



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci **žalobkyně M.G., zastoupené JUDr. Petrem Orctem, advokátem, se sídlem Karlovy Vary, Na Vyhlídce 53, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2009, čj. 9185/09-1100-400326 a čj. 9191/09-1100-400326 a ze dne 30. 11. 2009, čj. 9670/09-1300-401211, čj. 9666/09-1300-401211, čj. 9675/09-1300-401211**

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad v Tachově (*dále jen správce daně*) po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003 dodatečným platebním výměrem z 22.11.2007, čj. 61646/07/160920/2675 ve výši 8.285 Kč, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 dodatečným platebním výměrem z 22.11.2007, čj. 61648/07/160920/2675 ve výši 45.380 Kč, daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2003 dodatečným platebním výměrem z 21.11.2007, čj. 61474/07/160920/2675 ve výši 23.320 Kč, daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2004 dodatečným platebním výměrem

z 21.11.2007, čj. 61475/07/160920/2675 ve výši 15.059 Kč a daň z přidané hodnoty za květen – červen 2004 dodatečným platebním výměrem z 21.11.2007, čj. 61476/07/160920/2675, ve výši 63.192 Kč (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr za příslušné období*). Odvolání žalobkyně proti uvedeným DPV byla žalovaným zamítnuta, a to rozhodnutím z 18.11.2009, čj. 9185/09-1100-400326 (daň z příjmů fyzických osob 2003), rozhodnutím z 18.11.2009, čj. 9191/09-1100-400326 (daň z příjmů fyzických osob 2004), rozhodnutím z 30.11.2009, čj. 9666/09-1300-401211 (daň z přidané hodnoty 4. čtvrtletí 2003), rozhodnutím z 30.11.2009, čj. 9670/09-1300-401211 (daň z přidané hodnoty 1. čtvrtletí 2004) a rozhodnutím z 30.11.2009, čj. 9675/09-1300-401211 (daň z přidané hodnoty květen – červen 2004), (*dále jen napadené rozhodnutí za příslušné zdaňovací období*).

2. Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni domáhala zrušení všech pěti rozhodnutí žalovaného a navrhovala, aby jí bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

3. Žalobkyni byla uložena povinnost v řízení, které vykazuje závažné procesní vady, jež mohly mít a měly za následek vydání nezákonného rozhodnutí. Žalovaný porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces a závažným způsobem porušil subjektivní práva žalobkyně. K tomu žalobkyně v čl. II. žaloby zopakovala průběh řízení před správním orgánem.

Porušení zásady volného hodnocení důkazů

4. V čl. III. žaloby žalobkyně namítala porušení zásady volného hodnocení důkazů. Uvedla, že skutková zjištění žalovaného jsou v extrémním nesouladu s provedenými důkazy a odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008, se kterým jsou napadená rozhodnutí v příkrém rozporu.

5. Skutkový stav zjištěný žalovaným je výsledkem jeho libovůle, neboť přihlédl pouze ke skutečnosti, že výslech svědka (jednatele společnosti KROFIN s.r.o.) navrhovaného žalobkyní k prokázání jejích tvrzení není možný, neboť se jej nepodařilo k výslechu předvolat, ani předvést. Pouze skutečnost, že je daná osoba nekontaktní, vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a tudíž neprokázala svá tvrzení. Fakt, že objektivní nemožnost provedení určitého důkazu ze strany správce daně je přičítána žalobkyni k tíži, přičemž jiné důkazy v její prospěch (zejména řádné vedení účetnictví, doklady o provedení bezhotovostních plateb za odebrané služby, výslech svědka M.) jsou žalovaným zcela opomíjeny, popř. bagatelizovány, je neslučitelný se zásadou volného hodnocení důkazů. A to tím spíše, že jedině provedením takového důkazu by bylo možné zcela vyhovět požadavku žalovaného na prokázání tvrzení a věrohodnosti dokladů žalobkyně, když ostatní žalobkyní navrhované důkazy byly žalovaným hodnoceny jako nepostačující.

6. Dle žalobkyně je skutkový stav následující: 1) v průběhu řízení nebyly zjištěny žádné nedostatky týkající se žalobkyní vedeného účetnictví; 2) zdanitelné plnění bylo podloženo řádně zúčtovaným daňovým dokladem se všemi náležitostmi, který vystavil jiný plátec, a

nebyla zpochybněna existence plnění (propagačních materiálů), žalovaný si opatřil dožádáním indicie svědčící o opaku. Ze strany správce daně bylo sporným toliko dodání tohoto plnění konkrétním dodavatelem (společností KROFIN s.r.o.), který se v rámci daňového řízení projevil jako nekontaktní a nebylo možno ověřit faktickou realizaci zdanitelného plnění; 3) žalobkyni je vytýkáno právě nepředložení důkazů, kterými by bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno, ale výslech svědků K. a M. je ignorován. Jediným relevantním důkazem mohl být výslech jednatele nespolupracující společnosti, který však nebyl objektivně možný; 4) daňový doklad byl vystaven existujícím subjektem, dodavatelem zapsaným v relevantním období v obchodním rejstříku. Jednalo se pouze o dodavatele, který v době šetření prováděného u žalobkyně nebyl ve vztahu ke správci daně kontaktní; 5) správce daně v podstatě po zjištění, že účetní doklad byl vystaven nekontaktním subjektem, jednoznačně dospěl k nepodloženému závěru, že zboží tímto dodavatelem dodáno nebylo.

7. Uvedený skutkový stav se shoduje s věcí řešenou nálezem Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, neboť i ve věci žalobkyně došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů.

Nezákonnost řízení

8. K tvrzené nezákonnosti řízení žalobkyně uvedla, že pochybnost musí být nezaměnitelně vymezena a alespoň osvědčena, tedy nikoli svévolná. Žalovaný neprokázal důvodnost své pochybnosti ve vztahu k předloženým účetním dokladům. Již v počátcích řízení došlo ze strany žalovaného k procesnímu pochybení, když žalovaný opřel svou pochybnost o výsledky šetření správce daně příslušného pro společnosti KROFIN s.r.o. a LOBRA spol. s r.o. a sdělení Policie České republiky. Lze připustit, že tyto skutečnosti mohou vyvolat jistou pochybnost o věrohodnosti aktivit těchto společností ve vztahu k jejich daňové povinnosti a zároveň vést k jiným subjektům, které byly druhou stranou obchodů realizovaných s těmito společnostmi a že tudíž lze i na straně těchto subjektů připustit potřebu prověřit i jejich aktivity ve smyslu naznačeném žalovaným. To, že se činnost některého z „obchodních partnerů“ žalobkyně stala předmětem vyšetřování orgánů činných v trestním řízení či šetření ze strany správce daně, však automaticky neznamená, že je důvodná i pochybnost ohledně činnosti žalobkyně ve vztahu k její daňové povinnosti, a už vůbec tato zjištění nezavazují správce daně důkazního břemene ohledně skutečností, ze kterých bude zřejmé, že pochybnost správce daně o zdanitelném plnění žalobkyně je oprávněná. Žalovaný zaměnil důvod vzniku jeho pochybnosti s důkazem o tom, že z jeho činnosti vzešla pochybnost je zde skutečně dána a že je tudíž důvodná.

9. Při posuzování otázky unesení či neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního, a to ze strany správce daně i daňového subjektu, je třeba vzít v úvahu 1) že je to prvotně správce daně, kdo v daném případě zahajuje řízení s daňovým subjektem na základě správcem daně tvrzené pochybnosti o přijatém zdanitelném plnění; 2) následně je úkolem správce daně po zahájení řízení prokázat důvodnost své pochybnosti, a to poukázáním na skutečnosti a důkazy vyvracející věrohodnost daňových a účetních dokladů daňového subjektu, které tento pro účely zjištění daňové povinnosti správci daně předkládá; 3) pokud je prokázáno, že existuje objektivní pochybnost o věrohodnosti dokladů předložených daňovým

subjektem dle předchozího bodu; 4) pak je to daňový subjekt, kdo je povinen vyvrátit pochybnost o věrohodnosti jím předložených dokladů, a to zejména označením dalších důkazů, které již nemusí mít podobu účetních dokladů.

10. Ač se jedná o zdánlivě samostatné otázky, které by mohly být správcem daně ve vztahu k tomu kterému subjektu řízení také samostatně zodpovězeny, nelze se těmito otázkami zabývat paralelně a už vůbec není a nemůže být přípustné, aby tyto jednotlivé otázky byly zodpovídaný v jiném, než shora uvedeném, pořadí. Právě v takto přesně stanoveném pořadí spatřuje žalobkyně záruku zákonnosti postupu správce daně v řízení. Je třeba zdůraznit, že časová posloupnost uvedených bodů zcela logicky vyplývá z povahy řízení, když je to správce daně, kdo celé řízení iniciuje, a v této souvislosti pak vyvstává jako prvotní otázka prokázání důvodnosti, resp. doložení zákonnosti, takového řízení, tj. zda pochybnost správce daně (objektivně nahlíženo) není jen jeho subjektivním zdáním. Bez tohoto zjištění nelze bez dalšího přistoupit k uložení povinnosti daňovému subjektu, aby prokázal věrohodnost svých tvrzení a jím předložených dokumentů jinak, než právě těmito dokumenty. Z údajného nesplnění nikoli oprávněné a náležité výzvy nelze dovozovat cokoli, co by mohlo znamenat nebo založit jakoukoli zátěž pro daňový subjekt.

11. Nelze tudíž hodnotit jako zákonné řízení provedené žalovaným, když tento uvedenou posloupnost bodů zcela ignoroval a v konečném důsledku tak přenesl své důkazní břemeno na žalobkyni, když jí, aniž nejprve sám prokázal důvodnost svých pochybností, ukládal povinnost tuto pochybnost vyvrátit, a to aniž by dostal povinnosti směřující k naplnění smyslu institutu výzvy daňovému subjektu. Ač se jednalo o povinnost zjevně předčasně uloženou a tudíž nezákonnou, žalobkyně měla snahu tuto splnit a také ji bezvýhradně splnila, když ve smyslu výzev učiněných správcem daně uvedla skutečnosti žalovaným požadované a označila důkazy, kterými by podle jejího názoru bylo možné tyto skutečnosti prokázat. Není již chybou žalobkyně, že správce daně vyhodnotil tyto skutečnosti jako nepostačující a neprokazující věrohodnost předložených účetních dokladů s odkazem na sdělení správců daně, že tyto skutečnosti nebylo možné ověřit pro nekontaktnost jimi spravovaných daňových subjektů. Ze skutečnosti, že správce daně není s to zajistit provedení důkazu navrhovaného žalobkyní (ač tato aktivita žalobkyně byla zjevně předčasná), nelze dovodit neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, resp. prokázání důvodnosti pochybnosti na straně správce daně. Uložení povinnosti k prokázání věrohodnosti účetních dokladů žalobkyně nelze suplovat povinností správce daně k tvrzení konkrétních důvodů jeho pochybností ohledně této otázky a rovněž předložení příslušných důkazů, o které toto své tvrzení opírá. Toto zjištění musí nepochybně předcházet jakémukoli dalšímu postupu v řízení ze strany správce daně vůči daňovému subjektu. I v této souvislosti žalobkyně odkázala na citovaný náleze Ústavního soudu, který označil takový postup v projednávané věci příslušného správce daně za nezákonný. V popsaném procesně vadném postupu žalovaného shledávala žalobkyně nezákonnost řízení vedeného žalovaným.

Vadný procesní postup žalovaného

12. Žalovaný svým vadným procesním postupem v řízení porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces. Tyto vady žalovaný ani přes námitky žalobkyně v odvolacím řízení neodstranil, resp. nezákonné rozhodnutí správce daně jako věcně správné potvrdil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný navrhol zamítnutí žaloby a odkazoval na odůvodnění napadených rozhodnutí. K porušení v úvodu žaloby vyjmenovaných subjektivních práv žalovaný uvedl, že žalobkyně konkrétně neuvedla, v čem toto porušení spočívá, proto lze jen konstatovat, že v průběhu daňového řízení bylo postupováno v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen d.ř. nebo daňový řád*) s plným respektováním práv žalobkyně v celém řízení.

Daň z příjmů fyzických osob

14. K části III. žaloby žalovaný uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008, nelze použít na daný případ, neboť v tomto rozsudku žalobce namítal, že byly použity jako důkazy listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které nebyly vyslechnuty jako svědci. Dále uvedl, že jeho závěry nejsou výsledkem libovůle, neboť se v rozhodnutích vypořádal se všemi odvolacími námitkami, rozhodnutí podrobně odůvodnil včetně uvedení právních předpisů. V rámci doplnění odvolacího řízení provedl žalobkyní navržené důkazní prostředky, které řádně vyhodnotil. Neopomenul ani výsledky svědků Ing. J.K. a Ing. R.M., ze kterých nevyplývalo, že byly fakturované služby provedeny společnostmi na fakturách uvedenými jako dodavatelé. Vypořádal se s argumentem o provedení bezhotovostních plateb, kdy v případě společnosti KROFIN s.r.o. byla úhrada provedena v hotovosti a žalobkyně neuvedla konkrétní osobu, která by mohla uskutečnění výdaj potvrdit. V rozhodnutích jsou popsány všechny úkony směřující k výsledku jednatele společnosti KROFIN s.r.o., se kterými byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 16.10.2009 s možností ve stanovené lhůtě se vyjádřit, což neučinila. Ve spisech jsou založeny kopie dokladů s podpisem M.C., jednatele společnosti KROFIN s.r.o., který je podstatně odlišný od podpisů na fakturách a příjmových pokladních dokladech této společnosti jako dodavatele. Dále uvedl, že lze tyto závěry vztáhnout i na zdanitelné plnění od dodavatele společnosti LOBRA s.r.o., u kterého nebylo prokázáno, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, když jednatel této společnosti P.V. ve svědecké výpovědi uvedl, že předložené doklady nevystavil, podpis na fakturách není jeho a nemůže potvrdit z nich uskutečněné zdanitelné plnění. K argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, žalovaný uvedl, že není aplikovatelný na daný případ, neboť tam stěžovatel brojil proti zamítnutí jeho návrhů na provedení dvou důkazů, které jediné byly, dle stěžovatele, způsobilé nahradit výsledek zemřelého jednatele. V nyní řešeném případě nebyl žalovaným ani správcem daně zamítnut žádný žalobkyní navržený důkazní prostředek. K části IV. žaloby, k povinnému uvádění pochybností při zahajování daňového řízení, žalovaný upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 26.10.2009, čj. 8Afs 46/2009-46 a ze dne 22.12.2009, čj. 1Afs 84/2009-90, ze kterých vyplývá, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti a tyto pochybnosti sdělovat při zahájení kontroly daňovému subjektu. Žalovaný uzavřel, že bylo v daňovém řízení postupováno v souladu s daňovým řádem, když všechny provedené důkazní prostředky byly v souladu s daňovým řádem

vyhodnoceny, žádné nebyly opomenuty a žalovaný se v rámci odvolacího řízení vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně.

Daň z přidané hodnoty

15. K části II. žaloby žalovaný uvedl, že podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je skutečné přijetí zdanitelného plnění a jeho použití při podnikání plátce. Žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, když neprokázala správnost uplatněných nároků na odpočet daně. Žalovaný doplnil v rámci odvolacího řízení daňové řízení o nové skutečnosti, se kterými žalobkyni seznámil. Pokud žalobkyně považovala úkony učiněné v daňovém řízení za nedostačující, bylo její povinností ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP přijetí tvrzeného zdanitelného plnění prokázat dalšími důkazními prostředky, které mohly nahradit neuskutečněnou svědeckou výpověď jednatele společnosti KROFIN s.r.o. Žalobkyně však vyjma faktur, příjmových pokladních dokladů a navržených svědeckých výpovědí, žádné další důkazní prostředky nenavrhla ani nedoložila. K námitce, že žalovaný nepřihlédl k řádně vedenému účetnictví, žalovaný uvedl, že správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví žalobkyně, a to především evidence pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., čímž splnil svoji povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 ZSDP. Svědecké výpovědi navržených svědků Ing. J.K. a Ing. R.M., jednatelů společnosti Markop FL s.r.o., byly jako důkazní prostředky hodnoceny v odůvodnění napadených rozhodnutí. V případě společnosti KROFIN s.r.o. nebylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno poskytovatelem uvedeným na daňovém dokladu, a to ani po upřesnění a opakování svědecké výpovědi svědka R.N. Přestože se přes veškeré úsilí nepodařilo zajistit výslech svědka M.C., mohla žalobkyně prokázat přijetí zdanitelného plnění jiným způsobem, mohla navrhnout další důkazní prostředky, což neučinila. Povinnost prokázat, je předvídatelná ze zákona a žalobkyni nic nebránilo, aby si o plnění předem pořídila odpovídající dokumentaci.

IV. Replika žalobkyně

16. Dle žalobkyně z textu žaloby zřetelně plyne, jaká konkrétní její subjektivní práva byla porušena. Upřesnila, že bylo porušeno procesní právo na to, aby bylo daňové řízení vedeno v mantinelech stanovených daňovým řádem. Konkrétně bylo porušeno právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry při provádění daňové kontroly a právo na spravedlivý proces.

17. K aplikaci citovaných soudních rozhodnutí žalobkyně uvedla, že žalovaným provedená právní analýza těchto rozhodnutí neodpovídá charakteru věci. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2008, čj. 5Afs 5/2008-75, je použitelný na jakákoli rozhodnutí a postupy správce daně, pokud jimi dochází k porušení zásady volného hodnocení důkazů a k libovůli správce daně při činění závěrů o skutkové stránce věci. Daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost ve vztahu ke svým tvrzením, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným nebo

nesprávným. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné nebo nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. Žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila faktury, příjmové pokladní doklady a navrhla svědecké výpovědi. Žalobkyně tím dostala své zákonné povinnosti a bylo povinností žalovaného podepřít své pochybnosti příslušnými důkazy. Žalovaný svou důkazní povinnost nesplnil a splnit ani nemohl, neboť žalobkyně předložila bezchybné účetní doklady, proto nemohlo na straně žalovaného dojít k pochybnostem v uvedeném smyslu.

18. Základní východisko obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07 spočívá v tom, že při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. V tam řešeném případě musela být daňovému subjektu dána možnost, aby svou důkazní povinnost mohl splnit, tj. požadavek na prokázání určité skutečnosti musel být objektivně splnitelný. Pokud stěžovatel nebyl, objektivně vzato, schopen určitou skutečnost prokázat, nemohla tato okolnost jít k jeho tíži. Pokud je žalobkyni vytýkáno, že mohla prokázat přijetí zdanitelného plnění jiným způsobem, pak žalovaný opomněl, že jediným způsobitelným důkazním prostředkem byl navrhovaný výsledek svědka M.C. Žalovaný nemůže po žalobkyni požadovat vedení širší než zákonem předepsané evidence pro případ, že by mohla v budoucnu vyvstat jakákoli blíže neurčená pochybnost (navíc nepodložená konkrétními důkazy) o řádném vedení účetnictví, a v případě nepředložení takovýchto „bonusových“ dokumentů žalobkyni sankcionovat s uvedením, že tato neunesla své důkazní břemeno.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

19. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

20. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*). Všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku citované jsou dostupné na www.nssoud.cz.

21. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

22. Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

23. Správce daně zahájil u žalobkyně ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen d.ř. nebo daňový řád*) kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2003 a 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003, 1. čtvrtletí 2004 a květen – červen 2004 (viz protokol z 27.11.2006, čj. 48604/06/160930). Žalobkyně provozovala v uvedených obdobích podnikatelskou činnost ve sdružení s V.M. na čerpací stanici v Zadním Chodově, která byla v majetku společnosti Markop FL s.r.o., a příjmy a výdaje se dělily poměrem 50:50. Za sdružení fyzických osob jednala podle smlouvy o sdružení žalobkyně, která zajišťovala za sdružení jednoduché účetnictví, a doklady zněly na její jméno.

24. Při kontrole správce daně zjistil ***ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003***, že byl do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnut výdaj 106.000 Kč (bez DPH) na základě faktury č. 2 ze dne 18.12.2003, na které je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN, s.r.o., se sídlem Plzeň, Doudlevecká 18, nyní společnost ALL PROKS TRUCK s.r.o. (*dále jen společnost KROFIN*) a předmětem plnění jsou letáky A5. ***Ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004***, že byly do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnuty výdaje 401.052 Kč (bez DPH) a to 68.462 Kč (bez DPH) na základě faktury č. 1 ze dne 15.3.2004 dodavatele společnosti KROFIN s předmětem plnění letáky A5 a zákaznické karty a 332.590 Kč (bez DPH) na základě 3 faktur (č. 140026 ze dne 28.5.2004, č. 140032 ze dne 31.5.2004 a č. 140041 ze dne 11.6.2004), na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost LOBRA, spol. s r.o., Praha 4, Týmlova 243/5 (*dále jen společnost LOBRA*), předmětem plnění byly reklamní předměty, reklamní letáky, distribuce letáků a opravy objektu. ***Ohledně daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2003***, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění ve výši 23.320 Kč na základě dokladu č. 2 z 18.12.2003, kde je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN a předmětem je zprostředkování tisku a distribuce letáků A5. ***Ohledně daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2004***, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění ve výši 15.059 Kč na základě dokladu č. 1 z 15.3.2004, kde je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN a předmětem je tisk a distribuce letáků A5 a tisk zákaznických karet. ***Ohledně daně z přidané hodnoty za květen – červen 2004***, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění ve výši 63.192 Kč na základě dokladů č. 140026 z 28.5.2004, č. 140032 z 31.5.2004 a č. 140041 z 11.6.2004, kde je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA a předmětem jsou reklamní předměty, reklamní letáky a jejich distribuce a opravy objektu čerpací stanice (vyčištění střechy a její nátěr, venkovní opravy omítek, bílení, nátěry sloupů, vymalování vnitřních prostor čerpací stanice a oprava stojanů.

25. **K ověření, že byly uvedené výdaje vynaloženy, resp. bylo přijato zdanitelné plnění**, jak vyplývalo z předloženého účetnictví, v souladu se zákonem, správce daně zaslal dožádání Finančnímu úřadu v Plzni, jako příslušnému správci daně společnosti KROFIN a Finančnímu úřadu pro Prahu 4, jako příslušnému správci daně společnosti LOBRA. **Finanční úřad v Plzni** v odpovědi uvedl, že je společnost KROFIN nekontaktní, nepřebírá písemnosti a nepodává daňová priznání. V údajném sídle společnosti ji nikdo nezná. Poslední daňová priznání byla podána za rok 2003. Od srpna 2004 jsou této společnosti rozhodnutí doručována veřejnou vyhláškou. Proto nemohly být ověřeny skutečnosti dle faktury č. 2 z 18.12.2003 a č. 1 z 15.3.2004. **Finanční úřad pro Prahu 4** v odpovědi uvedl, že společnost LOBRA na

uvedené adrese nesídlí. Objekt zakoupila společnost Polyglot, spol. s r.o., která nemá žádnou kontaktní adresu na společnost LOBRA. Společnost LOBRA patří dle dopisu Policie ČR z 22.6.2006, čj. FIPO-9/PL-2006, mezi společnosti, které nevykonávaly žádnou činnost a po předchozí dohodě se statutárními orgány různých obchodních společností fiktivně vykazovaly daňová plnění, jež měly vykazovat právě tyto obchodní společnosti, a které bylo následně zahrnuto do jejich účetnictví s cílem zkrátit daň z příjmů a daň z přidané hodnoty. Dožádaný správce daně zaslal jednatelem společnosti P.V. předvolání k ústnímu jednání. Předvolání bylo vráceno s tím, že se adresát odstěhoval bez udání adresy.

26. Žalobkyně byla správcem daně **vyzvána** podle § 16 odst. 2 d.ř. a § 31 odst. 9 d.ř. k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků prokazujících plnění od společnosti KROFIN a LOBRA a pořízení zdanitelného plnění od těchto společností. **Ohledně společnosti KROFIN**, aby prokázala, že byl kontrakt sjednán smlouvou, podmínky, provedení, cena a termín dodání, jmenovitě s kým byl kontrakt dojednán, postavení této osoby ve společnosti, jak kontrakt probíhal, vyhodnocení smlouvy, jakým způsobem žalobkyně navázala s neznámou společností obchodní vztah, kdo jí společnost doporučil, když tuto společnost nikdo v okolí nezná a v blízkém okolí k jejímu bydlišti i pracovišti je několik firem, které mají dlouhodobé zkušenosti a zajišťují výrobu tiskovin s podstatně nižší cenou, než byla cena fakturovaná. **Ohledně společnosti LOBRA**, aby prokázala, že byl kontakt sjednán smlouvou, podmínky, provedení, cena, termín dodání, s kým byl kontrakt dojednán, postavení této osoby ve společnosti, vyhodnocení smlouvy, kdo mu společnost doporučil a jak byl navázán s touto společností vztah, ke stavebním úpravám – aby uvedla všechny opravy v kontrolovaných letech, vč. dodavatelských firem.

27. V odpovědi z 30.5.2007 uvedla **ohledně společnosti KROFIN**, že z důvodu výstavby konkurenční čerpací stanice v blízkosti hranic, která se začala stavět počátkem roku 2004, chtěli na sebe upoutat pozornost, ať již nižšími cenami nebo reklamními předměty. Chtěla zajistit, aby povědomost o firmě byla rozšířena i za hranicemi. Jednala o tom s E.K., která jí zpracovávala účetnictví a doporučila jí firmu KROFIN. Vzhledem k tomu, že od té doby uplynula dlouhá doba, žalobkyně si nepamatovala na zástupce firmy KROFIN, zda se dostavil na čerpací stanici nebo zda na jejich adresu zaslali objednávky, bezpečně ale věděla, že na základě těchto objednávek byla doručena část letáků a zákaznické karty na čerpací stanici. Zbytek distribuovala firma KROFIN sama. Po uskutečnění dodávky byla faktura proplacena v hotovosti zástupci firmy, jehož jméno žalobkyně neznala. Žádná písemná smlouva nebyla sjednána. **Ohledně společnosti LOBRA** uvedla, že dodávka reklamních předmětů a letáků, vč. jejich distribuce, nebyla sjednána písemnou smlouvou. Na benzinovou stanici se dostavil obchodní zástupce firmy LOBRA s nabídkou reklamních předmětů, předvedl sortiment a nabídl dodávku až na benzinovou stanici, nemusela se skládat záloha a platba měla být provedena bankovním převodem po dodání. Bylo hodnoceno, že tato společnost byla plátcem DPH a ceny reklamních předmětů byly přiměřené, objednávka byla provedena na formuláři, který předložil obchodní zástupce a ten dovezl reklamní předměty zároveň s fakturou dne 28.5.2004. Na základě faktury byla učiněna platba bankovním převodem. Při návštěvě obchodního zástupce společnosti LOBRA také hovořili o potřebách opravy benzinové stanice, zejména vyčištění střechy a okapů, jejího nátěru, úpravy a opravy omítek, nátěry sloupů a vymalování vnitřku. Bylo jim řečeno, že firma LOBRA je schopna tyto práce zajistit, a proto ústně domluvili, že tyto práce budou provedeny. K samotným stavebním pracím je uvedeno,

že se dostavili dva pracovníci, kteří tvrdili, že přicházejí z firmy LOBRA, materiál přivezli na AVII. S sebou měli pracovní pomůcky a žebříky, práce trvaly cca jeden týden. Po skončení podepsali výkaz práce a po nějaké době dostali faktury za provedené práce. Jak se pracovníci jmenovali a kdy přesně byly práce vykonány, si již pro odstup času žalobkyně nepamatovala. Konstatovala, že práce byly potřebné a byly vykonány v odpovídající kvalitě. Obchodní zástupce firmy LOBRA rovněž nabídl výtisk a distribuci barevných reklamních letáků, které si z výše popsaných důvodů nechali od této firmy vytisknout, protože letáky od firmy KROFIN došly.

28. Přijetí zdanitelného plnění za 4. čtvrtletí 2003 žalobkyně dokládala **objednávkou** z 8.12.2003, za 1. čtvrtletí 2004 objednávkou z 6.2.2004, za květen – červen 2004 **výpisem z účtu** žalobkyně k 30.6.2004 vedeném u České spořitelny, kde je pod položkou 19. uveden příkaz k úhradě částky 121.011 Kč – rukou dopsáno LOBRA a F/240050, pod položkou 20. je uveden příkaz k úhradě částky 93.891 Kč – rukou dopsáno LOBRA a F/240051.

29. **Vyslechnuta byla svědkyně E.K.** (11.6.2007), která uvedla, že společnosti KROFIN vedla účetnictví do r. 2002 a od té doby s nimi nepřišla do styku. Odkázala na R.N., jednatele firmy EURO NOVA & PARTNERS spol. s r.o., který zajišťoval reklamní věci, nevěděla, jestli svou činnost fakturoval jako fyzická osoba nebo jako společnost KROFIN.

30. **Vyslechnut byl svědek R.N.** (4.10.2007), který na otázku, zda měl v roce 2003 a 2004 uzavřen obchodní vztah s firmou KROFIN uvedl, že si úplně nevzpomíná, ale tuší, že ano. Na otázku, zda zná z obchodních vztahů žalobkyni a zda pro ni v letech 2003 a 2004 zhotovoval letáky a zákaznické karty, uvedl, že ji zná a zhotovovali pro ni letáky a zákaznické karty, ale nevzpomněl si, v jakém roce. Uvedl, že je dosud žalobkyně jejich inzertním klientem. Na otázku, zda je některý podpis na fakturách vydaných firmou KROFIN (na každé faktuře je u razítka vždy jiný podpis) jeho nebo zda zná osobu, které podpis patří, uvedl, že žádný z podpisů není jeho, a že není schopen určit, zda je to podpis M.C. (jednatel společnosti KROFIN). Dále uvedl, že za firmu KROFIN neúčtoval.

31. Žalobkyně byla **seznámena se zprávou o daňové kontrole ohledně obou daní**. Správce daně **výdaje uplatněné v roce 2003 a 2004 vyloučil** z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, protože dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky prokazující ve smyslu § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 ZDP nákup služeb od společností KROFIN a LOBRA a uskutečnění výdajů fakturovaných těmito společnostmi. Správce daně proto žalobkyni **zvýšil základ daně** za rok 2003 o 53.000 Kč a za rok 2004 o 200.526 Kč, což je 50 % podíl připadající na žalobkyni a vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 8.285 Kč (DPV z 22.11.2007, čj. 61646/07/160920/2675) a za rok 2004 ve výši 45.380 Kč (DPV z 22.11.2007, čj. 61648/07/160920/2675).

32. Správce daně **neuznal nárok na odpočet daně** uplatněný na základě uvedených dokladů, neboť zjistil, že byl tento nárok uplatněn ohledně 4. čtvrtletí 2003 a 1. čtvrtletí 2004 v rozporu s § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a ohledně května – června 2004 v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., účinného od 1.5.2004, když nebyly

žalobkyni předloženy důkazní prostředky prokazující přijetí zdanitelných plnění od uvedených společností, prokazující, že skutečně došlo k uskutečnění plnění ve prospěch žalobkyně oběma společnostmi a jím bylo také uhrazeno. Správce daně proto žalobkyni **dodatečně vyměřil DPH** za 4. čtvrtletí 2003, částkou 23.320 Kč (DPV z 21.11.2007, čj. 61474/07/160920/2675), za 1. čtvrtletí 2004 částkou 15.059 Kč (DPV z 21.11.2007, čj. 61475/07/160920/2675), za květen – červen 2004 částkou 63.192 Kč (DPV z 21.11.2007, čj. 61476/07/160920/2675).

33. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně **odvolání**. Správce daně provedl **v rámci odvolacího řízení doplnění řízení** podle § 48 odst. 6 d.ř. jednak z vlastní iniciativy, jednak k návrhům žalobkyně.

34. Byla **doplněna svědecká výpověď R.N.** (31.8.2009) a svědek k dotazu, zda uskutečnil jménem společnosti KROFIN plnění fakturovaná doklady č. 2 z 18.12.2003 a č. 1 z 15.3.2004, uvedl, že neví, proč se má vyjadřovat ke společnosti KROFIN, neboť nikdy nebyl jejím ani zaměstnancem. Se společností KROFIN měl stejný obchodní vztah jako s žalobkyní, to znamená, že byl cizí obchodní subjekt. Z tohoto důvodu předložené faktury č. 2 a 1 a příjmové doklady z 18.12.2003 a 15.3.2004 nevystavil. V roce 2004 byl jednatelem společnosti EURO NOVA & PARTNERS spol. s r.o. a tato společnost dělala spoustu tiskovin a reklamních letáků a měl dojem, že i pro žalobkyni. Fakturovali přímo žalobkyni. Pro KROFIN dělali zakázky, jejichž obsah již nedokázal přesně specifikovat, nepamatoval si již přesné roky spolupráce se společností KROFIN. Zástupce této společnosti viděl naposledy v roce 2004, možná i 2003. Správce daně **dále zjistil, že svědek R.N. poskytoval žalobkyni reklamní služby** (faktura č. 46 z 5.6.2003 za grafickou přípravu prezentace v částce 157 020 Kč) prostřednictvím společnosti EURO NOVA & PARTNER'S spol. s r.o., ve které byl dle výpisu z obchodního rejstříku od roku 2003 jednatelem.

35. Správce daně zaslal **dožádání** (z 18.1.2008) na Finanční úřad v Karlových Varech **k výsledku svědka M.C.**, dle výpisu z obchodního rejstříku jednatele společnosti KROFIN. Z odpovědi z 1.7.2008 vyplynulo, že dožádaný finanční úřad činil úkony směřující k provedení svědecké výpovědi, přesto se výslech tohoto svědka nepodařilo zajistit, neboť je dlouhodobě nekontaktní a doručovací adresa v registru daňových subjektů je adresa Magistrátu města Karlovy Vary. Protože žalovaný zjistil, že nebyly učiněny všechny úkony podle daňového řádu k provedení této svědecké výpovědi, zaslal dožádání znovu (přípis z 22.5.2009) za účelem ověření, zda došlo k uskutečnění fakturovaných plnění společností KROFIN a k úhradě dle předložených pokladních dokladů s tím, aby byly vyčerpány všechny úkony podle daňového řádu. V odpovědi (9.10.2009) je uvedeno, že je v obchodním rejstříku jednatel společnosti KROFIN M.C. zapsán s adresou X. Dle centrální evidence obyvatel je od 4.3.2003 trvale hlášen na adrese Magistrátu města Karlovy Vary. Proto mu bylo dvakrát oznámeno veřejnou vyhláškou místo uložení předvolání ke svědecké výpovědi na 1.7.2009 a 31.7.2009. Na veřejnou vyhlášku nereagoval. Proto byla požádána Policie ČR o jeho předvedení dne 26.8.2009. Policie ČR sdělila, že jej nebylo možné předvést, neboť adresa na Magistrátu města Karlovy Vary je pouze formální a jiná adresa pobytu nebyla zjištěna. Dožádaný finanční úřad zjišťoval skutečný pobyt M.C. i zasláním výzvy k součinnosti třetích osob podle § 34 odst. 1 d.ř. na Vězeňskou službu. Ani tímto úkonem se nepodařilo zjistit jeho skutečný pobyt. Kromě těchto úkonů bylo provedeno 8.6.2009 místní šetření v místě

původního bydliště v Karlových Varech, kde bylo zjištěno, že na této adrese dříve bydlela jeho matka. Ve stejný den bylo provedeno místní šetření v místě údajného bydliště otce M.C. v Karlových Varech. Pobyt se nepodařilo zjistit. Za účelem hledání rodinných příslušníků svědka bylo provedeno 29.7.2009 místní šetření v realitní kanceláři B.F.R., REALITNÍ KANCELÁŘ, sdružení fyzických osob, Sokolovská 49a, Karlovy Vary, dne 30.7.2009 v realitní kanceláři v Karlových Varech, Moskevská 20, dne 4.8.2009 místní šetření v realitní kanceláři IKON spol. s r.o. Nikde nebyla zjištěna adresa, na které by bylo možné zjistit informace ohledně pobytu M.C. Při místním šetření 31.8.2009 byl učiněn pokus oslovit bratra M.C., J. a při místním šetření 11.9.2009 bratra M. Byl učiněn pokus kontaktovat matku M.C. na e-mailové adrese získané v realitní kanceláři IKON spol. s r.o., ale bez úspěchu. Vymáhací oddělení Finančního úřadu v Karlových Varech provedlo v rámci jiného daňového řízení místní šetření na možných pracovištích M.C. v Praze. I přes všechny úkony dožádaného správce daně se nepodařilo svědeckou výpověď s jednatelem společnosti KROFIN M.C. zrealizovat. Vzhledem k tomu, že dle výpisu z obchodního rejstříku byl jediným jednatelem společnosti KROFIN a z daňového řízení nevyplývalo, kdo jiný by mohl za tuto společnost jednat, nebylo možné vyslechnout někoho jiného, kdo by mohl o činnosti této společnosti vypovídat.

36. Správce daně vyzval (12.3.2009) k součinnosti podle § 34 d.ř. **Okresní správu sociálního zabezpečení Plzeň-město**, které se dotázal, zda společnost KROFIN novým názvem ALL PROKS TRUCK s.r.o. přihlásila do evidence správy sociálního zabezpečení zaměstnance v období let 2002 až 2004, pokud ano, aby sdělili jména, příjmení a adresy bydliště těchto zaměstnanců. Dle odpovědi (doručené 8.2.2008) se tato společnost nenachází v evidenci organizací a malých organizací u OSSS Plzeň-město. **Pražskou správu sociálního zabezpečení, územní pracoviště Praha 4**, které se dotázal, zda společnost LOBRA přihlásila do evidence správy sociálního zabezpečení zaměstnance v období květen až prosinec 2004. Pokud ano, aby sdělili jména, příjmení a adresy bydliště těchto zaměstnanců. Dle odpovědi (z 29.4.2009) společnost LOBRA není vedena v rejstříku zaměstnavatelů na územním pracovišti Pražské správy sociálního zabezpečení Praha 4.

37. Dožádaným Finančním úřadem v Chebu byl **vyslechnut svědek Ing. J.K.**, jednatel společnosti Markop FL s.r.o., vlastníci čerpací stanici, již byla žalobkyně nájemkyní. Na otázku, zda zná společnost KROFIN a LOBRA, uvedl, že si nevzpomíná, ale nevylučuje, že by s nimi někdy v minulosti jednal. Na otázku, zda určují svým nájemcům nějaké společnosti, se kterými mají spolupracovat, odpověděl, že neurčují, a ani nemohou určovat, protože mají uzavřenou smlouvu o obchodním zastoupení, která představuje tolik, že nájemci nakládají s jejich zbožím, což jsou pohonné hmoty. Dále uvedl, že součástí smlouvy o obchodním zastoupení je i povinnost pečovat o řádný stav čerpací stanice. Jakou formou to provádějí, je zcela v jejich kompetenci a finanční režii, která vyplývá z odměn, které jim za obchodní zastoupení platí. Zda zná rozsah údržby a reklamních akcí nájemce čerpací stanice odpověděl, že je mu známo, že nájemce nechával zhotovit reklamní předměty a letáky opakovaně.

38. Dopisem z 27. 2. 2008 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob podle § 34 d.ř. **Policii ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality**, se žádostí o postoupení dostupných důkazních prostředků, které by buď potvrdily, nebo vyvrátily fiktivní plnění uvedené na fakturách, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA, které byly

předmětem prověřování při daňové kontrole. V odpovědi (z 20.3.2008) je uvedeno, obdržel správce daně odpověď Policie ČR včetně podání vysvětlení Ing. R.M., jednatele společnosti Markop FL s.r.o., a Ing. J.D., soukromého zemědělce. Žalovaný k těmto listinným důkazům uvedl, že v rámci šetření Policie ČR nebyly zjištěny žádné skutečnosti prokazující, že došlo k plnění vykázaným na fakturách, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA.

39. Dožádaným Finančním úřadem Plzeň-sever byl po předvedení Policií ČR **vyslechnut svědek P.V.** (6.3.2009), jednatel společnosti LOBRA, bytem ..., který uvedl, že předložené doklady nevystavil, podpis na fakturách není jeho a nemůže potvrdit uskutečnění zdanitelných plnění na těchto fakturách. Uvedl, že žalobkyni nezná, a k fungování společnosti LOBRA uvedl, že neví, kde měla provozovnu. Na otázku, zda měla společnost LOBRA v roce 2004 nějaké zaměstnance či existovaly osoby jím pověřené jednáním jménem společnosti, odpověděl, že neví.

40. Dožádaným Finančním úřadem v Chebu byl **vyslechnut svědek Ing. R.M.** (8.7.2009), jednatel společnosti Markop FL s.r.o., vlastníci čerpací stanici, již byla žalobkyně nájemkyní, který uvedl na otázku, zda je mu známo, kdo zajišťoval tisk a distribuci předložených letáků, že mu to známo není. Uvedl, že žalobkyně měla za úkol při technologických opravách (opravy stojanů, čerpadel a nádrží) spolupracovat s partnery, které jí doporučila společnost Markop FL s.r.o. Opravy jednoduššího rázu nemusela objednávat u specializovaných dodavatelů. Drobné technologické opravy zajišťovala a hradila sama. Běžnou údržbu areálu prováděla na základě smlouvy o obchodním zastoupení, popř. na základě ústní dohody. Při běžné údržbě čerpací stanice nebylo určeno, s jakými obchodními partnery má spolupracovat. Na otázku, jaká firma obvykle provádí na čerpací stanici v Zadním Chodově opravy stojanů (hadice výměna, simerink, pružiny, klínové řemeny) svědek uvedl, že se jedná o drobné opravy, které si objednávali a zabezpečovali obchodní zástupci u různých dodavatelů. Specializované větší opravy stojanů provádí firma ASIS Praha, která je určena společností Markop FL s.r.o. Svědkovi nebylo známo, jaká firma provedla předmětné opravy na čerpací stanici v Zadních Chodově v roce 2004, vyplývá to z účetnictví a fakturací ve firmě Markop FL s.r.o. a obchodního zástupce.

41. **Odvolání byla žalovaným zamítnuta** (viz odst. 1), když žalovaný i po té, kdy doplnil v rámci odvolacího řízení dokazování, dospěl ke stejným závěrům jako správce daně (viz odst. 31 a 32). **Ohledně daně z příjmů fyzických osob žalovaný učinil závěr**, že nebylo prokázáno, že služby byly nakoupeny od společností KROFIN a LOBRA a že v případě výdajů na nákup služeb od společnosti KROFIN ve výši 53.000 Kč a od společnosti LOBRA ve výši 200.526 Kč (50 % podíl), se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP a že žalobkyně uvedla v daňovém přiznání za rok 2003 a rok 2004 základ daně ve správné výši. **Ohledně daně z přidané hodnoty žalovaný učinil závěr**, že žalobkyně neprokázala, že za 4. čtvrtletí 2003 plnění uvedené na daňovém dokladu č. 2 z 18.12.2003 vystaveném společností Krofin za zprostředkování tisku a distribuci letáků A5 v částce 129.320 Kč (základ daně 106.000 Kč a DPH 23.320Kč), za 1. čtvrtletí 2004 plnění uvedené na daňovém dokladu č. 1 ze dne 15.3.2004 vystaveném společností Krofin za tisk a distribuci letáků A5 a tisk zákaznických karet v částce 83.521Kč (základ daně 68.462,10 Kč a DPH 15.058,90 Kč) uskutečnil ve prospěch žalobkyně plátce uvedený na předmětných dokladech, tj. společnost Krofin a za květen – červen 2004 plnění uvedené na

daňových dokladech č. 140026 ze dne 28.5.2004, č. 140032 ze dne 31.5.2004 a č. 140041 ze dne 11.6.2004 uskutečnil ve prospěch žalobkyně plátce daně uvedený na dokladech, tj. společnost LOBRA.

Nezákonnost řízení

42. Soud se nejprve zabýval žalobkyní tvrzenou nezákonností řízení, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný neprokázal důvodnost své pochybnosti ve vztahu k předloženým účetním dokladům. Tento žalobní bod shledal soud nedůvodným.

43. Správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobkyně 27.11.2006. Správným není tvrzení žalobkyně (odst. 8) *že je to prvotně správce daně, kdo zahajuje řízení s daňovým subjektem na základě správcem daně tvrzené pochybnosti o přijatém zdanitelném plnění.* Správce daně sice v protokolu neuvedl konkrétní podezření a pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti žalobce, ale touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26.10.2009, čj. 8Afs 46/2009-43, a vyslovil, *že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.* V odůvodnění rozsudku se Nejvyšší správní soud vyrovnal se vztahem tohoto rozhodnutí k nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Závěry zde uvedené byly rozvedeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, kde je uvedeno: *Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.*

44. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně postupoval podle § 31 odst. 2 d.ř., podle něhož *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.* Proto zaslal dožádání Finančnímu úřadu v Plzni, jako příslušnému správci daně daňového subjektu – společnosti KROFIN (nyní společnost ALL PROKS TRUCK s.r.o.) a Finančnímu úřadu pro Prahu 4, jako příslušnému správci daně daňového subjektu – společnosti LOBRA (viz odst. 26).

45. Dle odpovědi Finančního úřadu v Plzni je společnost KROFIN nekontaktní a totéž bylo sděleno Finančním úřadem pro Prahu 4 ohledně společnosti LOBRA (viz odst. 27).

46. Jak bylo výše uvedeno, nemá správce daně povinnost prokázat, že jsou údaje o určitém účetním případě v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a

důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, tzn. je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž takto hodnotí předložené účetnictví. Této své povinnosti správce daně v daném případě dostál, neboť již na základě uvedených sdělení dožádaných správců daně a Policie ČR pojal dle názoru soudu důvodně podezření ohledně daně z příjmů fyzických osob týkající se výdajů v účetnictví sdružení vedených jako vynaložené dle výše uvedených faktur a ohledně daně z přidané hodnoty podezření týkající se uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Svoje pochybnosti nezaměnitelně vymezil a žalobkyni s důvodem jejich vzniku řádně seznámil, což žalobkyně nezpochybňuje. Lze proto uzavřít, že správce daně prokázal ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Postup správce daně, resp. žalovaného, nelze hodnotit jako *procesní pochybení již v počátcích daňového řízení*, jak to činí žalobce. V daném případě byla daňová kontrola řádně zahájena a v rámci kontroly bylo prokázáno, že existují objektivní pochybnosti o věrohodnosti dokladů předložených daňovým subjektem, proto bylo na daňovém subjektu (žalobkyni), aby pochybnosti o věrohodnosti jí předložených dokladů označením dalších důkazů vyvrátila (viz odst. 8).

Porušení zásady volného hodnocení důkazů

47. Žalobkyně v žalobě namítala porušení zásady volného hodnocení důkazů a v té souvislosti tvrdila, že jsou skutková zjištění žalovaného v extrémním nesouladu s provedenými důkazy a odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008, se kterým jsou dle jeho názoru obě napadená rozhodnutí v příkrém rozporu.

48. Soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 31 odst. 9 d.ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Podle § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*.

49. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Ústavní soud judikoval, že má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24.4.1996, sp.zn. Pl.ÚS 38/95, č.130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007- 19 nebo rozsudek ze dne 22.10.2008, čj. 9Afs 30/2008-86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.12.2008, čj. 8Afs 54/2008-68, obdobně rozsudek ze dne 28.2.2006, čj. 7Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k

prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. *Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné* [rozsudek ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007-19, shodně též rozsudek čj. 9Afs 30/2008-86; shodně náleží ÚS sp.zn. II.ÚS 232/02]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz citované rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119 a rozsudek čj. 9Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31.5.2007, čj. 9Afs 30/2007-73 a ze dne 30.4.2008, čj. 1Afs 15/2008 – 100].

50. Jak již bylo uvedeno, vyjádřil správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. relevantní pochybnosti o tvrzení žalobkyně. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala v daňovém řízení nejen to, že se v případě výdajů vynaložených na základě předmětných faktur jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a že jí na základě předložených dokladů vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ale aby prokázala i soulad účetnictví se skutečností, tj. aby doložila, že přes vzniklé pochyby se sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2005, čj. 2Afs 90/2004-70).

51. Zásada volného hodnocení důkazů je v daňovém řádu zakotvena v § 2 odst. 3 d.ř., podle něhož *při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.*

52. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplýnout 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. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí (viz v žalobě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008-75). Na rozdíl od situace v žalobcem citovaném rozsudku, v nyní přezkoumávaném daňovém

řízení odpovídá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s provedenými důkazy, zcela zásadám uvedeným v ust. § 2 odst. 3 d.ř.

53. Obdobně jako ve výše uvedené judikatuře je o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení pojednáno i v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008-75, kde je dále uvedeno: *Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. rozsudek ze dne 30.8.2005, čj. 5Afs 188/2004-63).* V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že finanční orgány sice tvrdily velmi závažné skutečnosti, jež by, pokud by je prokázaly, zásadním způsobem znevěrohodňovaly stěžovatelova tvrzení, opíraly se však z velké části o důkazy, které nebyly provedeny procesně korektním způsobem, jenž by respektoval práva stěžovatele, a nemohou být tedy na podporu tvrzení finančních orgánů použity, přičemž se jednalo o listinné důkazy, tzn. listiny, z nichž byl patrný obsah výpovědi jednotlivých svědků, aniž by tito svědci byli řádně vyslechnuti v souladu s daňovým řádem. Vzhledem k tomu, že finanční orgány při hodnocení skutkové stránky věci přikládaly takto získaným výpovědím tam uvedených osob značný význam, uzavřel Nejvyšší správní soud, že jejich použitím jako důkazů bylo daňové řízení zatíženo podstatnou vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. V případě žalobce však byla situace jiná.

54. Ohledně daně z příjmů fyzických osob bylo správně vycházeno z § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro roky 2003 a 2004 (*dále jen ZDP*), podle něhož *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.* Podle § 23 odst. 10 ZDP *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.* Podle § 24 odst. 1 ZDP *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.*

55. Ohledně daně z přidané hodnoty bylo nutno pro zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003 a 1. čtvrtletí 2004 vycházet z § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen ZDPH z roku 1992*), znění je shodné pro obě zdaňovací období, podle něhož *pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.* Podle § 19 odst. 2 *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven*

plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

56. Ohledně zdaňovacího období květen – červen 2004 bylo nutno vycházet z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen ZDPH z roku 2004*), ve znění účinném pro květen – červen 2004, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.* Podle § 73 odst. 1 ZDPH z roku 2004 *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

57. V daňovém řízení byly provedeny úkony, jak jsou zaznamenány výše (viz odst. 25 – 40). Žalovaný ve všech pěti napadených rozhodnutích hodnotil ve smyslu § 2 odst. 3 d.ř. každý z provedených důkazů jednotlivě a všechny pak ve vzájemných souvislostech, přičemž přihlížel ke všemu, co v předmětném daňovém řízení vyšlo najevo. Uvedl, že žalobkyně nesplnila v rámci prvostupňového řízení povinnosti uložené jí výzvou správce daně (viz odst. 26), když kromě předložených daňových dokladů, objednávek 8.12.2003 a z 6.2.2004 a výpisu z účtu žalobkyně k 30.6.2004 (viz oddst. 28) nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující nákup služeb od uvedených společností a neprokázala, že v případě výdajů na základě faktur, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeny společnosti KROFIN a LOBRA, se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. o zdanitelná plnění uskutečněná plátcem DPH uvedeným na předmětných dokladech a ve prospěch žalobkyně, ve smyslu § 19 odst. 1 ZDP z roku 1992 a § 72 odst. 1 ZDP z roku 2004.

58. V rámci odvolacího řízení žalovaný ve smyslu § 48 odst. 6 d.ř. doplnil dokazování, jak z vlastní iniciativy, tak na návrh žalobkyně. K provedeným důkazům uvedl, že z provedených výsledků svědků E.K. a R.N., včetně doplnění jeho svědecké výpovědi, nevyplynulo, že byly služby nakoupeny od společnosti KROFIN a této společnosti uhrazeny, resp. že společnost KROFIN jako plátce DPH poskytla žalobkyni předmětná plnění. K důkazu souvisejícímu se společností LOBRA, k výpisu z účtu žalobkyně žalovaný uvedl, že ani úhrada prostřednictvím bankovního účtu sama o sobě neprokazuje, že výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu, pokud není zároveň prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění uvedeného na faktuře společností, která je uvedena jako dodavatel fakturovaných služeb. K důkazu výsledkem svědka Ing. J.K. žalovaný uvedl, že svědek sice potvrdil, že byly v letech 2003-2004 na čerpací stanici rozdávány zákazníkům letáky a upomínkové předměty, ale ze svědecké výpovědi nevyplynuly žádné nové skutečnosti prokazující, že žalobkyně nakoupila služby od společností KROFIN a LOBRA a těmto je uhradila. Vyjádřil se k listinným důkazům zaslaným mu Policií ČR a uvedl, že v rámci šetření Policie ČR nebyly zjištěny žádné skutečnosti prokazující, že došlo k plnění vykázaným na fakturách, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA. Hodnotil i svědeckou výpověď Ing. R.M. a uvedl, že svědek sice potvrdil, že na čerpací stanici v Zadním Chodově byly používány předložené reklamní letáky a že drobné opravy a běžnou

údržbu čerpací stanice si objednával a zabezpečoval obchodní zástupce u různých dodavatelů, ale z jeho svědecké výpovědi nevyplynuly žádné skutečnosti prokazující, že fakturované služby byly provedeny společností KROFIN a LOBRA, které jsou na fakturách uvedeny jako dodavatelé. Ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Plzeň-město žalovaný zjistil, že se společnost KROFIN nenachází v evidenci organizací a malých organizací. Zjistil také, že společnost LOBRA není vedena v rejstříku zaměstnavatelů na územním pracovišti Pražské správy sociálního zabezpečení Praha 4. Z toho dovodil, že v kontrolovaných obdobích nevykazovaly uvedené společnosti žádné zaměstnance, kteří by mohli vypovídat o jejich činnosti. Žalovaný měl dále z odpovědi dožádaného správce daně, Finančního úřadu v Plzni, k dispozici informaci, že v údajném sídle společnosti KROFIN tuto firmu nikdo nezná, jednalo se o informaci známou dožádanému správci daně z jeho činnosti. Měl také k dispozici informaci dožádaného správce daně, Finančního úřadu pro Prahu 4, že společnost LOBRA na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí a tento objekt zakoupila jiná společnost, která nemá žádnou kontaktní adresu na společnost LOBRA. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci daňové kontroly ani v odvolacím řízení neprokázala, jak je její povinností podle § 31 odst. 9 d.ř., ohledně daně z příjmů fyzických osob za roky 2003 a 2004, že byly předmětné služby nakoupeny od společnosti KROFIN a společnosti LOBRA a ohledně daně z přidané hodnoty, že zdanitelná plnění uskutečnily v jednotlivých zdaňovacích obdobích plátcí uvedení na dokladech, tj. společnost KROFIN a společnost LOBRA (viz odst. 41). Uvedl, že předložení účetních a daňových dokladů ještě samo o sobě neprokazuje, že k plnění došlo společností uvedenou na dokladu. Ani doklad o úhradě nelze považovat za důkaz o tom, že se jedná o výdaje daňově uznatelné, tedy o výdaje, o které by bylo možné ohledně daně z příjmů fyzických osob v souladu s § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 ZDP snížit základ daně a ohledně daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 1 a 2 ZDPH z roku 1992 a § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDP z roku 2004 uplatnit nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění uvedeného na faktuře společností, která je uvedena jako dodavatel fakturovaných služeb.

59. Tento závěr žalovaného vyplývá, dle názoru soudu, z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Žalovaný důkladně posoudil každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň tyto posoudil v jejich vzájemné souvislosti. Tato jeho úvaha je v odůvodnění všech pěti napadených rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a soud se s ní v rámci soudního přezkumu plně ztotožňuje. Žalovaného, jak bylo uvedeno v předchozím žalobním bodě, netížilo důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje z předmětných faktur jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nesla výlučně žalobkyně po té, kdy správce daně prokázal důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti jejího účetnictví. Uvedené rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního nelze obcházet tvrzením o porušení zásady volného hodnocení důkazů, o porušení § 2 odst. 3 d.ř., jak činí v žalobě žalobkyně. Skutkový stav zjištěný žalovaným není výsledkem libovůle žalovaného, neboť ten přihlédl ke všem důkazům, které byly v rámci daňového řízení jako celku provedeny, a ne pouze ke skutečnosti, že výslech svědka (jednatele společnosti KROFIN) navrhovaného žalobkyní k prokázání jeho tvrzení není možný, jak v žalobě namítá žalobkyně. K závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a tudíž neprokázala svá

tvrzení, tak nevedla žalovaného pouze skutečnost, že je daná osoba nekontaktní. Ve věci žalobkyně nedošlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů.

60. V daném případě se jedná o situaci, na kterou nedopadá žalobcem citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, kde žalobce předložil řadu nepřímých důkazů a jediným relevantním důkazem, fakticky způsobilým prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (na základě formálně bezvadného účetního dokladu), mohl být výsledek se správcem daně nespolečným jednatelem konkrétní společnosti, který však v důsledku jeho úmrtí již nebyl možný. Pokud by v daném případě byla situace obdobná jako v citovaném nálezu, jednalo by se o hodnocení důkazů předložených žalobkyní, jež by tvořily řetězec nepřímých důkazů, který by bylo nutno uzavřít toliko výsledkem svědka M.C., jediného jednatele společnosti KROFIN. O takovou situaci se však v daném případě nejednalo, protože žalobkyně k prokázání svých tvrzení a daňové uznatelnosti předmětných částek nenavrhla žádný důkaz či důkazy, které by tvořily řetězec nepřímých důkazů, jež by bylo možné završit výpovědí uvedeného svědka.

61. Soud shodně s žalovaným uzavírá, že se žalobkyni v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že mu společnost KROFIN dodala letáky A5 a společnost LOBRA dodala reklamní předměty, reklamní letáky včetně jejich distribuce a provedla opravu objektu, v němž žalobkyně podnikala, a že právě vůči těmto společnostem žalobkyně vynaložila ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp., že to byly právě tyto společnosti, které jako plátcí DPH uskutečnily ve prospěch žalobkyně zdanitelná plnění ve smyslu § 19 odst. 1 ZDP z roku 1992 a § 72 odst. 1 ZDP z roku 2004. Závěr žalovaného učiněný ve všech pěti napadených rozhodnutích, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d.ř. je tedy správný.

Vadný procesní postup žalovaného

62. Soud v rámci přezkumu uvedeného daňového řízení neshledal, že by žalovaný svým vadným procesním postupem v řízení porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces. Žalovaný přezkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém byla odvoláním napadena, zabýval se rozhodnutími i z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé d.ř. V rámci odvolacího řízení podle § 48 odst. 6 d.ř. řízení doplnil a z provedenými důkazy žalobkyni seznámil, příp. jí umožnil, aby byla přítomna při jejich provádění. Ve smyslu § 31 odst. 2 d.ř. dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, jak je zřejmé z rozsahu provedeného dokazování. Nedopustil se pochybení při hodnocení důkazů, které hodnotil ve smyslu § 2 odst. 3 d.ř., a jím učiněná skutková zjištění mají oporu ve spise a jsou logickým vyústěním provedeného dokazování. Stejně jako nyní soud v rámci soudního přezkumu napadených rozhodnutí, tak i žalovaný nedospěl k závěru, že jsou rozhodnutí správce daně nezákonná, proto dle názoru soudu správně všechna odvolání žalobkyně zamítl.

Závěr Krajského soudu v Plzni

63. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VII. Náklady řízení

64. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvojím písemném vyhotovení.
(§ 102, § 103 odst. 1 písm.e), § 106 odst. 2,4 s.ř.s.)

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v § 103 odst. 1 s.ř.s.

Kasační stížnost směřující jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu je nepřipustná.
(§ 104 odst. 2 s.ř.s.)

Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.
(§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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.
(§ 105 odst. 2 s.ř.s.)

Kasační stížnost nemá odkladný účinek.
(§ 107 s.ř.s.)

V Plzni dne 2. května 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová