



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: P. V.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Miroslavem Myslivcem, daňovým poradcem, se sídlem Mánesova 781, Česká Kamenice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2012, č. j. 9958/12-1100-500331,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2012, č. j. 9958/12-1100-500331, **se pro vady řízení z ru 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 náhradu nákladů řízení ve výši 7.800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 20. 9. 2012, č. j. 9958/12-1100-500331, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 1. 2012, č. j. 9568/12/214911507256. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147, § 143 a § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 1. 2012, č. j. 272015/11/214931507279, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 329.201 Kč a současně vyčíslil penále

z doměřené daně podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), částkou 65.840 Kč.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které se tak bez dalšího stalo žalovaným.

V žalobě žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor s § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků a s § 5, § 8 a § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Podle názoru žalobce původní žalovaný nedbal na zachování jeho práv a právem chráněných zájmů a nezjistil všechny rozhodné skutečnosti, resp. zjištěné skutečnosti nesprávně a neobjektivně posoudil a učinil nesprávný závěr. Žalobce konstatoval, že uplatněné výdaje za práce fakturované M. M. v celkové výši 1.065.881 Kč bez DPH vyhodnotil původní žalovaný jako výdaje, které nesloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, pouze na základě svědecké výpovědi M. M. ze dne 1. 2. 2008, tj. více než dva roky před zahájením daňové kontroly. Žalobce připomněl, že M. M. vypověděl, že žalobce osobně nezná, nikdy ho neviděl, pouze pro něj za finanční odměnu vyplácenou V. T. vystavoval fiktivní faktury. Správce daně v průběhu celého řízení neuvedl, jak je tato výpověď kvalifikována. Ze svědecké výpovědi žalobce ze dne 5. 10. 2010, kterou měly daňové orgány k dispozici, naopak vyplývá, že se žalobce a M. M. znají a probíhala mezi nimi spolupráce. K této výpovědi mělo být v průběhu řízení přihlédnuto, aby byly zachovány právem chráněné zájmy žalobce.

Žalobce dále podotkl, že obě svědecké výpovědi se týkají svědků samotných, proto pokud daňové orgány nepoužily výpověď žalobce, neměly použít ani výpověď M. M. Doplnil, že pokud by M. M. vypovídal, že vystavené faktury odpovídají skutečnosti, patrně by byl postižen doměřením daně. Správce daně i původní žalovaný se podle žalobce měli zabývat zcela nestrannou svědeckou výpovědí V. F. [*míněno T., pozn. soudu*] ze dne 14. 1. 2010, ze které jednoznačně vyplývá, že M. M. se žalobcem spolupracoval a za práci dostával finanční odměny. Tato výpověď měla být použita jako důkaz ve prospěch žalobce. Správce daně i původní žalovaný se v rozporu se zásadami daňového řízení zabývali pouze tvrzením, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, což podle žalobce není pravda, jak vyplývá mimo jiné ze zprávy o daňové kontrole. Zde správce daně na straně [*číslo neuvedeno, pozn. soudu*] v předposledním odstavci citoval tvrzení žalobce. Daňové orgány přitom zcela opomenuly skutečnost, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu je důkazním prostředkem zejména tvrzení daňového subjektu.

Podle žalobce se správce daně a původní žalovaný měli zabývat všemi třemi uskutečněnými svědeckými výpověďmi, objektivně posoudit jejich věrohodnost a vzájemnou souvislost. S odkazem na rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 292/97 a 15 Ca 293/97 žalobce konstatoval, že pokud kontrolní zpráva jako základní zdroj informací o skutkovém zjištění správce daně neobsahuje podrobnější rozvedení těchto zjištění, ani podrobné údaje, o které správce daně opírá dodatečné doměření daně, a jestliže také odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu je nedostatečné, je takové rozhodnutí soudem

nepřezkoumatelné. Žalobce konstatoval, že správce daně v průběhu řízení v podstatě utajil zjištění v jeho prospěch a závěr učinil jen z povrchního a nevěrohodného svědectví. Pokud správce daně vyslovil domněnku o fiktivních fakturách a neexistenci provedených prací, bylo podle žalobce jeho povinností toto tvrzení dokázat v souladu s § 92 daňového řádu.

Žalobce shrnul, že byl zkrácen na svém právu na správné zjištění skutečného stavu věci a na právu na oznámení, jak bylo v řízení naloženo s jeho tvrzeními a navrženými důkazními prostředky, aby mohl případně činit následná tvrzení a navrhopat další důkazy. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že žalobce v přiznání k dani z příjmů pro rok 2007 deklaroval výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 1.504.503 Kč, ovšem v daňovém řízení nebyl schopen vyvrátit pochybnosti správce daně, zda se jedná o výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný připomněl, že důkazní břemeno v daňovém řízení leží na daňovém subjektu, jehož povinností je tvrdit a dokazovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není povinen prokazovat opak tvrzení žalobce, nýbrž existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení daňového subjektu a jím předkládaných důkazů. Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese a se svými pochybnostmi daňový subjekt kvalifikovaně seznámí, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Správce daně není oprávněn důkazní povinnost na daňovém subjektu vynucovat, důsledkem jejího nesplnění může být neunesení důkazního břemene a rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu.

Ze svědecké výpovědi M. M. provedené na základě dožádání Finančním úřadem v Bystřici nad Pernštejnem dne 1. 2. 2008 vyplynulo, že svědek žalobce vůbec nezná a práce deklarované fakturami neprovedl. Správce daně touto svědeckou výpovědí prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost účetních záznamů žalobce a důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Správce daně jej vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, přičemž touto výzvou jasně vymezil důvod pochybností. Žalobce však nereagoval, pochybnosti správce daně tak nebyly odstraněny a tento v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů dovodil skutečnou výši daňové povinnosti. Se zjištěními správce daně byl žalobce seznámen dne 14. 11. 2011 a reagoval na ně pouze vyjádřením ze dne 29. 11. 2011, v němž trval na tom, že se jedná o výdaj související s podnikatelskou činností, aniž navrhl jakékoli důkazy. Žalovaný shrnul, že žalobce neplnil povinnost důkazní a během daňové kontroly nevyšly najevo žádné jiné skutečnosti prokazující tvrzení žalobce bez jeho součinnosti, proto má žalovaný za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání uznatelnosti uplatněných výdajů jako výdajů odečitatelných od základu daně.

Žalovaný konstatoval, že svědecká výpověď Václava F. [*miněno T., pozn. soudu*], na niž se žalobce v soudním řízení odvolává, nebyla provedena v daňovém řízení vedeném se žalobcem v této věci. Žalovanému není známo, zda a před kterým správcem daně a v jakém daňovém řízení byla daná výpověď provedena. Připomněl, že správce daně nevyhledává důkazy v jiných daňových řízeních z úřední povinnosti a k této skutečnosti nemohl přihlídnout ani jako ke skutečnosti, která vyšla při správě daní najevo, protože mu nebyla známa. Pokud by žalobce plnil svou důkazní povinnost a na tuto svědeckou výpověď správce daně odkázal, musel by správce daně postupovat podle § 93 odst. 2 a 3 daňového řádu a s výsledným zjištěním se vypořádat. Ke svědecké výpovědi žalobce správce daně nepřihlédl,

neboť ji vůbec nekvalifikoval jako důkaz. Jako důkaz totiž nelze osvědčit samotné tvrzení daňového subjektu, ale pouze tvrzení podložené důkazy označenými daňovým subjektem. V řízení před správcem daně se neuplatní zásada vyšetřovací a správce daně může zjistit skutečný stav zejména vzájemnou spoluprací s daňovým subjektem (zásada součinnosti). Vzhledem k tomu, že žalobce žádné důkazy nenavrl, ani nepředložil, správce daně jej logicky nemohl seznámit s tím, jak bylo s jeho důkazními prostředky naloženo. Naopak žalobce byl řádně vyzván k předložení důkazů, seznámen s výsledkem daňové kontroly a byla mu poskytnuta lhůta, v níž mohl navrhnout doplnění kontrolního zjištění, což opět neučinil.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

K otázce prekluze daňové povinnosti, jíž se soud musí zabývat z úřední povinnosti, ze správního spisu vyplynulo, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počala plynout od konce zdaňovacího období roku 2007, ve kterém vznikla daňová povinnost (tj. od 31. 12. 2007), a její konec by připadl na 31. 12. 2010. Správce daně však dne 29. 12. 2010 sepsal se žalobcem protokol o ústním jednání č. j. 243275/10/214931507454, jímž zahájil daňovou kontrolu mimo jiné ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Nejednalo se jen o formální zahájení daňové kontroly ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz, neboť správce daně bezprostředně po sepisu zmíněného protokolu začal činit úkony ke zjištění okolností rozhodných pro správné stanovení daně (vyzval k součinnosti banky, vyžádal si účetní doklady od žalobce a od některých jeho obchodních partnerů). Dne 29. 12. 2010 byl tedy žalobce seznámen s tím, že správce daně téhož dne učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, a proto podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala od 31. 12. 2010 znovu běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, jejíž konec by připadl na 31. 12. 2013. Na běhu této lhůty nic nezměnilo ani nabytí účinnosti daňového řádu dne 1. 1. 2011 (srov. § 264 odst. 4 daňového řádu). V rámci uvedené lhůty byl vydán a žalobci doručen dodatečný platební výměr ze dne 19. 1. 2012 i žalobou napadené rozhodnutí, tedy k pravomocnému doměření daně došlo před uplynutím prekluzivní lhůty.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť řízení před správními orgány vykazuje zásadní vady ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud však nepřisvědčil všem žalobním námitkám.

Předně se soud zabýval námitkou žalobce, že bylo povinností správce daně dokázat tvrzení o fiktivních fakturách a neexistenci provedených prací. V této souvislosti považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení, které – byť bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků – probíhalo od 1. 1. 2011 v režimu daňového řádu (srov. § 264 odst. 1 tohoto zákona).

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl povinen v něm uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky

o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, www.usoud.cz).

S ohledem na uvedené zásady dokazování v daňovém řízení, zejména s přihlédnutím k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, soud konstatuje, že žalobce se mylí, pokud se domnívá, že bylo povinností správce daně dokázat tvrzení o fiktivních fakturách a neexistenci provedených prací. Správci daně svědčila toliko povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokázání uvedených skutečností totiž postačuje k tomu, aby se důkazní břemeno přeneslo na daňový subjekt, tedy žalobce.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce v daňovém přiznání za rok 2007 mimo jiné tvrdil, že jeho celkové výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů činily 1.504.503 Kč. Do této částky zahrnoval také výdaje za práce fakturované M. M. v celkové výši 1.065.881 Kč, DPH 115.117 Kč, celkem včetně DPH 1.180.998 Kč. Tyto výdaje žalobce v průběhu daňové kontroly doložil fakturami č. 8/2007 ze dne 30. 3. 2007, č. 15/2007 ze dne 10. 6. 2007, č. 16/2007 ze dne 25. 6. 2007, č. 27/2007 ze dne 4. 8. 2007, č. 30/2007 ze dne 20. 8. 2007, vydanými M. M., a stvrzenkami o zaplacení v hotovosti.

Správce daně následně postupoval podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když proti účetní evidenci žalobce postavil důkaz svědeckou výpovědí M. M., který uvedl, že žalobce osobně nezná, nikdy jej neviděl. Svědek doplnil, že se na přelomu roku 2004 a 2005 dostal do platební neschopnosti z důvodu neuhrazení faktur za odvedenou práci a v té době se mu ozval V. T., který mu nabídl za vystavení fiktivních faktur odměnu 5 % z celkové částky. Svědek popsal, že u žalobce to probíhalo tak, že pan T. svědka zavolal, chtěl po něm vypsát faktury, podepsat je a opatřit razítkem svědka. Svědek dále uvedl, že druhy práce na fakturě, částky a data určoval pan T. zřejmě podle žalobcových požadavků. Z vystavených faktur dostal svědek provizi 5 % z celkových částek na fakturách, a to hotově v den vystavení faktury. Při podpisu faktur a předávání peněz nikdo kromě svědka a pana T. nebyl. Svědek se poté vyjádřil k několika fakturám vystaveným v letech 2005 a 2006 tak, že doklady jsou fiktivní; sice je vystavil, ale žádné práce neprovedl.

Tato svědecká výpověď M. M. byla pořízena dne 1. 2. 2008 na základě dožádání správce daně Finančním úřadem v Bystřici nad Pernštejnem a je zaznamenána v protokolu o ústním jednání č. j. 3150/08/352930/4060. Žalobce se k tomuto ústnímu jednání nedostavil, ačkoliv byl o jeho termínu řádně vyrozuměn. K námitce žalobce, že správce daně v průběhu celého řízení neuvedl, jak je tato výpověď kvalifikována, soud konstatuje, že není pochyb o tom, že předmětná svědecká výpověď byla kvalifikována jako důkaz, jímž chtěl správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost účetní evidence žalobce. To potvrdil i původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Předmětnou námitku žalobce proto soud vyhodnotil jako zcela nedůvodnou.

Správce daně žalobce dne 16. 6. 2011 řádně seznámil s tím, jaké závěry ze svědecké výpovědi M. M. vyvodil, tj. pochybnosti o tom, že práce fakturované M. M. byly skutečně provedeny. Současně správce daně žalobce vyzval k tomu, aby prokázal, že se u těchto faktur jedná o výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy o výdaj související s podnikatelskou činností žalobce, který v plné výši sloužil k dosažení a zajištění jeho zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu žalobce nereagoval a žádné důkazy k prokázání svých tvrzení před vydáním dodatečného platebního výměru, ani poté v odvolacím řízení nenavrl.

V této souvislosti se soud zabýval také námitkou žalobce, že v řízení před správcem daně předložil důkazní prostředek v podobě vlastního tvrzení. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „*[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“ Citované ustanovení uvádí ve druhé větě demonstrativní výčet důkazních prostředků, které lze v daňovém řízení použít, nelze však opomíjet skutečnost, že obecnou definici důkazních prostředků obsahuje první věta předmětného ustanovení.

Žalobci lze proto přisvědčit, že tvrzení daňového subjektu může být důkazním prostředkem. To ovšem platí pouze za předpokladu, že tímto tvrzením lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Takovým tvrzením může být např. řádně vyplněné daňové přiznání, které odpovídá dokumentům, jež k němu byly přiloženy. Současně však soud považuje za nutné připomenout, že daňový subjekt nese podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání všech jím uváděných skutečností a podle § 92 odst. 4 daňového řádu na základě výzvy správce daně důkazní břemeno k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Pokud by daňový subjekt mohl svá tvrzení prokazovat opět vlastními tvrzeními, došlo by k popření výše vysvětlených principů dokazování v daňovém řízení a k faktickému přenesení důkazního břemene na správce daně. Soud proto zastává názor, že byl-li daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nemohou jako důkazní prostředek obstát pouhá nepodložená tvrzení daňového subjektu.

V žalobě poukázal žalobce na své tvrzení citované ve zprávě o daňové kontrole. V souvislosti s otázkou daňově uznatelných výdajů za rok 2007 správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 1. 2012 citoval následující tvrzení žalobce: „*Ke zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období 2007 sděluji, že trvám na svém vyjádření, že se jedná o výdaj související s podnikatelskou činností.*“ Již z obsahu tohoto tvrzení je zcela zjevné, že nevyhovuje požadavku na důkazní prostředek, neboť z něj nelze zjistit skutečný stav věci, ani ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce navíc toto tvrzení uvedl až po výzvě k prokázání skutečností potřebných pro stanovení výše daně, což je rovněž důvodem, proč toto neurčité a ničím nepodložené tvrzení nemůže být považováno za důkazní prostředek.

Ke svědecké výpovědi žalobce ze dne 5. 10. 2010 soud poznamenává, že tato svědecká výpověď byla pořízena správcem daně na základě dožádání Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem v řízení vedeném ve věci daňového subjektu M. M., DIČ: CZ8302164794, a v předmětném řízení také mohla být použita jako důkaz. V daňovém řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce nemohl vystupovat v pozici svědka, neboť byl účastníkem tohoto řízení. Jeho výpověď ze dne 5. 10. 2010 proto nemohla být pro účely tohoto řízení považována za svědeckou výpověď. V projednávané věci tak má výpověď žalobce ze dne 5. 10. 2010 z důkazního hlediska charakter tvrzení daňového subjektu, které v situaci, kdy byl žalobce vyzván k prokázání rozhodných skutečností, nemůže být považováno za důkazní prostředek, jak bylo vysvětleno výše.

S ohledem na tyto skutečnosti soud shledal, že žalobce nebyl zkrácen na svém právu, aby mu bylo oznámeno, jak bylo v řízení naloženo s jeho tvrzeními a navrženými důkazními prostředky, neboť ke všem tvrzením žalobce předneseným v daňovém řízení disponoval správce daně protidůkazem, se kterým žalobce řádně seznámil a poskytl mu příležitost navrhnout vlastní důkazní prostředky. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné důkazní prostředky nenavrl, nemohl být ani zkrácen na právu být informován o tom, jak s nimi bylo naloženo.

Soud se dále zabýval otázkou, zda správce daně skutečně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetní evidence žalobce. Prokázání těchto skutečností zpochybňoval žalobce svědeckou výpovědí V. T. ze dne 14. 1. 2010, kterou měl správce daně hodnotit ve vzájemné souvislosti se svědeckou výpovědí M. M. a s tvrzeními žalobce. Žalobce rovněž namítal, že správce daně v průběhu řízení utajil zjištění v jeho prospěch, nezjistil všechny rozhodné skutečnosti (§ 8 daňového řádu) a závěr učinil jen z povrchního a nevěrohodného svědectví.

Z obsahu správního spisu k tomu soud zjistil, že svědecká výpověď V. T. nebyla pořízena přímo v daňovém řízení ve věci dodatečného doměření daně z příjmů žalobce za rok 2007, jež vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, nýbrž v jiném daňovém řízení vedeném též správcem daně ve věci, ve které byl daňovým subjektem rovněž žalobce. V této souvislosti soud podotýká, že ani výslech svědka M. M. neproběhl přímo v tomto řízení, nýbrž v řízení, jehož předmětem byla daň z příjmů žalobce za zdaňovací období let 2005 a 2006. Přesto správce daně při svém rozhodování vycházel toliko ze svědecké výpovědi M. M., zatímco svědeckou výpověď V. T., která nekorespondovala se závěry, k nimž chtěl správce daně dospět, zcela opomenul.

Z protokolu o ústním jednání o výpovědi svědka ze dne 14. 1. 2010, č. j. 4855/10/214931506716, který správce daně na výzvu soudu doplnil do správního spisu, soud zjistil, že svědek V. T. odpovídal mimo jiné na otázky týkající se spolupráce mezi žalobcem a M. M. v letech 2005 a 2006. Tvrzení M. M. o fiktivní fakturaci svědek rezolutně odmítl a uvedl, že M. M. se žalobcem spolupracovali a museli být spolu v kontaktu.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“ Podle § 8 odst. 1 téhož zákona „[s]právce daně při dokazování hodnotí

důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. “

Citovaná povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností je sice na jedné straně limitována důkazním břemenem daňového subjektu, nicméně na straně druhé ani úplná pasivita daňového subjektu nezbavuje správce daně povinnosti při hodnocení důkazů přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jedná se o povinnost správce daně vypořádat se se všemi skutkovými okolnostmi bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, nebo v neprospěch daňového subjektu, a neopomenout, či dokonce vědomě nezatajit žádné důkazy. Svědecká výpověď V. T. ze dne 14. 1. 2010 byla pořízena týmž správcem daně ve věci téhož daňového subjektu, tj. žalobce, proto nemůže být pochyb o tom, že správce daně o této svědecké výpovědi věděl. Evidentně se tak jedná o skutečnost, která vyšla najevo při správě daní žalobce, přesto se o ní správce daně v průběhu daňového řízení nijak nezmínil, a to ani při hodnocení důkazů, ačkoliv to bylo jeho povinností vyplývající z § 8 odst. 1 věty druhé daňového řádu.

Postup správce daně, který nepřihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, zejména pokud to svědčí ve prospěch daňového subjektu, je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Odborná literatura k tomu uvádí: „*Jestliže ve zprávě o daňové kontrole nejsou zmíněna ta svědectví a další důkazní prostředky, které svědčí o tom, že tvrzení daňového subjektu jsou pravdivá, přičemž správce daně tyto důkazní prostředky před daňovým subjektem v rozporu se zákonem navíc zatajuje a neumožňuje mu se s nimi seznámit, jde o nezákonný postup správce daně ...*“ [srov. Kobík, J., Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, str. 63].

Bez ohledu na skutečnost, že žalobce byl v průběhu daňového řízení pasivní, pokud jde o navrhování důkazů, soud shledal, že správce daně pochybil, neboť nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo při správě daní, a tím dostatečně nedbal na to, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně zjištěny co nejúplněji. V této souvislosti soud podotýká, že ani vlastní svědecká výpověď M. M. neobsahuje vyjádření tohoto svědka ke skutečnostem, které se odehrály v průběhu zdaňovacího období roku 2007 a k fakturám, které svědek v tomto roce žalobci vystavil. Relevantní pro projednávanou věc tak zůstává pouze prohlášení svědka, že žalobce osobně nezná a nikdy jej neviděl, což ve spojení se zcela protichůdným obsahem svědecké výpovědi V. T. (popis spolupráce žalobce s M. M.) vzbuzuje pochybnosti o tom, zda správce daně skutečně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetní evidence žalobce.

Soud uzavírá, že v daňovém řízení byla podstatně porušena ustanovení § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu a toto porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu. Dodatečný platební výměr správce daně soud nezrušil, neboť má za to, že vytčené vady řízení může odstranit žalovaný v řízení odvolacím.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 7.800 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 4.200 Kč za dva úkony právní služby zástupce žalobce po 2.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2006]. Jiné důvodně vynaložené náklady řízení žalobce přes výzvu soudu neuplatnil, a navíc mu ani podle obsahu spisu nevznikly.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 30. března 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová