



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. R.**
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29329/17/5200-10423-806032

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29329/17/5200-10423-806032, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám žalobcova daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu

pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1816125/16/3301-52521-711723, kterým správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016, daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 2011 ve výši 232 476 Kč a daňový bonus ve výši 11 604 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 48 816 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že vyloučil daňové výdaje, uplatněné žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně vyvolávaly pochybnosti žalobcem uvedené dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž ovšem nedoložil skutečné uskutečnění obchodních případů a s tím související vynaložení účelných nákladů, které chtěl žalobce v daňovém přiznání uplatnit. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na uplatnění předmětných nákladů.
3. S těmito právními závěry se žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil a neshledal za důvodné odvolací námitky žalobce, jimiž zpochybňoval názor správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno a tedy nerozptýlil ony pochybnosti s uvedenými dodávkami zboží a služeb a s tím související vynaložení účelných nákladů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi jím uplatněnými odvolacími námitkami, zejména s námitkou, že žalobcem navržený svědek (R. H.) dostatečně prokázal skutečnosti, tvrzené žalobcem k prokázání jeho nároku uplatnění účelně vynaložených nákladů, stejně jako se nevypořádal s námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce z důvodu, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť svědecká výpověď sama o sobě je důkazním prostředkem.
4. Dále žalobce uvádí, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, týkající se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, způsobu uzavíraných obchodů a předmětu těchto obchodů, a to takovým způsobem, že dle žalobce jednoznačně prokázal, že zboží a služby, uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Žalobce dále uvádí, že neznalost některých dílčích detailů pak s ohledem na prodlevu mezi uskutečněními plněními a výslechem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výsledku tohoto svědka. Žalobce rovněž rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost svědecké výpovědi s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval, neboť svědecká výpověď je sama o sobě

důkazním prostředkem, proto není na místě argumentovat tím, že k výpovědi žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Žalobce poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, než snahu žalovaného zjistit v řízení o hmotněprávním nároku na uplatnění účelně vynaložených nákladů na dosažení příjmů veškeré relevantní skutečnosti.

5. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že na vztahu mezi žalobcem a svědkem, ani na způsobu, jakým mu žalobce svěřoval činnosti a jak tyto činnosti svědek vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého, jak se snaží předejít žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce také tvrdí, že skutečnosti, ze kterých žalovaný dovodil neprokázání nároku žalobce na uplatnění účelně vynaložených nákladů na dosažení příjmů, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným předestřené pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob. Naopak to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Pokud správce daně danou svědeckou výpověď nepovažoval za dostatečnou, měl vyslechnout i paní H., kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž je toho názoru, že se se všemi námitkami žalobce, byť s některými implicitně, vypořádal. Žalovaný dále uvádí, že skutečnost, že svědek žalobce neznal některé detaily v průběhu jeho výpovědi, nezaložila přesvědčení žalovaného, že výpověď svědka nemůže obstát jako důkazní prostředek. Toto přesvědčení žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž existence listinných důkazů byla pouze jednou z žalovaným tvrzených skutečností. K absenci listinných důkazů žalovaný uvádí, že tyto jsou součástí kontrolních mechanismů, které zvyšují sílu formálních důkazů. Za předpokladu, kdy žalobce unesl důkazní břemeno předložením formálních dokladů, načež však správce daně pojal pochybnosti o průběhu předmětných transakcí, se tak žalobce přivedl do důkazní nouze, a tudíž se mu nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalovaný není povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňových subjektů, neboť je v jejich zájmu opatřit si takové důkazy, aby rozptýlili pochybnosti správce daně. K tomu je potřeba uvést, že žalobce nereagoval navržením důkazních prostředků ani v prodloužené lhůtě k podání vyjádření na výzvu správce daně. Žalovaný nijak nezpochybňuje právo žalobce pověřit vedením pobočky žalobce jinou osobu. Za předpokladu, že pan R. H. nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání svých daňových nároků, však takové jednání nelze považovat za péči řádného hospodáře. To ovšem nemůže jít k tíži žalovanému.
7. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného

správce daně kontaktní, a proto nebylo možno ověřit uskutečnění žalobcem tvrzených účelných výdajů.

IV. Předchozí soudní řízení

8. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 67/2017-35, v němž dospěl k závěru, že ačkoliv žalobce v žalobě namítal neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť byl toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to je primárně jeho povinností. Krajský soud závěrem uvedl, že neshledal důvodným vyjadřovat se k námitkám žalobce, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet.
9. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 67/2017-35, zrušil rozsudkem ze dne 20. 9. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí v odvolání sám žalobce). Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se žalobce nedomáhal zrušení rozhodnutí správců daně, protože neunesli primární důkazní břemeno, resp. že neuvedli dostatečné pochybnosti pro přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (žalobce). Žalobce se sám snažil pochybnosti správce daně v řízení vyvrátit – navrhl k tomu výslech svědků (některé pochybnosti v průběhu řízení i vyvrátil). Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

V. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání. Jak totiž zdůraznil i Nejvyšší správní soud v citovaném „zrušujícím“ rozsudku č. j. 1 Afs 336/2019-32, *„za této situace se Nejvyšší správní soud již nevěnoval vypořádání námitek směřujících proti věcnému posouzení provedenému krajským soudem, neboť to, jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v rozsudku krajského soudu učiněno nezákonně a nad rámec žalobních*

bodů. Přezkum ostatních žalobních bodů nepovažoval krajský soud za potřebné. Nejvyšší správní soud tudíž není oprávněn provést tento přezkum namísto soudu prvního stupně, resp. jako první, neboť by tím nahrazoval činnost krajského soudu a odebral by tím účastníkům řízení jednu soudní instanci.“

11. Krajský soud nicméně i na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
12. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.*“). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná.
13. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, zejména že svědek navržený žalobcem k výsledku dostatečně prokázal uskutečnění obchodních případů tak, jak to žalobce tvrdil při uplatňování nároku na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob, a že svědecká výpověď je bez dalšího důkazním prostředkem, a proto tvrzení v ní obsažené není potřeba prokazovat dalšími listinnými

důkazy. Krajský soud se nicméně s touto námitkou neztotožňuje, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zejména str. 8 až 10) je jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že tyto námitky žalobce jsou nedůvodné a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu koneckonců vyplývá, že rozhodnutí není nepřezkoumatelným, stejně jako není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>; nebo obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50; ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, či ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55). Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce nedůvodnou.

14. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet účelně vynaložených nákladů na zajištění zisků od základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011. Za jednu ze stěžejních námitek žalobce považuje tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění žalobcem deklarovaným způsobem.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), založené na základním postulátu, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)“*. Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o

určitému účetnímu případu 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. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. 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 a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

17. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně i právní závěry žalovaného tento postup aprobující, přičemž dospěl k opačnému závěru, než žalovaný. O přenosu důkazního břemene na žalobce po jeho předložení účetních záznamů tím, že žalovaný vyjádřil k faktické realizaci předmětných plnění dostatečně konkrétní a důvodné pochybnosti není mezi stranami sporu. V rámci daňové kontroly však byla k rozptýlení těchto pochybností provedena svědecká výpověď zaměstnance žalobce, R. H. Tento důkazní prostředek žalovaný jako důkaz o faktické realizaci předmětných plnění neosvědčil, a to zejména z toho důvodu, že považoval za nestandardní, aby zaměstnanec žalobce sám sjednával obchodní případy za žalobce a žalobce neměl povědomí o tom, kdo jsou jeho dodavatelé, za nestandardní také považoval to, že měl k uskutečnění předmětných plnění použít R. H. vlastní finanční prostředky, a také že tento svědek o dodavatelských firmách nic nevěděl, neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými jednal a v předmětných obchodních případech absentovala existence objednávek, dodacích listů i skladové evidence.
18. S tímto právním hodnocením svědecké výpovědi R. H. se krajský soud neztotožňuje. Lze přisvědčit žalovanému, že po vyjádření pochybností správcem daně bylo na žalobci, aby dostatečným způsobem vyvrátil tyto pochybnosti, jestliže však žalobce k vyvrácení pochybností navrhne důkazní prostředek, je naopak povinností žalovaného, aby dostatečně konkrétním a přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč takový důkazní prostředek není schopen vyvrátit jeho pochybnosti. Krajský soud k tomu uvádí, že svědecká výpověď, zaznamenaná v protokolu o výslechu svědka ze dne 19. 5. 2016, č. j. 1205902/16/3301-62561-708462, dle krajského soudu podává poměrně ucelený obraz o způsobu, jakým mělo probíhat dodání zboží či služeb ze strany deklarovaných dodavatelů žalobce. Svědek byl schopen vypovědět, v jakém období s deklarovanými dodavateli žalobce obchodoval, s kým konkrétně jednal, jakým způsobem došlo k předávání zboží či služeb a platbám za tyto zboží a služby, byl schopen poskytnout informace o tom, co bylo předmětem jednotlivých obchodů, to vše s odstupem 4-5 let od deklarovaného uskutečnění předmětných obchodů. Zároveň správce daně neshledal ve výpovědi svědka vnitřní rozpory ani rozpory s ostatními zjištěními správce daně. Je pravdou, že některé informace tento svědek nebyl schopen z důvodu odstupe času správci daně přesně poskytnout, přesto byla ze svědecké výpovědi zjevná snaha svědka o přispění k detailnímu zjištění skutkového stavu – například nabídkou dohledání informací či kontaktů správci daně dodatečně. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, „[b]ylo by iluzorní, kdyby si měl svědek po delší době přesně pamatovat, kdo konkrétně s ním jednal, jakých okolností se toto jednání detailně týkalo, kdo konkrétně mu byl dále

přítomen apod. Naopak, pokud by svědek za těchto okolností zcela přesně popisoval osvědčované skutečnosti, mohlo by to nasvědčovat tomu, že výpověď svědka byla smluvená. V projednávané věci při hodnocení předestřených výpovědí je rozhodující osvědčovanou skutečností to, zda peněžní částka byla skutečně vyplacena. Není třeba deklarovat, že si svědek pamatuje, kolik přesně vyplatil peněz osobně příjemci, ale postačí, pokud potvrdí, že vyplatil hotovost ve výši určenou tím kterým konkrétním výdajovým dokladem.“

19. Zároveň je potřeba přihlédnout ke skutečnosti, že svědek R. H. vypovídal ve vztahu k uskutečnění obchodů s jinými dodavateli žalobce, kteří byli pro správce daně kontaktní, a u těchto obchodů vždy došlo ke shodě tvrzení svědka s deklarovaným dodavatelem žalobce, z důvodu čehož následně správce daně přiznal žalobci splnění podmínek pro uplatnění výdajů, spojených s těmito obchody, pro účely snížení základu daně. Krajský soud proto nemá důvod pochybovat o věrohodnosti výpovědi R. H.
20. Naopak důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání realizace předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé. Žalovaný v první řadě namítl, že je vysoce nestandardní, aby zaměstnanec podnikatelského subjektu sám zajišťoval sjednávání obchodních transakcí, o nichž žalobce neměl přehled. Krajský soud k tomu opakovaně uvádí, že je zcela v souladu se zásadou autonomie vůle, jaké pravomoci svěří podnikatelský subjekt svému zaměstnanci, včetně sjednávání obchodních případů či vedení pobočky. Ostatně standardizovaná forma takového zmocnění je výslovně zakotvena v § 450 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, jako prokura. Krajský soud sice nemá za prokázané, že prokura byla R. H. udělena, avšak umožňuje-li zákon generálně zmocnit osobu k právním jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu či pobočky, nelze zcela jistě takovou skutečnost považovat za nestandardní, a to dokonce do takové míry, že by byla schopna zpochybnit výpověď svědka.
21. Stejným způsobem krajský soud hodnotí i skutečnost, že k zajištění některých zakázek využíval R. H. vlastní finanční zdroje. Naopak je dle krajského soudu logické, že jestliže žalobce neměl přehled o obchodních případech, které R. H. jeho jménem uzavíral, nemohl R. H. k takovým obchodům poskytnout finanční prostředky. Za takové situace se jeví jako mnohem věrohodnější, že při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci. Tvrzení o nesolventnosti R. H. se dle krajského soudu s těmito závěry nevylučuje.
22. Konečně žalovaný namítá, že R. H. vypověděl, že obchodní aktivity prováděl a financoval sám, avšak neznal nic o společnostech, se kterými obchodoval, neznal jejich sídla, neověřoval si důvěryhodnost osob, se kterými jednal, a k jeho tvrzení absentují písemné důkazy. Krajskému soudu však není zjevné, jakým způsobem může skutečnost, že svědek neznal sídlo společnosti, se kterou jednal, a neověřoval důvěryhodnost svých obchodních partnerů, zpochybnit tvrzení svědka o faktickém uskutečnění předmětných plnění a úhradě těchto plnění. Stejně tak nelze tvrdit, že důkazní prostředek nemůže prokázat určitou skutečnost, protože není podložen jinými důkazními prostředky. Nucením podložení tvrzení ve svědecké výpovědi písemnými důkazy by svědecká výpověď fakticky ztrácela svou hodnotu důkazního prostředku, neboť by sama o sobě nebyla schopna prokázat skutečnosti, kterých se týká. Takové hodnocení svědecké výpovědi je dle krajského soudu nepřípustné. Žalovaný má možnost neosvědčit svědeckou výpověď jako důkaz o realizaci předmětných plnění deklarovanými dodavateli žalobce, avšak musí dostatečně přesvědčivým způsobem zpochybnit buď věrohodnost provedeného důkazního

prostředku, nebo dostatečnost obsahu tohoto důkazního prostředku (tedy tvrdit, že i pokud by byla svědecká výpověď hodnocena jako věrohodná, nebyla by způsobilá prokázat uskutečnění předmětného plnění, nebo je k prokázání tohoto plnění z nějakého důvodu nedostatečná, k tomu srov. rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24). Krajský soud tak uzavírá, že se žalovaný dopustil v řízení o odvolání žalobce pochybení, neboť dostatečně přesvědčivým způsobem nezdůvodnil, proč svědecká výpověď R. H. není způsobilá prokázat, že se dodávky zboží a služeb od deklarovaných dodavatelů žalobce uskutečnily způsobem, jaký žalobce uvedl v účetních dokladech.

V. Závěr a náklady řízení

23. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vyčtených vad.
24. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl (jeho úspěch v řízení o kasační stížnosti se neprojevil v konečném výsledku sporu), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.
25. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika, vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši $4 \times 3 \times 100$ Kč a čtyři režijní paušály ve výši 4×300 Kč, tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
26. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu

Poučení:

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

Brno 19. února 2021

JUDr. Zuzana Bystrická v.r.

předsedkyně senátu