



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **V. H.**, zastoupen Pavlem Ondíkem, daňovým poradcem, se sídlem Budečská 781/26, P.O.Box 134, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2012, č.j. 15713/12-1102-703207, ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob a povinnosti zaplatit penále,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou podanou dne 28. 12. 2012 ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobce napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 10. 2012, č.j. 15713/12-1102-703207. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 02. 2012, č. j. 53244/12/303913706126 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla

daňovému subjektu doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 850 796,-Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, v rozhodném znění, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) ve výši 170 159,-Kč.

II. Průběh daňového řízení

Správce daně v rámci prováděné daňové kontroly za rok 2007 neuznal uplatněný výdaj ve výši 2.718.116,-Kč, zaevidovaný pokladním dokladem dne 15.1.2007 jako hotovostní platbu dodavatelských faktur z předešlých zdaňovacích období let 2003, 2004 a 2006 od firem BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o. Správce daně vydal dodatečný platební výměr č.j. 53244/12/303913706126, proti kterému se žalobce prostřednictvím svého zástupce odvolal. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Předmětem sporu se stal neuznaný výdaj ve výši 2 718 116,20Kč, který byl jednorázově zahrnut do výdajů souhrnným pokladním výdajovým dokladem dne 15. 1. 2007, s uvedením účelu platby - „*platby fa Bonax dle přílohy*“. Správce daně ve výzvě č. j.60655/11/303936707714 ze dne 4. 3. 2011 požadoval po daňovém subjektu doložit a prokázat, že tento výdaj byl vynaložen v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmu“) že tato hotovostní částka byla společnosti BONAX s.r.o. skutečně uhrazena, a požadoval doložit prvotní doklady k této souhrnné úhradě. Zástupce na tuto výzvu odpověděl písemností zaevidovanou u správce daně pod č.j.192252/11 dne 18. 5. 2001, ve které uvedl, že *do výdajů roku 2007 byl zahrnut výdaj ve výši 2 718 116,20Kč jako úhrady dodavatelských faktur z minulých let od firem Bonax s.r.o. a Bonax plus s.r.o. Chybou účetní byly omylem obě firmy naučtovány pod název Bonax s.r.o.. Jednalo se o dodávky odpadového materiálu, který daňový subjekt od firmy Bonax s.r.o. pravidelně odebíral. Firma Bonax plus s.r.o. kontaktovala daňový subjekt na základě doporučení p. N. P., se kterým daňový subjekt jednal při dodávkách firmy Bonax s.r.o. Faktury obou firem daňový subjekt hradil postupně v průběhu ledna roku 2007 a účetní je zaúčtovala jednou položkou dne 15. 1. 2007, a to včetně DPH. Za firmu jednal s p. P. N., zda hotovostní úhrady předával p. N. nebo účetní si nepamatuje. Jako přílohou odpovědi bylo doloženo 7 výdajových pokladních dokladů společnosti BONAX s.r.o. a kniha závazků s uvedením neuhrazených faktur do 31. 12. 2006.*

Jednalo se o pokladní doklady společnosti BONAX s.r.o. ze dne:

3. 1. 2007 částka 306 158,30, Kč úhrada faktury 79,80/2003
4. 1. 2007 částka 309 723,90, Kč úhrada faktury 81,83/2003
5. 1. 2007 částka 175 958,20,-Kč úhrada faktury 132/2003
8. 1. 2007 částka 280 223,-Kč úhrada faktury 241/2004
9. 1. 2007 částka 338 527,-Kč úhrada faktury 248/2004
10. 1. 2007 částka 372 898,-Kč úhrada faktury 249/2004
15. 1. 2007 částka 233 140,-Kč úhrada faktury 250/2004

Další odpověď na výzvu byla zástupcem zaslána dne 31. 5. 2001, v rámci které byly předloženy kopie výdajových pokladních dokladů úhrady dodavatelských faktur společnosti BONAX plus s.r.o.

z 11. 1. 2007 na částku 200 000,-Kč částečná úhrada faktury 2006011

z 12. 1. 2007 na částku 278 033,80Kč částečná úhrada faktury 2006011

z 15. 1. 2007 na částku 233 424,-Kč úhrada faktury 2006077

Zástupce v odpovědi uvedl, že chybou účetní z důvodu podobnosti názvu obou firem evidovala faktury obou firem pod jedním názvem BONAX s.r.o. Dále odpověď obsahovala 2 dodavatelské faktury společnosti BONAX plus s.r.o. vydané v roce 2006 (č.2006011, č.2006077) a 4 faktury společnosti BONAX s.r.o. vydané v roce 2004 (č.247, 248, 249, 250/2004). Dodavatelské faktury z roku 2003, které mely být uhrazeny v lednu 2007 (dle předložených pokladních dokladů ze dne 3. až 5. ledna 2007) zástupce nedoložil s odůvodněním, že je nelze dohledat a dále uvedl, že tyto byly předmětem kontroly správce daně v roce 2005, a to jak u daně z příjmu, tak u daně z přidané hodnoty, a nebyly tak zpochybněny. Správce daně využil ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředek podklady převzaté při správě daní daňového subjektu společnosti BONAX s.r.o. Z těchto písemností vyplynul skutkový stav, že pokladní deník této společnosti neobsahuje k 15. 1. 2007 žádné příjmy od daňového subjektu dle předložených výdajových pokladních dokladů ve dnech 3. 1. až 15. 1. 2007. Přílohy k účetní závěrce daňových přiznání společnosti BONAX s.r.o. za roky 2004 a 2006 nevykazovaly výši pohledávek, které by mely být předmětem hotovostních úhrad v průběhu ledna roku 2007 tak, jak je deklaroval žalobce na podkladě předložených pokladních dokladů.

Žalovaný shodně se správcem daně osvědčil tato zjištění u společnosti BONAX s.r.o. jako důkaz o tom, že hotovostní platby deklarované daňovým subjektem na podkladě výdajových pokladních dokladů v měsíci lednu roku 2007 nebyly uskutečněny. Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi na den 22. 6. 2011 bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. p. P. N. Zástupce se výpovědi nezúčastnil, ačkoliv byl o jejím konání informován. Správce daně předložil svědkovi faktury z roku 2004 č. 247, 248, 249, 250/2004, kde dodavatelem je společnost BONAX s.r.o. a odběratelem žalobce a 7 výdajových pokladních dokladů (doklady z 3,4,5,8,9,10,15. ledna) hotovostních úhrad výše uvedených faktur společnosti BONAX s.r.o. v roce 2007. Svědek na otázky správce daně uvedl, že u faktur si nepamatuje, zda je vystavil, žádný z podpisů na nich není jeho, výdajové pokladní doklady jsou falzifikát, razítko a podpis byly zfalšované, tyto doklady společnost nikdy nevystavila, k zaplacení předložených faktur vydaných v roce 2004 došlo na konci roku 2004 nebo začátkem roku 2005, v žádném případě však nedošlo k jejich úhradě v roce 2007, neboť k úhradám společnosti docházelo max. s měsíčním zpožděním. Hotovost přebíral za společnost svědek, plnou moc k přebírání finančních prostředků nikomu neudělil. Vzhledem ke skutečnosti, že zástupce se z konání svědecké výpovědi písemně omluvil a písemnost došla správci daně až po provedení svědecké výpovědi, správce daně opakovaně předvolal ke svědecké výpovědi pana P. N. na den 18. 7. 2011. Svědek se k výpovědi nedostavil, neboť se dne 18. 7. 2011 ráno telefonicky omluvil z důvodu úmrtí matky. Správce daně předvolání opakoval na den 9. 08. 2011. Svědek však byl dne 9. 8. 2011 ráno telefonicky omlouven. Správce daně předvolání opakoval na den 19. 9. 2011. Dne 19. 9. 2011 ráno se zástupce telefonicky omluvil z jednání z důvodu nemoci. Svědecká výpověď se tedy neuskutečnila.

V rámci doplněného odvolacího řízení ve smyslu § 113 odst. 2 daňového řádu správce daně opětovně předvolal bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. P. N. k podání svědecké výpovědi. Výpověď byla zaznamenána do protokolu o ústním jednání č. j.268278/12/303936707714 dne 20. 6. 2012 za účasti daňového subjektu, tak i jeho zástupce. Obsah výpovědi svědka se však značně odlišovala od jeho předešlé výpovědi ze dne 22. 6. 2011.

Dne 20. 6. 2012 svědek vypověděl, že předložené pokladní výdajové doklady (stejně jako při předešlé výpovědi) společnost vystavila, a to buď účetní nebo sám svědek. Na otázku, zda podpis na všech předložených dokladech je jeho podpisem, svědek uvedl, že „něco ano, něco ne, faktury ano, výdajové doklady podepsal někdo jiný, ale určitě někdo z firmy“. Na otázku, kdo konkrétně přebíral hotovostní platby za společnost BONAX s.r.o., svědek uvedl, že to byli „všichni pověřeni lidé, já, bývalá účetní a další pověřené osoby“. Svědek si přesně nepamatoval, kdo a kde přebíral hotovost na základě předložených dokladů, přičemž u pokladních dokladů si myslel, že jsou podpisy jeho. Svědek si už nevzpomněl, zda došlo k úhradě předložených faktur z roku 2004 tak, jak je uvedeno na výdajových pokladních dokladech. Svědek vysvětlil svoje předešlé rozdílné odpovědi tak, že první protokol je pro něj nezajímavý, nemá platnost a je z větší části nepravdivý. Svědek byl při každém výsledku správcem daně řádně poučen o svých právech a povinnostech v pozici svědka ve smyslu § 96 daňového řádu.

III. Napadené rozhodnutí žalovaného

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně vyjádřil k námitkám žalobce uvedeným v odvolání a shledal je nedůvodnými. Pokud zástupce žalobce v odvolání uvedl, že důvodem rozporů mezi jeho účetnictvím a účetnictvím firmy BONAX plus s. r. o. byl způsoben tím, že „...se při převjímcě zboží vyskytnul problém s jeho kvalitou, platba neproběhla a pokladní doklad byl stornován. Dodavatel ho však zahrnul do svého účetnictví a nereagoval na žádost o jeho vrácení. Problém s kvalitou byl vyřešen až v lednu 2007, kdy proběhla i úhrada uvedené faktury. Tato skutečnost byla doložena evidencí faktur neuhrazených k 31. 12. 2006. Správce daně se dovolává zjištěných skutečností v rámci vytýkácího řízení vedeného u správce daně firmy BONAX plus s.r.o., které založily pochybnosti o uvedeném obchodu. Zboží z tohoto obchodu bylo řádně zaevidováno, naskladněno, vyskladněno a prodáno, což správci daně bylo doloženo“. K tomu žalovaný uvedl, že správce daně na dožádání zjistil, že faktura - daňový doklad č. 2006011, odběratel V. H., DIC:CZ6810311695 s předmětem fakturace Fe 27,28,18 (MIX), základ daně 401 709,10Kč, DPH 76 324,70 Kč celkem 478 033,80Kč nebyl společností BONAX plus s.r.o. předložen. Pod číslem dokladu č. 2006011 evidovala společnost BONAX plus s.r.o. v knize vystavených faktur fakturu pro jiného odběratele než je žalobce, základ daně zde byl ve výši 77 756,-Kč, DPH 14 774,-Kč, celkem 92 530,-Kč s úhradou dne 4. 7. 2006 podkladním dokladem č. PP600009 a zápisem v pokladním deníku. Vzhledem k tomu, že žalobce uvedený na dokladu č. 200601 u společnosti BONAX plus s.r.o. jako odběratel je místně příslušný Finančnímu úřadu ve Zlíně, prověřil správce daně u uvedeného odběratele jeho evidenci. Správce daně zjistil, že v evidenci tohoto uvedeného subjektu se nachází totožný doklad včetně data úhrady. U dokladu č. 2006077, odběratel V. H., předmět fakturace Al-mix, Ms promích., Fe-mix, základ daně 196 154,60Kč, DPH 37

269,40Kč, celkem 233 424,-Kč bylo zjištěno, že tento doklad byl evidován v účetnictví společnosti v rámci evidence DPH za 3. čtvrtletí roku 2006, v knize vystavených faktur a pokladním deníku. Úhrada dokladu dle pokladního deníku byla evidována dne 30. 8. 2006 dokladem č.PP600066. V podaných daňových přiznáních vykazovala společnost za rok 2006 v rozvaze pohledávky z obchodního styku po lhůtě splatnosti (a je zcela nepodstatná námitka zástupce, zda šlo o splatnost do 30 dnu či po 30 dnech) ve výši 321 925,-Kč, což podle žalovaného prokazuje, že výše uvedené pohledávky deklarované daňovým subjektem (233 424,-Kč a 478 033,80 Kč) tato částka neobsahuje. Skutečnost tvrzenou v odvolání o tom, že žalobce vystavil doklad o úhradě dodaného zboží, aniž by k hotovostní úhradě došlo, je pochybením daňového subjektu, které se omezuje pouze na rovinu jeho tvrzení neprokázaným žádným důkazním prostředkem.

Zjištění získané v rámci dožádání u společnosti BONAX plus s.r.o. žalovaný vyhodnotil jako důkaz vyvracející daňovým subjektem deklarované hotovostní platby v lednu roku 2007 ve výši 401 709,10Kč (DPH 76 324,40) na podkladě dokladu č. 2006011 a hotovostní platby ve výši 196 154,60Kč (DPH 37 269,40Kč) na podkladě dokladu č.2006077. Ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ukládá povinnost daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno dle tohoto ustanovení, ohledně všech tvrzených skutečností, leží na daňovém subjektu. Bylo tedy na něm, aby v daňovém řízení prokázal reálnou existenci daňově uznatelných výdajů, na jejichž základě by mohl ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů nárokovat snížení daňového základu. Vzhledem k tomu, že uplatnění těchto tzv. daňově uznatelných výdajů je plné na vůli daňového subjektu, pak tvrdí-li, že takové náklady měl, musí být schopen správci daně toto své tvrzení prokázat, ovšem nestačí pouze doložení formálních dokladů - faktur a pokladních dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat jejich skutečnou realizaci. Není totiž sporu o tom, že je technicky možné vyhotovit jakýkoliv doklad, znějící na určité plnění, aniž by takové plnění bylo skutečně poskytnuto. Ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti a je řádně zaúčtován, z něj nečiní důkaz o tom, že výdaj byl zahrnut do základu daně oprávněně. V případě vzniklých pochybností je nutno předložené faktury a pokladní doklady podložit dalšími důkazy, které tvrzení z dokladu vyplývající jednoznačně potvrdí. Prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Nicméně je třeba zdůraznit, že prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je vedená evidence daňového subjektu úplná, průkazná a správná, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na žalobce, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je žalobce, i přes splnění své prvotní povinnosti, povinen v intencích § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného obchodního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.

Z obsahu spisu vyplývá, že žalobce předložil k prokázání svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání formální doklady - faktury a pokladní doklady, kterými deklaroval, že v průběhu 1. až 15. ledna 2007 uhradil svoje dlouhodobé pohledávky z roku 2003, 2004 a 2006 firmám BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o.. Správce daně však získal důkazní prostředky z účetnictví deklarovaných dodavatelských firem, které daly vznik pochybnostem a vyvracely tvrzení daňového subjektu o hotovostní úhradě v lednu 2007 ve výši 2 718 116,-Kč. Žalobce

žádné další důkazní prostředky nepředložil a setrval na názoru, že důkazní povinnost předložením dokladu řádně splnil. Správce daně ani žalovaný nezpochybnily existenci zboží a jeho následný prodej. Povinností žalobce však bylo prokázat, že hotovostní platby v průběhu měsíce ledna roku 2007 byly provedeny společností BONAX s.r.o a BONAX plus s.r.o. jako úhrady závazku vzniklých u těchto firem v roce 2003, 2004 a 2006. Žalobce měl povinnost prokázat komu konkrétně uhradil v průběhu několika dnů, tj. od 3. ledna do 15. ledna hotovostní platby v celkové výši 2 718 116,-Kč. Svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. odvolací orgán z důvodu jeho odlišných protichůdných výpovědí ohledně výše popsaných obchodních případů s daňovým subjektem jako důkaz neosvědčil, avšak i tyto výpovědi daly vznik dalším pochybnostem o těchto obchodních případech. Správce daně získal z vedeného daňového řízení u společnosti BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o. důkazy, které popřely skutečnosti deklarované daňovým subjektem o úhradě závazku z roku 2003, 2004 a 2006 v lednu roku 2007 této společnosti. Žalobce kromě formálních dokladů - pokladních dokladů a faktur z roku 2004 a 2006, (z roku 2003 faktury nedohledal) nedoložil žádný důkazní prostředek prokazující, komu konkrétně předával v období od 3. ledna do 15. ledna roku 2007 hotovostní částky v celkové výši 2 718 116,-Kč a neprokázal, že tyto částky byly úhrady za jemu vzniklé závazky za společnostmi BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o. z minulých let. Hotovostními platbami tak velkého obnosu sám žalobce neprojevil náležitou míru opatrnosti a převzal tímto svým chováním na sebe riziko, že nebudete moci splnit svou povinnost nést důkazní břemeno. Z výše uvedeného dospěl odvolací orgán k závěru, že žalobce neprokázal deklarovaný skutkový stav, že v průběhu ledna roku 2007 uhradil hotovostní platby společnosti BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o., které uplatnil souhrnným výdajovým dokladem dne 15. 1. 2007 do daňově účinných výdajů, a neuznal částku 2 718 116,-Kč jak výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K námitkám, že správce daně neprovedl žádná šetření, neprověřoval pravost faktur společnosti BONAX plus s.r.o. pod č. 2006011, nenechal zpracovat znalecké posudky a nepředvolal likvidátora společnosti, žalovaný uvedl, že správce daně není povinen získávat důkazní prostředky pro žalobce, neboť důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a nelze ho přenášet na správce daně. Zástupce v odvolání napadá postup správce daně ohledně svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti BONAX plus s.r.o. p. R. Č. V odvolání uvádí, že *správce daně písemností č.j.308158/11/303936707714 ze dne 24. 8. 2011, doručenou dne 6. 9. 2011, předvolal svědka na den 22. 6. 2011, tedy svědek se dozvěděl o konání výpovědi 2 měsíce po jejím termínu konání, a proto se nemohl dostavit. Z předloženého spisového materiálu však vyplývá, že svědek - bývalý jednatel společnosti BONAX plus s.r.o. pan R. Č. byl písemností č. j.308158/11/303936707714 ze dne 24. 8.2011 předvolán k svědecké výpovědi na den 19. 9. 2011. Svědek se tedy dozvěděl o konání výsledku včas a mohl se dostavit, předvolání mu nebylo zasláno s více jak dvou měsíčním zpožděním, jak uvádí zástupce v odvolání. Pouze při sepisování kontrolního zjištění č.j.361038/11/303933707714 uvedl správce daně namísto dne 19. 9. 2011 chybné datum 22. 6. 2011. Tento chybný údaj neměl žádný dopad na konání výpovědi a s touto skutečností již byl žalobce obeznámen správcem daně písemností č. j.46884/12/303936707714 dne 9. 2. 2012. Svědek R. Č. se z uvedené svědecké výpovědi telefonicky omluvil. Správce daně vzhledem k dostatečnému množství důkazních prostředků od dalšího předvolání upustil.*

K námitce proti správnosti procesního postupu při provádění svědecké výpovědi ze dne 22. 6. 2011 svědka P. N., jednatele společnosti BONAX s.r.o., zaujal žalovaný názor, že správce daně zaslal dne 7. 6. 2011 zástupci daňového subjektu oznámení o konání svědecké výpovědi na den 22. 6. 2011. Dne 17. 6. 2011 byl zástupce v rámci ústního jednání probíhající kontroly za rok 2007 správcem daně informován o tom, že se dne 22. 6. 2011 bude konat svědecká výpověď. Zástupce daňového subjektu se s předstihem 5-ti dnů dozvěděl o této skutečnosti. Písemnost – oznámení o konání svědecké výpovědi si zástupce převzal až poslední den lhůty, dne 20. 6. 2011, k vyzvednutí adresátem byla zásilka připravena již ode dne 9. 6. 2011. Vzhledem ke skutečnosti, že být účasten svědecké výpovědi je právo daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, je účast na této výpovědi zcela na vůli daňového subjektu. Správce daně zaslal zástupci oznámení s dostatečným časovým předstihem, již 7. 6. 2011 a mimo to jej ústně informoval o konání svědecké výpovědi již dne 17. 6. 2011. Přesto, že zástupce byl informován o záměru správce daně, vyzvedl si písemnost až 20. 6. 2011. V tomto případě nelze klást za vinu správci daně „pozdní informování“ zástupce. Nelze připustit v žádném případě jako námitku skutečnost, že zástupce má sídlo v Praze. Je zcela na vůli daňového subjektu, jakého zástupce si zvolí a odkud. To, že žalobce má sídlo ve Zlíně a zvolil si zástupce z Prahy, nelze považovat za skutečnosti, které by měl správce daně zohledňovat a které by byly pro správce daně jakkoliv omezující. Zástupce -daňový poradce- má možnost v případě vzniklé překážky z jeho strany si substitučně zvolit svého zástupce popř. je možnost využití přímé účasti daňového subjektu (jak se stalo při druhé svědecké výpovědi P. N. dne 20. 6. 2012). Zástupce je daňový poradce, jehož „náplní práce“ je mimo jiné ztupovat žalobce před správcem daně. Žalovaný neshledal v provedené svědecké výpovědi žádné pochybení ze strany správce daně, neboť zástupce byl o konání výpovědi včas informován a bylo zcela na něm, jakým způsobem svého práva být výpovědi přítomen využije. Správce daně se i přesto snažil v rámci prováděné kontroly výsledk zopakovat. Žalovaný však výpověď ze dne 22. 6. 2011 jako důkaz neosvědčil nikoliv z důvodu nezákonnosti postupu správce daně, ale z důvodu nepřesvědčivosti svědka na podkladě jeho protichůdných výpovědí ze dne 22. 6. 2011 a ze dne 20. 6. 2012, a z toho důvodu se stal svědek pro odvolací orgán nedůvěryhodným. K odvolací námitce, že správce daně „...nerespektoval /dřívější kontrolu, kterou pracovníci správce daně u daňového subjektu prováděli a uvedené závazky byly v inventurách vedeny jako neuhrazené“, žalovaný uvedl, že kontrola, na kterou zástupce poukazuje, se týká zdaňovacího období let 2001 až 2003, avšak předmětem tohoto důkazního řízení jsou daňovým subjektem zahrnuté výdaje v roce 2007 za hotovostní úhrady dokladů z let 2003 a 2004.

IV. Žaloba

Žalobce brojil proti napadenému rozhodnutí v plném rozsahu, a to z důvodu jeho nezákonnosti, jakož i nezákonnosti daňového řízení, které k jeho vydání vedlo. Předmětem sporu jsou zjištění daňové kontroly za zdaňovací období rok 2007, na základě nichž správce daně neuznal uplatněný výdaj ve výši 2 718 116,- Kč, jako výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů a dne 15. 2. 2012 vydal předmětný dodatečný platební výměr.

Žalobce má za to, že správci daně doložil veškeré doklady osvědčující, že se jednalo o náklady poplatníka k dosažení, zajištění a udržení příjmů, včetně prvotních dokladů

uvedených faktur, výdajových pokladních dokladů a evidence, které k uvedeným dokladům jsou potřebné. Správce daně využil ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu jako důkazní prostředek podklady převzaté při správě daní daňového subjektu společnosti BONAX s.r.o. Žalobce namítl, že správci daně stačily tyto doklady a dále nezjišťoval skutečný stav v účetnictví společnosti a nenechal si předložit prvotní doklady a neporovnal je s doloženými doklady poplatníkem v rámci daňové kontroly, neprovedl znalecké posudky, na které ve svých odpovědích a vyjádření ke zprávě upozorňoval zástupce daňového subjektu. Správce daně sice předvolal jako svědka bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. P. N. na den 22. 6. 2011 k svědecké výpovědi. Zástupce daňového subjektu v rámci probíhající kontroly se o svědecké výpovědi dozvěděl dne 17. 6. 2011 při jednání se správcem daně a rovnou se z ní ústně omluvil a chtěl tuto omluvu uvést do protokolu o ústním jednání. Pracovníci správce daně tuto skutečnost odmítli do protokolu uvést s odůvodněním, že písemné předvolání ještě nepřevzal a tím pádem tato skutečnost nelze uvést do protokolu. Přestože pracovníci správce daně věděli o omluvě zástupce daňového subjektu, provedli dne 22. 6. 2011 výslech svědka. Výslech svědka za přítomnosti zástupce daňového subjektu byl proveden až dne 20. 6. 2012 v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalobce tvrdí, že tímto postupem pracovníci správce daně úmyslně porušili práva poplatníka, přitom i oni uvádí, že o omluvě věděli, ale výslech svědka i přes tuto skutečnost provedli. Při výslechu svědka dne 20. 6. 2012 svědek do protokolu uvedl, že mu pracovníci daně sdělili, že se zástupce daňového subjektu z výslechu svědku omluvil. V tomto případě by se postup pracovníků mohl nazvat zneužitím pravomoci veřejného činitele, jehož výsledkem je znevěrohodnění svědka a neuznání svědecké výpovědi ze dne 20. 6. 2012 v rámci odvolacího řízení, ve kterém svědek potvrdil námi uváděné skutečnosti. Uvedeným postupem správce daně došlo k poškození poplatníka a porušení jeho základních práv.

Správce daně tvrdí, že žalobce k prokázání svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání předložil formální doklady – faktury a pokladní doklady, kterými deklaroval, že uhradil svoje dlouhodobé pohledávky. Správce daně však tvrdí, že získal důkazní prostředky z účetnictví deklarované společnosti, které daly vznik pochybnostem a vyvracely tvrzení daňového subjektu o hotovostní úhradě v lednu 2007. Žalobce žádné další důkazní prostředky nepředložil a setrval na názoru, že důkazní povinnost předložením řádných dokladů řádně splnil. Správce daně tvrdí, že žalobce v rámci dokazování neprokázal uvedené skutečnosti. S uvedeným názorem se ztotožnil i žalovaný.

Žalobce namítal, že správce daně vycházel z účetnictví daňového subjektu, ale zároveň uvádí, že využil jako důkazní prostředek ve smyslu § 93 odst. 2 daňový řád podklady převzaté při správě daňového subjektu, pokladní deník, přílohy k účetní závěrce daňových přiznání. Správce daně jako důkazní prostředek využívá jen uvedených dokladů. Prvotní účetní doklady si od daňového subjektu nenechal předložit, neporovnal je s doklady, které doložil poplatník, neprovedl znalecké posudky těchto dokladů, nepředvolal žádné jiné svědky, např. účetní společnosti BONAX s.r.o. Na tyto skutečnosti zástupce daňového subjektu upozorňoval ve svých vyjádřeních k výzvám vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Žalobce ve své odpovědi na výzvy správce daně uvedl, komu předával peníze při úhradách uvedených faktur, a to jmenovitě, konkrétně v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že úhrady faktur předával v hotovosti jednatelem P. N. nebo jeho účetní, přesně si to již nepamatuje. Z uvedeného vyplývá, že úhrady faktur přebíral osobně pan N. nebo jeho účetní, jelikož s společností BONAX s.r.o. probíhala obchodní spolupráce delší dobu a většina obchodu byla hrazena

v hotovosti, nelze po tak dlouhé době specifikovat, kdo konkrétně přebíral, kterou platbu, doklady o úhradě faktur připravovala společnost BONAX s.r.o.. Veškeré předchozí obchody i jejích úhrady správce daně nezpochybnil, kromě výše uvedených.

Správce daně rovněž porušil práva poplatníka chybným a úmyslným postupem při výslechu svědka. Žalobce doložil správci veškeré doklady prokazující jim uváděné skutečnosti, přesto správce tvrdí, že neunesl důkazní břemeno. Poplatník již nemohl více doložit ani prokázat, nemohl nechat provést znalecké posudky uvedených dokladů, jelikož k prvotním dokladům dodavatele nemá přístup, ten má jen správce daně. Svým postupem při výslechu svědka dosáhl správce daně toho, že výslech svědka žalovaný nevzal jako důkazní prostředek. Dále správce daně nebere na vědomí, že jim uváděné skutečnosti, o které se opírá, tzn. listiny, které získal jako důkazní prostředek, pokladní deník či přílohy k daňovým přiznáním, představovaly zároveň podklady pro Krajský soud v Brně při podání návrhu na prohlášení konkurzu na společnost BONAX, s.r.o., který byl podán hned na začátku roku 2007 uvedený návrh byl v dubnu téhož roku zamítnut pro nedostatek majetku. Proto bylo v zájmu jednatele a společníků, aby společnost neměla žádné pohledávky a aby byl uvedený návrh zamítnut. Správce daně ani tato skutečnost nezajímala, prvotní doklady si nenechal předložit a postupem při výslechu svědka úmyslně poškodil práva poplatníka.

V případě společnosti BONAX plus, s.r.o., postupoval správce daně podobným způsobem jako u společnosti BONAX, s.r.o. vychází jen, že v rámci vytýkácího řízení zahájeného dne 13. 1. 2006, sám neprovedl žádné jiné kroky, neprovedl výslech svědka – jednatele společnosti ani likvidátora společnosti, nenechal si předložit prvotní účetní doklady, ani nezjišťoval, zda nebyla provedena dodatečná daňová přiznání u daňového subjektu. Podle zjištění v uvedeném místním šetření vyloučil daňový doklad č. 2006011 na celkovou částku 478 033,80 Kč, který nebyl u daňového subjektu v evidenci a pod tím to číslem byl evidován doklad na jinou částku a jiného odběratele. Správce daně u uvedeného odběratele provedl místní šetření a zjistil, že tento doklad má odběratel ve svém účetnictví. Z výše uvedených důvodů správce rozhodl, že poplatník nedoložil a neprokázal jim uváděné skutečnosti a tím neunesl důkazní břemeno a uvedený výdaj neuznal za náklad k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce namítá, že správci daně doložil veškeré důkazní materiály, které měl k dispozici a v průběhu kontroly opakovaně upozorňoval, na skutečnost, že některé důkazní prostředky předložit nemůže. Poplatník nemohl provést znalecké posudky uvedené faktury č. 2006011, ani nevěděl, který odběratel je na dokladu uveden, a k těmto dokladům má přístup jen správce daně. Správce daně však v rámci kontroly nepostupoval podle platných právních předpisů a zvláště hrubým způsobem porušil práva poplatníka vyplývající daňového řádu a Listiny základních práv a svobod.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a spolu s ním také dodatečný platební výměr správce daně, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal mu náhradu nákladů řízení. Zároveň souhlasil, aby soud rozhodl o žalobě bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

V. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření shrnul zjištěný skutkový stav a průběh daňového řízení, přičemž k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující argumenty.

K podání svědecké výpovědi pana P. N., bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o., žalovaný uvedl, že tento svědek byl vyslechnut jednak dne 22. 6. 2011, přičemž přípisem doručeným správci daně se žalobce z tohoto jednání omluvil. Svědek vypověděl, že si nepamatuje, zda předmětné faktury vystavil, ale žádný z podpisů na fakturách nebyl jeho. Svědek dále uvedl, že výdajové pokladní doklady jsou falzifikáty, razítko i podpisy byly zfalšované a že jejich společnost takové doklady nikdy nevystavila. Hotovosti přebíral výhradně svědek osobně a k přebírání finančních prostředků nikdy nikomu plnou moc neudělil. Po opakovaných předvoláních byl výslech pana P. N. proveden v rámci doplnění odvolacího řízení dne 20. 6. 2012, a to za účasti žalobce i jeho zástupce. Tato výpověď však byla zásadně odlišná od původní výpovědi ze dne 22. 6. 2011, neboť svědek uvedl, že předložené výdajové pokladní doklady jejich společnost vystavila, přičemž některé z nich i sám podepsal, výdajové doklady pak měl podepsat „někdo jiný“ ze společnosti. Platby za společnost BONAX s. r. o. měli přebírat všichni pověřeni lidé, jak svědek osobně, tak i jiné osoby. Svědek už si nevzpomněl, zda došlo k úhradě předložených faktur z roku 2004. Z důvodů těchto rozporů správce daně ani jednu z výpovědí neosvědčil jako důkaz.

Správce daně dále na dožádání u Finančního úřadu pro Prahu 1 zjistil, že faktura – daňový doklad č. 2006011 nebyl společností BONAX plus s.r.o. v likvidaci správci daně předložen. Pod tímto číslem dokladu evidovala společnost v knize vystavených faktur jinou fakturu pro jiného objednatele, přičemž i podle daňové evidence tohoto subjektu je tento doklad veden. U dokladu č. 2006077 bylo dále zjištěno, že tento doklad byl evidován v účetnictví předmětné společnosti v rámci evidence DPH za 3. čtvrtletí roku 2006, v knize vystavených faktur a pokladním deníku. Tato zjištění jsou ovšem v rozporu s údaji uvedenými v rozvaze společnosti BONAX plus s.r.o. (pohledávky z obchodního styku po lhůtě splatnosti ve výši 321 925 Kč), neboť výše pohledávek deklarovaných žalobcem podle uvedených daňových dokladů činí 478 033,80 Kč a 233 424 Kč. Uvedené skutečnosti žalovaný vyhodnotil jako důkaz vyvracející tvrzení žalobce o provedených hotovostních platbách v lednu 2007 ve výši 401 709,10 Kč podle dokladu č. 2006011 a ve výši 196 154,60 Kč podle dokladu č. 2006077.

Žalovaný má za to, že bylo na žalobci, aby prokázal reálnou existenci daňově uznatelných výdajů, na jejichž základě by mohl ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmu nárokovat snížení daňového základu. Tvrdí-li žalobce, že má daňově uznatelné výdaje, musí být schopen správci daně toto své tvrzení prokázat, přičemž nestačí formální doložení dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat skutečnou realizaci plnění. Ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti a je řádně zaúčtován, z něj nečiní důkaz o tom, že předmětný výdaj je výdajem daňově uznatelným. Z obsahu daňového spisu a výše uvedených skutečností je podle názoru žalovaného zřejmé, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil správci daně formální doklady – faktury a pokladní doklady, kterými dokládal, že v průběhu měsíce ledna 2007 (konkrétně ve dne 1 – 15. ledna) uhradil své dlouhodobé závazky z roku 2003, 2004 a 2006 firmám BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o. v likvidaci. Správce daně získal z účetnictví dodavatelských firem důkazní prostředky, které zpochybnil, resp. vyvracely tvrzení žalobce stran jím deklarované hotovostní úhrady v lednu 2007 v celkové výši 2 718 116 Kč. Žalobce uvedené pochybnosti správce daně nevyvrátil žádnými dalšími důkazními prostředky a setrval na stanovisku, že předmětné hotovostní platby dostatečně prokázal. Je tedy zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno a správce daně tak v souladu se zákonem neuznal uplatněnou částku ve výši 2 718 116 Kč coby výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.

Žalovaný zásadně odmítl veškeré námitky žalobce směřující proti výsledku svědka P. N., bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. V této věci žalovaný považuje za nezbytné poukázat na to, že zástupce žalobce se o konání výsledku svědka dozvěděl s dostatečným časovým předstihem (dne 17. 6. 2011) a omluvil se z tohoto procesního úkonu až téhož dne, nicméně po jeho skončení. Následně se správce daně pokusil výsledek svědka zopakovat (18. 7. 2011, 9. 8. 2011 a 19. 9. 2011), nicméně v důsledku omluvy žalobce či svědka se výsledek nepodařilo realizovat. Pokud žalobce namítá, že se ze strany správce daně jednalo o zneužití pravomoci, považuje to žalovaný za naprosto absurdní, neboť svědek se znevěrohodnil sám svými vzájemně si odporujícími výpověďmi, které nemohly být osvědčeny jako důkaz. Nelze akceptovat ani námitky stran pochybení správce daně ve věci společnosti BONAX plus. Ve věci výsledku bývalého jednatele jmenované společnosti je třeba uvést, že tento byl správcem daně předvolán k podání svědecké výpovědi na 19. 9. 2011, avšak jak zástupce žalobce, tak i svědek se z jednání omluvili. Vzhledem k dostatečnému množství důkazních prostředků pak správce daně od dalšího předvolání svědka nakonec upustil. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo ke změně soustavy územních finančních orgánů, přešla působnost žalovaného s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství, které v předmětném řízení tedy nastoupilo do procesní pozice žalovaného ve smyslu ustanovení § 69 s. ř. s.

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

Jelikož účastníci řízení projevíli souhlas s rozhodnutím věci bez jednání, krajský soud k rozhodnutí této věci jednání nenařizoval (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu mezi stranami je neuznaný výdaj pro výpočet základu daně z příjmů fyzických osob ve výši 2 718 116,20 Kč, který byl žalobcem jednorázově zahrnut do výdajů souhrnným pokladním výdajovým dokladem dne 15. 1. 2007, s uvedením účelu platby - „*platby fa BONAX dle přílohy*“. Úvodem považuje krajský soud za vhodné stručně shrnout relevantní právní úpravu, která na tuto věc dopadá.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném v lednu 2007, kdy měl vzniknout sporný neuznaný výdaj – platba faktur dodavatelů BONAX s.r.o. a BONAX plus s.r.o., platilo, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“

Z procesního hlediska je pro posouzení věci rozhodné ustanovení § 92 daňového řádu, které upravuje rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobce. Podle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu platí obecná zásada, že *správce 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 § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Důkazními prostředky v daňovém řízení pak mohou být všechny podklady, 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 (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Podle § 93 odst. 2 daňového řádu pak platí, že *a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*.

Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se již opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, a to např. v rozsudcích ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67 (srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo náleze ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Ve smyslu uvedené judikatury lze shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 75/2012 - 51, přístupný na www.nssoud.cz).

Krajský soud rovněž odkazuje na svůj rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 31Af 42/2010-95, kde zdejší soud jednoznačně uvedl, že *„Podstatným pro posouzení projednávané věci je znění*

ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je to daňový subjekt, který prokazuje nejen uskutečnění výdaje, ale současně je povinen, hodlá-li si tento výdaj zaúčtovat do daň ovlivňujících výdajů, prokázat, že tento výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. [...] Přestože toto prokázání může být obtížné, jestliže si tímto výdajem hodlá zkrátit základ daně, musí si zabezpečit dostatek důkazů pro prokázání uskutečnění této služby. Předložení formálních důkazů (jako byly smlouvy a faktury) byt' bezvadných faktické uskutečnění této služby bez dalšího neprokazují.“ V této otázce zastává shodné a dlouhodobé stanovisko rozhodovací činnost správních soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005-245 nebo ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004-59).

O jednotlivých žalobních bodech krajský soud uvažil v intencích citovaných ustanovení relevantní právní úpravy a optikou relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu takto.

Žalobce především tvrdil, že správci daně doložil veškeré doklady osvědčující, že se jedná o náklady poplatníka k dosažení, zajištění a udržení příjmů, včetně prvotních dokladů uvedených faktur, výdajových pokladních dokladů a evidence, které k uvedeným dokladům jsou potřebné. K tomu krajský soud uvádí, že z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplývá, že správce daně vyzval žalobce dne 4. 3. 2011 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Pod bodem 2. této výzvy správce daně vyzval žalobce, aby prokázal a doložil, že částka 2718 116,20 Kč zahrnutá do výdajů ovlivňujících základ daně na základě výdajového pokladního dokladu ze dne 15. 1. 2007 za účelem výplaty faktur společnosti BONAX s.r.o. reprezentuje skutečně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V odpovědi na tuto výzvu doručené správci daně dne 18. 5. 2011 žalobce prostřednictvím zástupce ke zdaňovacímu období roku 2007 uvedl, že se jedná o úhradu dodavatelských faktur z předešlých zdaňovacích období od firem BONAX s. r. o. a BONAX plus, s.r.o., které byly omylem zaúčtovány pod název společnosti BONAX s.r.o. Dále uvedl, že se jednalo o dodávky odpadového materiálu, který od společnosti BONAX s.r.o. žalobce odebíral pravidelně. Při zaúčtování dokladu tedy došlo k pochybení a do nákladů zahrnula celkovou částku včetně DPH. Správná částka, která patřila do výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je 2 276 171 Kč, zatímco částka 449 945,20 Kč nepatří do uznatelných výdajů. Žalobce doložil kopie výdajových dokladů o úhradách faktur, knihu závazků k 31. 12. 2006 a evidenci neuhrazených faktur do 31. 12. 2006. Správce daně následným dožádáním zjistil k faktuře – daňovému dokladu č. 2006011, že takový daňový doklad společnost BONAX plus s.r.o. dožádanému správci daně nepředložila, a k faktuře – daňovému dokladu č. 2006077, že sice zněl na žalobce a byl předložen dožádanému správci daně, ale jeho úhrada podle pokladního deníku měla nastat dne 30. 8. 2006, nikoliv v lednu 2007.

Krajský soud je toho názoru, že správce daně postupoval naprosto správně, pokud uvedené skutečnosti žalovaný vyhodnotil jako důkaz vyvracející tvrzení žalobce o provedených hotovostních platbách v lednu 2007 ve výši 401 709,10 Kč podle dokladu č. 2006011 a ve výši 196 154,60 Kč podle dokladu č. 2006077. Tím se jeho daňová tvrzení stala v tomto ohledu nevěrohodnými a nastaly podmínky pro přechod důkazního břemene na žalobce, aby podložil svá tvrzení takovými důkazy, které bez důvodných pochybností potvrdí, že se doložená transakce uskutečnila a uznatelný výdaj je existující. K tomu lze odkázat na

ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu v těchto věcech, zejména rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72 (přístupný na www.nssoud.cz), kde dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“*

Pokud žalobce v tomto ohledu namítá, že správci daně stačily tyto doklady a dále nezjišťoval skutečný stav v účetnictví společnosti a nenechal si předložit prvotní doklady a neporovnal je s doloženými doklady poplatníkem v rámci daňové kontroly, neprovedl znalecké posudky, na které ve svých odpovědích a vyjádření ke zprávě upozorňoval zástupce daňového subjektu, pak je třeba znovu připomenout, že důkazní břemeno v takové situaci spočívá výhradně na žalobci, což jednoznačně plyne i z díkce hmotněprávní normy obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde se uvádí, že se odečítají uznatelné výdaje „ve výši prokázané poplatníkem“. V předmětné věci však výdaje spočívající ve sporných platbách společností BONAX s.r.o. a BONAX plus s. r. o. nebyly poplatníkem prokázány tak, aby o nich správce daně neměl důvodné pochybnosti opřené o objektivní zjištění, která byla učiněna i ve spolupráci se správcem daně místně příslušným příjemcům plateb, které měly představovat daňově uznatelné výdaje.

Námítky žalobce směřující proti správnosti procesního postupu orgánů daňové správy krajský soud shledal rovněž jako nedůvodné. Daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 96 odst. 5 daňového řádu). Pokud žalobce namítl, že správce daně věděl o omluvě zástupce daňového subjektu, provedli dne 22. 6. 2011 výslech svědka, bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. P. N., pak je třeba uvést, že z kontextu průběhu daňového řízení vyplývá, že jak žalobce sám (resp. jeho zmocněnec), tak ani předvolaný svědek neposkytovali správci daně dostatečnou součinnost, aby mohl výslech svědka v prvostupňovém řízení před vydáním dodatečného platebního výměru proběhnout za účasti žalobce a jeho zástupce, ačkoliv se o to správce daně snažil. Ačkoliv žalobce o zamýšleném výsledku svědka věděl již dříve z ústního jednání dne 17. 6. 2011, což je mezi účastníky nesporné, odvolává se na skutečnost, že oznámení o konání svědecké výpovědi si převzal pouhé dva dny před jejím konáním (20. 6. 2011), a nebyl tak schopen se dostavit. Krajský soud k tomu uvádí, že se ztotožňuje s názorem žalovaného, že je pouze a jen na daňovém subjektu, zda a odkud si zvolí svého daňového poradce, jímž se nechá zastupovat v daňovém řízení. Zákon blíže nestanoví, jaká lhůta dostačuje ke včasnému uvědomění daňového subjektu. Z protokolu o ústním jednání dne 17.6.2011 nevyplývá, že by pracovníci správce daně věděli o tom, že se zástupce žalobce nebude moci k plánovanému výsledku svědka dostavit a odmítli tuto skutečnost zaprotokolovat. I kdyby ale tomu tak bylo, je zástupce žalobce si oznámení o konání výsledku svědka prokazatelně převzal dle doručky dne 20. 6. 2011, nicméně jeho omluva z tohoto procesního úkonu správce daně byla doručena správci daně až dne 22. 6. 2011 (tedy v den konání výsledku svědka), a proto nelze dovozovat, že se o tomto procesním úkonu nedozvěděl a nebylo v jeho silách se k jeho provádění dostavit, in eventum se omluvit včas. Možnost být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky je právem daňového subjektu, nikoliv jeho

povinností, a není tak nutnou podmínkou, aby při provádění výslechu svědka byl daňový subjekt přítomen, pokud je zřejmé, že neposkytuje správci daně potřebnou součinnost. Svědeckou výpověď bývalého jednatele společnosti BONAX s.r.o. tedy nelze považovat za nezákonně provedený důkaz a vzhledem k dalšímu průběhu daňového řízení jím nebyla procesní práva žalobce nijak porušena. Pokud žalobce tvrdí, že postup správce daně byl veden úmyslem klíčového svědka znevěrohodnit, pak krajský soud poukazuje na to, že správce daně se opakovaně, avšak marně, snažil svědka v prvostupňovém řízení opětovně předvolat a vyslechnout ho za účasti žalobce a jeho zástupce. Ve výsledku se pak žalobce nemůže dovolávat toho, že výpověď svědka P. N. byla použita jako důkaz v jeho neprospěch, když důkazní břemeno o prokázání reálného uskutečnění tvrzených výdajů spočívalo na něm a jiné důkazy žalobce o těchto skutečnostech žalobce nepředložil.

Výslech svědka za přítomnosti zástupce daňového subjektu byl tedy proveden až dne 20. 6. 2012 v rámci doplnění odvolacího řízení. Vzhledem k zásadním odlišnostem obou svědeckých výpovědí je třeba hodnotit shodně se žalovaným tento důkaz za nevěrohodný, naopak z kontextu vystupování svědka v tomto daňovém řízení lze dovodit, že jeho výpovědi byly značně účelové. Správce daně je povinen hodnotit věrohodnost všech provedených důkazů zvláště a zároveň též v jejich vzájemné souvislosti, aby dosáhl co nejobjektivnějšího zjištění skutkového stavu věci (viz k tomu Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2005, čj. 30 Ca 160/2002-72). Krajský soud dává za pravdu žalovanému, že žalobcovo tvrzení o tom, že svědka „znevěrohodnil“ sám správce daně, je z uvedeného pohledu naprosto absurdní a nedůvodné. Jestliže správce daně přestřel svědkovi jeho dřívější výpověď ze dne 22. 6. 2011, a on nijak logicky a věrohodně nevysvětlil, proč vypovídá o tomtéž skutkovém ději diametrálně odlišně, nemohla být bez dalšího akceptována jako věrohodná jeho druhá výpověď učiněná již za přítomnosti zástupce žalobce. Ve vztahu k ostatním skutkovým zjištěním správce daně mohlo provedení tohoto důkazu a jeho následné vyhodnocení pouze potvrdit závěr o tom, že žalobcem tvrzené výdaje na úhradu faktur označeným společností nejsou prokázány a není tak o tyto částky možno snížit základ daně z příjmu. Krajský soud se tedy neztotožnil s námitkou žalobce, že v daňovém řízení došlo při provádění dokazování výsledkem svědka P. N. k procesním vadám, které by způsobovaly nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

K dalším námitkám žalobce vůči postupu správce daně při dokazování (neprovedení znaleckého posudku těchto dokladů, nepředvolání dalších svědků) lze konstatovat, že žalobci přísluší právo navrhopvat důkazy a správce daně pak rozhoduje o tom, zda ten který důkaz provede. Navíc správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti R. Č., zástupce žalobce se ovšem z tohoto úkonu opět omluvil. Pokud tento důkaz nakonec správce daně nepovažoval za nezbytně nutné provést, nejedná se o vadu řízení, neboť z ostatních provedených důkazů dostatečně přesvědčivě vyplynulo, že žalobcem předložené výdajové doklady neprokazují dostatečně, že jimi deklarované transakce skutečně proběhly. Ze spisu předloženého správcem daně dále není zřejmé, že by žalobce navrhoval provedení důkazu výsledkem účetní společnosti BONAX, s.r.o. či navrhoval pořízení znaleckého posudku z oboru účetnictví. Žalobce pouze ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění doručenému správci daně dne 3. 1. 2012 nesouhlasil s postupem správce daně a vytýkal mu, že sám znalecký posudek nenechal pořídit a neprovedl další šetření. Krajský soud k tomu uvádí, že samotné tvrzení žalobce, že některé důkazní prostředky předložit nemůže, nezbavuje žalobce

důkazního břemene, anebo že nesouhlasí s postupem správce daně, ještě neznamená procesní návrh na provedení důkazu.

VII. Shrnutí a závěr

Z uvedených důvodů je třeba uzavřít, že žalobce nedostál své povinnosti unést důkazní břemeno ohledně sporných výdajových dokladů předložených faktur č. 2006011 a č. 2006077 vystavených společností BONAX plus s.r.o. a dále neunesl důkazní břemeno k předložení dodavatelských faktur z roku 2003, které měly být uhrazeny v lednu 2007 (dle předložených pokladních dokladů ze dne 3. až 5. ledna 2007, a proto správce daně nemohl uznat tyto deklarované platby doložené výdajovými pokladními doklady z období leden 2007 jako uznatelný daňový výdaj pro účely zjištění daňového základu daně z příjmu za zdaňovací období roku 2007. Z toho v souladu se zákonem vyplynula povinnost správce daně doměřit daň z příjmu žalobce za toto období.

Ze všech shora uvedených důvodů krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř.s.).

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly (a ani je nepožadoval).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 16. února 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu