aplikaci zásady volného hodnocení důkazů. Z obsahu spisového materiálu je podle odvolacího orgánu zřejmé, že žalobci bylo umožněno, aby prokázal tvrzení, že jeho výdaje jsou prokázanými daňovými výdaji. Odvolací orgán posuzoval jednotlivé důkazní prostředky nejen z hlediska formálního obsahu, ale především z hlediska věcného a z hlediska pravdivosti a věrohodnosti.

Po zjištění, že žaloba byla podána včas, osobou oprávněnou a že jsou splněny rovněž další podmínky řízení, mohl soud přistoupit k jejímu věcnému projednání. Na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. účastníci nereagovali a soud tak má za to, že souhlasili s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání. Žalobce tento souhlas výslovně vyjádřil již v žalobě. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí I a II v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné. Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 s. ř. s.).

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů 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 § 31 odst. 8 zákona o správě daní platilo, že správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní platilo, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Většina námitek žalobce směřuje ke zpochybnění možnosti finančního úřadu vyloučit aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, a tedy neodečíst náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně z příjmů, respektive neuznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o DPH. Tyto námitky však zdejší soud považuje za nedůvodné. Z citovaného ustanovení vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat výši vynaložených výdajů. Podle Nejvyššího správního soudu „[d]aňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, č. j. 8 Afs 97/2006-86). Z citovaného rozhodnutí rovněž vyplývá, že daňový subjekt, který má povinnost prokázat výši vynaložených nákladů, nese rovněž důkazní břemeno ke svým tvrzením a je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Dále Nejvyšší správní soud uvádí: „[n]ení-li stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.“

Soud má v souladu s názorem žalovaného za to, že žalobci se nepodařilo výši vynaložených výdajů v rozsahu uvedeném v napadených rozhodnutích I a II prokázat. Důkazy, které v daňovém řízení navrhl provést a předložil, byly finančním úřadem a následně odvolacím orgánem důvodně zpochybněny nebo o skutečném vynaložení těchto výdajů ničeho nevypovídaly. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole a následně odvolací orgán přitom svůj názor, proč není možné tyto výdaje považovat za prokázané, dostatečným způsobem zdůvodnily. V případě předložených fotografií odvolací orgán uvedl, že nebyly vyhotoveny v předmětné době. Písemné prohlášení svědka v českém jazyce bylo následně zpochybněno jeho vlastní výpovědí, když si nepamatoval okolnosti jeho sepsání, ani například to, zda ho skutečně podepsal, a při výpovědi byl nucen používat tlumočníka. Žalobcem tvrzené skutečnosti neprokázala ani výpověď svědkyně. Zpochybněny byly rovněž samotné dohody o pracovní činnosti, na jejichž základě měl svědek vykonávat práci řidiče pro všechny dodavatele. Jednak tito dodavatelé nebyli dle vyjádření orgánů sociálního zabezpečení evidováni jako zaměstnavatelé a svědek sám neměl dle sdělení Úřadu práce ČR povolení k zaměstnání, ani nebyl evidován v zaměstnaneckém poměru. Tyto dohody zpochybnila rovněž výpověď bývalé jednatelky dvou dodavatelů. Z odůvodnění napadených rozhodnutí I a II proto zcela jasně plyne, z jakého důvodu není tyto výdaje možné považovat za prokázané, respektive proč není možné uznat nárok na odpočet DPH. Finanční úřad a odvolací orgán tedy důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, unesly a bylo na žalobci, aby předložil jiné, věrohodné důkazy.

Napadal-li žalobce v odvolání hodnocení důkazních prostředků finančním úřadem s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-

55, je podle zdejšího soudu tento odkaz nepřipadný. Jak finanční úřad, tak odvolací orgán naopak důkazy hodnotily podle kritérií, která Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí nastínil, když se zabývaly závažností, věrohodností a pravdivostí svědeckých výpovědí a jiných důkazních prostředků. Odvolací orgán veden snahou o řádné zjištění skutečného stavu věci pak v odvolacím řízení provedl nad rámec dokazování učiněného finančním úřadem některé další důkazy, kdy mimo jiné opakoval výpověď svědka. Rozporuje-li žalobce otázku použitých razítek, podpisů či argumentuje-li nutností jmenování znalce, nemůžou tyto námitky zpochybnit dostatečně odůvodněný závěr o neprokázání tvrzených skutečností žalobcem. Soud zde ve shodě s odůvodněním napadených rozhodnutí I a II konstatuje, že se jednalo pouze o některé z důvodů, které však vytvořily dostatečný důkazní rámec, z nějž závěr o neprokázání žalobcem tvrzených skutečností vyplývá.

Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku porušení práva žalobce na projednání věci v jeho přítomnosti podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Potřebu mít možnost uplatňovat toto právo rovněž v daňovém řízení vyplývá z žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93. Nelze tedy souhlasit se žalovaným, podle kterého se tento článek týká zejména projednání věci před soudem. Na druhou stranu se soud nedomnívá, že by toto právo žalobce bylo postupem odvolacího orgánu porušeno. Na základě žádosti žalobce se dne 19. 6. 2012 konalo před odvolacím orgánem za účasti zástupce žalobce ústní jednání, které však žádné nové skutečnosti nepřineslo. V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu však odvolací orgán před vydáním napadených rozhodnutí I a II žalobce se zjištěnými skutečnostmi úkonem ze dne 12. 10. 2012 seznámil a zároveň jej vyzval, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil. Žalobce přitom následně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření a vyjádření učinil podáním doručeným odvolacímu orgánu dne 15. 11. 2012. K této problematice dříve Ústavní soud uvedl, že *„i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, tj. v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny. Měly tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednávána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům“* (nález ÚS ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). Jestliže tedy v případě žalobce i v odvolacím řízení bylo nařízeno ústní jednání a tento měl následně možnost vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, nelze odvolacímu orgánu ničeho vytknout. Navíc ze žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ze dne 30. 10. 2012, ani z vyjádření ze dne 14. 11. 2012 samotného nevyplyvá jakýkoliv další výslovný požadavek žalobce na nařízení ústního jednání. Konečný názor na projednávanou věc orgán rozhodující o odvolání skutečně sděluje až v rozhodnutí o tomto opravném prostředku, které obsahuje nejen úvahy, kterými se orgán řídil, ale rovněž i hodnocení provedených důkazů. Tomuto neslouží ústní jednání. Ze samotným žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu rovněž vyplývá, že k ústnímu jednání je v daňovém řízení třeba přistoupit, když se to jeví z povahy věci potřebné. Žalobce se přitom ani při nařízeném ústním jednání nesnažil prokázat jím tvrzené skutečnosti za pomoci nových důkazních prostředků, za účelem jejichž projednání by ústní jednání bylo nezbytné.

Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku žalobce, že si nebyl vědom skutečnosti, že se v případě dodavatelů jedná o rizikové obchodní partnery, nebo že nebylo jeho vinou, že tito dodavatelé byli nekontaktní. Taková subjektivní stránka činnosti žalobce (prvek vztahu k jeho obchodním partnerům) je z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, resp. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 daňového řádu, nevýznamná. Žalobce měl povinnost prokázat náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud proto souhlasí s názorem obsaženým v napadených rozhodnutích I a II, že to, jakým způsobem provádí daňový subjekt výběr svých obchodních partnerů, je výlučně jeho

rozhodnutí, zahrnující i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Rovněž podle Nejvyššího správního soudu „*podnikatelský subjekt není povinen ověřovat si identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116). Svou neobezřetností při ověřování totožnosti dodavatelů před provedením transakcí se tak žalobce tomuto riziku vystavil. Uvádí-li dále žalobce, že si finanční orgány patrně byly vědomy, že dodavatelé vykazovali znaky rizikových obchodních partnerů, a neměly tak dopustit, aby takové společnosti mohly v České republice provádět nekalou činnost, nemůže být takové obecné a nepodložené tvrzení z hlediska projednávané věci relevantní, neboť z něj žádným způsobem nevyplývá souvislost s tvrzenou nezákonností napadených rozhodnutí I a II, popřípadě porušení některého z ustanovení o řízení před konkrétním věcně a místně příslušným správním orgánem, který ve věci rozhodoval (finanční úřad, odvolací orgán). V postupu finančního úřadu či odvolacího orgánu tak nelze spatřovat ani porušení § 36 či § 33 zákona o správě daní, jak uvádí žalobce, podle kterého existovala povinnost správců daně průběžně zjišťovat všechny údaje týkající se skutečností rozhodných pro vyměření daně dodavatelů. I kdyby se příslušní správci daně dodavatelů nějakých pochybení dopustili, o čemž však soud odmítá s ohledem na zásadu presumpce zákonnosti činnosti veřejné správy vůbec spekulovat, nemohlo by to mít na projednávanou věc a tedy zákonnost postupu finančního úřadu a odvolacího orgánu a zákonnost napadených rozhodnutí I a II vliv.

Namítá-li žalobce, že odvolací orgán porušil § 99 daňového řádu, když žalobce požadoval, aby oznámil Policii ČR skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin a vyčkal na výsledek šetření, ani tuto námitku soud neshledal důvodnou. Žalobci lze přisvědčit v tom smyslu, že odvolací orgán si nemohl učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. V takovém, jakož i v jiných případech obsažených v § 99 odst. 2 daňového řádu má správce daně vyčkat výsledku řízení (Baxa, J. In: Baxa, J. et al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 583). Pro takový postup by však bylo nezbytné, aby na otázce viny za spáchání trestného činu či otázky, zda byl trestný čin spáchán, záviselo rozhodnutí správce daně, tedy aby pro toto rozhodnutí bylo zodpovězené takové otázky nutným předpokladem (Baxa, J., op. cit., 581). Tak tomu však v případě posuzování nároku žalobce na odečtení výdajů při stanovení daně z příjmu jednoznačně nebylo. Soud se tak zcela ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným v napadených rozhodnutích I a II, podle kterých se jedná o dvě rozdílná řízení, která jsou na sobě nezávislá a že v předcházejícím daňovém řízení žádná předběžná otázka, jejíž vyřešení by měly finanční orgány vyčkat, nevystala.

Namítá-li dále žalobce, že měl odvolací orgán považovat za dodávající subjekt svědka, není ani tato žalobní námitka důvodná. Jak plyne již z výše uvedeného, z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu lze dovodit jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní, která obě tížila žalobce. Jestliže žalobce uplatňoval výdaje z faktur, které dle jeho tvrzení byly vydány dodavateli, nelze požadovat po finančním úřadu či odvolacím orgánu, aby za dodávající subjekt považovaly svědka, neboť takovéto jeho postavení žalobce v daňovém řízení ani netvrdil. Navíc ze zjištěných skutečností jednoznačně vyplývá, že svědek ani dodávajícím subjektem nebyl a nemohl tak být za něj považován.

Uvádí-li pak žalobce, že vydané peněžní částky evidoval ve svém účetnictví, stejně jako peněžní částky, které za prodané zboží inkasoval, lze ve shodě s žalovaným odkázat na právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, podle které „*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) výdaje za jeho pořízení nikoliv“. Rovněž tuto žalobní námitku tedy soud posoudil jako nedůvodnou, neboť postup finančního úřadu a odvolacího orgánu byl rovněž v tomto ohledu v pořádku.

S tímto však rovněž souvisí námitka žalobce, podle které měl finanční úřad a odvolací orgán stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Z § 31 odst. 5 zákona o správě daní vyplývá, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (obdobně § 98 odst. 1 daňového řádu). Odvolací orgán v napadených rozhodnutích I a II řádně vysvětlil algoritmus postupu při stanovení daně, která ze zákona o správě daní, respektive daňového řádu, vyplývá. Prioritu má přitom dokazování, následuje použití pomůcek a možné je rovněž daň s daňovým subjektem sjednat. Z citovaného ustanovení však zcela jasně plyne, že pomůcky lze užít pouze tehdy, kdy není možno daňovou povinnost stanovit za pomoci dokazování. Tuto jednu z podmínek pro uvedený postup však žalobce zcela pomíjí. Odkazuje-li přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 85/2011, považuje zdejší soud tento odkaz za nepřipadný. V uvedené věci totiž nebylo správcem daně osvědčeno 95 % výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že *„kdy by již byla vyvrácena či zpochybněna a správcem daně neuznána podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu a kdy lze dojít k závěru, že účetnictví či evidence již nemá řádnou vypovídací schopnost, není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a je tak naplněna druhá podmínka pro stanovení daně daňovému subjektu podle pomůcek. Pokud byla vyvrácena věrohodnost účetnictví stěžovatele (vyloučení téměř 95 % výdajů), nelze současně dovodit, že by jeho účetnictví umožňovalo stanovení daně dostatečně spolehlivě dokazováním.“* Na druhou stranu však uvedl, že *„[v] případech, kdy věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, nejsou zde podmínky pro stanovení daně pomůckami“.* Tak tomu přitom podle zdejšího soudu bylo v projednávané věci. Jako výdaje související s příjmy v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 uvedl žalobce částku 6.360.668 Kč. Výše neprokázaných výdajů na základě faktur dodavatelů přitom dle napadeného rozhodnutí II činila 2.161.218,50 Kč. Výše těchto neosvědčených výdajů tak představovala 33,98 % výdajů souvisejících s příjmy. V takovém rozsahu se podle názoru zdejšího soudu nejednalo o situaci, ve které by bylo účetnictví žalobce zcela vyvráceno. Vypovídací schopnost účetnictví jako celku je totiž zpochybněna v případě, že se jedná o jeho podstatnou část (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Z toho podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že účetnictví jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout v případě, kdy rozsah neprokázaných výdajů nepřekročí 30 % účtovaných výdajů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116). Podle zdejšího soudu tak ani v projednávané věci nejsou splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek, neboť je ještě stále možno ji určit za pomoci dokazování, a to z důvodu, že nebyla zpochybněna podstatná část výdajů. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani ta skutečnost, že v případě žalobce je výše neosvědčených výdajů o několik málo procent vyšší než v uváděném případě, kterým se zabýval Nejvyšší správní soud. Stále se totiž ještě nejedná o podstatnou část účetnictví a jeho vypovídací schopnost tak nemůže být zpochybněna. Z tohoto důvodu shledal zdejší soud i tuto žalobní námitku jako nedůvodnou. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu tak plyne, že je třeba odmítnout rovněž žalobcem tvrzenou „nelogičnost“ právního názoru

odvolacího orgánu a správních soudů. Zdejší soud nemá jakýkoliv důvod právní názor Nejvyššího správního soudu zpochybňovat.

Jako nedůvodnou námitku shledal soud rovněž žalobcem tvrzené porušení § 31 odst. 4 zákona o správě daní. Toto ustanovení stanovilo, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy; jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.; pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně; jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení; provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Žalobce uvádí, že finanční úřad a odvolací orgán měly zohlednit skutečnost, že jednomu z dodavatelů byla na základě dokladů získaných od žalobce místně příslušným správcem daně vyměřena daň. Toto vyměření mělo být důkazním prostředkem v daňovém řízení žalobce. V napadených rozhodnutích I a II k tomu odvolací orgán uvádí, že pokud v rámci jiného daňového řízení byla dodavateli dodatečně doměřena daň, jedná se o jiné daňové řízení u jiného daňového subjektu a nejedná se o důkazní prostředek prokazující žalobcem uplatněný výdaj. Podle soudu nemohl finanční úřad, ani odvolací orgán vycházet ze závěrů učiněných v jiném daňovém řízení. Skutečnost, že dodavateli byl jako průkazný uznán doklad vydaný žalobcem, nezabývá žalobce výše rozebírané povinnosti prokázat reálnost uplatnění tohoto výdaje žalobcem. Finanční úřad tak nemohl rezignovat na svou zákonnou povinnost požadovat po žalobci prokázání relevantních skutečností, a to bez ohledu na postupy jiného místně příslušného správce daně. Pokud totiž byla průkaznost jednoho dokladu hodnocena jinými správci daně rozdílně, nevede to podle soudu bez dalšího k prokázání chybného postupu finančního úřadu.

V této souvislosti považuje soud za vhodné poznamenat, že v posledně uvedeném, jakož i ve výše rozebíraných žalobních bodech se žalobce nesnaží prokázat, že jím uplatňované výdaje měly skutečně reálný základ a že právě v tomto posouzení finanční úřad či odvolací orgán pochybily. Žalobce tak zcela rezignoval na svou povinnost obsaženou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, respektive § 31 odst. 9 zákona o správě daní a § 92 odst. 3 daňového řádu. Přitom právě snahou o naplnění břemene tvrzení a břemene důkazního, které z citovaného ustanovení vyplývají, rovněž v řízení o soudním přezkumu napadených rozhodnutí I a II by mohl docílit zpochybnění jeho zákonnosti nebo řízení, které jeho vydání předcházelo. Takto však soud nepovažuje jakoukoliv z výše rozebíraných žalobních námitek za důvodnou, neboť ani v řízení před zdejším soudem nebyl prokázán reálný základ uplatněných výdajů (a žalobce se o toto prokázání ani nesnažil). Soud tak v mezích uplatněných žalobních bodů neshledal nezákonnost napadených rozhodnutí I a II nebo předcházejícího daňového řízení.

Soud musí rovněž konstatovat, že pokud se žalobce domnívá, že jednáním některého soukromého subjektu, se kterým byl v obchodním styku, nebo konkrétní úřední osoby či jakoukoliv další osobou došlo ke spáchání trestného činu, nic mu nebrání, aby u státního zástupce nebo policejního orgánu učinil oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. Tyto otázky však nemohou být předmětem tohoto řízení, neboť tím je přezkum napadených rozhodnutí I a II a řízení, které jejich vydání předcházelo.

S ohledem na shora učiněné závěry soud žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení úspěšný, žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 24. srpna 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová