



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Zdeňka Pivoňky a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobkyně P.P.** bytem T., 1909, *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. 9212/09-1100-400326 a ze dne 30. 11. 2009, čj. 9691/09-1300-401211 a čj. 9677/09-1300-401211

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá .

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. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni domáhala zrušení tří rozhodnutí žalovaného, a to ze dne 18.11.2009, čj. 9212/09-1100-400326, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru z 26.11.2007 č. 1070001789, čj. 61972/07/160920/1840, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Dále ze dne 30.11.2009, čj. 9677/09-1300-401211, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru z 26.11.2007, čj. 61974/07/160920/1840, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2004 a čj. 9691/09-1300-401211, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru

z 26.11.2007, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004.

II. Důvody žaloby

2. Žalobkyně tvrdila, že jí byla uložena povinnost v důsledku nezákonného řízení, které vykazuje závažné procesní vady, jež mohly mít a měly za následek vydání nezákonného rozhodnutí. Žalovaný svým nezákonným postupem v řízení porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces. Postupem a rozhodnutím žalovaného byla závažným způsobem porušena subjektivní práva žalobkyně. K tomu žalobkyně v čl. I. žaloby zopakovala průběh řízení před správními orgány.

Porušení zásady volného hodnocení důkazů

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

4. Uváděla, že je skutkový stav zjištěný žalovaným 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 k tíži žalobkyně, přičemž jiné důkazy ve prospěch žalobkyně (zejména řádné vedení účetnictví, doklady o provedení bezhotovostních plateb za odebrané služby, výslech svědků K.a 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.

5. 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 plátc, a nebyla zpochybněna existence plnění (propagačních materiálů) ba naopak žalovaný si opatřil dožádáním indicie svědčící o opaku. Ze strany správce daně bylo sporným toliko dodání tohoto plnění konkrétním dodavatelem, 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 Kapičky a Marečka 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 už jen po zjištění, že účetní doklad byl vystaven nekontaktním subjektem, jednoznačně dospěl k nepodloženému závěru, že zboží tímto dodavatelem dodáno nebylo.

6. Uvedený skutkový stav se shoduje s věcí řešenou nálezem Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, který je na danou věc plně aplikovatelný. Stejně jako v tomto judikátu i ve věci žalobkyně došlo k porušení zásad daňového řízení, resp. zásady volného hodnocení důkazů.

Nezákonnost řízení

7. 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 určitou 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 rovněž pochybnost ohledně činnosti žalobkyně ve vztahu k jeho daňové povinnosti je důvodná, a už vůbec tato zjištění nezbavují správce daně důkazního břemene ohledně skutečností, ze kterých bude jasně zřejmé, že pochybnost správce daně o zdanitelném plnění žalobkyně je oprávněná. Žalovaný zaměnil důvod vzniku pochybnosti s důkazem o tom, že z jeho činnosti vzešlá pochybnost je zde skutečně dána a že je tudíž důvodná.

8. 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.

9. 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 zodpovídány 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.

10. 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. Ač se v daném případě jednalo o povinnost žalobkyni předčasně uloženou a tudíž nezákonnou, žalobkyně měla snahu tuto splnit a také ji splnila, když k výzvám správce 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, a to 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 s ohledem na shora uvedené 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. K této námitce žalobkyně rovněž odkázala na citovaný nálezn Ústavního soudu, který označil takový postup v projednávané věci příslušného správce daně za nezákonný. V tomto shora popsáném a procesně vadném postupu žalovaného shledávala žalobkyně nezákonnost řízení vedeného žalovaným.

Vadný procesní postup žalovaného

11. 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 prvního stupně jako věcně správné potvrdil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008, nelze na daný případ použít, neboť zde žalobce namítal, že byly použity listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které nebyly řádně vyslechnuty jako svědci. Dále uvedl, že závěry přijaté v daňovém řízení nejsou výsledkem jeho libovůle, ale byly řádně zdůvodněny a v rozhodnutích se vypořádal se všemi odvolacími námitkami. 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 výslech zemřelého jednatele. V nyní řešeném případě nebyl zamítnut žádný žalobkyní navržený důkazní prostředek. V souvislosti s námitkami vůči zahájení daňové kontroly žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, 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 daňovému subjektu.

Vyjádření k části žaloby týkající se daně z příjmů fyzických osob

13. K porušení v úvodu žaloby vyjmenovaných subjektivních práv žalobkyně žalovaný uvedl, že zde není konkrétně uvedeno, v čem toto porušení spočívá, proto jen konstatoval, že v průběhu daňového řízení bylo postupováno v souladu s daňovým řádem s plným respektováním práv žalobkyně v celém řízení. Nebyl zamítnut žádný navržený důkazní prostředek, všechny provedené důkazní prostředky byly vyhodnoceny a žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Z výslechů Ing. J.K. a Ing. R.M. nevyplývalo, že byly fakturované služby provedeny společnostmi na fakturách uvedenými jako dodavatelé. Žalovaný se vypořádal s argumentem o bezhotovostní platbě, v případě společnosti KROFIN byla úhrada provedena v hotovosti a žalobkyně neuvedla osobu, která by mohla uskutečnění výdaje potvrdit. V odůvodnění napadených rozhodnutí jsou popsány úkony směřující k provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti KROFIN M.C., přičemž jeho podpis na písemnostech ve spise založených se podstatným způsobem liší od podpisů na fakturách a příjmových pokladních dokladech, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN. Z 9 faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA, byla pouze u 2 faktur provedena úhrada z bankovního účtu, u ostatních byla provedena platba v hotovosti a žalobkyně neuvedla konkrétní osobu, která by mohla uskutečnění výdajů potvrdit. Jednatel společnosti LOBRA P.V. uvedl, že předložené doklady nevystavil a podpis na předložených příjmových pokladních dokladech a fakturách není jeho a nemůže potvrdit uskutečnění zdanitelných plnění dle těchto faktur.

Vyjádření k části žaloby týkající se daně z přidané hodnoty

14. Žalobkyně neprokázala správnost uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty. Zásadní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je skutečné přijetí zdanitelného plnění a jeho použití při podnikání plátce. Žalovaný doplnil řízení v rámci odvolacího řízení o nové skutečnosti, se kterými žalobkyni seznámil sdělením z 16.10.2009, na které žalobkyně nereagovala. Pokud žalobkyně považovala úkony provedené v rámci daňového řízení za nedostačující, měla možnost, resp. povinnost dle § 31 odst. 9 d.ř., přijetí tvrzeného zdanitelného plnění prokázat dalšími důkazními prostředky, které mohly nahradit svědeckou výpověď jednatele společnosti KROFIN. Žalobkyně však vyjma faktur, příjmových pokladních dokladů a navržených svědeckých výpovědí žádné další důkazní prostředky nenavrhla ani nedoložila. Platby přijaté za zdanitelná plnění byly (vyjma dokladů č. 140116 a č. 140120) uskutečněny v hotovosti, proto argument spočívající v tvrzení, že jiné důkazy ve prospěch žalobkyně, zejména doklady o provedení bezhotovostních plateb za odebrané služby byly žalovaným zcela opomenuty, není pravdivý. K námitce, že žalovaný

nepřihlédl k řádnému vedení účetnictví, žalovaný uvedl, že správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, a to v případě DPH především evidence pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., čímž splnil svoji povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 d.ř. Uskutečnění zdanitelných plnění nebylo prokázáno výsledky žalobkyní navržených svědků Ing. J.K., Ing. R.M., P.V. a R.N. Přesto, že se přes veškeré úsilí správce daně nepodařilo zajistit výslech M.C. žalobkyně mohla prokázat přijetí zdanitelného plnění jiným způsobem, mohla navrhnout náhradní důkazní prostředky, což neučinila. Žalovaný zdůraznil, že povinnost prokázat přijetí zdanitelného plnění je předvídatelná ze zákona a žalobkyni nic nebránilo, aby si o plněních předem pořídila odpovídající dokumentaci.

IV. Replika žalobkyně

15. Dle žalobkyně z textu žaloby zřetelně plyne, jaká její konkrétní subjektivní práva byla porušena. Upřesnila, že bylo porušeno procesní právo, aby bylo daňové řízení vedeno stanoveným procesním postupem v nejširším slova smyslu, konkrétně jmenovala právo na všeobecnou ochranu svobodné sféry žalobkyně při provádění daňové kontroly a právo na spravedlivý proces.

16. Žalovaným provedená právní analýza žalobkyní citovaných rozhodnutí neodpovídá skutečnému charakteru věci. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008-75, je použitelný na jakákoli rozhodnutí a postupy správce daně, pokud jimi dochází k porušení zásady volného hodnocení důkazů a libovůli správce daně při činění závěrů o skutkové stránce věci. Nejvyšší správní soud zde vyložil svůj názor ohledně rozložení důkazního břemene vycházející z § 31 odst. 9 d.ř. a § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. 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. V daném případě žalovaný svou důkazní povinnost nesplnil a splnit ani nemohl, neboť žalobce předložil bezchybné účetní doklady, proto nemohlo na straně žalovaného dojít k pochybnostem. Nález Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, se týká základních principů dokazování správce daně a principu spravedlivého procesu a jako takový je použitelný na mnohem širší okruh případů. 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. Rozsudek Nejvyššího správního soudu a nález Ústavního soudu obsahují obecné právní závěry aplikovatelné i na daný případ. Skutkový stav věci řešený nálezem Ústavního soudu se dokonce ve všech podstatných rysech shoduje se skutkovým stavem daného případu.

17. Nad rámec námitek uvedených v žalobě žalobkyně konstatovala, že rozhodnutí žalovaného a správce daně I. stupně postrádají řádné odůvodnění. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, z jakých důvodů byla rozhodnutí vydána, o jaké důkazy žalovaný opřel své závěry, jakými úvahami se řídil a jak věc posoudil po právní stránce.

18. K problematice zahájení daňového řízení žalobkyně uvedla k žalovaným citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, čj. 8Afs 46/2009-46 a ze dne 22.12.2009, čj. 1Afs 84/2009-90, že tyto polemizují s nálezem Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07, který stanovil určité principy zahájení daňového řízení. Je úkolem správních orgánů a soudů se rozpořem mezi uvedeným nálezem Ústavního soudu a judikaturou Nejvyššího správního soudu vypořádat. Samotný Nejvyšší správní soud však v rozsudku ze dne 30.5.2007, čj. 1Afs 134/2006-57 uvedl, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítko) nejen pro orgány moci soudní, ale i pro orgány moci výkonné. Pokud tedy Nejvyšší správní soud nerespektuje judikát Ústavního soudu, jedná se o postup, který je v rozporu s judikaturou samotného Nejvyššího správního soudu a v rozporu s principy demokratického právního státu.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

19. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen 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 přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

20. Žaloba není důvodná.

Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí

21. Žalobkyně v replice (viz odst. 17) namítala nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, která *postrádají řádné odůvodnění, z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, z jakých důvodů byla vydána, o jaké důkazy žalovaný opřel své závěry, jakými úvahami se řídil a jak věc posoudil po právní stránce*. Žalobkyni byla namítána nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů Tuto námitku soud neshledal důvodnou.

22. Námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí byla žalobkyni uplatněna v replice, tedy po lhůtě stanovené podle § 71 odst. 2 s.ř.s. k rozšíření žaloby o další žalobní body. Řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční a zásadou koncentrace, a to platí i pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 75 odst. 2 s.ř.s. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí však musí soud přihlédnout z úřední povinnosti, ačkoliv výjimka z uvedené zásady na rozdíl od nulity v zákoně výslovně stanovena není. *Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je pojmově spjata se soudním přezkumem takového rozhodnutí. K tomu, aby soud takový závěr učinil, není zapotřebí, aby žalobce nepřezkoumatelnost namítal* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.6.2004, čj. 5A 157/2002-35). *O nepřezkoumatelném rozhodnutí lze vyslovit právě jen tolik, že je*

nepřezkoumatelné, a z toho důvodu jej zrušit; jakémukoliv dalšímu přezkumu se takové rozhodnutí vzpírá (viz rozsudek ze dne 30.4.2008, čj. 1As 29/2008-50). Všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku citované jsou dostupné na www.nssoud.cz.

23. K nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.2.2008, čj. 7Afs 212/2006-74 (publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS) uvedl: *Je potřebné, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno.* V rozsudku ze dne 4.2.2010, čj. 7Afs 1/2010-53, Nejvyšší správní soud uvedl: *Pokud z odůvodnění zamítavého rozhodnutí o prominutí daně (§ 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti o prominutí daně/příslušenství daně za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*

24. Napadená rozhodnutí mají náležitosti předepsané § 32 odst. 2 d.ř., tzn. a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal; b) číslo jednací i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí; c) přesné označení příjemce rozhodnutí; d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno; f) poučení o opravném prostředku podle § 50 odst. 8 d.ř. a g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem. Podle § 32 odst. 3 d.ř. obsahují odůvodnění, kde jsou uvedeny důvody pro vydání rozhodnutí. Napadená rozhodnutí byla vydána na základě dokazování, proto je z jejich odůvodnění zřejmé, které skutečnosti má žalovaný za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Napadená rozhodnutí proto nejsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Rozložení důkazního břemene

25. 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.*

26. 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.US 38/95, č.130/1996 Sb., dostupný stejně jako další zde citované na www.nalus.usoud.cz). 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 jejích 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 nálezný ÚS sp.zn. II.ÚS 232/02]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným 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].

Skutkový základ věci

27. Správce daně I. stupně zahájil u žalobkyně 19.12.2006 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně z přidané hodnoty za 1. a 3. čtvrtletí roku 2004. V uvedených obdobích provozovala žalobkyně v Halži čerpací stanici s palivy a mazivy, která byla ve vlastnictví společnosti Markop FL s.r.o. (*dále jen společnost Markop FL*).

28. Při kontrole správce daně zjistil ohledně daně z příjmů fyzických osob, že byly v daňové evidenci do výdajů vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnuty výdaje ve výši 220.745 Kč (bez DPH) a to 68.462 Kč (bez DPH) na základě faktury č. 4 z 15.3.2004, na které je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN, s.r.o., Doudlevecká 18, Plzeň, (*dále jen společnost KROFIN*) a předmětem plnění jsou letáky a zákaznické karty a 152.283 Kč (bez DPH) na základě 9 faktur (č. 140019 z 26.5.2004, č. 140027 z 28.5.2004, č. 140030 z 31.5.2004, č. 140102 z 19.7.2004, č.140116 ze 3.8.2004, č. 140120 z 5.8.2004, č. 140142 z 23.8.2004, č. 140159 z 31.8.2004 a č. 140164 z 3.9.2004), na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA, spol. s r.o., Týmlova 243/5, Praha 4 (*dále jen společnost LOBRA*) a předmětem plnění je údržba plochy, sekání trávy, materiál do tiskárny, drogistické zboží, letáky, distribuce letáků, reklamní předměty, úklidové práce. Ohledně daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2004 zjistil, že byl uplatněn nárok na odpočet daně ve výši 15.059 Kč na základě daňového dokladu č. 4 z 15.3.2004, vystaveného společností KROFIN za zdanitelné plnění tisk a distribuce letáků A5 a tisk zákaznických karet. Ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2004 zjistil, že byl uplatněn nárok na odpočet daně ve výši 24.363 Kč na základě 6 daňových dokladů (výše uvedených faktur) vystavených v červenci až září 2004 společností LOBRA za zdanitelná plnění letáky a

distribuce letáků, reklamní předměty, materiál do tiskárny, sekání trávy, drogistické zboží a spotřební předměty.

29. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně I. stupně uplatněné výdaje vyloučil z daňově uznatelných výdajů, neboť daňovým subjektem nebyly předloženy důkazní prostředky prokazující nákupy zboží a provedení služeb od společností KROFIN a LOBRA a uskutečnění výdajů fakturovaných těmito společnostmi, a vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 50.912 Kč. Ohledně DPH za 1. čtvrtletí roku 2004 správce daně uzavřel, že byl nárok na odpočet daně uplatněn v rozporu s § 19 odst. 1 zákona o DPH č. 588/1992 Sb. a dodatečně vyměřil DPH za toto období ve výši 15.059 Kč. Ohledně DPH za 3. čtvrtletí roku 2004 správce daně neuznal nárok na odpočet daně, neboť byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH č. 235/2004 Sb., účinného od 1.5.2004 a dodatečně vyměřil DPH za toto období ve výši 4.363 Kč. Žalobkyně proti všem třem dodatečným platebním výměrům podala odvolání a žalovaný touto žalobou napadenými rozhodnutími odvolání žalobkyně zamítl.

Nezákonnost řízení

30. Soud se nejprve zabýval žalobkyní tvrzenou nezákonností řízení (viz odst. 7–10 a 18), kterou žalobkyně spatřovala jednak v tom, že správce daně zahájil 19.12.2006 u žalobkyně daňovou kontrolu neoprávněně, když v protokolu o zahájení kontroly neuvedl konkrétní podezření a pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti žalobkyně, jednak v tom, že správce daně neprokázal důvodnost své pochybnosti ve vztahu k žalobkyni předloženým účetním doklady. Tento žalobní bod shledal soud nedůvodným.

a) zahájení daňové kontroly

31. Otázkou oprávněnosti zahájení daňové kontroly se zabýval Ústavní soud, který v nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uvedl: *Pokud správce daně nemá konkrétní podezření, že daň přiznaná daňovým subjektem je nižší, než by měla být, a toto podezření daňovému subjektu nesdělí, nelze daňovou kontrolu považovat za úkon směřující k vyměření daně dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, způsobit přerušit běh prekluzivní lhůty. V případě, že správce daně na základě takto zahájené daňové kontroly vyměří daň po lhůtě k tomu určené, porušuje právo na ochranu vlastnického práva zaručené čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.* Nejvyšší správní soud následně v rozsudku ze dne 26.10.2009, čj. 8Afs 46/2009-43, vyslovil, že *správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti* a v odůvodnění rozsudku se vyrovnal se vztahem tohoto rozhodnutí k nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07. V rozsudku ze dne 3.12.2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, pak uvedl: *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. Ústavní soud následně korigoval svůj závěr ohledně zahájení daňové kontroly a ve stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl.ÚS-st 33/11, konstatoval: Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

32. Správce daně zahájil u žalobkyně 19.12.2006 daňovou kontrolu v souladu s § 16 d.ř. Jeho postup nebyl nezákonným, i když v protokolu o zahájení kontroly neuvedl konkrétní skutečnosti, z nichž by dovozoval podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

b) pochybnosti o předložených účetních dokladech.

33. 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 správci daně společnosti KROFIN (nyní ALL PROKS TRUCK s.r.o.), aby ověřil skutečnosti dle faktury č. 4 z 15.3.2004 a dožádání na Finanční úřad pro Prahu 4 k ověření 9 faktur, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost LOBRA.

34. Z odpovědi Finančního úřadu v Plzni zjistil, že je společnost KROFIN nekontaktní, nepřebírá písemnosti a nepodává daňová přiznání. V údajném sídle společnosti ji nikdo nezná. Poslední daňová přiznání byla podána za rok 2003. Od srpna 2004 jsou této společnosti rozhodnutí doručována veřejnou vyhláškou. Proto nemohly být ověřeny skutečnosti dle faktury č. 4 z 15.3.2004.

35. 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 kontaktní adresu na společnost LOBRA. Společnost LOBRA patří dle dopisu Policie ČR ze dne 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 jednateli společnosti LOBRA předvolání k ústnímu jednání. Předvolání bylo vráceno s tím, že se adresát odstěhoval bez udání adresy.

36. 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 dostal, když na základě sdělení dožádaných správců daně a Policie ČR pojal, dle názoru soudu důvodně, podezření ohledně výdajů v účetnictví žalobkyně vedených jako vynaložené dle předmětných faktur, resp. ohledně uskutečnění zdanitelného plnění, jak bylo dokládáno předloženými účetními doklady. Svoje pochybnosti tak 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 žalobkyně.

37. 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.

Porušení zásady volného hodnocení důkazů

38. 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 jejího názoru napadená rozhodnutí v příkrém rozporu.

39. Obdobně jako ve výše uvedené judikatuře je o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení pojednáno i v žalobkyni 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 žalobkyně však byla situace jiná.

40. Ohledně daně z příjmů za rok 2004 bylo správně vycházeno z § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 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*.

41. Ohledně daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2004 bylo nutno vycházet z § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro 1. čtvrtletí roku 2004 (*dále jen zákon č. 588/1992 Sb.*), 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*.

42. Ohledně daně z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 2004 bylo nutno vycházet z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1.5.2004, ve znění účinném pro 3. čtvrtletí roku 2004 (*dále jen zákon č. 235/2004 Sb.*), 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*.

43. 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 v daňovém řízení ohledně předmětných faktur (odst. 28) prokázala 1) že se v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, 2) že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použila při podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004, že přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. a 3) aby ohledně všech zpochybňovaných faktur prokázala 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).

44. Zásada volného hodnocení důkazů je v daňovém řádu upravena 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.*

45. 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 vyplynout 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 větě § 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 žalobkyni citovaném rozsudku, v nyní přezkoumávaném daňovém řízení odpovídá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s provedenými důkazy, zcela zásadám uvedeným v § 2 odst. 3 d.ř.

46. Správce daně po té, kdy obdržel odpovědi na dožádání místně příslušných správců daně společností KROFIN a LOBRA, vyzval žalobkyni výzvou čj. 35537/07/160930/292 ze 14.5.2007 v souladu s § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 d.ř. k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků prokazujících uskutečnění výdajů, resp. zdanitelných plnění od společností KROFIN a LOBRA. Ve výzvě zcela konkrétně uvedl, jaké skutečnosti by žalobkyně k prokázání svých tvrzení ohledně obou daní měla prokázat, resp. navrhnout k jejich prokázání důkazy. Vzhledem k výše uvedenému (odst. 33-35) soud sdílí názor žalovaného, že tato výzva byla vydána v souladu se zákonem po té, kdy měl správce daně dostatečně podložené pochybnosti o uskutečnění fakturovaných plnění.

47. Žalobkyně ke spolupráci se společností KROFIN uvedla, že se na začátku roku 2003 dozvěděla, že se na hraničním přechodu Pavlův Studenec- Bärnau bude stavět nová čerpací stanice, která představovala konkurenci. Majitelé čerpací stanice MARKOP FL se proto rozhodli zviditelnit jejich čerpací stanici. Žalobkyni do konce roku 2003 zpracovávala účetnictví E.K., na jejíž doporučení se dostavil obchodní zástupce společnosti KROFIN, na jehož jméno si žalobkyně nevzpomněla. Zhruba v únoru se domluvili s firmou KROFIN na výrobě zákaznických karet a letáků, které se začaly distribuovat ke konci března 2004. Žalobkyně uvedla, že nemá objednávku firmou KROFIN potvrzenou z vlastní nepozornosti.

Letáky i zákaznické karty byly přivezeny na čerpací stanici, pak teprve došlo k platbě v hotovosti.

48. Ke spolupráci se společností LOBRA žalobkyně uvedla, že kontakt dostala od obchodního zástupce, který se dostavil na čerpací stanici. Firma na ni zapůsobila širokou nabídkou jak v oblasti reklamy, tak v oblasti různých údržbářských prací, zajímavou cenou nabízených služeb a nabídkou platby bankovním převodem až po dodání zboží. Většina kontaktů probíhala prostřednictvím Internetu. Reklamní předměty a letáky se použily při oslavě otevření čerpací stanice, která se koná pravidelně začátkem srpna a výroba 2000 kusů reklamních předmětů je adekvátní počtu zákazníků (1800 - 2000 zákazníků), kteří navštíví v tento den čerpací stanici. Na základě smlouvy o obchodním zastoupení je žalobkyně povinná zajistit a uhradit náklady spojené s údržbou a drobnými opravami (údržba zeleně a asfaltových a vydlážděných ploch, oprava nátěrů, úklid sněhu a posypu), jakož i náklady na hygienické a úklidové prostředky a provoz tiskárny. Vzhledem k nenáročnosti prací prováděných společností LOBRA nedokázala žalobkyně přesně uvést, jaké nářadí a techniku firma používala. Uvedla, že asi dva pracovníci přijeli dodávkou, měli prostředky na vyčištění naftových skvrn, jednalo se o jarní úklid a úklid před oslavou. Po dokončení prací, které trvaly vždy jeden den, podepsala žalobkyně výkaz o provedené práci a na základě toho jí byla vystavena faktura. Protože se jednalo o nenáročnou práci a v Tachově jsou stavební firmy pracovně velmi vytížené, vybrala žalobkyně neznámou firmu.

49. Obě tato vyjádření žalovaný ve všech třech napadených rozhodnutích hodnotil tak, že žalobkyně nesplnila výzvu ze 14.5.2007 (odst. 46) a nedostála své povinnosti stanovené jí § 31 odst. 9 d.ř., prokázat skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván.

50. Vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole obsahovala kontrolní zjištění ohledně neprokázaných výdajů týkajících se daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 a neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění týkajícího se daně z přidané hodnoty za 1. a 3. čtvrtletí roku 2004, k nimž mělo dojít na základě faktur od stejných společností, byly v rámci odůvodnění všech tří napadených rozhodnutí hodnoceny žalovaným stejné důkazní prostředky a jejich hodnocení je u všech tří napadených rozhodnutí shodné.

51. S E.K. byla ve stejné věci, ale u jiného daňového subjektu provedena svědecká výpověď ve věci obchodních vztahů se společností KROFIN. Dne 11.6.2007 E.K.uvedla, že společnosti KROFIN vedla účetnictví do r. 2002 a neví, co bylo dál, 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. Dle žalovaného z výsledku svědkyně nevyplývalo, že byly služby nakoupeny od společnosti KROFIN a této uhrazeny.

52. Finanční úřad v Rokycanech vyslechl na základě dožádání dne 4.10.2007 R.N., 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, uvedl, že je žalobkyně stále inzertním klientem, ale zda pro ni zhotovovali letáky a zákaznické karty si nevzpomíná. Na otázku, zda je některý podpis na fakturách vydaných společností KROFIN (na každé faktuře je u razítka 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., jednatele společnosti KROFIN. On sám za firmu KROFIN neúčtoval.

53. V rámci odvolacího řízení žalovaný ve smyslu § 48 odst. 6 d.ř. doplnil dokazování, jak na návrh žalobkyně, tak z vlastní iniciativy.

54. Žalovaný v rámci doplnění řízení zaslal dožádání na Finanční úřad v Plzni o doplnění svědecké výpovědi R.N. Svědek na otázku, zda uskutečnil jménem společnosti KROFIN plnění fakturované dokladem č. 4, odpověděl, že neví, proč se má vyjadřovat ke společnosti KROFIN, neboť nikdy nebyl jejím jednatelem ani zaměstnancem. S touto společností měl stejný obchodní vztah jako s žalobkyní, byl cizí obchodní subjekt. Faktura č. 4 a příjmový doklad z 15.3.2004 jím nebyly vystaveny. V roce 2004 byl jednatelem společnosti EURO NOVA & PARTNER'S spol. s r.o. a tato společnost dělala spoustu tiskovin a reklamních letáků a měl dojem, že i pro žalobkyni, které fakturovali přímo. Pro KROFIN dělali zakázky, jejichž obsah již nedokáže přesně specifikovat, nepamatoval si ani přesné roky spolupráce, naposledy snad v roce 2004, možná i 2003. Správce daně při kontrole zjistil, že tento svědek vystavil v roce 2002 svým jménem pro žalobkyni fakturu za grafické návrhy v částce 157.500 Kč včetně DPH (faktura č. 110383 ze 4.11.2002), kterou správce daně nezpochybnil. Žalovaný k tomu uvedl, že se může jednat o trvalejší vztah, na který v odvolání žalobkyně poukázala, což odpovídá i tvrzení tohoto svědka, že spolupráce s žalobkyní stále trvá. Poskytování služeb R.N. však není důkazem o uskutečnění služeb společností KROFIN, ve které nebyl svědek ani jednatelem ani zaměstnancem a fakturu č. 4 z 15.3.2004 jménem uvedené společnosti nevystavil. Žalovaný uzavřel, že svědeckou výpověď R.N. ani jejím doplněním nebylo prokázáno poskytování služeb žalobkyni jménem společnosti KROFIN ani uskutečnění zdanitelného plnění touto společností.

55. Svědecké výpovědi E.K. a R.N. žalovaný v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí hodnotil tak, že z nich nevyplynulo, že měla žalobkyně jakýkoliv obchodní vztah s údajným dodavatelem plnění, společností KROFIN, což neprokazují ani objednávky na plnění ani reklamní produkty.

56. Správce daně zaslal dále dožádání na Finanční úřad v Karlových Varech, aby byl na návrh žalobce v odvolacím řízení vyslechnut svědek M.C., dle výpisu z obchodního rejstříku jednatel společnosti KROFIN. Z odpovědi z 1.7.2008 vyplynulo, že Finanční úřad v Karlových Varech 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 z důvodu odstranění vad řízení přípisem z 22.5.2009 znovu dožádání na Finanční úřad v Karlových Varech o provedení svědecké výpovědi 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. Odpověď obdržel žalovaný 9.10.2009 a je v ní uvedeno, že je v obchodním rejstříku jednatel společnosti KROFIN M.C. zapsán s adresou Karlovy Vary, Stará Louka 42. 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. O konání svědecké výpovědi byl ve všech případech vyrozuměn žalobce i jeho zástupce. Dožádaný správce daně 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 místní šetření dne 8.6.2009 v místě původního bydliště v Karlových Varech. 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. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že se i přes všechny úkony dožádaného správce daně 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.

57. V odvolacím řízení byla správcem daně zaslána výzva k součinnosti podle § 34 d.ř. Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-město, zda společnost KROFIN s 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 těchto zaměstnanců. Z odpovědi vyplynulo, že tato společnost se nenachází v evidenci organizací a malých organizací u OSSS Plzeň-město.

58. Správce daně vyzval k součinnosti také Pražskou správu sociálního zabezpečení, územní pracoviště Praha 4, k zodpovězení dotazu, zda společnost LOBRA přihlásila do evidence správy sociálního zabezpečení zaměstnance v období květen až prosinec 2004. Pokud ano, aby sdělili jména, příjmení a adresy těchto zaměstnanců. Dle odpovědi společnost LOBRA není vedena v rejstříku zaměstnavatelů na územním pracovišti Pražské správy sociálního zabezpečení Praha 4.

59. Správce daně zaslal dožádání na Finanční úřad v Chebu, aby byl na návrh žalobkyně v odvolacím řízení proveden výslech svědka Ing. J.K., jednatele společnosti Markop FL. Na otázku, zda zná společnost KROFIN, resp. společnost LOBRA, svědek odpověděl, že si nevzpomíná, ale nevylučuje, že by s nimi někdy v minulosti jednal. Na otázku, zda určují svým nájemcům společnosti, se kterými mají spolupracovat odpověděl, že neurčují, ani nemohou, protože mají uzavřenou smlouvu o obchodním zastoupení, podle které nájemci

nakládají s jejich zbožím, pohonnými hmotami. 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 vyplývající z odměn za obchodní zastoupení. Zda zná rozsah údržby a reklamních akcí nájemce čerpací stanice svědek odpověděl, že je mu známo, že nájemce nechával zhotovit reklamní předměty a letáky opakovaně a potvrdil, že v letech 2003-2004 byly na čerpací stanici rozdávány zákazníkům letáky a upomínkové předměty. Žalovaný k této svědecké výpovědi uvedl, že svědek sice potvrdil, že v letech 2003 – 2004 byly na čerpací stanici zákazníkům rozdávány letáky a upomínkové předměty, které byly svědkovi předloženy k nahlédnutí, ale ze svědecké výpovědi nevyplynuly žádné nové skutečnosti prokazující, že žalobkyně nakoupila zboží a služby od společností KROFIN a LOBRA a těmto je uhradila, resp. že tisk a distribuce tiskovin byla provedena společností KROFIN.

60. Výzvu k součinnosti třetích osob zaslal správce daně také 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. Od Policie ČR obdržel správce daně kopie listin, podání vysvětlení Ing. Rostislava Marečka, jednatele společnosti Markop FL, 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. Žalovaný k těmto 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.

61. Dožádaným Finančním úřadem Plzeň-sever byl jako svědek vyslechnut jednatel společnosti LOBRA, P.V.. Z odpovědi vyplynulo, že byl svědek předveden Policií ČR a 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. Dle žalovaného tato svědecká výpověď neprokazuje, že plnění uvedené na fakturách, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA, bylo touto společností provedeno a že výdaje byly této společnosti uhrazeny.

62. Všechny důkazní prostředky, které správce daně provedl v rámci doplnění řízení na základě odvolání žalobkyně byly s jejím zástupcem projednány 30.4.2009. Zástupce žalobkyně požádal o lhůtu k vyjádření do 4.5.2009. Ve vyjádření doručeném 27.5.2009 žalobkyně trvala na podaném odvolání a požadovala, aby byly činěny další pokusy o vytěžení osob, které jsou nekontaktní a aby byl jako svědek vyslechnut Ing. R.M., jednatel společnosti Markop FL. Uvedený svědek byl vyslechnut dožádaným Finančním úřadem v Chebu. Na otázku, zda je svědkovi známo, kdo zajišťoval tisk a distribuci předložených letáků, uvedl, že mu to známo není. Žalobkyně měla na základě smlouvy o obchodním zastoupení spolupracovat s partnery doporučenými jí společností Markop FL jen při technologických opravách (stojanů, čerpadel a nádrží), opravy jednoduššího rázu a běžnou údržbu areálu zajišťovala a hradila sama. Drobné opravy stojanů si obchodní zástupce objednává a

zabezpečuje u různých dodavatelů sám, specializované a větší opravy stojanů objednáva většinou u firmy TATSUNO-BENČ s.r.o., Blansko. Dle žalovaného svědek sice potvrdil, že na čerpací stanici v Halži byly používány předložené reklamní letáky a že drobné opravy a údržbu si objednávala a zabezpečovala žalobkyně od různých dodavatelů, ale ze svědecké výpovědi nevyplynuly žádné skutečnosti prokazující, že fakturované služby byly provedeny společnostmi KROFIN a LOBRA, které jsou na fakturách uvedeny jako dodavatelé.

63. Bezhotovostní platbu společnosti LOBRA prostřednictvím bankovního účtu žalobkyně prokazovala v daňovém řízení i při jednání soudu výpisem z firemního účtu vedeného u ČSOB, pobočky Tachov, kde je u data 30.8.2004 uvedeno číslo účtu a příkaz k úhradě 46.737,50 Kč (VS 140120) a 59.797,50 Kč (VS 140116), ručně je dopsáno u obou položek LOBRA a čísla F240142 a F240141. Dále při jednání soudu provedeným listinným důkazem, usnesením Policie České republiky ze dne 26.8.2008, čj. OKFK-6/TČ-2008-25, kde je pod bodem C) označeným LOBRA spol. s r.o. pod položkou 51 uvedeno, že byla dne 1.9.2004 připsána částka 59.797,50 Kč, odesílatel Pavla Popovová, FO jako platba za fakturu č. 140116 dodavatele společnosti LOBRA spol. s r.o., která byla vystavena dne 3.8.2004. Pod položkou č. 52 je obdobně uvedena částka 46.737,50 jako platba za fakturu č. 140120 vystavenou dne 5.8.2004. K úhradě předmětných faktur žalovaný uvedl, v případě úhrady faktury, na které je jako dodavatel uvedena společnost KROFIN byla úhrada, podle dokladů i podle vyjádření žalobkyně, provedena v hotovosti. Podle dokladů byla v hotovosti provedena i úhrada většiny faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA. Žalobkyně však neprokázala, že došlo k uskutečnění výdajů ve prospěch konkrétní osoby, která by mohla uskutečnění výdajů potvrdit. Ani úhrada prostřednictvím bankovního účtu dvou faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost LOBRA ještě sama o sobě neprokazuje, že výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně, pokud není zároveň prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění uvedeného na faktuře právě společnostmi LOBRA.

64. Žalovaný ve všech třech napadených rozhodnutích hodnotil ve smyslu § 2 odst. 3 d.ř. každý z provedených důkazů jednotlivě a všechny ve vzájemných souvislostech, přičemž přihlížel ke všemu, co v předmětném daňovém řízení vyšlo najevo.

65. Ohledně daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 žalovaný konstatoval, že ani z provedených důkazních prostředků žalobkyní navržených, ani z informací získaných správcem daně z provedených dožádání, nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že zboží a služby byly nakoupeny od společnostmi KROFIN a LOBRA a že v případě výdajů na nákup zboží a služeb ve výši 220.745 Kč 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 2004 základ daně ve správné výši. Předložení účetních a daňových dokladů ještě samo o sobě neprokazuje, že k plnění došlo společnostmi uvedenými na dokladech. Ani doklad o úhradě nelze považovat za důkaz o tom, že se jedná o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a tedy o výdaje, o které by bylo možné v souladu s § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 ZDP snížit základ daně, pokud není zároveň prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění uvedeného na fakturách společnostmi, které jsou uvedeny jako dodavatelé fakturovaných služeb.

66. V případě daně z přidané hodnoty žalovaný v obou napadených rozhodnutích vycházel z ust. § 31 odst. 9 d.ř. a konstatoval, že je daňový subjekt povinen prokázat současně přijetí zdanitelného plnění a jeho využití k ekonomické činnosti, přičemž nese riziko, že nedokáže-li své tvrzení prokázat, nebude moci uplatnit odpočet daně. Argumentoval při tom rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2006, čj. 2Afs 154/2005-245, podle něhož: *Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Pro správce daně nemůže být rozhodující, že daňový subjekt uplatněný nárok na odpočet daně doložil po formální stránce perfektními doklady, rozhodující je ta skutečnost, že uplatněný nárok nebyl stvrzen po stránce faktické.* Uvedl, že daňový subjekt kromě faktur, příjmového pokladního dokladu a navržených svědeckých výpovědí, nedoložil žádné další důkazní prostředky, kterými by prokázal přijetí zdanitelného plnění.

67. Žalovaný se v odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal i s argumentací žalobkyně v odvolání, že správce daně činil ze své iniciativy obsáhlé šetření, a proto mu nic nebránilo, aby obdobným způsobem pristupoval i k možnostem zjištění skutečností svědčících ve prospěch daňového subjektu a pátral prostředky účinnějšími než má daňový subjekt po osobách, které by mohly svědčit v jeho prospěch. Žalovaný k tomu odkázal na § 31 odst. 9 d.ř. a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2007, čj. 8Afs 106/2006-58, kde je uvedeno, že *daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Důkaz daňovým dokladem je přitom pouze důkazem formy, který nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění. Je tedy zřejmé, že samotná smlouva a daňový doklad nemusí samy o sobě dostatečně prokazovat fyzické uskutečnění zdanitelného plnění.*

68. Ohledně daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2004 žalovaný krom výpovědí E.K., R.N. a Ing. K. (hodnocených výše) uvedl, že přijetí zdanitelného plnění nemohla sama o sobě osvědčit ani předložená objednávka ze 6.2.2004, která může osvědčit pouze jednostrannou objednávku zboží a služeb. Přestože žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, aby statutární orgán podepisoval a opatřoval razítkem daňové doklady společnosti, když tuto činnost běžně vykonávají zaměstnanci, v daňovém řízení bylo zjištěno, že jednatel poskytovatele plnění, M.C., byl jedinou osobou, která mohla daňový doklad podepsat, či mohla mít o předmětných skutečnostech povědomost. Svědek se však přes veškerou snahu správce daně k podání svědecké výpovědi nedostavil. Šetřením správce daně nebylo potvrzeno, že by společnost KROFIN měla zaměstnance, kteří by mohli dodávku reklamních tiskovin provést a vystavit doklad, případně tyto skutečnosti potvrdit svědeckou výpovědí. Nebylo také zjištěno, že měla dodavatele, s jejichž pomocí by mohla zdanitelné plnění uskutečnit. Z dožádání místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že daňové přiznání za 1. čtvrtletí roku 2004 nepodal a ani místním šetřením v údajném sídle společnosti a v místě údajného bydliště jednatele se pro jeho nekontaktnost nepodařilo tyto skutečnosti ověřit. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že společnost KROFIN plnění uvedené na dokladu č. 4 zaúčtovala, ani že tento plátců DPH předmětné zdanitelné plnění uskutečnil. Žalovaný konstatoval, že závěr učiněný správcem daně, jenž spočíval ve zjištění, že fakturu č. 4 z 15.3.2004 nelze osvědčit jako důkaz potvrzující skutečné dodání zboží společností KROFIN, byl ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěn správným. Předložený příjmový

pokladní doklad z 15.3.2004 nelze osvědčit jako důkaz o uskutečnění zdanitelného plnění, neboť ten by mohl být pouze důkazem o platbě v hotovosti, nikoli důkazem o faktickém přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem, tj. o skutečném dodání zboží. Navíc správce daně nemohl ověřit, zda k úhradě skutečně došlo, když žalobkyně v odpovědi na výzvu sdělila, že nezná identitu osoby, které údajně plnění v hotovosti poskytla. Žalovaný uzavřel, že na základě uvedených důkazů dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že plnění uvedené na daňovém dokladu č. 4 z 15.3.2004 vystaveném společností KROFIN za tisk a distribuci letáků A5 a tisk zákaznických karet v částce 83.521 Kč (základ dně 68.462,10 Kč a DPH 22 % 15.058,90 Kč) uskutečnil v jeho prospěch plátce daně uvedený na dokladu, tj. společnost KROFIN, neboť v průběhu daňového řízení nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by osvědčily, že přijatá zdanitelná plnění byla v rozsahu uvedeném na dokladu č. 4 z 15.3.2004 uskutečněna plátcem uvedeným na dokladu, společností KROFIN.

69. Ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2004 žalovaný krom výpovědi Ing. K. (hodnocena výše) k provedeným důkazům uvedl, že výpovědi Ing. M. bylo sice potvrzeno, že nájemci mají smluvně povinnost čerpací stanici a její okolí uklízet a udržívat, avšak skutečnost, že tyto práce a dodávka fakturovaného zboží byla provedena společností LOBRA, nebyla touto svědeckou výpovědí prokázána. Šetřením správce daně nebylo potvrzeno, že společnost LOBRA měla zaměstnance, kteří by mohli dodávku reklamních tiskovin a fakturované práce provést a vystavit doklad, případně předmětné skutečnosti potvrdit svědeckou výpovědí. Nebylo zjištěno, že měla dodavatele, s jejichž pomocí by mohla zdanitelné plnění uskutečnit. Z dožádání místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že tato společnost podala daňové přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 a v tomto přiznání uvedla vysoké obraty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Místním šetřením finančního úřadu v údajném sídle této společnosti se však nepodařilo ověřit, zda zdanitelná plnění uskutečnila a zda o účetních případech uvedených na předmětných dokladech účtovala. Uskutečnění zdanitelných plnění proto nebylo tímto šetřením prokázáno. Přestože žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, aby statutární orgán podepisoval a opatřoval razítkem daňové doklady společnosti, když tuto činnost běžně vykonávají zaměstnanci, v daňovém řízení bylo zjištěno, že jednatel společnosti LOBRA, P.V., byl jedinou osobou, která mohla daňové doklady podepsat, či mohla mít o předmětných skutečnostech povědomost. P.V. skutečnost, že doklady vystavil, popřel. Jeho svědeckou výpovědí nebylo uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na předmětných daňových dokladech potvrzeno. Ani úhrada prostřednictvím bankovního účtu (v případě faktur č. 140116, č. 140120), ještě sama o sobě neprokazuje, že skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění uvedených na dokladech. U faktur, na kterých je uveden způsob úhrady v hotovosti (č. 140102, č. 140142, č. 140159, č. 140164), daňový subjekt neprokázal, že došlo ke skutečnému zaplacení, a jednatel společnosti LOBRA tuto skutečnost rovněž nepotvrdil. Žalovaný konstatoval, že závěr učiněný správcem daně, jenž spočíval ve zjištění, že faktury č. 140102, 140116, 140120, 140142, 140159 a 140164 nelze osvědčit jako důkaz potvrzující skutečné dodání zboží a poskytnutí služeb společností LOBRA, byl ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními správný. Žalovaný uzavřel, že na základě všech uvedených důkazů s přihlédnutím k dostupné judikatuře dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že plnění uvedená na daňových dokladech vystavených společností LOBRA č. 140102 ze dne 19.7.2004, základ daně 2.882,- Kč, daň 547,70,- Kč za materiál do tiskárny, č. 140116 ze dne 3.8.2004, základ daně 50.250,- Kč, daň 9.547,50 Kč za letáky a distribuci letáků, č. 140120

ze dne 5.8.2004, základ daně 39.275,- Kč a daň 7.462,30 Kč za reklamní předměty, č. 140142 ze dne 23.8.2004, základ daně 3.490,- Kč a daň 663,10 Kč za materiál do tiskárny, č. 140159 ze dne 31.8.2004, základ daně 24.800,- Kč a daň 4.712,- Kč za sekání trávy, č. 140164 ze dne 3.9.2004, základ daně 6.183,- Kč a daň 1.174,80 Kč za drogistické zboží uskutečnil v jeho prospěch plátce daně uvedený na dokladu, tj. společnost LOBRA, neboť v průběhu daňového řízení nebyly předloženy důkazní prostředky, které by osvědčily, že přijatá zdanitelná plnění byla v rozsahu uvedeném na shora uvedených dokladech uskutečněna plátcem zde uvedeným, tj. společností LOBRA.

70. Uvedené závěry žalovaného ohledně daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 a daně z přidané hodnoty za 1. a 3. čtvrtletí roku 2004 vyplývají, 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. Jeho úvahy jsou v odůvodnění všech tří napadených rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřeny a soud se s nimi 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 nesl výlučně žalobce po té, kdy správce daně prokázal důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce. 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 žalobce. 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 jejího tvrzení není možný, jak v žalobě namítá žalobkyně. K závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a tudíž neprokázala svá tvrzení, nevedla žalovaného pouze skutečnost, že je daná osoba nekontaktní, jak je zřejmé z hodnocení ostatních důkazů. Ve věci žalobkyně nedošlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů a jedná se tak o situaci, na kterou nedopadá žalobkyní citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07.

71. Soud shodně s žalovaným uzavírá, že se žalobkyní v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, že vůči společnostem KROFIN a LOBRA vynaložila ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná společností KROFIN, použila při podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004, že přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná společností LOBRA, použila při své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. Ohledně všech zpochybňovaných faktur neprokázala soulad účetnictví se skutečností, tzn. nedoložila, že se přes vzniklé pochyby sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno. Závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d.ř. je tedy správný.

Vadný procesní postup žalovaného

72. Tvzení o vadném procesním postupu žalovaného, jímž žalovaný porušil právo žalobkyně na spravedlivý proces, uplatnila žalobkyně v závěru žaloby toliko v obecné rovině, aniž by konkrétně uvedla, v čem spatřuje vadný procesní postup žalovaného, který zasáhl do jejího práva na spravedlivý proces. Soud proto rovněž v obecné rovině uvádí, že žalovaný při rozhodování o odvolání proti všem třem napadeným rozhodnutím postupoval podle § 50 odst. 3 d.ř., což deklaroval v úvodu všech tří rozhodnutí a je to zřejmé i ze samotných odůvodnění rozhodnutí. Podle tohoto ustanovení: *Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.*

73. Dle zjištění soudu žalovaný přezkoumal všechny tři odvoláním napadená rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Rozsah jím provedeného přezkumu našel odraz v odůvodnění napadených rozhodnutí. Z těchto odůvodnění je patrný průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Je z něho zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z odůvodnění je rovněž zřejmé, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobkyně a proč jí uplatněné odvolací důvody považoval za nesprávné. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je také patrné, že se žalovaný zabýval zákonností prvoinstančních rozhodnutí a zdůvodnil, proč považuje za správné závěry správce daně I.stupně. Tvzení žalobkyně o vadném procesním postupu žalovaného proto soud shledal nedůvodným.

Závěr Krajského soudu v Plzni

74. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyla žalobkyně zkrácena 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

75. 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 rozsudku lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 14. prosince 2011

JUDr. Zdeněk Pivoňka
předseda senátu