



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Holomáč s.r.o.** se sídlem Hlavní 66/29, Svatobořice, zast. Daňovým poradenstvím Brno, s.r.o., Olomoucká 164a, Brno, vykonávající daňové poradenství prostřednictvím Ing. Martina Vargy, daňového poradce, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 10. 2012, č.j. 15451/12-1200-701858,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 10. 2012, č. j. 15451/12-1200-701858, **se z r u š u j e** pro vadu řízení a věc **se v r a c í** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 8 760 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet společnosti Daňové a účetní služby s.r.o., se sídlem Puškinovo nám. 493/5, Bubeneč.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 16. 10. 2012, č. j. 15451/12-1200-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí ze dne 14. 7. 2011, č. j. 112874/11/310911702345. Tímto rozhodnutím byla žalobci Finančním úřadem v Kyjově (dále jen „správce daně“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 201 200 Kč a současně stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 240 240 Kč. V napadeném rozhodnutí odvolací orgán vyhověl některým odvolacím námitkám žalobce a snížil doměřenou daň na částku 1 151 280 Kč a penále na částku 230 256 Kč.

Správce daně na základě provedené daňové kontroly vyloučil (a odvolací orgán to následně potvrdil) z daňově uznatelných nákladů mj. i nákupy dřevní hmoty od společnosti R.A. Agency s.r.o. v celkové hodnotě 2 462 684,30 Kč, neboť žalobce neprokázal, že k uskutečnění dodávek dřevní hmoty skutečně došlo dle předložených faktur. Stejně tak vyloučil i náklady na zprostředkování od dodavatele J. G., M. ve výši 780 500 Kč na základě neunesení důkazního břemene.

Jen pro úplnost soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

II. Obsah žaloby

Žalobce se se závěrem odvolacího orgánu nesmířil a podal proti jeho rozhodnutí žalobu, kterou odůvodnil tím, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64 je pro uznání daňového výdaje rozhodné, aby poplatník výdaj skutečně vynaložil, aby byl takový výdaj vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, a to v příslušném zdaňovacím období a aby jej za daňový výdaj považoval zákon. Takový výdaj je dle žalobce nutné uznat i přesto, že zboží nebo službu nedodal dodavatel uvedený na faktuře.

Žalobce nijak nezpochybňoval důvodnost závěru správce daně a odvolacího orgánu o tom, že společnost R.A. AGENCY s.r.o. žalobci dřevní hmotu nedodala, nicméně trval na tom, že dodávky dřevní hmoty probíhaly. To měly dle žalobce dokazovat výpovědi R. P. a I. K. Svědek P. zařizoval pro žalobce dodávky dřevní hmoty a tato skutečnost byla podložena i předloženými listinnými důkazy.

Jestliže odvolací orgán odmítl jako důkaz označit svědecké výpovědi R. P. a I. K. a svá tvrzení opírá pouze o zjištění, že dodávky neuskutečnila společnost R.A. Agency s.r.o., jednal v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a rovněž s povinností zjistit co nejúplněji skutkový stav (§ 92 daňového řádu).

Žalobce dále zpochybnil závěry správce daně a odvolacího orgánu ohledně vyloučení nákladu za zprostředkování dodávek dřevní hmoty od dodavatele J. G., M. Tyto závěry byly postaveny na svědecké výpovědi osoby – J. G., který zcela zjevně vypovídal pod hrozbou odvrácení trestního stíhání své osoby, protože jím vystavené faktury a doklady neměl zahrnutý do svého účetnictví a řádně zdaněny. Žalobce rovněž upozornil na nevěrohodné odůvodnění vystavení faktur. Žalobci bylo postupem správce daně znemožněno tyto závěry návrhem důkazních prostředků zvrátit. Žalobce také namítal, že správce daně uvedl, že pro zhodnocení důkazního řízení je pro něj zásadní neúčast jednatele žalobce při svědecké výpovědi J. G. Možnost účastnit se výsledku svědka je jeho právem, nikoli povinností. Ani účast jednatele žalobce by nezměnila jeho výpověď.

Podle žalobce byla rozhodující skutečnost, že svědek potvrdil, že předložené faktury skutečně vystavil. Jeho spolupráce se žalobcem je jednoznačně ověřitelná u navržených svědků (zaměstnanců a obchodních partnerů). Skutečnost, že dodavatel pravděpodobně tyto faktury nezahrnul do svého účetnictví a zpětně pod hrozbou trestního stíhání celou transakci popírá, nemůže jít k tíži žalobce. Žalobce uvedl, že unesl své důkazní břemeno, když předložil faktury a pokladní doklady od dodavatele J. G., M. a zároveň navrhoval další důkazní prostředky ve formě provedení výsledku svědků. Povinností správce daně je v souladu s přenosem důkazního břemene své pochybnosti prokázat pomocí relevantních důkazů, což výpověď J. G. nesplňuje. I v tomto případě byl postup odvolacího orgánu v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Závěrem proto žalobce navrhl, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak prvostupňové rozhodnutí, které mu předcházelo a aby mu přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v úvodu svého vyjádření krátce shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále pak citoval námitky žalobce uplatněné v žalobě.

K námitce týkající se dodávek od R.A. Agency s.r.o. žalovaný s odkazem na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu shrnul judikaturu týkající se unesení důkazního břemene. V reakci na žalobu uvedl, že důvodem neuznání uplatněných daňových nákladů bylo neunesení důkazního břemene žalobcem. Na žalobci bylo, aby prokázal faktické uskutečnění dodání dřevěné hmoty deklarovaným dodavatelem a v deklarované výši.

Správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti účetnictví, a to i na základě zpochybnění formální správnosti účetních dokladů, neboť byl zjištěn rozpor mezi číslem dodacího listu uvedeným na každé jednotlivé faktuře a číslem na vyhotoveném dodacím listu. Správce daně unesl své daňové břemeno, neboť podrobně vyložil, proč shledal podklady předložené žalobcem jako důkazy nedostačující. Žalobci se nepodařilo prokázat faktickou realizaci platby dodavatelské společnosti ani faktickou realizaci dodávek od této společnosti za výdaje uvedené na dokladech.

Bylo zjištěno, že tvrzení jednatelky společnosti R.A. Agency s.r.o. uvedené v předloženém čestném prohlášení je nepravdivé, neboť jednatelé společnosti Obecní lesy Bludov s.r.o.

shodně uvedli, že této společnosti dřevní hmotu v letech 2006-2007 vůbec neprodávali. Svědeckou výpověď jednatelky nebylo možné provést, neboť se ji žalovanému nepodařilo vypátrat.

K neosvědčení svědeckých výpovědí jako důkazů žalovaný konstatoval, že svědek P. uvedl ve vztahu k prokazované skutečnosti zcela rozporné a nekonkrétní údaje. Správce daně zjišťoval totožnost zmiňovaného K. B. náhledem do evidence obyvatel a výsledkem bylo zjištění, že tato osoba neexistuje. Rovněž svědeckou výpověď I. K. nebyla osvědčena skutečnost, že dřevní hmota byla dodána deklarovaným dodavatelem v přesném rozsahu a za cenu uvedenou na předmětných dodavatelských fakturách. K neprovedení navrhovaného rozboru výroby roku 2007 žalovaný uvedl, že řádně odůvodnil, proč považoval provedení tohoto důkazu za nadbytečné. Proces dokazování probíhal dle žalovaného dle platných právních předpisů a plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Své úvahy také řádně odůvodnil.

Je výhradně odpovědností daňového subjektu, aby uplatňoval uznání vynaložených výdajů (nákladů) jako nákladů daňově uznatelných dle § 24 odst. 1 ZDP pouze u těch, u nichž je schopen prokázat, že k nim došlo přesně tak jak tvrdí, resp. vykazuje. Žalovaný nijak nezpochybňoval, že došlo k dodávce dřevní hmoty, ale rozporoval, že došlo v souladu s § 24 odst. 1 ZDP k dodání deklarovaného množství dřevní hmoty za deklarovanou výši vynaložených výdajů (nákladů) deklarovaným dodavatelem.

K vyloučení nákladu za zprostředkování dodávek dřevní hmoty od dodavatele J. G., M., žalovaný uvedl, že výkladovou a teoretickou materii uvedenou výše lze vztáhnout i na tento bod. Dokazování probíhalo zákonnou formou, když správce daně využil písemné vyjádření žalobce a výpověď J. G. Správce daně rovněž přezkoumatelně zdůvodnil odmítnutí navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobce byl informován o konkrétních pochybnostech správce daně, které nijak nevyvrátil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení námitek žalobce, že prokázal faktické dodání dřevní hmoty a uskutečnění nákladu, a že tudíž byly splněny podmínky pro uznání takového nákladu za daňově uznatelný náklad, a že rovněž náklad na zprostředkování od pana J. G. byl řádně doložen předloženými fakturami, a naopak to byl odvolací orgán, jenž neunesl své důkazní břemeno.

IV.a Dodávky dřevní hmoty

Úvodem soud konstatuje, že uvedené faktury byly v prvé řadě důvodně zpochybněny na základě formální nesprávnosti účetních dokladů, neboť byl zjištěn rozpor mezi číslem dodacího listu uvedeným na každé jednotlivé faktuře a číslem na skutečně vyhotoveném dodacím listu. Uvedený rozpor nepochybně dle soudu vyvolává vážné a důvodné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti účetnictví (viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

Následně bylo zpochybněno samotné dodání zboží dodavatelem uvedeným na předložených fakturách.

Soud se plně ztotožňuje s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64, že pro uznání daňového výdaje je rozhodné, aby (1) poplatník výdaj prokazatelně vynaložil, (2) aby byl takový výdaj vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, a to (3) v příslušném zdaňovacím období a aby jej (4) za daňový výdaj považoval zákon. Daňový subjekt může splnění těchto podmínek prokázat nepochybně i s pomocí dalších důkazních prostředků, nejen účetních dokladů. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 uvedl, že „jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy).“ Tato skutečnost však mezi stranami sporná není, neboť odvolací orgán ji nijak nezpochybňoval.

Žalobce i s ohledem na uvedené podmínky uznatelnosti daňových nákladů namítal, že výdaj je nutné uznat i přesto, že zboží či službu nedodal dodavatel uvedený na faktuře. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 skutečně uvedl, že v krajním případě je možné jako daňově uznatelný považovat výdaj i tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že výdaj prokazatelně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Současně však uvedl, „že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

Z uvedeného vyplývá, že faktické uskutečnění a vynaložení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v krajních případech

nemusí zcela odpovídat obsahu předložených dokladů. Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ovšem nic nemění na situaci, že zásadně musí zjištěný skutečný stav stavu formálně právnímu odpovídat; opačná situace je pouhou výjimkou z tohoto pravidla. Vzhledem k tomu, že na fakturách uvedená společnost dřevní hmotu nedodala, což uznává i sám žalobce, musí být nadevší rozumnou pochybnost postaveno, jakým způsobem k dodání dřevní hmoty došlo a jaká byla jeho hodnota. V opačném případě totiž ani nemusí být zcela zřejmé, zda se vůbec jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP), tím méně, v jaké ceně byl skutečně pořízen.

Přestože žalobce předložil čestné prohlášení jednatelky společnosti R.A. Agency s.r.o. paní Š. o tom, že dřevní hmota byla skutečně dodána, a že byla koupena od Obecních lesů Bludov, byl vzhledem k výpovědi svědka K. a sdělení paní B., jednatelů společnosti Obecní lesy Bludov s.r.o., plně odůvodněn jeho závěr, že tato společnost dřevní hmotu nedodala. A to i s ohledem na skutečnost, že v tomto prohlášení uváděla, že nákup dřeva pro ni zajišťoval pan B. (viz níže). Žalobce rovněž navrhoval svědeckou výpověď paní Š., nicméně sám uvedl, že je pro něj nekontaktní. Rovněž správci daně se nepodařilo tuto osobu kontaktovat. Soud k tomuto uvádí, že její nekontaktnost samozřejmě nelze dávat k tíži ani žalobci ani správci daně. Tuto skutečnost bylo nutné brát toliko jako fakt, ze kterého musel jak žalobce, tak správce daně a následně odvolací orgán vycházet. Bylo tedy na žalobci, aby i za této situace svá tvrzení prokázal dalšími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, který odpovídá za prokázání jím tvrzených skutečností.

Svědka Pešl potvrdil fyzickou dodávku dřevní hmoty od společnosti R.A. Agency s tím, že byl i u vážení tohoto zboží. Výpověď P. je ovšem jednak zpochybněna tím, že R.A. Agency dřevo nedodala, dále pak výpovědi jednatele společnosti Obecní lesy Bludov s.r.o. pana K., který uvedl, že svědka P. vůbec nezná, a také zjištěnou neexistencí pana K. B. Správce daně zjišťoval totožnost této osoby, který měl dle svědka P. zastupovat společnost R.A. Agency s.r.o., prostřednictvím Magistrátu města Brna, odboru správních činností a také Odboru azylové a imigrační politiky Ministerstva vnitra ČR (pokud by se jednalo o cizince). Na základě údajů ze smlouvy, o které hovořil svědek P. (číslo občanského průkazu a rodné číslo ve smlouvě o dílo mezi Z. P. společností ZETEPstav, s.r.o. – svědek dle svých slov zkontroloval občanský průkaz K. B.) však bylo zjištěno, že tato osoba vůbec neexistuje. Magistrát města Brna dokonce upozornil, že uvedené rodné číslo nesplňuje podmínku dělitelnosti 11 beze zbytku podle § 13 odst. 3 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel rodných čísel a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Svědka dále uvedl, že nemá k dispozici písemnou plnou moc ani od žalobce ani od R.A. Agency. Jeho právní vztah se žalobcem byl podle něj založen toliko na ústní dohodě. Když zástupce žalobce svědkovi předložil mandátní smlouvy mezi ním a žalobcem, svědek uvedl, že tyto smlouvy jsou pravé a že na ně zapomněl. Z otázky úřední osoby odkazující na výpověď svědka na Policii ČR, vyplývá, že za dřevo svědek P. platil v hotovosti panu B. penězi, které mu dal pan H. Svědek k tomuto v protokolu uvedl, že předání peněz byli přítomni pan B. a paní Š. Tedy osoby, jež nebylo možné vyslechnout. Vzhledem k výše uvedeným pochybnostem soud na základě této výpovědi nemůže považovat skutečné vynaložení výdaje (nákladu) za spolehlivě prokázané. Nejen že byl zpochybněn dodavatel dřevní hmoty uvedený svědkem P., ale rovněž faktické zaplacení dodávek, tedy vynaložení

deklarovaného nákladu nelze považovat za věrohodně prokázané. Vzhledem k výše uvedeným pochybnostem byl plně odůvodněn závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka P. Tato výpověď je přitom jediným důkazem, který faktické vynaložení nákladu dokazuje. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani písemné potvrzení ze dne 25. 10. 2011, ve kterém měl tento svědek žalobci potvrdit převzetí částky v hotovosti, a které bylo dle protokolu předloženo při výslechu tohoto svědka zástupcem žalobce. Tento doklad byl dle data vystavení, uvedeném v protokolu o výslechu svědka P., vyhotoven dodatečně pro účely předložení v daňovém řízení. Tento doklad tak nemohl prokazovat nic jiného, než co svědek P. uvedl ve své výpovědi, a co bylo vzhledem ke zpochybným tvrzením tohoto svědka důvodně považováno za nevěrohodné.

Ohledně výpovědi svědkyně K. lze plně přisvědčit odvolacímu orgánu. Její výpověď dokazuje toliko faktické dopravení dřevní hmoty do objektu žalobce, o čemž vždy vyhotovila doklad. Dodací list je ovšem opatřen jen podpisem této svědkyně a nikoli rovněž dodavatele. Její výpověď nijak neosvědčuje celkové souvislosti spojené s tvrzeným daňovým nákladem. Nelze z ní dovodit, kdo byl skutečným dodavatelem dřevní hmoty a zejména za jakou cenu byla tato dřevní hmota dodána. Tato skutečnost je přitom zásadní z toho důvodu, že během řízení bylo zjištěno, že předmětné dodávky nemohla uskutečnit společnost R.A. Agency uvedená na předložených fakturách. Dále navíc svědkyně uvedla, že dodací lístek vyhotovovala podle vážního lístku od dodavatele nebo podle prostorového metru. Množství dodané dřevní hmoty tak nebylo vždy z její strany zkontrolováno. Svědkyně zároveň nebyla schopna vysvětlit rozpor mezi skutečným číslem dodacího listu a číslem uvedeným na jednotlivé faktuře.

K namítanému neosvědčení rozboru výroby žalobce za rok 2006 jako důkazu soud uvádí, že provedení takového důkazu by nemohlo osvědčit rozhodné skutečnosti pro uznání deklarovaného nákladu jako nákladu daňového. Rozbor výroby by mohl dosvědčit pouze nutnost dodávek dřevní hmoty, nicméně nemohl spolehlivě osvědčit vydání deklarovaného nákladu a zejména by nemohl osvědčit jeho výši. Samotné faktické dodání dřevní hmoty nebylo nijak zpochybňováno. Odvolací orgán řádně odůvodnil, z jakého důvodu neprovedl tento navrhovaný důkaz. Tedy že by nemohl dosvědčit prokazovanou skutečnost – skutečné uskutečnění nákladu a jeho přesnou výši. Postup správního orgánu byl tedy zcela v souladu se zákonem.

Lze tak uzavřít, že správce daně, resp. odvolací orgán, poskytl žalobci širokou možnost prokázat vynaložení tvrzeného nákladu na pořízení dřevní hmoty, nicméně ani přesto se to žalobci dle názoru soudu jednoznačným a transparentním způsobem prokázat nepodařilo. Žalobce tak neposkytl jiné logické vysvětlení, které by bylo možno vzít za průkazné namísto zpochybnělých účetních dokladů. Neprokázal veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu; zvláště zásadní je v tomto případě samozřejmě skutečná výše takového nákladu. Odvolací orgán postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazu a dostál povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu zjistit skutkový stav co nejúplněji.

IV.b Vyloučení nákladu za zprostředkování od dodavatele J. G., M.

K tomuto bodu soud uvádí, že zpochybnění předložených faktur č. 2006-1, 2006008, 2006-2, 2006-3 správcem daně nelze považovat za důvodné, přestože dodavatel uvedený na těchto fakturách vypověděl, že k uvedeným plněním a jejich zaplacení nedošlo. J. G. totiž v první řadě uvedl, že uvedené faktury skutečně vystavil. Jeho odůvodnění vystavení těchto faktur jako údajné záruky za půjčku obdrženou od žalobce je pak dle soudu vysoce podivné, až absurdní. Jak případně uvedl žalobce, jako zajištění dluhu si lze představit jiné instituty např. směnku, uznání dluhu, ručení apod. a nikoli vystavení faktur. Jestliže svědek G. uvedl, že půjčky byly vydány ve výši uvedené daně z přidané hodnoty (tedy v částkách 26 600 Kč, 20 995 Kč, 47 500 Kč, 53 200 Kč), uniká pak soudu důvodnost uvádění spojení „1 ks“ a výše částky bez DPH na každé faktuře a k tomu uvedení částky celkové. Svědek G. navíc ve svědecké výpovědi uvedl, že podepsal pokladní doklady na úhradu faktur, a to v plné výši; pak vzniká otázka, jakou zajišťovací funkci měly plnit uvedené faktury, když svědek G. žalobci potvrdil zaplacení celé finanční částky. Rovněž nelze pominout, že J. G. nezpochybnil další předložené faktury, ve kterých je mj. uvedeno rovněž zprostředkování dodávek dřeva, což znamená, že J. G. činnosti tohoto druhu pro žalobce obecně uskutečňoval.

Soud uznává, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Vzhledem k podivnosti zdůvodnění vydání daňového dokladu, obsahu jednotlivých faktur a dle svědecké výpovědi i podepsání pokladních dokladů dosvědčujících úhradu faktur však soud konstatuje, že výpověď J. G. nelze považovat za natolik věrohodnou, aby představovala důkaz o tom, že o souladu předložených faktur se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Zvláště za situace, kdy tato výpověď představovala jedinou skutečnost zpochybňující uvedené faktury. Zcela pominout v této souvislosti nelze ani námitky žalobce ohledně věrohodnosti výpovědi J. G. z důvodu jeho vlastních obav před případným trestním stíháním, pokud uvedené faktury nezahrnul do účetnictví.

Správce daně a následně odvolací orgán se při hodnocení skutkového stavu s výše naznačenými aspekty svědecké výpovědi nedostatečně vypořádali. Před samotným hodnocením důkazů je totiž nutné jednotlivé důkazy posoudit z hledisek jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti (srov. komentář k § 8 odst. 1 in Daňový řád: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 3 sv. ISBN 978-80-7357-564-9). Soud nepochybuje o tom, že předmětná svědecká výpověď byla důkazem zcela zákonným a pro daňové řízení i závažným. Věrohodnost, tedy míra pravdivosti předmětné svědecké výpovědi, však byla během daňového řízení žalobcem zpochybněna, a odvolací orgán se v napadeném rozhodnutí na str. 16 vypořádal s okolnostmi zpochybňujícími věrohodnost výpovědi svědka G. zcela nedostatečným způsobem. Nelze bez dalšího uvést, že to co si umí nebo neumí představit žalobce (jeho zástupce), není pro věc relevantní, za situace, kdy tvrzené pochybnosti zcela zřejmě vyplývají z provedené výpovědi J. G. Výše uvedené skutečnosti jsou ve svém souhrnu dle soudu natolik zásadní, že věrohodnost této svědecké výpovědi skutečně zpochybňují, a to do té míry, že takováto výpověď nemohla sloužit jako důkaz zpochybnění výše uvedených faktur. Judikatura správních soudů stanovuje volnému

hodnocení důkazů správními orgány určité mantinely. Soud uzavírá, že v projednávané věci byly tyto meze překročeny. Závěry správce daně a odvolacího orgánu dle soudu nevyplývaly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, vydaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS). Správce daně ani odvolací orgán dostatečně neposuzovali výpověď J. G. jako celek, vycházeli toliko z části této výpovědi. Zároveň při hodnocení této výpovědi nepřihlíželi k žalobcem předloženým fakturám. Postup správních orgánů tak byl v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Přestože je to s ohledem na výše uvedené v podstatě již bezpředmětné, soud se pro úplnost krátce vyjádří i k dalším námitkám žalobce. K neprovedení svědeckých výpovědí soud uvádí, že v případě zpochybnění účetních dokladů (pokud k němu důvodně dojde) má správce daně a následně odvolací orgán daňovému subjektu umožnit, aby svá tvrzení prokázal jiným způsobem, navržené důkazy provést nebo případně řádně odůvodnit, proč navržené důkazy neprovede. Žalobce v této souvislosti předložil návrh vyslechnout svědky, a to zaměstnance žalobce a dodavatele dřevní hmoty.

V první řadě je nutno uvést, že *„svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, důvodem neakceptování tohoto návrhu může být také jeho irelevantnost ve vztahu k předmětu řízení, jeho nedostatečná vypovídací hodnota či jeho nadbytečnost.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 45/2012 – 17). V tomto konkrétním případě je ovšem žalobní námitka nedůvodná.

Navržení svědkové by sice mohli prokázat, že svědek J. G. skutečně zprostředkoval nákup dřevní hmoty, nicméně tato skutečně nebyla mezi stranami sporná. Mezi předloženými fakturami byla totiž právě i jedna faktura za zprostředkování nákupu dřevní hmoty, která svědkem G. zpochybněna nebyla. V tomto případě se lze plně ztotožnit s odůvodněním odvolacího orgánu v tom, že navržení svědkové by nemohli potvrdit vynaložení konkrétního nákladu v konkrétní výši dle předložených faktur. Na fakturách není uvedeno, mezi kým došlo ke zprostředkování nákupu dřevní hmoty, stejně jako tam nejsou jednotlivé nákupy specifikovány. Dost těžko pak mohli dodavatelé žalobce potvrdit skutečné vynaložení deklarovaného nákladu.

K další námitce soud uvádí, že lze bezpochyby přisvědčit tvrzení žalobce, že účast při svědecké výpovědi je toliko právem a nikoli povinností daňového subjektu a nemůže být rozhodující skutečností při hodnocení svědecké výpovědi, jak uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Zároveň je ovšem nutné upozornit, že odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí již uvedl, že závěry správce daně byly nesprávné. Tato otázka již tudíž nebyla mezi stranami spornou.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené soud rozhodl podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. tak, že napadené rozhodnutí pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.), neboť skutkový stav, ze kterého v části odvolací orgán vycházel (viz část *IV.b* tohoto rozsudku), nemá oporu ve spisech. V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

Jen pro úplnost je třeba poznamenat, že s ohledem na charakter vytýkané vady, která se vztahuje jen část projednávané věci, krajský soud v daném případě neshledal okolnosti svědčící postupu podle § 78 odst. 3 s. ř. s., tj. zrušení i rozhodnutí správce daně, jak požadoval žalobce.

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 byl ve věci úspěšný (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Soud mu přiznal náklady v celkové výši 8 760 Kč. Náhrada nákladů řízení přitom sestává z náhrady za 2 úkony právní služby po 2 100 Kč a z náhrady hotových výdajů za 2 úkony právní služby po 300 Kč (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7 bod 5, § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění do 31. 12. 2012), z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč. Přiznaná náhrada byla zvýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 20 %.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 23. 1. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu