



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jan Čížka ve věci

žalobce: **Galmet trade, spol. s r. o.**
sídlem Příbram VI-Březové Hory 530, 261 81 Příbram
zastoupen daňově poradenskou společností ARIADNA, s. r. o.,
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 13. 12. 2018, čj. 54541/18/5200-11432-711891,
takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, čj. 54541/18/5200-11432-711891, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč.**

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), doručenou soudu dne 13. 2. 2019, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158446/12/063912201851, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 3 318 600 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 663 720 Kč. Změna dodatečného platebního výměru spočívala ve snížení penále z částky 663 720 Kč na částku 649 905 Kč (a změně týkající se bankovního spojení), ve zbývajících částech žalovaný dodatečný platební výměr potvrdil.

2. Napadené rozhodnutí žalovaného je v pořadí druhým rozhodnutím v této věci. Původní rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26137/13/5000-14202-711312, Krajský soud v Praze zrušil rozsudkem ze dne 27. 9. 2016, č. j. 45 Af 2/2014-74, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

3. Žalobce připomněl, že již v odvolání namítal nezákonný postup správce daně při daňové kontrole, zejména nezákonný postup při hodnocení důkazních prostředků, účelově nesprávný postup při výslechu svědka a nezákonný postup při projednávání zprávy o daňové kontrole. Kromě opakování výslechu svědka nebyly jiné vytčené vady žalovaným odstraněny. Žalovaný se navíc dopustil i jiných nezákonností. Žalovaný nepostupoval v souladu § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní. Žalovaný i správce daně však postupovali neobjektivně a účelově tak, aby úřední osoby podílející se na nezákonných postupech pro sebe získaly výhodu lepšího hodnocení. Žalovaný se řádně nevypořádal s odvolacími námitkami, přestože byl v některých otázkách vázán právním názorem rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74.

Plnění od deklarovaného dodavatele LIBETA s. r. o.

4. Žalobce namítá, že předložil důkazní prostředky, které zcela jednoznačně svědčí o oprávněnosti zahrnutí přijatých daňových dokladů od společnosti LIBETA s. r. o. (dále jen „Libeta“) do daňových nákladů. Předložil přijaté faktury od společnosti Libeta, doklady o úhradě těchto faktur na bankovní účty, u kterých měl dispoziční právo jednatel společnosti Libeta V. R., doklady o prodeji zpracovaných materiálů nakoupených od společnosti Libeta svým odběratelům, provedené analýzy materiálů i kopii osobního dokladu jednatele společnosti Libeta. Nabídl také *„přezkoumání dokladů o přijetí materiálů od společnosti Libeta k analýze a záznamy o tomto na svých pracovištích“*. Správce daně pak zajistil znalecký posudek, který prakticky potvrdil, že podpisy na fakturách patří jednatele společnosti. Vystavení dokladů, dodání předmětných materiálů a jejich uhrazení a také nákup drahých kovů potvrdil při svém druhém výslechu V. R., jednatel společnosti Libeta.
5. Naopak správce daně podle žalobce nepředložil jediný důkazní prostředek svědčící o tom, že by předmětné materiály nedodal deklarovaný dodavatel. Navíc hodnotil předložené důkazní prostředky pouze selektivně, a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Dále žalobce citoval své námitky uvedené v doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2012 (*pozn. soudu*: jednalo se o podání učiněné ještě před vydáním původního rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, které bylo soudem zrušeno).
6. Správce daně provedl dva výslechy jednatele společnosti Libeta V. R.. K prvnímu z nich se soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 vyjádřil tak, že na výslech V. R. nelze s ohledem na nevhodný způsob jeho vedení nazírat jako na řádný důkaz, který by byl použitelný v dalším řízení, neboť postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu. Při hodnocení druhého výslechu žalovaný porovnával odpovědi svědka s jeho odpověďmi nebo mlčením z prvního výslechu, který ale soud uznal za nepoužitelný v dalším daňovém řízení. Žalovaný tak účelově a svévolně nehodlal respektovat právní názor soudu. Při druhém výslechu přitom svědek jednoznačně potvrdil prodeje i nákupy předmětných materiálů, vystavení faktur i úhrady. Kdyby soud neuvedl, že na první výslech V. R. nelze nazírat jako na řádný důkaz, měl žalovaný povinnost odstranit tvrzené rozpory mezi

oběma výpověďmi. V průběhu druhého výsledku ale správce daně žádné dotazy svědkovi k odstranění rozporů mezi oběma výpověďmi účelově nekladl.

7. Správce daně nezajistil žalobci právo klást svědkovi otázky, neboť nezjišťoval, z jakých důvodů svědek odmítl nadále odpovídat na kladené otázky, a neupozornil svědka na to, že odpírat výpověď může jenom ze zákonných důvodů, jak o tom byl poučen. Přitom je zcela zřejmé, že zmaření výpovědi bylo způsobeno výlučně nevhodným postupem správce daně.
8. Žalovaný poukázal na to, že si svědek V. R. přinesl ke druhému výsledku své poznámky, žalobci ovšem není známo žádné ustanovení, které by to svědkovi zakazovalo. Svědek se nepochybně poučil z prvního výsledku a nechtěl připustit manipulaci ze strany správce daně. Z prvního výsledku také věděl, jaké otázky mu bude správce daně klást, proto si mohl rozhodné skutečnosti poznamenat. Pokud podle žalovaného existuje nápadná shoda mezi výpovědí V. R. a tvrzeními žalobce, je to jednoduše vysvětlitelné tím, že se vyjadřovali k týmž obchodním případům. Podrobnosti svědek čerpal z účetnictví společnosti Libeta. Finanční orgány nijak neprověřily jeho tvrzení, že o osudu účetnictví společnosti Libeta nic neví, ani tvrzení, že účetnictví vedla třetí osoba. Správce daně se svědka mohl dotázat, zda jej žalobce kontaktoval a odkud čerpá sdělené skutečnosti. To, že si nyní V. R. vybavoval podrobnosti, je logické také z toho důvodu, že první výslech by proveden ve vězení, mohl se proto tehdy domnívat, že se mu správce daně snaží „přisít“ nějaký další trestný čin. Pokud si svědek nevzpomněl, od koho obdržel předmětný materiál, měla být tato skutečnost zjišťována v daňovém řízení se společností Libeta. Daňová kontrola za rok 2009 však s touto společností nebyla zahájena.
9. Žalovaný nehodnotil druhý výslech V. R. v souvislosti s ostatními důkazy, přestože k tomu byl zavázán soudem. Svědek nemá povinnost svá tvrzení prokazovat. Výpověď V. R. byla podložena vydanými fakturami, výpisy z účtů žalobce i společnosti Libeta, analýzami dodaného materiálu a doklady o nich, tvrzeními žalobce, které se od výpovědi svědka nelišily, a kopií občanského průkazu jednatele Libeta.
10. Obchodní případy mezi žalobcem a společností Libeta probíhaly tak, že jednatel společnosti Libeta doručil buď osobně, nebo prostřednictvím jiných osob materiál k provedení analýzy. Po jejím provedení, tedy po stanovení obsahu drahých kovů v zaslaných materiálech, nabídl žalobce jednatele společnosti Libeta cenu, za kterou byl ochoten předmětný materiál odkoupit, a jednatel společnosti Libeta obchod buď akceptoval, nebo nikoli. Zasláním faktury a jejím uhrazením pak došlo k uzavření kupní smlouvy. V některých případech strany využívaly tzv. nárokového účtu, kdy se cena (a tedy i uzavření kupní smlouvy) stanovovala v jiný okamžik podle přání dodavatele. Žalobce nebyl povinen zjišťovat, v jakém vztahu ke společnosti Libeta jsou osoby, které materiál přivážely. Tvrzení o absenci písemných smluv je účelové, neboť tehdejší právní úprava [zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění zákona č. 230/2008 Sb. (dále jen „obchodní zákoník“)] připouštěla i jinou formu smluv. Jednalo se o zcela jednoduché případy, kdy dodavatel akceptoval cenu nabídnutou mu žalobcem a žalobce mu sjednanou cenu hradil, když již měl předmět koupě ve svém držení, žádné riziko pro něj z uzavřené smlouvy tedy nehrozilo.
11. Správci daně těžko mohly vzniknout pochybnosti o věrohodnosti dokladů vystavených společností Libeta v roce 2009 z důvodu nekontaktnosti této společnosti, neboť šlo o skutečnost známou místně příslušnému správci daně od roku 2003. Žalobce také nemohlo varovat to, že společnosti Libeta byla dvakrát zrušena registrace k DPH, neboť byla vždy

opětovně k DPH zaregistrována. V rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) konstatoval, že „[v]ychází-li osoba povinná k dani v dobré víře ze správnosti zveřejněných údajů o daňových subjektech, nelze jí klást k tíži skutečnosti následně zjištěné, byť i mohou o zapojení do podvodné transakce z hlediska objektivních skutečností svědčit.“ Také nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin není nijak neobvyklé. Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že si nijak neověřil věrohodnost dodavatele Libeta. Žalobce ověřil ve veřejných rejstřících, že jde o existující společnost, která je registrovaným plátcem daně. Ověřil si i osobu jednatele této společnosti a osobně s ním jednal. Žalobce netuší, co by mělo být předmětem jakési „podrobnější a následně hloubkové kontroly“.

12. K drobným vadám faktur se již vyjádřil soud ve zrušujícím rozsudku a žalovaný byl jeho právním názorem vázán. Pokud jde o údajné chybějící množství materiálu na faktuře, žalovaný nijak nereagoval na námitku, podle které k předmětným fakturám patří analýzy jako fakturační podklady, které dostatečně deklarují, jaké množství materiálu bylo fakturováno. Navíc i v případě závažných vad daňových dokladů lze požadované údaje nahradit jiným způsobem, např. tím, že jednatel dodavatele potvrdí dodávky i vystavení daňových dokladů, což se v posuzované věci stalo.

Plnění od deklarovaného dodavatele MAREN s. r. o.

13. Žalobce namítá, že žalovaný dospěl ve vztahu k dodávkám od společnosti MAREN s. r. o. (dále jen „Maren“) k účelovému a nesprávnému závěru. Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán (§ 99 odst. 1 daňového řádu). O tom, že společnost Maren dodala žalobci dodávky vyfakturované fakturami č. 200901082, č. 200901086, č. 200901096, č. 200901097, č. 200901098, č. 200901099 a č. 200901100, rozhodl již příslušný orgán veřejné moci, a to Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 4. 5. 2015, sp. zn. 56 T 11/2013. Tvrzení žalovaného v bodech 140 až 144 napadeného rozhodnutí jsou podle žalobce účelově nesmyslné, neboť citované rozsudky se vztahují k opačné situaci, a to když není v trestním řízení shledána fyzická osoba vinnou spácháním trestného činu zkrácení daně.
14. Žalovaný se nevypořádal s námitkou, že účelově nehodnotil důkazní prostředky předané správci daně Policií ČR (záznamy o podání vysvětlení – J. K., protokol o výsledku obviněného – J. K., záznamy o podání vysvětlení – Ing. M. P., CSc., protokol o výsledku svědka – Ing. M. P., CSc., záznamy o podání vysvětlení – M. S.). Jestliže žalovaný tvrdí, že nemá přístup k důkazním prostředkům, které byly podkladem pro závěr městského soudu, pak jde o účelově lživé tvrzení. Tyto dokumenty jsou součástí žalobcova daňového spisu, jejich kopie žalobce od správce daně obdržel, včetně znaleckého posudku k podpisům J. K..
15. Výslech svědka J. K., jednatele společnosti Maren, konaný dne 27. 5. 2015, byl stejně nedostatečný a správcem daně účelově vedený jako dva předchozí výslechy. Správce daně připustil, aby svědek odmítl odpovídat na otázky zástupce žalobce. Žalovaný sice konstatoval rozpor mezi jednotlivými výpověďmi J. K., ale při výslechu dne 27. 5. 2015 správce daně neučinil nic, aby se pokusil tyto rozpory odstranit. Muselo mu být podivné, že J. K. v roce 2011 přesně věděl, co jsou to nárokové účty, ale při pozdějším výslechu u správce daně to již nevěděl. Rozporné výpovědi J. K. žalovaný nijak nehodnotil.
16. V seznámení s podklady rozhodnutí ze dne 10. 4. 2018 žalovaný uvedl, že pokud by se žalobce svými podmínkami řídil, jistě by byl schopen předložit např. nějakou evidenci

vzorků, zápis o provedení odběru vzorků či jinou dokumentaci k prováděné analýze. K tomu žalobce namítal, že právě takovou evidenci nabízel správci daně jako důkazní prostředek, byl však odmítnut s tím, že by tím nemohl prokázat dodavatele předmětného zboží. V napadeném rozhodnutí se k tomu žalovaný nevyjádřil. Ve vyjádření k seznámení s podklady ze dne 10. 4. 2018 žalobce poukázal na to, že Ag granule se nedávaly k analýze, protože měly vlastní certifikát od zahraničního dodavatele. Žalovaný přesto v bodu 134 napadeného rozhodnutí nadbytečností analýzy opět argumentuje. V tomto bodě žalovaný uvádí také data přijetí materiálů k analýze a data uskutečněného zdanitelného plnění, aniž vysvětluje relevantnost těchto údajů a aniž respektuje vysvětlení podané žalobcem.

17. Žalovaný byl vázán právním názorem soudu vysloveným v rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74, přesto v napadeném rozhodnutí opakoval svá nepodložená tvrzení. Dovolával se při tom výpovědi J. K., který však nevypovídal vždy pravdivě. Žalovaný pravdivost jeho výpovědi nehodnotil. Z písemných dokladů však lze spolehlivě dovodit, co je v souladu se skutečností, a co nikoliv.
18. Ve svých „výpočtech“ možnosti dodávek společnosti Maren žalovaný opomíjí, že Maren nakoupila od dodavatele v Polsku 600 kg Ag granulí v srpnu 2009. Nakoupené Ag granule musela Maren někde skladovat, pokud není v souladu se skutečností a listinnými doklady, že by je J. K. ještě týž den dovezl žalobci. To, co vypovídal J. K., není tak důležité, neboť ten prokazatelně vícekrát lhal a podle nálady popíral či připouštěl pravost některých podpisů. Podle znaleckého posudku z trestního řízení byly ale všechny podpisy na všech listinách pravděpodobně jeho. Dále J. K. např. tvrdil, že zápočty se žalobcem neprobíhaly, přestože listinné důkazy předložené žalobcem svědčily o něčem jiném.
19. Tvrzení žalovaného, že žalobce nepostupoval s dostatečnou opatrností, neboť vzájemných obchodů se aktivně zúčastňoval i bývalý jednatel L. K., je lživé. Nikdo od žalobce se s panem K. od prodeje jeho podílu ve společnosti Maren nepotkal. O tom, že za Maren jednou jednal i L. K., se žalobce dozvěděl až po ukončení spolupráce s touto společností. Žalobce se také nikdy nesetkal s panem B., toto jméno poprvé zaznělo z úst P. S. při jejím výsledku.
20. Již v reakci na seznámení s podklady ze dne 10. 4. 2018 žalobce označil za nesprávnou úvahu žalovaného, že pokud žalobce nepodal žalobu proti rozhodnutí žalovaného týkajícího se DPH za prosinec 2009, připustil správnost tohoto rozhodnutí. Na základě toho pak konstatoval, že na nárokovém účtu vedeném pro společnost Maren nebylo ke dni 31. 12. 2009 700 kg stříbra, ale maximálně jen 500 kg stříbra. Tuto dedukci o množství stříbra na nárokovém účtu žalovaný zopakoval i v bodu 148 napadeného rozhodnutí, aniž by ji prokázal. Pan K. naopak potvrdil, že na nárokovém účtu bylo 700 kg stříbra.
21. Žalovaný nepravdivě tvrdí v bodu 151 svého rozhodnutí, že nebyly uzavřeny žádné kupní smlouvy a že si žalobce nijak neověřil věrohodnost dodavatele Maren. Kupní smlouvy byly uzavírány konkludentně, neboť to umožňovaly právní předpisy a šlo o jednoduché obchody. K drobným vadám účetních dokladů se již vyjádřil soud ve zrušujícím rozsudku.

Plnění od deklarovaného dodavatele Diamond Prague CZ, s. r. o.

22. Soud se ve zrušujícím rozsudku v případě dodávek od společnosti Diamond Prague CZ, s. r. o. (dále jen „Diamond“), ztotožnil se závěry žalovaného. Podle žalobce se tím zpronevěřil své povinnosti rozhodovat nestranně a objektivně. Rozsudek soudu je podle žalobce nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

23. Správce daně ani v tomto případě řádně nehodnotil důkazní prostředky. Ze zjištěných skutečností plyne, že J. K. byl tzv. bílým koněm. Figuruje ve více než 50 společnostech, přitom adresu má hlášenu na obecním úřadě. Doklady vystavené společností Diamond nebyly opatřeny podpisy pana K., což správce daně zjistil za použití znaleckého posudku, přesto J. F., který měl od pana K. plnou moc k jednání za společnost Diamond, tvrdil, že předmětné doklady pan K. podepisoval. J. F. byl předchozím jednatelem a společníkem společnosti Diamond a i po zániku funkce jednatele a údajném prodeji obchodního podílu společnosti Diamond měl jako jediný dispoziční právo k bankovním účtům zmíněné společnosti. Správce daně měl posoudit, zda se pan K. stal opravdu jednatelem a jediným společníkem společnosti Diamond, nebo zda šlo o neplatný právní úkon učiněný jen za tím účelem, aby mohl pan F. krátit za společnost Diamond daň. Simulovaný převod obchodního podílu je absolutně neplatným právním úkonem, J. K. se proto ve skutečnosti nikdy nestal společníkem ani jednatelem společnosti Diamond. Domněnka žalovaného, že J. F. mohl být před svou výpovědí instruován žalobcem, je nepodložená a odporuje výpovědi J. F. ze dne 26. 1. 2011.
24. Správce daně nesprávně vyhodnotil plnou moc ze dne 2. 4. 2010 jako nevěrohodnou, podpis J. K. je zcela shodný s jeho podpisy na listinách založených v obchodním rejstříku. Žalobce také logicky vysvětlil, proč nebyla plná moc předložena v originále. Plná moc opravňovala podle jejího obsahu J. F. k zastupování společnosti Diamond obecně, nejen k jednání se žalobcem. J. F. měl plnou moc i pro jednání za společnost Diamond v roce 2009, ale tu si žalobce neofotil. Navíc udělení plné moci je podle žalobce bezpředmětné, neboť podle jeho názoru J. F. zůstal z výše uvedených důvodů jednatelem i společníkem společnosti Diamond i nadále. Žalobce proto nesouhlasí se závěrem, že faktury od dodavatele Diamond byly vystaveny a podepsány neoprávněnou osobou. Podpis oprávněné osoby není podstatnou náležitostí faktury ani daňového dokladu.
25. Ze zjištěných skutečností lze dovodit, že faktury vystavila společnost Diamond a podpis na nich zfalšoval nebo nechal zfalšovat J. F. z toho důvodu, aby mohl krátit daň. Dodání zboží J. F. potvrdil, a pokud některé skutečnosti popíral, činil tak účelově. Správce daně neučinil nic proto, aby rozpory ve výpovědi J. F. odstranil. V této souvislosti žalobce poukázal na výpověď J. K. zaznamenanou v usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie hl. m. Prahy, ze dne 25. 11. 2013, č. j. KRPA-65682-328Tč-2013-000094-CHL. Správce daně si měl jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda převod obchodního podílu společnosti Diamond na pana K. byl neplatným právním úkonem. Žalobce proto setrvává na závěru, že správce daně ani žalovaný nehodnotili důkazní prostředky řádně. Pokud by tak učinili, museli by dospět k závěru, že společnost Diamond deklarované zboží dodala a vydala také příslušné faktury.

Plnění od deklarovaného dodavatele J. D.

26. Žalobce nesouhlasí ani se závěry soudu ve zrušujícím rozsudku k plněním od dodavatele J. D.. Soud svůj právní názor řádně neodůvodnil. Vyšel pouze z výpovědi J. D. ze dne 11. 5. 2010, aniž by ji hodnotil z hlediska pravdivosti a ve vzájemné souvislosti s dalšími relevantními důkazy. Stejného pochybení se dopustil žalovaný.
27. Soud ani žalovaný nevzali v úvahu, že J. D. podnikal již od října 1995 a za tu dobu vystavil větší množství faktur, že dne 26. 8. 2009 získal živnostenský list na nakládání s odpady, že předmětnou fakturu oráztkoval a vlastnoručně podepsal, že byl dvakrát v provozovně žalobce (při prvotním kontaktu a při předávání faktury), že evidentně nemluvil pravdu,

pokud tvrdil, že mu předmětná faktura byla doručena poštou (kdyby mu opravdu byla doručena poštou, nemohl by mu Ing. V. „pomáhat“ s jejím vyplněním). Soud a žalovaný nezohlednili, že žalobce měl k dispozici kopii občanského průkazu a živnostenského listu J. D. a kopii jeho registrace jako plátce DPH. Předložením těchto dokladů dal J. D. najevo svoji vůli se žalobcem obchodovat. Naopak Š. S. byl žalobci J. D. představen jen jako jeho spolupracovník.

28. Dále soud ani žalovaný nevzali v úvahu, že J. D. prováděl prodej zboží vlastním jménem jako podnikatel, který podnikal na základě živnostenského oprávnění k nakládání s odpady. Je nerozhodné, jestli J. D. tvrdí, že zboží nebylo jeho. Rozhodné je, že před žalobcem vystupoval jako jeho vlastník a vystavil o tom daňový doklad. Žalobce byl tedy v dobré víře. S ohledem na to, že Š. S. byl představen jako spolupracovník J. D., nebylo žalobci podezřelé, že zboží k analýze dovezl Š. S.. Dne 30. 9. 2009 se pak do provozovny žalobce v Dolních Břežanech dostavil J. D. s tím, že zboží přivezené Š. S. je jeho zbožím a že přistupuje na učiněnou cenovou nabídku. Vzhledem k tomu, že J. D. předložená faktura nebyla originálem, ale faxovou kopií, měla nesprávně uvedenou cenu drátu a že J. D. požadoval změnu korunového účtu na fakturu na účet v eurech, poskytl mu zaměstnanec žalobce Ing. V. V. formulář faktury, který vyplnil na psacím stroji podle původní faktury a podle pokynů J. D.. Ten následně fakturu vlastnoručně podepsal. Podepsáním faktury, a tedy písemnou akceptací cenové nabídky J. D., byla uzavřena kupní smlouva mezi J. D. a žalobcem, a na žalobce tak přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně místně příslušný J. D. postupoval v rozporu s příslušným procesním předpisem, neboť vůbec nezjišťoval, zda J. D. žalobci předmětný materiál dodal.
29. O tom, že J. D. nevypovídal o okolnostech podepsání faktury pravdivě, svědčí kromě již zmíněných důkazních prostředků i psacím strojem psaná faktura a výpis z bankovního účtu žalobce, který dosvědčuje, že předmětná faktura byla uhrazena dne 1. 10. 2009, tedy již druhý den od jejího vystavení při návštěvě J. D. u žalobce. Těžko by tedy mohl J. D. předmětnou fakturu obdržet poštou a poslat ji zase zpátky žalobci během jednoho odpoledne. Žalobce setrvává na námitce, že předmětná faktura odpovídá zcela přesně tomu, jak se zdanitelné plnění uskutečnilo, a má náležitosti daňového dokladu.
30. Žalovaný i soud soudí, že dodavatelem zboží byl Š. S., vycházejí ovšem jenom z označení Š. S. na dodacím listu, který však byl pouze dokladem o tom, že Š. S. přivezl žalobci určitý materiál k provedení analýzy a stanovení jeho ceny. Převzetím materiálu k analýze nepřešlo na žalobce vlastnické právo, a nedošlo tedy k dodání zboží. I kdyby předmětné zboží nebylo majetkem J. D., nic by to na nároku žalobce na uznání daňového nákladu nezměnilo, neboť vlastnictví zboží nebylo podmínkou jeho prodeje deklarovaným prodejcem, jak plynulo z § 446 obchodního zákoníku.
31. O tom, že u J. D. šlo o soustavnou účelovou činnost, svědčí i dopis ze dne 16. 2. 2012, ve kterém se na žalobce obrátil JUDr. Ing. T. M., žalobcem přiložený k žalobě.
32. Jestliže žalovaný uvádí, že svědecká výpověď Ing. V. by vzhledem ke skutkovým okolnostem případu nemohla prokázat uskutečnění dodávky deklarovaným dodavatelem, neboť to bylo v řízení zcela jednoznačně vyvráceno a tento závěr aproboval i soud, jde o důkaz nečestnosti úředních osob. Pokud Ing. V. „pomáhal“ J. D. vyplnit fakturu psanou na stroji a podepsanou J. D., což konstatoval i soud, pak musel být J. D. při podpisu předmětné faktury přítomen a výpověď Ing. V. (podpořená dalšími důkazními prostředky) je toto schopna prokázat, stejně jako to, že J. D. vystupoval v obchodním vztahu se

žalobcem svým jménem. Žalovaný tedy měl vyhovět návrhu žalobce na výslech Ing. V.. Žalobce má za to, že dostatečně prokázal, že se obchod uskutečnil tak, jak o tom svědčí vystavená faktura. Žalovaný měl proto předmětný daňový náklad uznat. Pokud by měl soud jiný právní názor, žalobce navrhuje výslech Ing. V. v řízení před soudem. Navrhovaný výslech by měl potvrdit, že J. D. vystupoval jako dodavatel předmětného zboží, že Ing. V. předložil ručně psanou fakturu a že opravenou fakturu před Ing. V. podepsal.

Společné námitky

33. Žalobce namítl, že žalovaný nevydal napadené rozhodnutí ve lhůtě stanovené v pokynu č. MF-5.
34. Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy selektivně, a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný neuvedl žádné důkazy, které by svědčily o neobezřetnosti žalobce ve styku s jeho dodavateli. Žalobce své dodavatele prověřoval standardně z veřejných zdrojů. Správce daně přičítá k tíži žalobce důsledky zanedbání zákonných povinností ze strany finančních orgánů, které tak činí podle žalobce úmyslně, aby toho mohly zneužít v daňových řízeních s jinými daňovými subjekty. Tvrzení žalovaného, že se žalobce ocitl v důkazní nouzi, nemá oporu v provedeném důkazním řízení.
35. Žalobce zcela důvodně odepřel podpis na zprávě o daňové kontrole, neboť vady postupu správce dosud nejsou odstraněny. A navíc přibývají vady nové, způsobené žalovaným. Bylo porušeno právo žalobce na projednání věci v jeho přítomnosti. Žalovaný se v tomto ohledu dovolává ústavně nekonformních rozsudků NSS, přitom existují jiné rozsudky, které toto právo daňovému subjektu přiznávají, a to v případech, kdy v daňovém řízení existují nesrovnalosti nebo když o to daňový subjekt požádá (např. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). S argumentací žalobce k této otázce v odvolání (kterou žalobce v žalobě ocitoval) se žalovaný řádně nevypořádal.
36. Závěrem žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí je založeno na účelovém, nesprávném a nezákonném hodnocení důkazních prostředků, závěry žalovaného a správce daně nemají oporu v provedeném důkazním řízení a žalovaný se neřídil závazným právním názorem soudu. V průběhu daňového řízení bylo naopak prokázáno, že dodávky zboží dodal žalobci deklarovaný dodavatel. Postupem žalovaného i správce daně byla porušena žalobcova ústavní práva, a to právo na zákonný postup správních orgánů [čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), ve spojení s § 5 daňového řádu], právo na to, aby daň byla uložena jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny) a právo na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny) v důsledku neobjektivního přístupu. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje zrušení nejen rozhodnutí žalovaného, ale i dodatečného platebního výměru.

Vyjádření žalovaného k žalobě

37. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje především na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu.
38. Ve vztahu k plnění od dodavatele Libeta poukazuje na to, že nezpochybnil pořízení materiálu, ale uskutečnění dodávek společností Libeta. Navržený důkaz, který měl spočívat v ověření papírové i elektronické evidence zakázek provedením místního šetření v administrativním centru žalobce, by nemohl vést k prokázání relevantních skutečností,

tedy že dodavatelem byla právě a jen společnost Libeta. Obdobně, pravost dokladů by nemohla být prokázána navrženým prozkoumáním pravosti otisku razítka na fakturách. Razítko je přenosné a nemusí ho používat jen osoba oprávněná jednat za danou společnost.

39. Dále žalovaný zdůrazňuje, že žalobce neuzavřel se společností Libeta písemně žádné kupní smlouvy, přestože podle dokladů mělo být přijato plnění za cca 14 mil. Kč (včetně zdaňovacího období 2008). S ohledem na množství zboží a jeho cenu svědčí tato skutečnost o nedostatečné obezřetnosti žalobce. Předložené faktury a analýzy (fakturační podklady) vyhotovené žalobcem neprokazují, že analyzovaný materiál byl dodáván právě společností Libeta. K těmto fakturám nebyly doloženy dodací listy ani žádné jiné podklady, na jejichž základě měl být materiál dodán. Žalobce opakovaně poukazuje na fakturační podklady, na samotných fakturách je však odkaz pouze na blíže neurčený fakturační podklad. Předložené fakturační podklady navíc vyhotovil žalobce, nikoliv dodavatel. Žalovaný proto setrvává na závěru, podle kterého nebylo prokázáno, že dodavatelem byla společnost Libeta. Původ materiálu ani jeho původní vlastník není znám. Žalobce si nijak neověřil věrohodnost dodavatele ani to, proč při dalších transakcích dodávalo materiály více lidí. Pokud by žalobce postupoval s péčí řádného hospodáře, mohl zachytit určité signály (např. nezveřejňování účetní závěrky společnosti Libeta, opakované zrušení registrace k DPH), které by jej vedly k podrobnější kontrole.
40. Žalovaný také připomíná, že není možné považovat za průkaznou fakturu, která neuvádí správný název dodavatele, neuvádí řádně objem předmětu plnění a cenu za měrnou jednotku či výkon. Nelze akceptovat ani duplicitu v číselném označení faktury. V posuzovaném případě není zřejmé, která faktura je platná. Kromě stejného čísla se jedná i o totožné plnění, které se však liší pouze v množství a konečné částce. Důkazem o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem nemůže být ani to, že materiál byl zaplacen. Navíc bankovní účty dodavatele byly účelově zřizovány jen na určité období pro úhradu jen některých faktur.
41. Soud v předcházejícím rozsudku konstatoval, že zjištění učiněná správcem daně sdělená ve výzvě ze dne 19. 4. 2011 spolu se zjištěními ohledně účtů společnosti Libeta jsou skutečnostmi vedoucími k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur. Podle soudu však byl závěr o neprokázání dodávek drahých kovů mezi žalobcem a společností Libeta předčasný a v řízení bylo nutné zopakovat výslech jednatele společnosti Libeta. Původní výslech nebyl v řízení jako důkaz plně použitelný, nejednalo se však o důkaz nezákonný. Vyjádření poskytnutá svědkem měla v daném čase svou informační hodnotu, jejich porovnání s druhým výsledkem bylo proto logické. Podle žalovaného si nelze nevšimnout zásadních rozdílů ve svědkem vypovězených skutečnostech v rámci jednotlivých výpovědí. K druhému výsledku si V. R. přinesl předem připravenou písemnou odpověď. Ta obsahovala zcela konkrétní údaje a informace, které bylo možné čerpat pouze z účetnictví či z faktur vystavených v letech 2008 a 2009 jménem společnosti Libeta, příp. z faktury vystavené jménem žalobce, přestože již od roku 2011 svědek tvrdí, že se mu veškeré účetnictví včetně počítače a všech dokladů ztratilo. Podle žalovaného existují oprávněné pochybnosti o hodnověrnosti svědecké výpovědi, pokud svědek odpovídá přesněji a konkrétněji s odstupem téměř deseti let, než jak vypovídal v době menšího časového odstupu tří let. Pochybnosti o věrohodnosti vzbuzuje také skutečnost, že písemná výpověď svědka R. je téměř shodná s odpovědí žalobce na výzvu správce daně ze dne 19. 4. 2011.

42. Dále žalovaný uvedl, že ze znaleckého posudku jednoznačně a konkrétně nevyplynulo, že by sporné faktury skutečně podepsal jednatel společnosti Libeta V. R.. Posudek dospěl pouze k závěru, že to mohl být stejný pisatel. I kdyby tomu tak však bylo, byl by to pouze důkaz o splnění formálních náležitostí těchto dokladů.
43. S ohledem na výše uvedené žalovaný setrvává na závěru, že žalobce v daňovém řízení nepředložil důkazní prostředky, které by nad veškerou pochybnost prokázaly, že k uskutečnění dodávek materiálu fakticky došlo tak, jak je na dokladech deklarováno.
44. V námitkách týkajících se plnění od dodavatele Diamond žalobce namítá nedostatečnost závěrů soudu v předcházejícím rozsudku. Vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku však nemůže způsobit subjektivně pociťovaná nespokojenost žalobce s výsledkem. Žalovaný byl tímto rozsudkem vázán a řídil se jím. K hodnocení svědecké výpovědi J. F. žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí a str. 27 a 28 zprávy o daňové kontrole. V řízení nebylo prokázáno, že J. F. byl v předmětném období oprávněn provést jménem společnosti Diamond dodávku materiálu na základě faktury č. 200900182 ze dne 9. 12. 2009.
45. Také v případě dodávek od dodavatele J. D. již byly žalobcovy námitky vypořádány soudem v předcházejícím rozsudku. Žalobní argumentace se shoduje s odvolacími námitkami, proto žalovaný odkazuje na napadeného rozhodnutí.
46. K dodávkám od společnosti Maren žalovaný především odkazuje na body 123 až 155 a 168 a 169 napadeného rozhodnutí a setrvává na závěru, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly uskutečnění předmětných dodávek tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. K otázce nárokových účtů žalovaný zdůrazňuje, že v prosinci 2009 není v žalobcově účetnictví evidována žádná nákladová faktura, tj. nebyly zatíženy náklady žalobce (viz bod 150 napadeného rozhodnutí). Pro rozporované nákladové položky je proto v daném řízení otázka nárokových účtů irelevantní. Využitím tohoto nástroje u jiných transakcí žalobce neargumentoval.
47. K dvěma transakcím z prosince 2009 žalovaný uvádí, že z daňového řízení vedeného u žalobce na DPH za zdaňovací období prosinec 2009 vyplynulo, že J. K., jako jednatel společnosti Maren dne 3. 12. 2009 pořídil od polské společnosti KGHM 500 kg stříbra v granulích, které téhož dne (podle jeho výpovědi) dovezl do sídla žalobce, a protože nedošlo k jeho prodeji (nebyl vystaven žádný daňový doklad), lze usuzovat, že toto množství stříbra bylo „uloženo“ na nárokový účet vedený u žalobce pro společnost Maren a bylo stále ve vlastnictví společnosti Maren, bylo tudíž ke dni 31. 12. 2009 součástí nárokového účtu. Pořízení 500 kg ryzího stříbra tudíž nezatížilo daňové náklady žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 a zároveň nedošlo ani ke zdanitelnému plnění. Obchodní transakce, podle níž mělo být na nárokový účet společnosti Maren připsáno na základě faktury žalobce č. 20951391 ze dne 21. 12. 2009 200 kg Ag granulí, byla správcem daně v rámci prováděné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 (jakož i DPH za zdaňovací období prosinec roku 2009) zpochybněna. Z daňových výnosů a zároveň i ze zdanitelných plnění byla vyloučena, protože zdanitelné plnění nebylo ze strany žalobce prokázáno. Na nárokovém účtu vedeném pro společnost Maren tak nebylo ke dni 31. 12. 2009 700 kg stříbra, ale mohlo tam být jen 500 kg (200 kg totiž bylo zpochybněno), uložených podle dodacího listu dne 1. 12. 2009, ač toto zboží bylo v Polsku nakoupeno až dne 3. 12. 2009. Uvedené však nemá vliv na výši neprokázaných nákladů od společnosti Maren za rok 2009.

48. K námitce porušení práva na ústní projednání výsledku odvolacího řízení žalovaný uvádí, že seznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení zcela v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce měl možnost se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit a navrhnout doplnění důkazů. Citované ustanovení nevyžaduje, aby seznámení proběhlo formou ústního projednání. K námitce týkající se ukončení daňové kontroly se vyjádřil již soud v předcházejícím rozsudku a uvedl, že nelze přijmout závěr, podle kterého by samotné odepření podpisu daňovým subjektem činilo zprávu o daňové kontrole zcela nepoužitelnou.

Replika žalobce

49. V replice žalobce poukazuje na to, že žalovaný ve vyjádření pouze zopakoval své argumenty vyjádřené již v napadeném rozhodnutí, aniž by důkazní prostředky vyhodnotil způsobem, jaký ukládá § 8 daňového řádu a jak mu to uložil soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku.
50. Žalobce správci daně popsal, jakým způsobem se předmětné obchody se společností Libeta (a nejenom s ní) realizovaly. Žalobce má provozovnu, ve které zpracovává materiály, v nichž jsou nějaká neurčitá množství drahých kovů. Předmětné materiály nabízejí různé subjekty žalobci na základě své povědomosti o činnosti žalobce, kterou prezentuje na webových stránkách. Dodavatelé nabízející žalobci své materiály neví, jaké množství drahých kovů jejich materiály obsahují. To zjistí žalobce ve své provozovně, přičemž o provedených úkonech s dodanými materiály vede pečlivě dokumentaci. Na základě provedené analýzy pak dodavateli materiálu sdělí výsledek analýzy a nabídne mu kupní cenu za zjištěné množství drahých kovů. Jestliže dodavatel s nabídnutou cenou souhlasí, vystaví žalobci fakturu s odkazem na provedenou analýzu. Uhrazením fakturované ceny je pak obchodní případ uzavřen. Nejde o nijak složité obchodní případy, na které by bylo potřeba uzavírat písemné smlouvy.
51. Dále žalobce zopakoval některé žalobní námitky týkající se dodávek od společností Libeta, Diamond a Maren a od J. D. a také práva na ústní projednání.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

52. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 13. 12. 2018 a žaloba byla podána dne 13. 2. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Zjištění vycházející z obsahu správního spisu

53. Z předloženého spisu daňových orgánů vyplývá, že dne 12. 8. 2010 zahájil správce daně u žalobce kontrolu mimo jiné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009. V průběhu daňové kontroly se zaměřil na ověření průběhu obchodní spolupráce (zejm. oprávněnosti uplatnění daňových nákladů) žalobce a několika deklarovaných dodavatelů, mimo jiné společností Libeta, Maren, Diamond a fyzické osoby J. D..
54. Ohledně deklarované spolupráce se společností **Libeta** byly doloženy tyto dvě faktury vystavené společností Libeta: faktura č. 11/2009 ze dne 2. 2. 2009 na částku 2 040 891 Kč bez DPH (dodávka Ag prachu „podle objednané gramáže“), faktura č. 16/2009 ze dne 2. 3. 2009 na částku 1 012 947 Kč bez DPH (dodávka Ag prachu „podle objednané gramáže“).

55. Správce daně za účelem prověření nákladu vykázaného shora specifikovanými fakturami dožádal Finanční úřad v Liberci coby místně příslušného správce daně společnosti Libeta, aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 12. 10. 2010 uvedl, že na adrese společnosti se nachází pouze věžový panelový dům, ale žádná schránka nebo zvonek s označením firmy společnosti Libeta, která je na této adrese dlouhodobě nekontaktní, což je v evidenci kontrolních úkonů uvedeno již od roku 2003. Společnosti je doručováno uplynutím úložní lhůty do datové schránky. Libeta je v současnosti registrována pouze k dani z příjmů, ke které podala přiznání naposledy v roce 2007. K DPH podala přiznání naposledy ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2008 (jako hlavní ekonomickou činnost společnost uvedla v jednom případě klempířství a zámečnictví a ve druhém případě návrhy interiérů a exteriérů), od 3. 11. 2009 jí byla zrušena registrace k DPH. Na obou daních jsou vykazovány nedoplatky. Správce daně se také zabýval podobou faktur a zjevnými nesrovnalostmi v nich uvedenými a shledal, že na fakturách nebyl správně uveden dodavatel ani odběratel, faktury neměly shodnou grafickou podobu, na faktuře č. 16/2009 bylo chybně uvedeno IČO a faktura byla opatřena odlišným razítkem, dodací listy rovněž vykazovaly vady atd. K číslu účtu, který byl na fakturách uveden, správce daně zjistil, že majitelem účtu byla společnost Libeta a dispoziční oprávnění měl V. R.. Na účet byly připsány pouze úhrady uvedených dvou faktur ze strany žalobce, přičemž jeden den po připsání peněz na účet byly peníze vybrány v hotovosti.
56. S ohledem na výše uvedená zjištění získal správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění uvedených dokladů v rámci daňových nákladů žalobce, a proto dne 19. 4. 2011 vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností.
57. Ve vyjádření ze dne 20. 6. 2011 žalobce k výše uvedené výzvě ve vztahu k dodávkám od společnosti Libeta upřesnil povahu dodávaného zboží a popsal složení jednotlivých dentálních materiálů dodaných v letech 2008 a 2009. K samotným obchodům uvedl, že společnost Libeta jej oslovila sama, jejím jménem jednal V. R., později materiály dodávalo více lidí. Dodávaný materiál nebyl objednáván, ale jednalo se o nepravdivý obchod formou odkupu nepotřebných materiálů. Dentální materiál k tavné nebo vzorkování byl obvykle předáván v provozovně žalobce ve Chvaleticích, za společnost jej přiváželo více lidí, kteří byli přítomni stavení a odvrtání vzorku. Tento postup je volen v případě, kdy se předem neví, jaká je analýza dodávky. Analýza byla obvykle nahlášena následující den a faxem nebo poštou dorazila faktura. Převážně evidenci žalobce nevedl, dodávky byly přiváženy osobními auty dodavatelů. Faktury byly hrazeny bankovním převodem, pouze jednou zápočtem (v souvislosti s prodejem Au investičních slitků žalobcem společností Libeta v roce 2008). Spolupráce se společností byla ukončena, protože přestala dodávat.
58. Správce daně si dne 3. 11. 2011 vyžádal znalecký posudek od znalce v oboru písmoznalectví JUDr. P. B., který obdržel dne 21. 11. 2011. Předmětem posudku bylo porovnání podpisů na osmi originálech faktur vystavených společností Libeta z let 2008 a 2009 (včetně faktur č. 11/2009 a č. 16/2009) a jednom dodacím listu s následujícími originálními listinami podepsanými V. R. v letech 2008 a 2009: smlouva o vydání platební karty, smlouva o poskytování služeb elektronického bankovníctví, zmocnění k nakládání s peněžními prostředky na účtech, podpisové vzory pro právnické osoby a žádost o vydání občanského průkazu. Znalec mimo jiné uvedl, že podpis na faktuře č. 11/2009 je proveden jako průpisová kopie a je z části proveden v otisku černého razítka, pro individuální identifikaci pisatele je proto nezpracovatelný. V závěrečném hodnocení znalec uvedl, že podpisy na

fakturách s velkou pravděpodobností vyhotovil stejný pisatel jako na porovnávaných listinách.

59. Dne 7. 9. 2011 správce daně provedl výslech V. R. (ve věznici v Liberci, v níž se V. R. nacházel ve výkonu trestu) za přítomnosti jednatele žalobce a zástupce žalobce. Svědek vypověděl, že je od roku 2002 jednatelem i společníkem společnosti Libeta, která měla sídlo u něj doma. Majetkem společnosti byl osobní automobil a počítač, předmětem činnosti byla stavební a obchodní činnost. Účetnictví vedl on sám a v letech 2008 a 2009 podal též daňová přiznání, nicméně účetnictví mu bylo odcizeno. Uvedl, že neví, kdy byl navázán kontakt se žalobcem ani kdo s ním jménem žalobce jednal. Při opakovaných dotazech správce daně na jednání se žalobcem svědek odpovídal, že odmítá vypovídat. *(pozn. soudu: V souvislosti se způsobem vedení výslechu svědka soud již v předchozím řízení zaznamenal, že pracovník správce daně pokládal svědkovi výhradně jen otázky předem připravené, a to podle jejich předpřipraveného pořadí, bez ohledu na vývoj výslechu. Tento nevhodný způsob výslechu byl jedním z důvodů, pro které soud zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného rozsudkem č. j. 45 Af 2/2014-74.)*
60. Po tomto výslechu správce daně opět dne 23. 9. 2011 vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností s tím, že výpověď V. R. neosvědčila uskutečnění spolupráce žalobce se společností Libeta. Žalobce v odpovědi uvedl, že požadované důkazní prostředky již předložil, a zároveň podal stížnost na postup správce daně při výslechu V. R.. Dále navrhl, že jeho tvrzení a pohyb drahých kovů lze ověřit provedením místního šetření papírové i elektronické evidence zakázek v jeho administrativním centru. Tento návrh správce daně odmítl s odůvodněním, že nepochybně dodání fakturovaných drahých kovů, ale jejich dodání společností Libeta.
61. Správce daně rovněž dožádal Okresní správu sociálního zabezpečení Liberec o informaci ohledně odvodů pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnance. Dožádaný orgán ve svém vyjádření ze dne 9. 3. 2012 uvedl, že Libeta již není vedena v evidenci zaměstnavatelů a poslední zaměstnanci byli odhlášeni dne 31. 10. 2002. Lustrací veřejných rejstříků správce daně dále zjistil, že V. R. nemá ohlášenou živnost pro podnikání k nakládání s odpady, ani nemá koncesi pro podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, jež jsou nutné pro výkup nebo likvidaci dentálních odpadů.
62. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně shrnul výše popsané dosud zjištěné skutečnosti a zhodnotil je takto: společnost Libeta je v současnosti nekontaktní od roku 2003 (tj. v podstatě od doby kdy se stal jednatelem V. R.) a fakticky nefungující společností, jejíž jednatel V. R. měl problematickou minulost, neboť v době výkonu jednatele činnosti byl opakovaně trestně stíhán i odsouzen. S ohledem na tato zjištění nebyla společnost Libeta zjevně příliš hodnověrným obchodním partnerem a podle názoru správce daně měl žalobce při sjednávání obchodních kontraktů důsledněji dbát o bezproblémovost svých obchodních partnerů a své aktivity uspořádat takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval náležitými doklady. Správce daně též shledal, že předložené faktury nemají jednotnou grafickou úpravu, vykazují chyby a jedna z nich je opatřena jiným razítkem. Na obou fakturách je uvedeno, že předmětem dodávky je Ag prach „podle objednané gramáže“, což je v rozporu s odpovědí žalobce, podle které materiál dodávaný společností Libeta nebyl objednávan, ale mělo se jednat o nepravděelný odkup nepotřebných materiálů. Z účtu, na který byly žalobcem hrazeny platby, byly peníze obratem vybírány, účet byl zřízen dne 29. 12. 2008 a zrušen ke dni 2. 10. 2009. K faktuře č. 11/2009 byla doložena pouze kopie dodacího listu (bez pořadového čísla), k faktuře č.

16/2009 dodací list předložen nebyl, přestože na něj faktura odkazuje. K oběma fakturám byly přiloženy analýzy (fakturační podklady) vyhotovené žalobcem, které však neprokazují, že materiál dodala skutečně společnost Libeta. Žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že napoprvé jednal s V. R., materiály ale později dodávalo více lidí, přičemž podle okresní správy sociálního zabezpečení neměla společnost Libeta zaměstnance od října 2002. Výsledek V. R. nade vší pochybnost neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných obchodů, neboť svědek zejména nevěděl, kdo s ním jednal, ačkoliv výsledku byl přítomen i jednatel žalobce, který s ním měl údajně jednat. Návrhu žalobce na provedení důkazu prozkoumáním pravosti razítka správce daně nevyhověl, neboť razítko mohla použít kterákoliv osoba, nikoliv jen osoba oprávněná jednat za společnost Libeta. Na základě uvedených zjištění správce daně dovodil, že faktury vystavené společností Libeta nelze považovat za daňové doklady, kterými by byly prokázány daňové náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 326/2009 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

63. Ohledně deklarované spolupráce se společností **Maren** byly doloženy tyto faktury vystavené společností Maren: č. 200901082 ze dne 5. 10. 2009 na částku 2 258 414 Kč bez DPH za dodání 255,55 kg stříbrných slitků, č. 200901086 ze dne 14. 10. 2009 na částku 2 618 753 Kč bez DPH za dodání 273,50 kg stříbrných slitků, č. 200901096 ze dne 11. 11. 2009 na částku 4 736 025 Kč bez DPH za dodání 525 kg stříbrných granulí, č. 200901097 ze dne 26. 10. 2009 na částku 2 283 553 Kč bez DPH za dodání 24,8 kg stříbrných a zlatých slitků, č. 200901098 ze dne 16. 11. 2009 na částku 3 168 260 Kč bez DPH za dodání 335 kg stříbrných granulí, č. 200901099 ze dne 17. 11. 2009 na částku 2 389 616 Kč za dodání 16,32 kg zlatých a stříbrných slitků, č. 2009010100 ze dne 23. 11. 2009 na částku 4 128 931 Kč za dodání 365 kg stříbrných granulí.
64. Na prvních čtyřech fakturách č. 200901082, č. 200901086, č. 200901096 a č. 200901097 je v platebních údajích uvedeno číslo účtu č. 228178032, kód banky 0300, který přísluší bance Československá obchodní banka, a. s. (dále jen „ČSOB“), na zbývajících třech fakturách č. 200901098, č. 200901099 a č. 200901100 je uvedeno číslo účtu č. 2102715102, kód banky 2700, který přísluší bance UniCredit Bank Czech Republic, a. s. (dále jen „UniCredit Bank“).
65. Za účelem prověření těchto plnění dožádal správce daně Finanční úřad pro Prahu 4 jako místně příslušného správce daně společnosti Maren, aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 14. 10. 2010 uvedl, že subjekt Maren je dlouhodobě nekontaktní, od září 2009 nepodal žádná daňová přiznání a od roku 2010 mu byla z moci úřední zrušena registrace k DPH, vykazuje nedoplatky v desítkách milionů Kč a nereaguje na opakovaná předvolání.
66. Po obdržení tohoto sdělení správce daně dále dožádal Finanční úřad v Pardubicích, aby vyslechl poslední členy statutárního orgánu společnosti Maren, konkrétně J. K., jenž byl podle výpisu z obchodního rejstříku jednatelem uvedené společnosti v období od 27. 8. 2009 do 5. 1. 2010. Výsledek J. K. proběhl dne 29. 6. 2010. Žalobce, ač dožádaným finančním úřadem řádně vyrozuměn, se výsledku J. K. o neúčastnil.
67. J. K. popsal, že společnost Maren nakupovala stříbro od dodavatele v Polsku, na jehož název si již nevzpomínal. Nakoupené stříbro bylo následně prodáno žalobci, za kterého stříbro přebíral jeho jednatel, pan P.. Dále uvedl, že k navázání styku mezi Maren a žalobcem došlo ještě v době, kdy nebyl jednatelem. K dalším dotazům J. K. uvedl, že

dopravu zajišťoval on a zboží přepravoval osobním automobilem od prodejce ke konečnému odběrateli, nedokázal si však přesně vybavit, jestli k úhradám za dodávku stříbra došlo. Další úhrady proběhly patrně již v době, kdy nebyl jednatelem. Veškeré daňové doklady společnosti Maren předal nové jednatelce S., což doložil předávacím protokolem účetní evidence ze dne 4. 1. 2010 s notářsky ověřenými podpisy.

68. Další výslech J. K. proběhl dne 29. 9. 2010, výslechu byl tentokrát přítomen i jednatel žalobce M. P.. K dotazům dožádaného finančního úřadu svědek sdělil, že byl jednatelem Maren přibližně od srpna 2009 do ledna 2010, kontakt na tuto společnost získal přes známého, uvedl jména předchozích jednatelů (R. H. a L. K.) a popsal, že převod obchodních podílů uskutečnili v notářské kanceláři, výši částky zaplacené za převod si nepamatoval. Vzpomněl si na adresu sídla Maren, nedokázal však popsat budovu v místě sídla. Dále uvedl, že v této budově seděla účetní společnosti, nevěděl však, od koho byla kancelář pronajata ani jak probíhaly platby za pronájem. Svědek si dále vzpomněl, že společnost Maren neměla zaměstnance, jen externí účetní, nedovedl ale určit, zda byla společnost v zisku či ztrátě, pouze uvedl, že to, co do ní vložil, se mu už nevrátilo. Společnost Maren měla u ČSOB zřízen účet v eurech, který zřídil on sám a ke kterému měl přístup pouze on. K samotné činnosti společnosti Maren uvedl, že se zabývala nákupem a prodejem stříbra, které bylo nakupováno ve formě granulí od dodavatele v Polsku dojednaného již předchozími jednatelemi společnosti. Na název dodavatele si nejprve nevzpomínal, v další části výpovědi po nahlédnutí do faktur však o polském dodavateli mluvil jako o společnosti KGHM coby vlastníku největších dolů stříbra v Polsku. Nákupy materiálu měly probíhat tak, že objednal u polského dodavatele stříbro, které osobním automobilem v Polsku vyzvedl, a ještě téhož dne jej odvezl žalobci do jeho sídla v Praze-Břežanech. K samotným obchodům mezi Maren a žalobcem svědek sdělil, že spolupráce s žalobcem byla navázána ještě za předchozích jednatelů Maren, svědek v době výkonu jednatelské činnosti komunikoval s žalobcem prostřednictvím jeho jednatele pana P., jednání probíhala v Praze a v Břežanech. K dotazu na dodávky stříbrných granulí svědek popsal, že na základě požadavku žalobce přivezl z Polska 700 kg stříbra rozděleného v pytlicích po 30-40 kg, za které zaplatil dodavateli KGHM bezhotovostně, a tentýž den odvezl stříbro žalobci do Břežan, úhrada od žalobce probíhala rovněž bezhotovostně. Když mu byly předloženy faktury vykázané v daňových příznáních žalobce z roku 2009 včetně souvisejících dodacích listů a výdajových pokladních dokladů, u některých jednoznačně potvrdil, že je podepsal i vystavil, u některých si však nebyl svým podpisem jistý. Když svědkovi byly předloženy interní doklady, podle kterých měly probíhat úhrady faktur jednotlivými zápočty vzájemných pohledávek a závazků mezi žalobcem a Maren, uvedl, že v době jeho činnosti pro Maren žádné úhrady formou zápočtu pohledávek neprobíhaly. Činnost ve společnosti Maren ukončil ze zdravotních důvodů a převedl podíl na P. S., které předal veškeré účetnictví. Zástupce žalobce se svědka při výslechu zeptal, zda měla společnost Maren v době jeho jednatelství nějaké jiné odběratele než žalobce, na což svědek odpověděl zamítavě.
69. Po obdržení dožádaných výsledků svědků správce daně vyzval ČSOB a UniCredit Bank k poskytnutí informací k účtům uvedeným na jednotlivých fakturách.
70. ČSOB ve svém vyjádření ze dne 1. 9. 2010 uvedla, že dotazovaný bankovní účet č. 228178032/0300 byl v době od 17. 3. 2009 do 1. 7. 2010 veden pro společnost Maren (v měně EUR) a dispoziční právo k němu měli od 12. 5. 2009 R. H. a L. K., od 2. 10. 2009 pak J. K.. Vedle tohoto účtu byly na Maren vedeny ještě další dva účty v měnách USD a CZK.

K vyjádření byl rovněž připojen výpis z eurového účtu č. 228178032/0300 za období jeho existence.

71. UniCredit Bank ve svém vyjádření ze dne 2. 6. 2010 uvedla, že dotazovaný bankovní účet č. 2102715102/2700 byl veden pro společnost Maren (v měně EUR), a to v období 6. 11. 2009 do 31. 5. 2010, dispoziční právo k němu měl J. K.. Společnost Maren měla v témže období vedeny ještě další dva účty v USD a v CZK. Z připojeného výpisu z eurového účtu č. 2102715102/2700 dále plyne, že na tento účet byla z účtu žalobce připsána jediná platba, a to dne 30. 11. 2009 ve výši 65 000 Kč s popisem „faktura 200901098“.
72. Po obdržení výše uvedených podkladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění uvedených dokladů do daňových nákladů žalobce, a proto žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků za účelem odstranění těchto pochybností.
73. Žalobce ve své odpovědi ze dne 19. 5. 2011 uvedl, že byl ze strany společnosti Maren osloven jejími bývalými jednatelem H. a K., kteří již tehdy avizovali prodej společnosti svému právnímu nástupci. Žalobci se pak měl ohlásit nový jednatel J. K., který měl být podle e-mailové korespondence zmocněn k jednání s polským dodavatelem KGHM. Zboží bylo objednávalo telefonicky nebo e-mailem a dodával je výhradně nový jednatel J. K. zajišťující osobně dopravu; faktury za dodávky měly být hrazeny bankovním převodem, hotově anebo zápočtem za protidodávky. Žalobce současně navrhl správci daně ověřit nákup stříbrných granulí dotazem u polského dodavatele KGHM.
74. V návaznosti na to správce daně dožádal polskou finanční správu o výměnu informací k činnosti společnosti KGHM. Na základě tohoto mezinárodního dožádání orgány polské finanční správy zaslaly správci daně kopie podkladů získaných v rámci daňových přiznání podávaných společností KGHM. Jednalo se o anglicky psané kupní smlouvy z podzimu 2009 uzavřené mezi KGHM coby prodávající a Maren coby kupující a předmětem jednotlivých smluv byly dodávky drahých kovů s výslovným určením druhu tohoto kovu (zlato či stříbro), formy zpracování (slitky či granule), množství a kvality. Dalšími podklady byly faktury vystavené KGHM za dodávky drahých kovů společnosti Maren v období srpen až prosinec 2009.
75. Správce daně následně po neúspěšných pokusech o předvolání P. S., současné jednatelky Maren, zajistil prostřednictvím Policie ČR její předvedení na den 11. 1. 2012 k Finančnímu úřadu v Pardubicích k podání svědecké výpovědi. Výslechu P. S. byl přítomen také zástupce žalobce.
76. P. S. nejprve vypověděla, že jí byl v roce 2010 odcizen občanský průkaz a poté jí začaly chodit dopisy, že je jednatelkou Maren. O fungování ani předmětu činnosti Maren nic nevěděla, nedovedla ani identifikovat sídlo společnosti na fotografiích, rovněž nepoznávala žádné z předložených faktur ani nic nevěděla o uskutečněných dodávkách drahých kovů. Stejně tak nevěděla, kdo je to J. K. ani jak vypadá. Na základě dotazů zástupce žalobce týkajících se ztráty občanského průkazu a její účasti ve statutárních orgánech dalších tří společností svědkyně nakonec přiznala, že se u tchýně dozvěděla o možnosti vydělat si peníze, a proto začala chodit na ověřování podpisů, ale dosud neviděla ani korunu a neví, jak z toho ven. Do této situace ji dostal pan B., který ale zmizel.
77. Ve zprávě o daňové kontrole, jejíž projednání proběhlo dne 17. 8. 2012, správce daně shrnul výše popsání skutková zjištění a dospěl k závěru, že ve vztahu k nákladům

vykázaným fakturami společnosti Maren žalobce dostatečně neprokázal, že by se mezi ním a Maren vykazované plnění opravdu uskutečnilo. Vyšel především z toho, že Maren je v současnosti nekontaktní a fakticky nefungující společností, jejíž bývalý jednatel J. K. se k povaze fakturovaných plnění vyjádřil velmi nejednoznačně a jeho výpověď je navíc ve zjevném rozporu s výpovědí současné jednatelky P. S., která uvedla, že J. K. vůbec nezná a o společnosti Maren prakticky nic neví. Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že KGHM dodala společnosti Maren celkem 1 650 kg granulovaného stříbra (dne 5. 10. 2009, dne 13. 10. 2009, dne 4. 11. 2009 a dne 3. 12. 2009) a 16,017 kg investičního zlata. Uvedená data dodání zboží nesouhlasí s daty uskutečněného zdanitelného plnění uvedenými na fakturách vystavených společností Maren pro žalobce jako odběratele (11. 11. 2009, 16. 11. 2009 a 23. 11. 2009). Z popsanych rozdílů správce daně dovodil nepravdivost tvrzení J. K., že žalobci dodal stříbro ještě v den jeho nákupu v Polsku. Zároveň je zřejmé, že KGHM v období od 11. 11. 2009 do 23. 11. 2009, kdy mělo dojít k dodání stříbrných granulí podle faktur vystavených společností Maren, nedodala společnosti Maren žádné granulované stříbro. Správce daně připustil, že nepochybně, že materiál byl dodán, ale nebylo prokázáno, že materiál dodala skutečně společnost Maren. Uzavřel proto, že faktury vystavené společností Maren nelze považovat za daňové doklady, kterými by byly prokázány daňové náklady ve smyslu zákona o daních z příjmů.

78. Ohledně deklarované spolupráce žalobce s J. D. byla doložena faktura č. 0142009 ze dne 30. 9. 2009 na částku 201 355 Kč bez DPH za dodání odpadu s obsahem stříbra. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil tutéž fakturu znovu, avšak psanou ručně. U ručně psané faktury byly u jednotlivých položek uvedeny rozdílné ceny, avšak celkový součet byl stejný jako na faktuře psané strojově. K oběma fakturám byl předložen dodací list, na němž byl jako dodavatel uveden Š. S..
79. Správce daně za účelem prověření nákladu vykázaného shora specifikovanou fakturou dožádal Finanční úřad v Hlinsku k provedení šetření týkajícího se J. D.. Dožádaný finanční úřad přeposlal správci daně protokol ze dne 11. 5. 2010 o ústním jednání s J. D., který k dotazům na svou ekonomickou činnost vypověděl, že na žádosti různých podnikatelských subjektů (často cizinců-Rumunů) vystavoval svým jménem faktury pro jejich odběratele, aniž by přesně věděl, jak přesně dodávky probíhají a čeho se týkají. Po vystavení faktury zaslal příslušný odběratel peníze na účet, ze kterého poté J. D. vybral hotovost a předal ji podnikatelskému subjektu, na jehož žádost předtím vystavil fakturu. V závěru výpovědi uvedl, že stejným způsobem probíhaly i dodávky pro žalobce. Společně s protokolem o ústním jednání přeposlal dožádaný finanční úřad též zprávu o vytýkáčím řízení ze dne 20. 8. 2010, v níž byl též v návaznosti na skutečnosti zjištěné při ústním jednání vysloven závěr, že J. D. ve 3. čtvrtletí 2009 nevyvíjel samostatnou ekonomickou činnost, ale na pokyny jiných osob pouze formálně vystavoval doklady, aniž by vykázaná plnění fakticky uskutečnil.
80. Po obdržení podkladů od dožádaného finančního úřadu správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. Žalobce v odpovědi na tuto výzvu sdělil, že obchody byly telefonicky sjednávány s J. D. nebo Š. S., materiál osobně dovážel Š. S., na jehož e-mailovou adresu byl zaslán fakturační doklad, s fakturou se ale osobně dostavil J. D.. K důvodům, proč byly faktury vystaveny dvě, žalobce uvedl, že J. D. požadoval změnu účtu, ale nedonesl originál faktury, a proto mu žalobcův zaměstnanec pomohl vystavit fakturu novou, kterou J. D. na místě podepsal.

81. Správce daně zaznamenal, že na ručním i strojovém vyhotovení faktury jsou různá čísla účtů, obou však vedených u ČSOB. Správce daně proto vyzval ČSOB k poskytnutí informací k oběma těmto účtům. ČSOB ve své odpovědi ze dne 23. 9. 2011 uvedla, že v obou případech jde o týž účet č. 232005134/0300, kdy druhé z dotazovaných čísel představuje pouze zápis v mezinárodním formátu IBAN. Předmětný účet existoval v období od 31. 8. 2009 do 14. 10. 2009 a tou dobou byl veden na osobu I. D., do 15. 9. 2009 též na osobu S. K.. K vyjádření banky byl připojen též výpis z dotazovaného účtu.
82. Správce daně se následně pokusil předvolat J. D. k podání svědecké výpovědi, načež jej po několika neúspěšných pokusech nechal prostřednictvím orgánu Policie ČR předvést k dožádanému finančnímu úřadu v Hlinsku. Výslechu byl přítomen též právní zástupce žalobce.
83. J. D. ve své výpovědi ze dne 22. 12. 2011 uvedl, že veškeré kontakty s žalobcem zařizoval pan Š. S., on sám žádné zboží neprodával, pouze vystavoval fakturu. Potvrdil však, že jednou navštívil provozovnu žalobce v Dolních Břežanech, kam ho zavezl nějaký Rumun, který také předával zboží. Svědek toto zboží nikdy neviděl, domníval se však, že to bylo stříbro. Dopravu zboží pro žalobce jinak zajišťoval Š. S., se kterým se měl svědek seznámit prostřednictvím pana K.. Při předložení jednotlivých daňových dokladů svědek uvedl, že ručně psanou fakturu nevystavil ani nepodepisoval, potvrdil však své razítko na ní. U strojově psané faktury potvrdil pouze svůj podpis, nikoliv však její vystavení. U dodacích listů však nepotvrdil ani jejich vystavení, ani svůj podpis. Dále uvedl, že peníze za úhradu faktur mu přišly na účet, ke kterému měl přístup a vybíral z něj peníze, které poté předával Rumunům. Na další otázky správce daně v zásadě shodně odpovídal, že nevěděl o uskutečňování dodávek ani o tom, o jaké zboží se jednalo, a ani neměl přehled o sjednaných cenách a platbách, neboť vše vyjednávali Rumuni, potažmo Š. S.. Na otázky zástupce žalobce svědek odpověděl, že své razítko poskytl Š. S. a panu K., nevybavil si ale okolnosti podpisu strojově psané faktury, vzpomněl si však, že mu ji poslali poštou k podepsání, po podepsání ji poslal zpět. K dalšímu dotazu zástupce žalobce, zda vystupoval jako dodavatel stříbra, svědek odpověděl, že žádným dodavatel nebyl a že na dodacím listu je uveden pan S.. Na otázku, proč tedy jel do sídla žalobce, svědek odpověděl, že ho oslovili Rumuni, aby jel s nimi a vystavil fakturu.
84. Správce daně dále lustrací živnostenského rejstříku zjistil, že J. D. bylo uděleno živnostenské oprávnění dne 26. 8. 2009 a dne 1. 9. 2009 se J. D. dobrovolně zaregistroval jako plátce DPH.
85. Správce daně zhodnotil zjištěné skutečnosti tak, že nebylo hodnověrným způsobem prokázáno dodání zboží J. D.. Správce daně vyšel především ze svědeckých výpovědí, z nichž vyplynulo, že J. D. zjevně figuroval jen jako vystavovatel faktur mezi žalobcem a jeho skutečnými dodavateli, aniž by sám měl představu o probíhajících obchodech. Správce daně též shledal, že J. D. se zaregistroval jako živnostník a plátce DPH čistě účelově. Bankovní účet na fakturách navíc nebyl ani veden na jeho jméno. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že fakturu vystavenou J. D. nelze považovat za daňový doklad, kterým by byly prokázány daňové náklady ve smyslu zákona o daních z příjmů.

86. Ohledně deklarované spolupráce žalobce se společností **Diamond** byla doložena faktura č. 200900182 ze dne 9. 12. 2009 na částku 444 521,01 Kč bez DPH (dodávka platiny – slitku o ryzosti 993/1000).
87. V návaznosti na dožádání správce daně uvedl Finanční úřad pro Prahu 7, že nemovitost, v níž se nachází sídlo společnosti Diamond, je stavbou pro výrobu a skladování, která je ve vlastnictví osoby STONE LOGISTIC CENTRE, s. r. o., která poskytuje mimo jiné i služby tzv. virtuálního sídla. Diamond v této budově nemá pronajatou vlastní kancelář ani skladovací prostory, má zde pouze přihrádku na došlou poštu, do níž však žádná pošta nechodí. Z údajů z veřejné části živnostenského rejstříku bylo zjištěno, že Diamond nemá ohlášené žádné provozovny. Dále Finanční úřad pro Prahu 7 sdělil, že z přiznání k dani z příjmů vyplynulo, že Diamond měla v roce 2008 pět zaměstnanců a v roce 2009 jednoho, dále že tato společnost podává přiznání k DPH, některá opožděně, ale daňové povinnosti jsou uhrazeny. K osobě jednatele J. K. Finanční úřad pro Prahu 7 uvedl, že je nekontaktní.
88. Správce daně dále dne 26. 1. 2011 provedl výslech J. F., a to za přítomnosti žalobcova jednatele. J. F. při výslechu uvedl, že v současnosti nemá žádný vztah ke společnosti Diamond, zplnomocněn byl současným jednatelem J. K. na základě plné moci ze dne 2. 4. 2010, která byla ukončena 31. 12. 2010 ústní dohodou. K osobě J. K. vyslýchaný uvedl, že ho vzal do společnosti, protože potřeboval finance a on je přinesl. Dále popsal, že společnost se zabývala prodejem zlatnických materiálů a svou činnost vyvíjela na adresách zapsaných v rejstříku, později byla prodejna v Dlouhé ulici, své provozovny měla v pronajatých objektech, v provozovnách byly i skladovací prostory. Po ukončení činnosti provozoven skončili ve společnosti i její zaměstnanci. Společnost měla a má jediný účet u UniCredit Bank. S jednatelem žalobce Ing. P. jednal v roce 2010 v Dolních Břežanech. K faktuře ze dne 9. 12. 2009 uvedl, že razítko na ní patří společnosti Diamond. Zdanitelná plnění na této faktuře i fakturách za rok 2010 se určitě uskutečnila, dodávaným materiálem bylo stříbro, zlaté odpady a platina. Obchody se žalobcem probíhaly na základě ústních dohod, k fyzickému předávání materiálu docházelo v Dolních Břežanech. Úhrady kupní ceny probíhaly vždy bankovním převodem, vystavené faktury byly zahrnuty do evidence daňových přiznání a byla odvedena DPH. Dodávaný materiál pořizoval od více dodavatelů.
89. Žalobce na výzvu správce daně mimo jiné uvedl, že za Diamond jednal J. F. na základě plné moci podepsané jednatelem J. K., která byla omezena do konce roku 2009, a následně byla v roce 2010 vyžádána plná moc nová. Posléze žalobce správci daně faxem zaslal plnou moc ze dne 2. 4. 2010. Originál této plné moci a ani jiná plná moc vztahující se k roku 2009 předloženy nebyly.
90. Správce daně zhodnotil zjištěné skutečnosti tak, že nebylo hodnověrným způsobem prokázáno dodání zboží společností Diamond, neboť předmětná faktura nebyla vystavena oprávněnou osobou.
91. Žalobce do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že s výsledkem daňové kontroly nesouhlasí, a to zejména proto, že správce daně postupoval nesprávně při hodnocení důkazních prostředků, a proto odmítl protokol o projednání zprávy o daňové kontrole podepsat, nicméně podepsal protokol o jejím převzetí.
92. V návaznosti na projednání zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 20. 8. 2012 dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 3 318 600 Kč a současně uložena povinnost uhradit

penále ve výši 663 720 Kč. Žalobce napadl platební výměr odvoláním, v němž argumentoval v základních bodech stejně jako později v žalobách. Žalovaný však odvolacím námitkám nepřisvědčil a zamítl odvolání rozhodnutím ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26137/13/5000-14202-711312.

93. Po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013 rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 45 Af 2/2014-74, žalovaný na základě závazného právního názoru doplnil dokazování v odvolacím řízení.
94. Žalovaný zařadil do spisu následující kopie listin, které dne 15. 5. 2015 správce daně pořídil ze dvou trestních spisů: záznamy o podání vysvětlení J. K., protokol o výsledku obviněného J. K., záznamy o podání vysvětlení Ing. M. P., CSc., (jednatel žalobce) a záznamy o podání vysvětlení M. S. (jednatel žalobce). Ač získal též znalecký posudek Mgr. J. K. zkoumající pravost podpisů J. K., bez vysvětlení jej do správního spisu nezařadil.
95. Žalovaný dále zařadil do spisu výslech svědka J. K. ze dne 27. 5. 2015, který provedl správce daně sice v jiném daňovém řízení, ale s ohledem na věcnou a časovou souvislost (předmětem byla obchodní spolupráce mezi společností Maren a žalobcem v období srpen 2009 až leden 2010) jej považoval za použitelný i v tomto řízení. Výslechu se účastnil zástupce žalobce. Obchodování společnosti Maren se žalobcem svědek popsal tak, že když přišla platba na účet, zavolał mu pan B. nebo pan K.. Poté mu přišla e-mailem zpráva z Polska, že si může zboží vyzvednout. V Polsku vždy čekal pan K., který tlumočil (v případě, že se jednalo o zlato, čekal tam také pan H.). Pokud se jednalo o granule v pytlích, naložili je svědkovi a on je odvezl a vyložil v Praze-Břežanech (zpravidla v rodinném domku, jednou nebo dvakrát zboží vezl do „fabriky“ v Příbrami). Veškeré certifikáty, které obdržel v Polsku, nechával panu B. nebo je nechal v Břežanech spolu se zbožím. Svědek dále uvedl, že s odstupem času je mu divné, že vždy když přivezl zboží do Břežan, byli tam pan K. a pan H.. K otázce, zda bylo zboží někde skladováno, svědek uvedl, že po převzetí zboží v Polsku jel ihned zpět do ČR a v Břežanech zboží předal. Doplnil, že jednou zboží předával na žádost pana P. na parkovišti v Pardubicích, protože mu pan P. sdělil, že je zrovna v Pardubicích.
96. K dodávce stříbra v prosinci 2009 svědek vypověděl, že v Břežanech vyložil vše, co mu v Polsku naložili, o ostatní se starali pánové B., K. a H.. Od pana P. žádné doklady nedostával. K předloženým dodacím listům uvedl, že razítko společnosti Maren neměl, měli jej pánové B. a K.. Dále svědek popřel podepsání a vystavení předložených dodacích listů. Podpisy se podle něj liší od jeho vlastního podpisu. Ke konstatování správce daně, že podle dodacího listu svědek uložil dne 1. 12. 2009 na nárokový účet u žalobce 500 kg stříbra, svědek uvedl, že s nikým nejednal, neví, co je nárokový účet, o papíry se nikdy nestaral, zboží pouze naložil v Polsku a vyložil v Břežanech. Vše ohledně obchodů obstarával pan K.. Dále svědek uvedl, že se domnívá, že podpis na listině označené „nárokový účet“ není jeho. Se žalobcem svědek nejednal ani nepodepisoval žádnou smlouvu, vše už bylo asi připravené. Již dříve se žalobcem obchodovali pánové H., K. a B.. Svědek také uvedl, že dne 31. 12. 2009 nemohl podepsat v Příbrami fakturu, protože tam toho dne nebyl. Společnost Maren převzal na žádost svého známého L. B.. Domnívá se, že žádné povinnosti neměl, o vše se měl starat výkonný ředitel B., proto mu udělil také plnou moc. Svědkovou povinností bylo pouze vozit zboží. Svědek také uvedl, že původním společníkům K. a H. za obchodní podíl ve společnosti Maren nic neplatil a stejně tak nová majitelka P. S. jemu za koupi obchodního podílu nezaplatila. Další otázky v rámci

výsledku směřovaly k transakcím v lednu 2010, který spadá mimo rozhodné období tohoto řízení.

97. Dne 12. 12. 2016 žalobce doručil žalovanému doplnění odvolání – ve vztahu k plnění od J. D. a od společnosti Diamond polemizoval s rozsudkem soudu obdobně jako v žalobě.
98. Do spisu byl zařazen také úřední záznam Policie ČR ze dne 4. 3. 2015 o podaném vysvětlení V. R..
99. Dne 30. 1. 2017 provedl správce daně opakovaný výslech V. R., který předložil písemné prohlášení ze dne 29. 1. 2017 a dále odpovídal na otázky správce daně – k předloženým fakturám č. 11/2009 ze dne 2. 2. 2009 a č. 16/2009 ze dne 2. 3. 2009 potvrdil, že je podepsal. Další listiny k předmětným dodávkám nemá, neboť „vše zmizelo“ poté, kdy jej zatkla policie. Dodnes neví, kde „ty věci“ jsou, nemá ani počítač. Dále uvedl, že materiál dostával prostřednictvím nabídek přes e-mail od kurýrů od různých společností, které se zabývaly dentálním materiálem. Následně přijel kurýr s materiálem, svědek jej prohlédl a odeslal jej kurýrem do Chvaletic. Kurýr byl přítomen přetavení a vzorkování. Jednalo se o jednorázové dodávky, názvy společností a jejich e-maily měl svědek v počítači. Potvrdil, že v letech 2008 a 2009 (a i v době výsledku) byl jednatelem společnosti Libeta, která se zabývala obchodní a stavební činností. Společnost obchodovala se vším, na čem se dalo vydělat. Svědek se vždy zabýval touto činností jako prostředník. Největší obchody probíhaly se žalobcem, ostatní byly v řádech statisíců na jeden obchod. Účetnictví vedl externí účetní, který měl k dispozici svědkův počítač v restauraci Z. B.. Svědek se domnívá, že společnost Libeta podala daňová přiznání za roky 2008 a 2009. Tenkrát vznikl společnosti dluh 3 mil. Kč na DPH, protože jí některé společnosti nezaplatily faktury. Zboží prodával vždy po zkouškách a kontrolách, nijak jej sám neupravoval. Zboží nechával odvážet do Chvaletic na tavbu a zjištění obsahu drahých kovů a po zkouškách zboží převážel kurýr žalobci. Cena byla stanovena podle výsledků zkoušek, na ceně se domluvil s panem P. a následně odeslal fakturu. K otázce, zda společnost Libeta využívala tzv. nárokových účtů, svědek odpověděl, že nikoliv. Své účty měl u ČSOB a Komerční banky. Jediná platba zápočtem se týkala slitků, zbývající obchody byly uhrazeny na účet.
100. Dne 10. 4. 2018 žalovaný zaslal žalobci písemnost nazvanou „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“.
101. Žalobce v reakci na seznámení s podklady dne 25. 4. 2018 navrhl důkaz dopisem JUDr. Ing. T. M. ze dne 16. 2. 2012, který má svědčit o podvodném jednání J. D., a důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2015, sp. zn. 56 T 11/2013, který má svědčit o tom, že J. K. jako jednatel společnosti Maren dodal žalobci tvrzené množství drahých kovů. Setrval také na požadavku na provedení výsledku svého zaměstnance Ing. V. V..
102. Dne 30. 4. 2018 a dne 2. 5. 2018 žalobce zaslal žalovanému doplnění odvolání, v nichž uvedl obdobné námitky jako v žalobě.
103. Dne 13. 12. 2018 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, v němž setrval na závěru, že ve všech čtyřech sporných případech žalobce neprokázal, že dodávky opravdu uskutečnili deklarovaní dodavatelé. Nejprve shrnul skutkový stav, jak byl zjištěn správcem daně a popsán ve zprávě o daňové kontrole.
104. K deklarovaným dodávkám od společnosti Libeta dodal, že považuje za neobežretné, že nebyly uzavřeny žádné kupní smlouvy, přestože podle dokladů žalobce přijal plnění za cca

14 mil. Kč (souhrnná částka za období let 2008 a 2009). Žalobce si kromě pořízení kopie občanského průkazu při prvním jednání nijak neproověřil věrohodnost dodavatele V. R. a nevěnoval pozornost tomu, že při dalších transakcích, jak sám uvedl, „dodávalo materiály více lidí“. Důkazem o uskutečnění plnění nemůže být bez dalšího skutečnost, že materiál byl zaplacen. Dále žalovaný konstatoval, že doplnil dokazování opakovaným výsledkem jednatele společnosti Libeta V. R., který byl proveden na základě závazného pokynu soudu. Výpověď však žalovaný neshledal věrohodnou.

105. K celkovému hodnocení důkazů pak žalovaný uvedl, že podle znaleckého posudku byly podpisy na fakturách s velkou pravděpodobností vyhotoveny stejným pisatelem jako porovnávací podpisy na ostatních listinách. Z posudku tak jednoznačně nevyplynulo, že podpisy na fakturách učinil jednatel společnosti Libeta V. R.. I pokud by se však jednalo o jeho podpisy, nebyl by to důkaz o tom, že k předmětnému plnění deklarovaným dodavatelem skutečně došlo. Podstatný je totiž soulad formálního stavu se stavem faktickým. K návrhu žalobce na přezkoumání pravosti otisku razítka žalovaný uvedl, že ani shodné otisky razítka neprokazují, že se jedná o doklady pravé. Navíc razítko je přenosné a může jej užívat i osoba odlišná od osoby oprávněné jednat za společnost. Razítko tedy neprokazuje uskutečnění dodávky.
106. V reakci na seznámení s podklady rozhodnutí žalobce namítl, že žalovaný nepřípadně srovnává výsledek ze dne 30. 1. 2017 s předchozí výpovědí ze dne 7. 9. 2011, která však byla získána v rozporu s daňovým řádem. Žalovaný k této námitce uvedl, že soud podle něj neoznačil výsledek z roku 2011 za nezákonný důkaz, pouze se nejednalo o důkaz plně použitelný. Vyjádření učiněná v původním výsledku měla určitou informační hodnotu a nelze si nevšimnout zásadních rozdílů. S ohledem na skutečnost, že v písemné předem připravené výpovědi byly informace nejen odlišné od předchozí svědkovy výpovědi, ale také nápadně shodné s odpovědí žalobce na výzvu správce daně, žalovaný setrval na závěru, že výpověď V. R. dne 30. 1. 2017 byla účelová a nevěrohodná, a neosvědčila tak faktické uskutečnění transakcí deklarovaných v předložených dokladech. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce neprokázal, že se dodávky uskutečnily tak, jak je deklarováno na předložených fakturách.
107. K deklarovaným dodávkám od společnosti Maren žalovaný uvedl, že doplnil řízení o výsledek svědka J. K. ze dne 27. 5. 2015, který provedl správce daně sice v jiném daňovém řízení, ale s ohledem na věcnou a časovou souvislost (předmětem byla obchodní spolupráce mezi společností Maren a žalobcem v období srpen 2009 a leden 2010) jej považoval za použitelný i v tomto řízení. Podle žalovaného svědek popsal okolnosti obchodování s žalobcem zhruba stejně jako v předchozích výpovědích. Z jeho svědeckých výpovědí vyplynulo, že v Polsku nakupoval vždy granule stříbra (což odpovídá údajům zjištěným od polské finanční správy) a toto nakoupené zboží odvezl přímo žalobci. Po porovnání přijatých a vydaných dokladů společnosti Maren však podle žalovaného vyplynulo, že se v případech vystavených faktur č. 200901082, č. 200901086, č. 200901097 a č. 200901099 nemohlo jednat o jedno a totéž zboží. Pokud byly v Polsku nakoupeny granule Ag s deklarovaným obsahem 99,99 % Ag, nemohly být při prodeji žalobci dodány a fakturovány Ag či Ag/Au slitky, neboť granule nejsou totéž, co slitky. V daném případě tedy nesedí jednak data dodávek (podle vyjádření J. K. k prodeji žalobci docházelo téhož dne, kdy přijel z Polska přímo k odvolateli) a jednak ani druh a množství zboží s množstvím granulí stříbra, které měla Maren nakoupit od polské společnosti KGHM.

Z těchto důvodů nelze akceptovat věrohodnost faktur č. 200901082, č. 200901086, č. 200901097 a č. 200901099 a uplatnit je ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

108. K fakturám od společnosti KGHM byly vždy doloženy kupní smlouvy podepsané bývalým jednatelem L. K., potvrzení o převzetí zboží, podepsaná opět L. K., a mezinárodní nákladové listy (CMR).
109. K vystaveným fakturám č. 200901096, č. 200901098 a č. 200901100 žalovaný konstatoval, že se mohlo jednat o stejné zboží vzhledem ke skutečnosti, že vždy šlo o dodání granulí Ag. Na druhou stranu možnost totožného zboží podle něj vylučuje datum a množství fakturovaného zboží. Pokud bylo v Polsku ve dnech 5. 10. 2009, 13. 10. 2009 a 4. 11. 2009 nakoupeno celkem 1 150 kg Ag granulí (450 kg + 300 kg + 400 kg), mohlo být podle uvedených faktur dodáno odvolateli ve dnech 11. 11. 2009, 16. 11. 2009 a 23. 11. 2009 pouze toto množství, nikoli 1 225 kg Ag granulí (525 kg + 335 kg + 365 kg) deklarovaných na předložených dokladech. Nebylo doloženo, kde a zda bylo zboží po celou dobu od nákupu v Polsku uskladněno. V této souvislosti žalovaný připomněl opakované tvrzení J. K., že vždy v ten samý den, kdy zboží v Polsku nakoupil, ho dopravil do Břežan, kde jej spolu s doklady předal.
110. Dále žalovaný poukázal na to, že kupní smlouvy s polským dodavatelem uzavíral (pouze 2-5 dní před nákupem) a následně zboží v Polsku i fyzicky přebíral L. K., bývalý jednatel společnosti Maren. J. K. se vyjádřil v tom smyslu, že v Polsku na něj vždy čekal L. K., zboží nakoupili a on jej odvezl do Břežan. Podle žalovaného tak vzniká otázka, zda polská společnost KGHM uvedené granule Ag dodala společnosti Maren, nebo fyzické osobě L. K., jelikož ten podepsal kupní smlouvy a zboží převzal, aniž by k tomu měl od společnosti MAREN jakékoliv zmocnění. Byť by tato skutečnost byla předmětem daňového řízení a dokazování společnosti Maren ve vztahu k polské společnosti KGHM, nikoliv tohoto řízení u žalobce, vyplývají z ní další pochybnosti o faktickém uskutečnění přijatého plnění pro žalobce.
111. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení vyšlo najevo, že žalobce nepostupoval s dostatečnou mírou obezřetnosti, když vzájemných obchodů se aktivně účastnil i bývalý jednatel L. K. (jak bylo zjištěno nejen správcem daně, ale tuto skutečnost uvádí i žalobce), jdou následky takového jednání k tíži právě žalobce.
112. Žalobce v reakci na seznámení s podklady pro rozhodnutí navrhl důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2015, sp. zn. 56T 11/2013, který zaslal v anonymizované podobě. Žalovaný konstatoval, že tento rozsudek byl vydán v trestním řízení jiného subjektu (fyzické osoby) než žalobce. Žalovaný nemá přístup k uvedenému trestnímu spisu a k důkazním prostředkům, které byly podkladem pro uvedený závěr Městského soudu v Praze. Zároveň žalovaný nemá povinnost si tyto důkazní prostředky sám z vlastní iniciativy opatřovat, neboť daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Právě nesení důkazního břemene je podstatným rozdílem mezi trestním a daňovým řízením. V dané souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky NSS ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71. Předmětem řízení vedeného správcem daně byla otázka daňové povinnosti žalobce, nikoliv to, zda svým jednáním deklarovaný dodavatel spáchal trestný čin. Trestní řízení jiného subjektu bylo vedeno „vedle“ řízení daňového, zcela nezávisle na něm. V daňovém důkazním řízení provedení dodávek materiálu nebylo prokázáno

způsobem, jaký byl deklarován na předložených formálních dokladech. Finanční orgány nejsou vázány skutkovými zjištěními z trestního řízení.

113. Ve zrušujícím rozsudku uložil soud žalovanému, aby se zabýval možným využitím nárokových účtů. K této otázce žalovaný konstatoval, že žalobce zmínil nárokový účet pouze ve vztahu k plnění, které se mělo uskutečnit ve zdaňovacím období 2009 (prosinec). Zástupce společnosti Maren na základě dodacího listu vystaveného společností Maren dne 1. 12. 2009 s poznámkou: „*slouží jako potvrzení o uložení pět set kilogramů ryzího stříbra na nárokový účet*“ vložil na nárokový účet vedený u žalobce 500 kg ryzího stříbra, k uskutečnění plnění však nedošlo, protože tato komodita byla u žalobce pouze uložena, nedošlo k jejímu prodeji, a byla tak stále ve vlastnictví společnosti Maren. Pořízení 500 kg ryzího stříbra tudíž nezatížilo daňové náklady žalobce ve zdaňovacím období 2009.
114. Dále žalovaný konstatoval, že podle dokladu č. 20951391 ze dne 21. 12. 2009 (se splatností 4. 1. 2010) prodal žalobce společnosti Maren 200 kg stříbra. Fyzicky stříbro neexistovalo, podle vyjádření jednatele odvolatele Ing. M. P. šlo o převedení peněžního závazku odvolatele vůči společnosti Maren na hodnotu stříbra: „*Pan K. měl za firmou Galmet trade nějaké pohledávky, proto mu bylo ze strany Galmetu na NÚ připsáno dalších 200 kg AG, nyní tam tedy měl pan K. 700 kg AG.*“ Výše uvedenou fakturu žalobce zahrnul do daňových výnosů ve zdaňovacím období roku 2009. Tato obchodní transakce však byla správcem daně v rámci prováděné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 zpochybněna, a protože nebyla ze strany odvolatele prokázána, byla v dodatečném platebním výměru za uvedené zdaňovací období z daňových výnosů vyloučena. Žalovaný proto dospěl k závěru, že na nárokovém účtu vedeném pro společnost Maren nebylo ke dni 31. 12. 2009 700 kg stříbra, ale maximálně jen 500 kg uložených podle dodacího listu dne 1. 12. 2009. Dodal, že ale nelze zcela opomenout, že společnost KGMH vystavila fakturu a podle faktury zboží společnosti Maren prodala až dne 3. 12. 2009.
115. Jednatel společnosti Maren J. K. vypovídal ve vztahu k existenci nárokového účtu rozdílně. Před Policií ČR dne 17. 3. 2011 uvedl, že nárokový účet byl u žalobce zřízen na konci roku 2009. Při výslechu dne 27. 5. 2015 naopak uvedl, že neví, co je nárokový účet. Byť tedy vypovídal rozdílně, ani v jednom z řízení nepopsal, že by u některé ze správcem daně neuznaných dodávek pro žalobce bylo nárokových účtů využito. Ani žalobce využití nárokového účtu a případný průběh transakce nijak nevysvětlil, ani nedoložil. Existenci nárokového účtu žalobce zmínil pouze u pořízení zboží v prosinci 2009 (viz předchozí odstavec), v tomto měsíci však v účetnictví není evidována žádná nákladová faktura, tzn. nebyly zatíženy náklady žalobce. Pro rozporované nákladové položky je proto v daném řízení otázka nárokových účtů irelevantní.
116. Žalovaný s ohledem na výše uvedené uzavřel, že u dokladů vystavených společností Maren a předložených žalobcem existují natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, že je činí nevěrohodnými. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno.
117. Ve vztahu k deklarovaným dodávkám od společnosti Diamond a J. D. žalovaný konstatoval, že soud v předchozím rozsudku neshledal na jeho straně žádné pochybení. Setrval proto na svých závěrech vyjádřených již v předcházejícím rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

118. Jádrem předložené věci je posouzení otázky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených žalobcem za plnění přijatá od deklarovaných dodavatelů – společností Libeta, Maren a Diamond a fyzické osoby J. D..
119. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
120. O daňově účinný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanechal do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 37/2011-68, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34).
121. Daňový subjekt je povinen prokázat, že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. podle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyluje od údajů uvedených v účetních dokladech). Důkazní břemeno ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu, přičemž jej nelze v konečném důsledku unést jen předložením po formální stránce bezvadných dokladů. Z ustálené judikatury NSS i Ústavního soudu vyplývá, že vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného a formálně právního stavu. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li současně věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o pořízení zboží nebo služeb v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (viz rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2019, č. j. 3 Afs 292/2017-46, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 5 Afs 62/2017-31, ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2009-119, viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).
122. Zároveň je třeba dodat, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).
123. Pro uznatelnost daňového nákladu je klíčová podmínka, podle níž je daňový subjekt povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli pouze abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se

zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy nepostačovalo. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (viz rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, bod 52, ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-77, bod 48, a ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 2/2011-82).

124. Jinými slovy, nebylo-li zjištěno, vůči komu daňový subjekt náklad vynaložil, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Touto otázkou se zabýval NSS i v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, v němž formuloval právní názor, podle něhož, neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil, a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) náklady na jeho pořízení nikoliv. V rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83 (viz body 25 až 27), pak NSS uvedl, že pokud daňový subjekt neprokázal část svých nákladů, byť jejich vynaložení v obecné rovině není zpochybnováno, neznamená to, že by proporcionálním způsobem měla být pokračena výše příjmů, která vstupuje do základu daně.
125. Správce daně jistě může činit nesporným, že daňový subjekt určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Daňový subjekt musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, nemusí správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem výdaj uznat (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011-111, bod 42).
126. Z rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, vyplývá, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“
127. Jinými slovy, je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání toho, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad. Výjimečně může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. V takovém případě však musí daňový subjekt jednoznačným a transparentním způsobem uvést a dokázat, kdo byl

skutečným dodavatelem. Byť tedy není nezbytně rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat a je třeba, aby byl objasněn průběh celé transakce (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34). Jak již bylo uvedeno, daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv pouze abstraktní vydání peněz.

128. Soud dále připomíná, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70). Z bohaté judikatury NSS také vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, část V a), č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86].
129. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 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 NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119, část V a), shodně též rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008-86, nebo nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02]. Není tedy povinností správce daně prokazovat, jak se ve skutečnosti obchodní transakce uskutečnila, ani poskytnout „protidůkaz“, že se neuskutečnila tak, jak tvrdí a prokazuje daňový subjekt. Důkazní břemeno správce daně se omezuje na prokázání skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).
130. 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, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 9 Afs 30/2007-73, shodně též rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, část IV/e a), a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79].
131. Z výše uvedené judikatury rovněž vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
132. Popsaná obecná východiska soud dále aplikoval na skutkové okolnosti posuzované věci, přičemž se věnoval jednotlivě sporným dodávkám od jednotlivých deklarovaných dodavatelů.

Dodávky od deklarovaného dodavatele Libeta

133. Obchodní vztah se společností Libeta a na něj navázaná daňová tvrzení o vynaložení nákladů a jejich daňové účinnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalobce prokazoval předložením faktur č. 11/2009 a č. 16/2009. V předcházejícím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 se soud neztotožnil s výtkami žalovaného ohledně chyb v označení odběratele či dodavatele na těchto fakturách. Jednalo se pouze o formální chyby – zjevné překlepy (např. označení firmy žalobce „Gelmet“ namísto „Galmet“), které nebylo možné bez dalšího považovat za skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů. Soud však přisvědčil žalovanému, že zjištění týkající se společnosti Libeta sdělená žalobci ve výzvě ze dne 19. 4. 2011 ve spojení s informacemi ohledně účtů společnosti Libeta zjištěnými u příslušné banky (viz výše bod 55) skutečnostmi vedoucími k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur jsou.
134. Z hlediska rozložení důkazního břemene tedy finanční orgány unesly důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to se tak přeneslo zpět na žalobce. V dané fázi daňového řízení bylo tedy na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení o průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Za tímto účelem byl proveden výslech jednatele společnosti Libeta V. R.. Na základě této svědecké výpovědi pak správce daně nepovažoval za prokázané, že tvrzené dodávky proběhly mezi žalobcem a společností Libeta. Soud ovšem v předcházejícím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 přisvědčil žalobci, že výslech byl proveden zcela nevhodným způsobem. Správce daně se držel předem připravených otázek a nepřizpůsobil otázky průběhu výslechu, např. se opakovaně dotazoval na skutečnosti, které již zazněly, a nekladal otázky pro bližší objasnění sdělených informací. Takto kladené otázky mohly vzbuzovat dojem, že správce daně buď neví, na co se ptá, anebo se naopak snaží vyslýchaného zaskočit či přimět k odpovědi, kterou by rád slyšel. Způsob vedení výslechu do značné míry zapříčinil, že svědek odmítl dále vypovídat. Provedený výslech tak nebyl řádným důkazem, neboť postupem správce daně došlo k jeho zmaření. Závěr finančních orgánů, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, byl v dané fázi předčasný, neboť navržený důkazní prostředek nebylo možné považovat bez jeho řádného zopakování za vyčerpaný. Soud proto v předcházejícím rozsudku uzavřel, že dokazování vyžaduje zásadní doplnění (zopakování výslechu V. R.), k jehož provedení v dalším řízení žalovaného zavázal.
135. Správce daně na pokyn žalovaného v dalším řízení provedl dne 30. 1. 2017 opakovaný výslech V. R. (k obsahu výpovědi viz výše bod 99). Žalovaný však neshledal jeho výpověď věrohodnou. Svědek si k podání svědecké výpovědi přinesl předem připravenou písemnou výpověď, která se podle žalovaného nápadně shodovala v řadě detailních informací s vyjádřením žalobce ze dne 20. 6. 2011. Podle žalovaného tak byl svědek pravděpodobně instruován žalobcem, jak vypovídat. Nevěrohodnost výpovědi žalovaný dále dovodil z toho, že svědek vypovídal ohledně některých otázek rozporně se svou předchozí výpovědí dne 7. 9. 2011 (např. tehdy vypověděl, že účetnictví si vedl on sám a vše bylo řízeno z jeho domu, při opakovaném výslechu uvedl, že měl externího účetního, který za ním docházel a měl k dispozici svědkův počítač; v roce 2011 vypověděl, že neví, kdo s ním za žalobce jednal, při opakovaném výslechu ovšem uvedl, že se na cenách vždy domluvil s panem P.) nebo rozporně se skutečností (vypověděl, že on sám podal za společnost Libeta daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009, společnost Libeta však podala poslední daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2007).

136. Dále žalovaný připomněl, že při výsledku v roce 2011 (tedy 2 až 3 roky poté, kdy se měly uskutečnit obchody se žalobcem) svědek nevěděl, s čím konkrétně společnost Libeta v rozhodné době obchodovala ani v jakých objemech. V písemné výpovědi v roce 2017 (tedy 8 až 9 let poté, kdy se měly uskutečnit obchody se žalobcem) však konkrétně popsal s jakým materiálem společnost Libeta obchodovala, včetně detailního popisu složení a prvků tohoto materiálu. Také přesně popsal způsob úhrady faktur. Takto podrobné údaje bylo možné čerpat pouze z účetnictví, o němž však již od roku 2011 tvrdí, že mu bylo odcizeno. Popsané okolnosti podle žalovaného snižují relevanci předmětné výpovědi. Svědkova výpověď proto jednoznačně neprokázala, že předmětné faktury vystavil a zboží skutečně dodal. Ostatně i žalobce připustil, že materiál dodávalo více lidí.
137. Byť má soud k popsanému hodnocení výpovědi svědka dílčí výhrady (viz dále), sdílí názor žalovaného, že výpověď (včetně její písemné části) vzbuzuje důvodné pochybnosti z hlediska věrohodnosti. Tyto pochyby vyvolává především nápadná shoda mezi písemnou výpovědí svědka a podáním žalobce ze dne 20. 6. 2011.
138. V písemné výpovědi V. R. datované dne 29. 1. 2017 se mimo jiné uvádí, že dodávaný materiál „byl např. dentální s obsahem Palargenu (zubní můstky), dále písek (zbytky odlitků ze sádrových forem zubních můstků), směsi nespotřebovaného materiálu, přetavy a vadné výrobky a Ag prach, který obsahuje vysoké procento Ag. Co se týče Palargenu, je to výrobek společnosti Safina a. s. a je ho více druhů. Je to slitina Pd a Ag. V zubních můstcích je ještě taková povrchová úprava Au a to spíš kvůli estetice. Mimo drahých kovů můstky obsahují také keramiku, duromery, skloviny a jiné kovy, jako Cu, Cr, Fe a další, protože můstky se dělají z různých slitin.“
139. V odpovědi k výzvě správce daně dne 20. 6. 2011 žalobce mimo jiné uvedl: „Dentální materiály mají různou formu. Paralgen = zubní můstky, písek = rozemleté sádrové formy, ve kterých se můstky odlévají, směsi = nespotřebované materiály, přetavy, vadné výrobky, Ag prach = prach s vysokým obsahem Ag. [...] Palargen je výrobek Safina a. s., existuje více druhů, jedná se o slitinu Pd a Ag [...]. V zubních můstcích se ještě vyskytuje Au jako dodatečná estetická povrchová úprava. Mimo drahé kovy obsahují vykupované můstky zbytky zubní skloviny, keramiky, duromery a další kovy (Co, Cr, Fe, Cu).“
140. Porovnáním obou textů nelze než dospět k závěru, že jsou v citovaných částech téměř identické, odlišují se pouze občasným přehozením slov nebo nevýznamnou přeformulací. Míra shody těchto textů je natolik velká, že soud považuje za prakticky vyloučené, aby byl svědek schopen sepsat citovanou část písemné výpovědi bez toho, aby měl k dispozici původní podání žalobce či bez žalobcových podrobných instrukcí. Tato skutečnost proto vzbuzuje důvodné pochybnosti o míře, v níž byl svědek instruován i ve vztahu ke zbývajícím částem písemné výpovědi a k výpovědi ústní. Toto zjištění podanou výpověď z hlediska důkazní váhy podstatně znehodnocuje. Shodu výpovědi svědka s podáním žalobce takového charakteru nelze vysvětlit tím, že popisovaly tytéž obchodní případy, jak tvrdil žalobce.
141. Žalovanému lze také přisvědčit, že pochybnosti o věrohodnosti prohlubuje také míra detailů uvedená svědkem při opakované výpovědi v roce 2017 s ohledem na časový odstup 8 až 9 let od popisovaných okolností a s ohledem na jeho vlastní tvrzení, že již od roku 2011 nedisponuje účetnictvím ani jinými podklady k daným obchodním případům.
142. Částečně však lze žalobci přisvědčit v tom, že srovnání výpovědi V. R. v roce 2017 s jeho výpovědí v roce 2011 je do značné míry problematické, neboť u výsledku provedeného

v roce 2011 shledal soud řadu procesních pochybení, která ovlivnila celkové vyznění výpovědi a zejména ochotu svědka vypovídat. Byť by se dalo připustit, aby žalovaný srovnal některé odpovědi z počátku svědkova původního výslechu, které zazněly ještě před tím, než došlo k uvedeným procesním pochybením, s ohledem na to, že se jednalo pouze o několik dílčích otázek, které neměly rozhodující význam z hlediska podstaty věci (např. zda si svědek vedl účetnictví sám nebo využíval služeb externího účetního), nebyly by tyto zjištěné rozpory bez dalšího dostatečné pro znevěrohodnění výpovědi. Tato skutečnost však nemá vliv na celkové hodnocení věrohodnosti výpovědi V. R. z roku 2017 žalovaným, neboť toto hodnocení obstálo z důvodů uvedených výše.

143. Nedůvodná je proto také námitka žalobce, podle níž žalovaný nehodnotil druhý výslech V. R. v souvislosti s ostatními důkazy. Nebyl-li důkazní prostředek věrohodný, a tedy disponující vypovídající hodnotou, nemohl ani v kontextu s jinými důkazy vést k prokázání tvrzení žalobce.
144. Jak již soud uvedl výše, před výslechem svědka V. R. se s ohledem na zjištěné skutečnosti daňové řízení nacházelo ve fázi, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce a ten byl povinen rozptýlit vážné pochyby správce daně o věrohodnosti a správnosti faktur, hodlal-li výdaje v nich uvedené uplatnit jako daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů. Ani opakovaný výslech V. R. však k takovému výsledku nevedl, neboť jeho výpověď nebylo možné s ohledem na opodstatněný předpoklad jejího ovlivnění žalobcem uznat za věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění transakcí mezi žalobcem a společností Libeta.
145. Takový důkaz nepřinesl ani znalecký posudek z oboru písmoznalectví. V závěrečném hodnocení znalec uvedl, že podpisy na fakturách vystavených společností Libeta z let 2008 a 2009 s velkou pravděpodobností vyhotovil stejný pisatel, který vyhotovil podpisy na porovnávaných listinách. U porovnávaných listin bylo nepochybné, že je podepsal V. R., z posudku tedy lze dovodit, že předmětné faktury s velkou pravděpodobností podepsal V. R. (s výhradou ve vztahu k faktuře č. 11/2009, u níž znalec uvedl, že podpis je proveden jako průpisová kopie a je z části proveden v otisku černého razítka, pro individuální identifikaci pisatele je proto nezpracovatelný). Posudek tedy do určité míry svědčí ve prospěch tvrzení žalobce, je ovšem třeba přisvědčit žalovanému, že není důkazem o faktickém uskutečnění sporných transakcí společností Libeta.
146. Přestože předložené faktury tedy s velkou pravděpodobností podepsal V. R. (s výše uvedenou výhradou k faktuře č. 11/2009), není tato skutečnost bez dalšího způsobila zprostit žalobce důkazního břemene ohledně prokázání faktického stavu. Faktura je totiž z hlediska soukromého práva prostou výzvou k úhradě, nedokládá ale, že její vystavitel má na požadovanou úhradu právní nárok, zde konkrétně že právě on dodal zboží, za něž se dožaduje úhrady. Žalobce přitom dle všeho nedisponuje dokladem o tom, kdo mu zboží předal, resp. sám tvrdil, že to byly různé osoby.
147. Jak již soud připomněl výše, ani existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se obchodní transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz výše bod 121). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu, příp. může korigovat svá původní tvrzení a nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, tato svá revidovaná tvrzení pak ovšem musí také jednoznačně a transparentně

prokázat (viz výše body 123 až 127). Je na odpovědnosti daňového subjektu, aby pro tyto případy shromažďoval důkazní prostředky, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb, neboť jeho tíží povinnost prokázat vynaložení nákladu a jeho daňovou uznatelnost (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 41/2012-45, bod 42, nebo ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem. Finanční orgány ani soud nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že skutková verze, kterou daňový subjekt předkládá, je možná a uvěřitelná (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39, bod 18).

148. K unesení důkazního břemene nepostačovala ani skutečnost, že žalobce předmětné faktury uhradil, neboť k unesení důkazního břemene ve věci uznatelnosti daňových nákladů nepostačuje pouze abstraktní vydání peněz (viz výše bod 123 a násl.). A to navíc za situace, kdy okolnosti úhrad byly významným faktorem, který vyvolal pochybnosti o věrohodnosti předložených faktur (účet společnosti Libeta uvedený na fakturách byl zřízen dne 29. 12. 2008 a zrušen ke dni 2. 10. 2009, za celou dobu jeho existence na něj byly připsány pouze dvě úhrady, které byly úhradami právě sporných faktur, přičemž vždy jeden den po připsání peněz na účet byly téměř veškeré finanční prostředky vybrány v hotovosti).
149. Žalobce také nedůvodně vytýká žalovanému, že ve vztahu k údajně chybějícímu množství materiálu na faktuře nijak nereagoval na námitku, podle které k předmětným fakturám patří analýzy jako fakturační podklady, které dostatečně deklarují, jaké množství materiálu bylo fakturováno. Žalovaný neoznačil za důvod pochybností chybějící množství materiálu na faktuře, ale skutečnost, že nebylo prokázáno, že materiál dodala společnost Libeta, resp. kdo materiál dodal. V napadeném rozhodnutí proto uvedl, že faktury a analýzy (fakturační podklady) vyhotovené žalobcem tuto rozhodnou okolnost neprokazují. S tímto závěrem se soud ztotožňuje.
150. Soud také souhlasí s finančními orgány, že dostatečným důkazem nebyla ani kopie občanského průkazu V. R., kterou si žalobce pořídil při prvním kontaktu. Byť lze žalobci přisvědčit, že neměl zákonnou povinnost zjišťovat, v jakém vztahu ke společnosti Libeta byly osoby, které materiál přivážely, je to on, na kom spočívá důkazní břemeno, pokud hodlá uplatnit náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud si je vědom skutečnosti, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. K této otázce Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl: *„To, zda tak podnikatelský subjekt učiní, či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy, podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem“* (rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, bod 25, nebo ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Ani skutečnost, že tehdejší právní úprava (obchodní zákoník) připouštěla i jinou formu smluv než písemnou, nezavazuje žalobce důkazního břemene ve výše uvedeném smyslu.
151. Námitka dobré víry žalobce a odkaz na související judikaturu (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31) nejsou v nyní posuzované věci případné, neboť se jedná o okolnosti, které jsou relevantní pro důkazní břemeno správce daně v případě výjimečného odepření nároku na odpočet DPH, jestliže se plátce DPH nevědomky zapojil do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. V nyní posuzované věci se jedná o daň z příjmů a prokázání daňové uznatelnosti výdajů, výjimka dobré víry ve smyslu

judikatury, na kterou žalobcová námitka míří, se v této oblasti neuplatní (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, bod 59, a judikaturu tam citovanou).

152. Závěrem soud doplňuje, že námitka, podle níž správce daně nezjišťoval, z jakých důvodů svědek odmítl nadále odpovídat na kladené otázky a zmařil výpověď nevhodným postupem, patrně byla mylně převzata z předchozí žaloby, neboť se podle svého obsahu zjevně vztahuje k výsledku V. R. v roce 2011, nikoliv k opakovanému výsledku v roce 2017, kdy svědek neodmítl vypovídat. Vytčené pochybení správce daně již bylo napraveno provedením opakovaného výsledku.
153. Na základě výše uvedeného soud uzavírá, že v případě deklarovaných dodávek od společnosti Libeta nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že žalobce skutečně vynaložil uplatněné náklady na plnění přijaté od společnosti Libeta uvedené na daňových dokladech. Současně netvrdil ani neprokazoval, že by tato plnění přijal od jiného subjektu. Žalobce tedy neprokázal, že byly splněny podmínky pro daňovou účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dodávky od deklarovaného dodavatele Maren

154. V předcházejícím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 soud konstatoval, že podle jeho názoru určité dodávky drahých kovů s vysokou mírou pravděpodobnosti skutečně proběhly. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nerozporuje skutečnost, že byl materiál dodán, ale nepovažuje za prokázané, že by materiál skutečně dodala společnost Maren. Soud měl však za to, že z dokazování během daňové kontroly naopak vyplývá, že společnost Maren materiál dodala. Informace polské finanční správy totiž potvrdila, že v období srpen až prosinec 2009 polská společnost KGHM dodala společnosti Maren granule a slitky ze zlata a stříbra. Minimálně v tomto ohledu tak panuje shoda s částí výpovědi bývalého jednatele Maren J. K., který uvedl, že drahé kovy odebíral od dodavatele v Polsku. Je tedy zřejmé, že společnost Maren během podzimu 2009 opravdu nakupovala v Polsku drahé kovy. Závěr, že v Polsku nakoupené drahé kovy už nebyly dále prodány žalobci, opřeli správce daně i žalovaný v předcházejícím řízení v zásadě o jediný bod: zaměřili se na část svědecké výpovědi uvádějící, že J. K. po nákupu materiálu v Polsku jej ještě týž den dovezl žalobci, a dali ji do souvislosti s tím, že data plnění uvedená na fakturách vystavených KGHM pro Maren jsou jiná než data plnění uvedená na fakturách vystavených Maren pro žalobce. Finanční orgány tak nepřímou dovedly, že neuvedl-li J. K. jako okamžik dodání vysloveně některé datum z faktur vystavených žalobci, pak je dodání mezi Maren a žalobcem vyloučeno. Takovou úvahu soud označil soud v rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 za neudržitelnou.
155. Předně bylo totiž třeba zohlednit, že žalobce v průběhu doměřovacího řízení upozornil na využívání tzv. nárokových účtů, žalovaný však tuto možnost nezkoumal. Závěr, že dodání materiálů není přiřitatelné společnosti Maren kvůli rozdílným datům plnění na fakturách poskytnutých polskou finanční správou (faktury KGHM→MAREN) a fakturách předložených žalobcem v rámci daňového přiznání (faktury Maren→žalobce) soud označil za předčasné, a to i s přihlédnutím k tvrzení J. K., že žalobci dodával zboží ještě týž den, kdy jej zakoupil v Polsku. Soud shledal, že výpověď J. K. jako celek byla velmi rozporná a kontroverzní, a to zejména ve vztahu k otázkám vnitřního fungování Maren. Zároveň však jím zmiňované dodávky materiálu z Polska potvrdila i polská finanční správa, proto minimálně tuto část výpovědi lze jistě považovat za pravdivou.

Vypověděl-li J. K., že zboží nakoupené v Polsku bylo „stejný den odvezeno žalobci“, nelze to určitě považovat za jednoznačný důkaz o nedodání zboží jen proto, že faktury KGHM→Maren mají dřívější datum plnění než faktury Maren→žalobce. Soud považoval za podstatné, že faktury KGHM→Maren a faktury Maren→žalobce pocházejí ze stejného období (říjen-listopad 2009), přičemž určitá časová prodleva mezi konkrétními dny na fakturách nevylučuje dodání zboží žalobci, ale je spíše dokladem toho, že žalobci bylo zboží dodáno později.

156. Dále soud v předchozím rozsudku vytkl žalovanému, že vedl výslech svědka J. K. nepřiléhavě. Správce daně se měl více zaměřit na obchodování se žalobcem, než na vnitřní poměry společnosti Maren. Stejně tak informace ČSOB a UniCredit Bank, že společnost Maren měla vedeny současně tři účty, k nimž měli po jistou dobu dispoziční právo paralelně s J. K. též bývalí jednatele Maren, podle soudu nenaznačuje žádnou souvislost se žalobcem. Soud proto shledal, že závěr, podle kterého nedošlo k dodávkám drahých kovů mezi žalobcem a společností Maren, nemá oporu v provedeném dokazování, které proto vyžaduje zásadní doplnění. Z tohoto důvodu původní rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
157. Podle výše popsaného závazného právního názoru byl tedy žalovaný v dalším řízení povinen se mimo jiné zabývat otázkou, zda v případě deklarovaných dodávek od společnosti Maren byl využit tzv. nárokový účet. Této povinnosti žalovaný dostal, přičemž shledal, že s ohledem na zjištěné skutečnosti i tvrzení samotného žalobce připadalo využití nárokového účtu společností Maren v úvahu nejdříve v prosinci 2009, v tomto měsíci však nebyla vydána žádná ze sporných nákladových faktur od společnosti Maren. Pro rozporované nákladové položky je proto v daném řízení otázka nárokových účtů irelevantní (viz shrnutí výše v bodech 113 až 115). Žalobce tento závěr žalovaného v žalobě nijak konkrétně nezpochybnil.
158. Brojil však proti tvrzení žalovaného, podle kterého na nárokovém účtu vedeném pro společnost Maren nebylo ke dni 31. 12. 2009 700 kg stříbra, ale maximálně jen 500 kg. Podle žalobce naopak J. K. potvrdil, že na nárokovém účtu bylo 700 kg stříbra. Této námitce soud nepřisvědčil, byť musí částečně korigovat úvahu, na základě níž žalovaný k uvedenému závěru dospěl.
159. Shodnou otázkou se již zdejší soud zabýval v související věci žalobce řešené v rozsudku ze dne 15. 4. 2020, č. j. 46 Af 12/2016-73, týkajícím se DPH, a dospěl k následujícím závěrům: Pokud jde o tvrzené dodání 200 kg stříbra žalobcem podle dodacího listu ze dne 21. 12. 2009, lze uvést, že jak žalobce, tak jeho jednatele ve výpovědích uváděli, že k tomuto dodání došlo pouze dokladově, aniž by zboží bylo společnosti Maren skutečně dodáno. Podle tvrzení žalobce bylo společnosti Maren dodáno 200 kg ryzího stříbra podle daňového dokladu č. 20951391. Nicméně toto stříbro nebylo společnosti Maren fyzicky předáno a bylo pouze evidenčně připsáno na nárokový účet žalobce. Současně byl společností Maren vydán dodací list ze dne 21. 12. 2009 na 200 kg stříbra, v němž je také uvedena poznámka, že toto zboží nebylo společností Maren fyzicky vydáno a že dodací list slouží pouze jako potvrzení o uložení 200 kg stříbra na nárokový účet. Soud proto dospěl k závěru, že v tomto případě nedošlo vůbec k dodání zboží společnosti Maren. Podstatou uvedených transakcí nebylo nic jiného než pouhá změna v obsahu závazku (dluhu) žalobce vůči společnosti Maren. Peněžitý závazek byl dohodou změněn na závazek, jehož hodnota byla vyjádřena v množství stříbra, jež se žalobce zavázal společnosti Maren dodat. O tom svědčí mj. vyjádření žalobcova jednatele Ing. P., který v této souvislosti při podání

vysvětlení v trestním řízení uvedl, že šlo pouze o převedení peněžního závazku žalobce vůči Maren na hodnotu stříbra. Aniž by bylo třeba se detailně zabývat otázkou, zda uvedený dílčí dluh žalobce vůči Maren skutečně existoval a z jakého právního důvodu, neboť tato otázka vybočuje z předmětu tohoto řízení, je nepochybné, že se změnou údajného závazku nebylo spojeno žádné skutečně provedené dodání 200 kg stříbra společností Maren. K uskutečnění těchto dodání nedošlo ani v prosinci 2009, ani v následujícím zdaňovacím období měsíce ledna 2010. Ostatně žalovaný dospěl ke shodnému závěru již v rozhodnutí ze dne 2. 10. 2013, jímž byla doměřena žalobci DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2009, byť tak žalovaný učinil z důvodu neunesení důkazního břemene. Žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu z dodání, k němuž mělo podle daňového dokladu vystaveného Maren dojít dne 4. 1. 2010, tak nelze uznat v rozsahu odpovídajícím dodání 200 kg stříbra, neboť k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění ve skutečnosti nikdy nedošlo. V tomto ohledu jsou závěry žalovaného zcela správné, byť vycházejí z úvah, které jsou nepřesné. Byť se citovaný rozsudek týkal DPH, jeho závěry o pouze fiktivním charakteru dodání jsou plně použitelné i v nyní posuzované věci a odpovídají také na žalobní námitku, podle níž k předmětné dodávce došlo a na nárokovém účtu bylo 700 kg stříbra.

160. Soud však přisvědčil námitce, podle které se žalovaný nedostatečně a nesprávně vypořádal s navrženým důkazem – trestním rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 56 T 11/2013.
161. Žalovaný se jeho obsahem nezabýval a k návrhu na provedení tohoto důkazu uvedl, že není vázán skutkovými zjištěními z trestního řízení. Dovolával se přitom rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, v němž tento soud uvedl, že „[o]dlišnost obou řízení z hlediska procesu se nejmarkantněji projevuje v tom, že v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin (čímž by byla prolomena jeho zákonem presumovaná nevina); naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně řádného splnění daňové povinnosti. Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný. Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém; jde zejména o subjektivní stránku jednání obžalovaného (prokázání příslušné formy zavinění), která je imanentní podmínkou pro uznání trestní odpovědnosti – ta je o všem v daňovém řízení irelevantní“ (zdůraznění doplnil žalovaný).
162. Žalobce správně poukazuje na skutečnost, že citovaná pasáž míří na zcela odlišnou situaci, než která nastala v nyní posuzované věci. Jinými slovy říká, že zatímco v trestním řízení může být daňový subjekt jakožto obžalovaný zproštěn obvinění ze zkrácení daně pro nedostatek důkazů, neboť je povinností státního zástupce, aby prokázal, že obžalovaný spáchal trestný čin, témuž daňovému subjektu může být doměřena daň, neboť v daňovém řízení leží důkazní břemeno primárně na něm. O popsanou situaci se však v posuzované věci nejednalo.
163. Soud v první řadě předesílá, že v době vydání předchozího rozsudku nebyl trestní rozsudek součástí správního spisu, žalovaný ani soud proto z něj tehdy nevycházely. Z výroku žalobcem předloženého trestního rozsudku plyne, že J. K. byl uznán *vinným*, že jako jednatel a společník společnosti Maren, v úmyslu zkrátit DPH, nepodal přiznání k DPH

za zdaňovací období září, říjen a listopad 2009, přičemž společnost Maren v období říjen až listopad 2009 uskutečnila zdanitelná plnění, ke kterým vystavila následující daňové doklady: mimo jiné faktury č. 200901082 ze dne 5. 10. 2009, č. 200901086 ze dne 14. 10. 2009, č. 200901096 ze dne 11. 11. 2009, č. 200901097 ze dne 26. 10. 2009, č. 200901098 ze dne 16. 11. 2009, č. 200901099 ze dne 17. 11. 2009 a č. 200901100 ze dne 23. 11. 2009 (srov. výše bod 63), tedy zkrátit daň ve velkém rozsahu (zdůraznění doplnil soud). Přímo ve skutkové větě výroku citovaného rozsudku je tak uvedeno, že společnost Maren (za plnění jejíž daňových povinností odpovídal J. K.) uskutečnila zdanitelná plnění, k nimž vystavila faktury, jež jsou předmětem i nynějšího řízení.

164. Byť se jedná o rozsudek ve věci obžalovaného jednatele žalobcova dodavatele (nikoliv žalobce) ve věci DPH (nikoliv daně z příjmů), v důsledku čehož nelze vždy klást rovnítko mezi vznikem daňové povinnosti k DPH a uplatněním daňově účinného nákladu u téže dodávky, podstatné je, že trestní soud ve výroku daného rozsudku dospěl k závěru, že dodávky, které jsou i předmětem nynějšího řízení, učinila vůči žalobci společnost Maren, přičemž žalobce se tohoto závěru výslovně dovolává (nenamítá, že nebyl účastníkem předmětného trestního řízení). Osoba dodavatele předmětných dodávek je přitom jádrem sporu mezi účastníky řízení v nyní posuzované věci. Může se sice lišit okamžik převodu vlastnického práva, jenž je rozhodný pro daň z příjmu, od data uskutečnění zdanitelného plnění, jež je rozhodné pro DPH, nelze však popřít, že dodal-li Maren zboží žalobci z hlediska DPH, dříve či později jej také dodal z hlediska daně z příjmů.
165. Výrok citovaného rozsudku tak sice nezavazuje žalovaného k určitému výsledku jím vedeného řízení přímo, jedná se však bezpochyby o závazné řešení bezprostředně související předběžné otázky ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tak pochybil, pokud odmítl žalobcem navržený důkaz trestním rozsudkem s tím, že daňové řízení je na trestním řízení nezávislé. Dovolává se totiž nepřiléhavé judikatury, jež se vztahuje na případy zprošťujících rozsudků, v jejichž případech se projevuje odlišná konstrukce důkazního břemene v trestním a daňovém řízení. Byť v takových případech může být tvrzení o vzájemné nezávislosti těchto řízení správné, nelze jen z toho dovodit, že by trestní spis či listiny z něj nebylo možné použít v daňovém řízení jako důkaz (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38), a nadto v případě odsuzujícího rozsudku již nelze pominout vázanost správce daně těmi skutkovými a právními závěry, jež jsou relevantní pro posouzení daňové povinnosti, neboť byly prokázány v řízení, v němž je požadovaná míra důkazu dokonce vyšší než v daňovém řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, odst. 16 a násl., nebo ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, odst. 15).
166. Žalovaný tak byl na základě žalobcem předloženého pravomocného odsuzujícího trestního rozsudku povinen bez dalšího vyjít z toho, že společnost Maren žalobci dodala zboží na uvedených fakturách a mohl nanejvýše uvážít o těch rozdílech, jež mohou plynout z odlišné právní úpravy DPH oproti dani z příjmů, nebyl však oprávněn skutkové a právní závěry trestního soudu přehodnocovat, nebyl-li daný rozsudek zrušen či nedošlo-li k posunu takových závěrů v rámci obnovy trestního řízení. Případné pochyby o pravdivosti výpovědi J. K. či namítané nesrovnalosti v předmětu, čase a množství fakturovaných dodávek již s ohledem na závaznost ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu nemají za daného stavu v dalším řízení místo, a proto ani soud nepovažuje za potřebné zabývat se otázkou, zda společnost Maren již za vedení předchozích jednatelů nedodala žalobci jiné dodávky granulovaného stříbra, jež by mohly s využitím nárokových účtů

vysvětlit žalovaným zdůrazňovanou nesrovnalost, a s tím související otázkou potřebnosti provedení důkazu evidencí přijatého a vydaného materiálu, resp. samotných nárokových účtů.

167. I kdyby snad pro odlišnost subjektu trestního řízení nebylo možné k trestnímu rozsudku přihlídnout, soud doplňuje, že v související věci žalobce sp. zn. 46 Af 12/2016 dospěl k závěru, že dodávku 500 kg stříbra v prosinci 2009 pro žalobce uskutečnila společnost Maren (viz zejm. bod 99 citovaného rozsudku). K tomuto závěru, nedošlo-li by k podstatnému posunu v provedeném dokazování, by byl žalovaný též povinen v dalším řízení s ohledem na ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu přihlídnout. Protože se v daném případě jednalo o obdobný obchodní model – společnost Maren nakoupila stříbro v Polsku u společnosti KGHM a následně jej prodala žalobci – nebylo by možné v dalším řízení bez vážných důvodů zpochybňovat ani předchozí dodávky pocházející od KGHM (stříbrné granule). Pokud by žalovaný hodlal takové dodávky zpochybnit, bylo nutné provést dokazování ucelenou evidencí nárokových účtů společnosti Maren (resp. pohybu materiálu) u žalobce od počátku vzájemné spolupráce tak, aby závazný závěr k prosincové dodávce bylo možné účinně zpochybnit vůči dodávkám předchozím.
168. Nedůvodná je však námitka žalobce, že výslech J. K. konaný dne 27. 5. 2015 byl nedostatečný a správcem daně účelově vedený stejně jako dva předchozí výslechy. Správce daně podle něj připustil, aby svědek odmítl odpovídat na otázky žalobcova zástupce. V protokolu o výslechu ze dne 27. 5. 2015 ale nejsou uvedeny žádné otázky, na které by svědek vůbec neodpověděl. Je uvedena pouze poznámka (str. 8), že „Pan K. dále odmítá se zástupcem daňového subjektu komunikovat“, následně jsou však protokolovány další otázky zástupce žalobce i svědkovy odpovědi. Soud proto konstatuje, že nedošlo k odepření výpovědi, nanejvýš se svědek v určitý okamžik ohrazoval proti kladeným dotazům, vzápětí však odpověděl. Dlužno poznamenat, že s ohledem na výše zmíněný rozsudek městského soudu sp. zn. 56T 11/2013, který nabyl právní moci dne 5. 5. 2015 a jímž byl svědek K. odsouzen pro krácení DPH za zdaňovací období září až listopad 2009, by u něho nepochybně byl naplněn důvod pro odepření výpovědi podle § 96 odst. 2 daňového řádu, neboť odpověďmi na otázky zástupce žalobce by si mohl reálně způsobit nebezpečí (nového) trestního stíhání. Ke shodnému závěru ohledně shodné námitky žalobce soud dospěl také v rozsudku č. j. 46 Af 12/2016-73, bod 122.
169. Soud dále nepovažuje za lživé tvrzení žalovaného, že měl mimo jiné i žalobce uvést, že se sporných obchodů aktivně účastnil bývalý jednatel společnosti Maren L. K. (viz bod 138 napadeného rozhodnutí). Jde nanejvýš o nepřesné konstatování. Žalobce totiž v podání ze dne 23. 5. 2011 konkrétně uvedl, že z e-mailové korespondence vyplývá, že bývalý jednatel K. byl ještě v prosinci 2009 zplnomocněn k jednání společnosti Maren s KGHM, přičemž předložil mj. e-mail ze dne 18. 12. 2009 s přílohou, v němž za společnost MAREN vůči KGHM skutečně vystupuje L. K.. Stejně tak bylo jen nepřesné tvrzení žalovaného, podle kterého nebyly uzavřeny žádné kupní smlouvy. Z kontextu bodu 151 napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný měl na mysli absenci smluv písemných, když uvedl, že neuzavření smluv na zboží v celkové výši 20 mil Kč svědčí o nedostatečné obezřetnosti žalobce.

Dodávky od deklarovaného dodavatele Diamond

170. Soud předně připomíná, že v předcházejícím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014 – 74 přisvědčil závěru žalovaného, podle kterého žalobce neprokázal, že mezi ním a společností Diamond

došlo k realizaci dodávky uvedené na faktuře ze dne 9. 12. 2009. Žalobce nijak neprokázal své tvrzení, že v daném období jednal na základě plné moci s panem F., který v té době již nebyl jednatelem společnosti Diamond. Správci daně totiž zaslal pouze kopii plné moci podepsané dne 2. 4. 2010, která je však z pohledu zdaňovacího období roku 2009 irelevantní. Jinou plnou moc nepředložil. Ačkoliv pan F. při výslechu potvrdil, že fakturu ze dne 9. 12. 2009 včetně dodacího listu podepsal, nebylo prokázáno, že k tomu byl oprávněn. Stejně tak nebylo prokázáno, že byl v daném období oprávněn provádět jménem společnosti Diamond jakékoliv dodávky. Soud proto předchozí žalobu neshledal v této části důvodnou.

171. Předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno jako celek z důvodů nesouvisejících s tvrzenými dodávkami od společnosti Diamond, soud proto ani neuložil žalovanému doplnění dokazování. Žádné nové důkazy nenavrl ani žalobce, který pouze setrval na tvrzení, že pan F. mu předložil před 2. 4. 2010 jinou plnou moc, avšak důkazní návrh v tomto směru neuplatnil. Skutkový stav tedy zůstal od předcházejícího posouzení soudem nezměněn. Nezměnila se ani žalobcova právní argumentace. Žalobce v nyní podané žalobě opakuje námitky, které již uplatnil v odvolání a ocitoval také v předchozí žalobě. Soud proto neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit. Shodně jako v předcházejícím rozsudku proto konstatuje, že žalobní argumentace účinně nezpochybnila závěr žalovaného, podle kterého žalobce neprokázal realizaci dodávky deklarované na faktuře ze dne 9. 12. 2009, a neunesl tak své důkazní břemeno.
172. Pokud jde o námitku absolutní neplatnosti převodu podílu ve společnosti Diamond, resp. jmenování J. K. jednatelem, soud konstatuje (a to i pro případ společnosti Maren, kde obdobná námitka také zazněla), že jde o námitku nedůvodnou. V dané věci je rozhodující, zda pan F. ztratil oprávnění vystupovat za společnost Diamond, z čehož vychází žalovaný. V tomto směru je určující (bez doložení jiného právního titulu), zda přestal být jednatelem. Jednatele podle § 133 odst. 3 obchodního zákoníku jmenuje (a tedy i odvolává) valná hromada. Podle ustálené judikatury přitom platnost usnesení valné hromady, popř. rozhodnutí jediného společníka přijatého v působnosti valné hromady, nelze přezkoumávat jako předběžnou otázku v žádném soudním (či jiném) řízení (s výjimkami upravenými v § 131 odst. 8 a 9 obchodního zákoníku, jež nejsou v daném případě aplikovatelné). K tomu slouží výhradně řízení o návrhu na neplatnost usnesení valné hromady podle § 131 odst. 1 obchodního zákoníku (srov. již rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 13. 1. 1999, sp. zn. 1 Odon 101/97, publikovaný pod č. 5/2000 Sb. NS, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 2015, č. j. 29 Cdo 3385/2015, a rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2020, č. j. 10 As 272/2018-188, odst. 25). Žalovaný si tudíž ani na základě námítky žalobce nebyl oprávněn vyřešit otázku, zda a kdy byl pan F. odvolán z funkce jednatele a nahrazen J. K., odlišně od údaje plynoucího ze zápisu v obchodním rejstříku navazujícího na rozhodnutí jediného společníka společnosti Diamond ze dne 8. 6. 2009. Pan F. tedy v rozhodné době nebyl jednatelem, bez ohledu na platnost či vážnost souvisejících právních úkonů týkajících se obchodního podílu ve společnosti.
173. Žalobce také namítl nepřezkoumatelnost předcházejícího rozsudku pro nedostatek důvodů. Krom toho, že nově podaná žaloba není opravným prostředkem proti předcházejícímu rozsudku, a soudu tedy nepřísluší hodnotit přezkoumatelnost svého vlastního rozhodnutí, je třeba poukázat na to, že z hlediska obsahu námítek žalobce spíše vyjadřuje nesouhlas s věcným posouzením, ten však nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost.

Dodávky od deklarovaného dodavatele J. D.

174. Také v případě tvrzených dodávek od dodavatele J. D. soud v předchozím rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 přisvědčil závěru žalovaného, podle kterého správce daně dokazováním ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátil žalobcem předložené důkazní prostředky o uskutečnění dodávky J. D., čímž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který jej však neunesl.
175. K tomuto závěru soud dospěl na základě následujících skutečností. J. D. při podání svědecké výpovědi dne 11. 5. 2010 u Finančního úřadu v Hlinsku (která byla provedena pro účely jiného daňového řízení) potvrdil, že fungoval pouze jako vystavitel faktur a platební místo pro jiné subjekty, o jejichž činnostech prakticky nic nevěděl. Tomu přesně odpovídá i forma daňových dokladů, které posléze doložil žalobce. Na samotných fakturách je sice jako dodavatel veden J. D., nicméně na přiložených dodacích listech je jako dodavatel označen Š. S.. Žalobce přitom ve svém vyjádření ze dne 19. 5. 2011 zmiňoval jako faktického dopravce materiálu právě Š. S., který se měl rovněž angažovat při telefonických objednávkách. Tvrdil-li žalobce, že J. D. navštívil jeho provozovnu v Dolních Břežanech, kde mu žalobcův zaměstnanec musel vypomoci s vystavením faktury za dodání zboží pro žalobce, pak právě tato skutečnost měla žalobci signalizovat, že J. D. se ve „svém“ podnikání patrně příliš neorientuje, když ani není schopen vyúčtovat platbu za své vlastní služby. Takové počínání plně zapadá do kontextu shora zmiňované výpovědi J. D. ze dne 11. 5. 2010, podle níž on sám s žádným zbožím neobchodoval a o povaze jím fakturovaných plnění vlastně ani neměl povědomí, vystavil pouze fakturu za zboží Š. S. a M. K., své zboží neprodával.
176. V nyní předložené žalobě žalobce opakuje námitky, které již vznesl v žalobě v předcházejícím řízení, a které tak již byl posouzeny zdejším soudem. Soud jim v rozsudku č. j. 45 Af 2/2014-74 nepřisvědčil a ani nyní neshledal důvod se od svého tehdejšího hodnocení odchýlit. V citovaném rozsudku soud nezavázal žalovaného k dalšímu dokazování, neboť jeho závěry považoval za přesvědčivé a správné.
177. Žalobce v doplnění odvolání navrhl výslech svého zaměstnance Ing. V. a nyní v žalobě namítá, že žalovaný pochybil, pokud tomuto návrhu nevyhověl. Tento závěr soud nesdílí, naopak přisvědčuje žalovanému, že výslech Ing. V. by nemohl přispět k objasnění rozhodných skutečností.
178. Podle žalobce měl Ing. V. potvrdit, že J. D. vystupoval jako dodavatel předmětného zboží, že Ing. V. předložil ručně psanou fakturu a že opravenou fakturu před Ing. V. podepsal. Žalovaný odůvodnil neprovedení výslechu tím, že samotná skutečnost, zda opravdu došlo k vystavení druhé faktury za pomoci žalobcova zaměstnance, nemůže prokázat uskutečnění dodávky J. D.. Tvrzení, podle kterého J. D. s vystavením faktury pomohl Ing. V., nezpochybnil ani soud v předcházejícím rozsudku. Prokázání této skutečnosti proto podle žalovaného nebylo rozhodné pro posouzení případu. Způsob vytvoření faktury není způsobilý prokázat faktické dodání zboží J. D., neboť pouhým předložením po formální stránce bezvadného dokladu nelze unést důkazní břemeno ve vztahu k deklarovanému nákladu. Dosavadní dokazování přineslo tak závažné pochybnosti, že by je provedení výslechu Ing. V. nemohlo odstranit. Žalovaný uzavřel, že z uvedených důvodů nemůže navržený důkazní prostředek přispět ke zjištění stavu věci, a je tedy nadbytečný.

179. S uvedeným závěrem o nadbytečnosti navrženého důkazu se soud ztotožňuje. Dokazování v daňovém řízení se řídí zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně proto není povinen vzít v úvahu všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale má právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, a tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
180. Podle ustálené judikatury je správce daně oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. Neporuší přitom zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Může odmítnout důkaz, pokud by nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné. Na potřebnost výslechu svědka může usoudit z návrhu daňového subjektu, např. čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela nebo k čemu má být konkrétně slyšena (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, nebo ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). K odmítnutí navrženého důkazního prostředku NSS dále uvedl: „Navržené důkazy lze odmítnout pouze v případě, je-li skutkový stav již dostatečně objasněn, resp. jejich provedení by bylo nadbytečné (skutkový stav byl již dostatečně zjištěn na základě jiných důkazů), nebo v případě, že okolnost, kterou měly prokázat, není rozhodnou okolností nebo k jejímu průkazu nesměruje, případně směřuje k prokázání okolnosti, jež nebyla správním orgánem vyžadována“ (rozsudek ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006-67). Tyto podmínky byly splněny i v nyní posuzované věci.
181. Při posouzení, nakolik mohla výpověď navrhovaného svědka přispět k objasnění rozhodných otázek, je třeba vyjít z podstaty věci, tedy z toho, jaké skutečnosti byl žalobce povinen prokázat, pokud v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 tvrdil, že předmětná dodávka byla nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již výše soud uvedl, že pro uznatelnost daňového nákladu je rozhodné prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem zboží. Zároveň platí, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li současně věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz judikaturu citovanou v bodu 121).
182. Jak již soud zmínil výše, v předchozím rozsudku se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle kterého finanční orgány účinně zpochybnilly předložené důkazní prostředky o uskutečnění dodávky J. D., přičemž žalobce svá tvrzení následně neprokázal. Na tomto závěru soud setrvá i nyní a považuje skutkový stav věci za dostatečně objasněný. V souvislosti se žalobcovým návrhem na provedení výslechu svědka Ing. V. soud považuje za významné především následující okolnosti. Z výpovědi J. D. vyplynulo, že na žádosti různých podnikatelských subjektů (často cizinců-Rumunů) vystavoval svým jménem faktury pro jejich odběratele, aniž by přesně věděl, jak přesně dodávky probíhají a čeho se týkají. Po vystavení faktury zaslal příslušný odběratel peníze na účet, ze kterého poté J. D. vybral hotovost a předal ji podnikatelskému subjektu, na jehož žádost předtím vystavil fakturu. Uvedl také, že stejným způsobem probíhaly i dodávky pro žalobce. K dodávce pro žalobce vypověděl, že jednou byl v Dolních Břežanech, ve staré vile, kam jej dovezl „Rumun“. Zboží, které mělo být žalobci dodáno, **neviděl**, předávali ho „Rumuni“, mělo to být snad

stříbro. **Sám se žalobcem neobchodoval, vystavil pouze fakturu za zboží pana S. a pana K.. V zásadě shodně J. D. vypověděl jak dne 11. 5. 2010 (v rámci jiného daňového řízení), tak dne 19. 5. 2011 v rámci tohoto daňového řízení.**

183. **Soud proto přisvědčuje žalovanému, že J. D. nevyvíjel samostatnou ekonomickou činnost, ale na pokyny jiných osob pouze formálně vystavoval doklady, aniž by vykázaná plnění fakticky uskutečnil.** Z tohoto důvodu ani výpověď Ing. V. o tom, že J. D. fakturu (psanou na stroji) podepsal, by nemohla prokázat tvrzení žalobce, že J. D. byl dodavatelem předmětného zboží. Ani předložení formálně bezvadného dokladu totiž nepostačuje k unesení důkazního břemene o tom, kdo je skutečným dodavatelem zboží. Jinými slovy, prokázání skutečnosti, že fakturu skutečně podepsal J. D., který je na ní jako vystavitel uveden, by neprokazovalo, že byl skutečným dodavatelem. Soud se proto ztotožnil s důvody, pro které žalovaný výslech navrženého svědka Ing. V. neprovedl.
184. Žalobce v rámci odvolacího řízení po zrušení původního rozhodnutí žalovaného soudem odkázal také na dopis od JUDr. Ing. M. a uvedl, že je tento dopis přiložen ke správní žalobě proti rozhodnutí č. j. 9675/17/5300-22444-704601 (DPH). Žalovaný konstatoval, že mu tento důkazní prostředek nebyl předložen, ale byl předložen pouze soudu, přičemž i ze závěrů soudu v předcházejícím řízení plyne, že bylo vyvráceno tvrzení, podle kterého byl dodavatelem J. D.. Dále žalovaný dodal, že důkazní prostředky, které mají svědčit o podvodném jednání J. D., neprokazují, kdo byl skutečným dodavatelem předmětné dodávky. I v tomto případě soud přisvědčil žalovanému, že navržený důkaz by nemohl přispět k objasnění rozhodných otázek (k prokázání žalobcova tvrzení, že byl skutečným dodavatelem J. D.), pokud měl (jak uvedl žalobce) sloužit pouze k osvědčení skutečnosti, že J. D. soustavně jednal účelově.
185. I kdyby totiž byla tato skutečnost prokázána, stále by nebyl vysvětlen rozpor mezi tím, že zboží žalobci podle dodacího listu dodal Š. S. (a to nikoliv za J. D. – nic takového z dodacího listu neplyne), avšak žalobce hradil na základě faktury vystavené J. D.. I kdyby bylo prokázáno, že se J. D. při sepisování faktury vydával za dodavatele zboží, žalobce nenavrhoval žádný důkaz, jímž by hodlal prokázat, že Š. S. uvedl či prokazoval, že předává zboží za J. D., resp. že by to sdělil alespoň později. J. D. ostatně později sám rozporoval, že by byl dodavatelem zboží. Ničím tak nebyl vyvrácen obsah dodacího listu vystaveného žalobcem, resp. žalobci se nepodařilo prokázat, že by mohl být oprávněně přesvědčen, že uzavřel kupní smlouvu s J. D. v situaci, kdy mu J. D. žádné zboží nepředal, ale jen se hlásil ke zboží předanému někým jiným bez jakéhokoliv důkazu o takovém oprávnění.
186. Provedení důkazu výslechem Ing. V. a dopisem JUDr. Ing. M. navrhl žalobce také v řízení před soudem. Soud těmto návrhům nevyhověl z totožného důvodu. Kromě výše zmíněné nadbytečnosti navrhovaných důkazů brání jejich provedení v řízení před soudem také skutečnost, že ve věcech, v nichž je předmětem sporu neunesení důkazního břemene (což jsou typicky věci daňové), zásadně nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže žalobce dohánět předkládáním nových důkazů soudu (viz např. již výše citovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 305/2017-135). Byť žalobce tyto důkazy navrhoval již v daňovém řízení, podstatné je, že v té době je nenavrhoval k prokázání skutečnosti, že Š. S. zboží předával

žalobci jménem J. D., ale k tvrzením jiným, pro unesení důkazního břemene nerozhodným.

Společné námitky

187. Dále se soud zabýval žalobními body, v nichž žalobce namítal vady procesního postupu finančních orgánů či nezákonnosti, které se měly vztahovat k celému řízení.
188. Důvodnou soud neshledal námitku týkající se vydání rozhodnutí žalovaného po uplynutí lhůty pro vyřízení věci podle pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. Tento pokyn stanoví pouze interní lhůty pro vyřízení odvolání a jejich překročení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Cítil-li se žalobce dotčen průtahy v řízení, mohl využít prostředku nápravy, který je stanoven v § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá.
189. Žalobce uplatnil řadu obecných námitek – nezákonný postup při hodnocení důkazních prostředků, nezákonný postup při projednávání zprávy o daňové kontrole, postup v rozporu s cílem správy daní, nesprávný postup při výsledku svědka, selektivní účelové a nezákonné hodnocení důkazů, neobjektivní rozhodování úředních osob apod. Tyto obecné námitky nesplňují požadavky na řádně uplatněný žalobní bod (viz rozsudky rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017-31, č. 3733/2018 Sb. NSS). V případech, kde je žalobce v průběhu žaloby spojil s konkrétnější námitkou, je pak soud vypořádal na příslušném místě odůvodnění tohoto rozsudku.
190. Obdobný závěr platí pro obecnou námitku, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími námitkami. Žalobce neupřesnil, kterou konkrétní námitku měl žalovaný opomenout. Soud považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí za dostatečné a splňující požadavky standardně kladené na přezkoumatelnost správních rozhodnutí. Odůvodnění umožňuje žalobci s ním věcně polemizovat a soudu přezkoumat jeho zákonnost a správnost. Nesouhlas žalobce s věcným posouzením nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost.
191. K námitce, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, se soud podrobně vyjádřil již v předchozím rozsudku v této věci, na nějž pro stručnost odkazuje.
192. Závěrem žalobce namítl porušení práva na osobní projednání výsledku odvolacího řízení. Shodnou námitku žalobce uplatnil také v řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 12/2016 a soud neshledal důvod pro odlišné posouzení. Předně je třeba vyjít z ustanovení upravujících postup v odvolacím řízení, je-li v něm prováděno dokazování (srov. § 115 odst. 2 daňového řádu). V takovém případě má odvolací orgán povinnost seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě aby navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Z citovaného ustanovení vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil (v podrobnostech viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58). Této povinnosti žalovaný dostal přípisem ze dne 10. 4. 2018. Žalobce mohl také kdykoli využít svého oprávnění nahlédnout do spisu a pořídit si

opisy všech listin do něj založených. Podstatné je, že žalovaný všechny nově opatřené listinné důkazy srozumitelně označil v přípisu ze dne 10. 4. 2018, takže o nich byl žalobce zpraven, což nepopírá. Právní úpravu nepožadující ústní jednání k projednání doplnění dokazování v odvolacím daňovém řízení, soud nepovažuje za odporující čl. 38 odst. 2 Listiny. Bez toho, aby daňový řád výslovně stanovil povinnost vést ústní jednání, nelze toto právo dovodit jen z uvedeného ustanovení Listiny (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005-83, a ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I ve vztahu k daňovému řízení je třeba toto ustanovení vykládat tak, že zakotvuje možnost vyjádřit se ke skutkovým a právním závěrům žalovaného. Vedle toho soud odkazuje na čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod, z něhož plyne, že k naplnění zásady ústnosti postačuje, pokud účastník má možnost být přítomen jednání v navazujícím soudním řízení.

193. S ohledem na vše výše uvedené soud neshledal důvodnou ani námitku porušení základních práv (žalobce se konkrétně dovolával čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 Listiny). Konkrétní pochybení žalovaného soud posoudil výše, zásah do žalobcových ústavních práv však neshledal.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

194. Soud shledal pochybení žalovaného při posouzení uznatelnosti nákladů od deklarovaného dodavatele Maren, neboť žalovaný bez adekvátních důvodů odmítl provést dokazování trestním rozsudkem, z něž ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu závazně pro daňové řízení plyne závěr, že společnost Maren žalobci sporné zboží dodala (viz výše body 160 až 166). Soud proto zrušil napadené rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu s obsahem správního spisu, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vyloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
195. K žalobcem požadovanému zrušení dodatečného platebního výměru soud nepřistoupil, neboť ve věcech daňových je tento postup omezen. Při zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu vydaného v daňovém řízení lze přistoupit ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud tento výměr neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat, což není daný případ (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS).
196. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobce daňovým poradcem. Pro určení jejich výše se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady na zastoupení činí 12 342 Kč. Tato částka zahrnuje odměnu za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a tři paušální částky náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2 142 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek vztahujících se k odměně zástupce.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 12. dubna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu