



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců
JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **Galmet trade, spol. s r.o.**, IČO: 27432599
sídlem Kovohutě 530 Příbram VI-Březové Hory, Příbram
zastoupen daňově poradenskou společností ARIADNA, s.r.o.
sídlem Nademlejská 683/5, Hloubětín, 198 00 Praha 9

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 53977/18/5200-11432-711891,
takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.“), podanou dne 5. 2. 2019 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158440/12/063912201851 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2008 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 032 360 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 1 381 467 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 275 545 Kč. Platební výměr byl napadeným rozhodnutím změněn jen tak, že penále bylo sníženo na částku 220 287 Kč a byly upraveny platební údaje.
2. Napadené rozhodnutí žalovaného je v pořadí druhým rozhodnutím v této věci. Předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26130/13/5000-14202-711312, zdejší soud

zrušil rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 45 Af 1/2014-52 (dále jen „zrušující rozsudek“), 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 výsledku svědka a nezákonný postup při projednávání zprávy o daňové kontrole. Kromě opakování výsledku svědka žalovaný vytčené vady neodstranil. 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 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 zrušujícího rozsudku.
4. Žalobce namítá, že předložil důkazní prostředky, které zcela jednoznačně svědčí o oprávněnosti zahrnutí přijatých daňových dokladů od společnosti L. (dále jen „L.“) do daňových nákladů. Předložil přijaté faktury od společnosti L., doklady o úhradě těchto faktur na bankovní účty, u kterých měl dispoziční právo jednatel společnosti L. V. R., doklady o prodeji zpracovaných materiálů nakoupených od společnosti L. svým odběratelům, provedené analýzy materiálů i kopii osobního dokladu jednatele společnosti L. Nabídl také *„přezkoumání dokladů o přijetí materiálů od společnosti L. 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 výsledku V. R.
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 námitky uvedené v doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2012 (*pozn. soudu*: jednalo se o podání učiněné ještě před vydáním předchozího rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013, které bylo soudem zrušeno).
6. Správce daně provedl dva výsledky V. R. K prvnímu z nich se soud ve zrušujícím rozsudku vyjádřil tak, že na výsledk 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 výsledku žalovaný porovnával odpovědi svědka s jeho odpověďmi nebo mlčením z prvního výsledku, který ale soud označil za nepoužitelný v dalším daňovém řízení. Žalovaný tak účelově a svévolně nerespektoval právní názor soudu. Při druhém výsledku přitom svědek jednoznačně potvrdil prodeje i nákupy předmětných materiálů, vystavení faktur i úhrady. Kdyby soud neuvedl, že na první výsledk V. R. nelze nazírat jako na řádný důkaz, měl by 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 nekladal.
7. Správce daně nezajistil žalobci právo klást svědkovi otázky, neboť nezjišťoval, z jakých důvodů svědek odmítl 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 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 vyrozumění o výsledku také znal předmět výsledku, 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 L. Finanční orgány nijak neproověřily jeho tvrzení, že o osudu účetnictví společnosti L. 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 byl proveden ve vězení, mohl se proto tehdy domnívat, že se mu správce daně snaží „příšit“ nějaký další trestný čin. Pokud si svědek nevzpomněl, od koho obdržel předmětný materiál, měla být tato skutečnost zjišťována v daňovém řízení se společností L. Daňová kontrola za rok 2008 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 L., analýzami dodaného materiálu a doklady o nich, tvrzeními žalobce, které se od výpovědi svědka nelišily, a kopií občanského průkazu jednatele L.
10. Obchodní případy mezi žalobcem a společností L. probíhaly tak, že jednatel společnosti L. 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 L. cenu, za kterou byl ochoten materiál odkoupit, a jednatel společnosti L. 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 L. 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 žalobcem a žalobce mu sjednanou cenu hradil, když již měl předmět koupě v držení, žádné riziko pro něj z uzavřené smlouvy tedy nehrozilo.
11. Správci daně těžko mohly vzniknout pochybnosti o věrohodnosti dokladů vystavených společností L. v roce 2008 z důvodu nekontaktnosti této společnosti, neboť šlo o skutečnost známou místně příslušnému správci daně od roku 2003. Žalobce také nemohlo varovat to, že společnost L. 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 L. 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 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.
13. Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy selektivně, a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný neuvedl žádné důkazy, které by svědčily o neobežřetnosti žalobce ve styku s jeho dodavatelem. Žalobce prověřoval dodavatele 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.
14. Žalobce zcela důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole, neboť důkazy nebyly zákonným způsobem hodnoceny, důkazní řízení muselo být v odvolacím řízení doplňováno, takže zpráva o daňové kontrole nemohla být podkladem pro vydání platebního výměru. Bylo také porušeno ústavní právo žalobce na projednání věci v jeho přítomnosti [čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“)], a to i přesto, že daňový řád ústní jednání v odvolacím řízení nestanoví. Věc totiž nebyla s žalobcem řádně projednána před správcem daně, ten postupoval nezákonným způsobem. Proto měla být věc projednána při ústním jednání před žalovaným, a to i tehdy, pokud důkazní řízení nebylo doplňováno či žalobce využil právo dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit se před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy.
15. 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 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 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

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje především na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu.
17. 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 L. 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.

18. Dále žalovaný zdůrazňuje, že žalobce neuzavřel se společností L. písemně žádné kupní smlouvy, přestože podle dokladů mělo být přijato plnění za cca 14 mil. Kč (včetně zdaňovacího období 2009). 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 L. 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 L. 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 L., opakované zrušení registrace k DPH), které by jej vedly k podrobnější kontrole.
19. Žalovaný také připomíná, že není možné považovat za průkaznou fakturu, která neuvádí správný název dodavatele, neuvádí řádně objem předmětu plnění (dodání zboží) a cenu za měrnou jednotku či výkon. Nelze akceptovat ani duplicitu v číselném označení faktury, neboť pak není zřejmé, která faktura je řádná. Kromě shodného čísla se jedná i o totožné plnění, které se však liší v množství a konečné ceně. Důkazem o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem nemůže být ani to, že materiál byl zaplacen.
20. Soud v předcházejícím rozsudku konstatoval, že zjištění učiněná správcem daně sdělená ve výzvě ze dne 19. 4. 2011 spolu se zjištěními ohledně účtů společnosti L. jsou skutečnostmi vedoucími k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur. Podle soudu však byl závěr o neprokázání dodávek drahých kovů mezi žalobcem a společností L. předčasný a v řízení bylo nutné zopakovat výsledek jednání společnosti L. Původní výsledek 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 společností L., příp. z faktury vystavené žalobcem, 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.
21. Dále žalovaný uvedl, že ze znaleckého posudku jednoznačně a konkrétně nevyplynulo, že by sporné faktury skutečně podepsal jednatel společnosti L. 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.

22. K námitce porušení práva na ústní projednání výsledku odvolacího řízení žalovaný uvedl, 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. Stejně tak případné vady v ní lze odstranit v odvolacím řízení, opačný závěr by byl zcela v rozporu s povahou odvolacího daňového řízení.
23. Žalovaný setrval na závěru, že žalobce se ocitl v důkazní nouzi tím, že nepředložil věrohodné důkazy o uskutečnění dotčených plnění. Navrhl zamítnutí žaloby.

Replika žalobce

24. V replice žalobce poukazuje na to, že žalovaný ve vyjádření pouze zopakoval 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.
25. Žalobce správci daně popsal, jakým způsobem se obchody se společnostmi L. (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 povědomí o činnosti žalobce, kterou prezentuje na webových stránkách. Dodavatelé nabízející žalobci materiály neví, jaké množství drahých kovů jejich materiály obsahují. To zjistí žalobce v 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.
26. Žalobce si ověřil totožnost V. R. a společnost L. prověřil standardním způsobem z veřejných zdrojů. Spolehl se na to, že obnovením registrace k DPH finanční úřad potvrdil její solidnost.
27. Žalobce závěrem uvedl, že právo na projednání věci v přítomnosti žalobce před vydáním rozhodnutí vychází z ústavního zákona, který má vyšší právní sílu, než daňový řád.

Další podání žalobce

28. V podáních ze dne 17. 6. 2021 žalobce jednak podrobil polemice rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2021, č. j. 51 Af 3/2019-65, který se týkal jiného zdaňovacího období, a dále požadoval, aby se soud zabýval i otázkou prekluze daně. Dle jeho názoru začala běžet desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení (doměření) daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2008 dne 31. 12. 2008 a uplynula dnem 31. 12. 2018.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

29. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 5. 12. 2018 a žaloba byla podána dne 5. 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.). Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili; žalovaný implicitně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) a žalobce dodatečně v podání ze dne 17. 6. 2021.

Zjištění vycházející z obsahu správního spisu

30. Z předloženého daňového spisu 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 společnosti L.
31. Ohledně deklarované spolupráce se společností L. byly doloženy následující faktury vystavené společností L.:
- a. faktura č. 25/2008 ze dne 23. 6. 2008 (zaúčt. doklad č. 20801268) na částku 4 273 935,10 Kč, dodávka 29,88 kg písku s obsahem (dent. směs – DK¹)

¹ Zkratkou „DK“ jsou dle všeho míněny drahé kovy.

- b. faktura č. 25/2008 ze dne 23. 6. 2008 (zaúčt. doklad č. 20801269) na částku 222 319,37 Kč, dodávka 63,5 kg písku s obsahem (DK),
- c. faktura č. 607/2008 ze dne 14. 7. 2008 na částku 1 624 841,47 Kč, dodávka 12,55 kg písku s obsahem (DK),
- d. faktura č. 702/2008 ze dne 1. 9. 2008 na částku 1 153 355 Kč, dodávka 14,05 kg palargenu s DK a
- e. faktura č. 6049 ze dne 27. 10. 2008 na částku 2 178 152 Kč, dodávka 14,05 kg paralargenu, 20,27 kg Ag elektra a 14,92 kg řetízků;

a dále faktura vystavená žalobcem pro společnost L.:

- f. faktura č. 20851429 ze dne 29. 10. 2008 na částku 1 645 000 Kč, dodávka 3,5 kg Au investičních slitků.

32. Správce daně za účelem prověření oprávněnosti uplatnění nákladů vykázaných shora specifikovanými fakturami dožádal Finanční úřad v Liberci coby místně příslušného správce daně společnosti L., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad v odpovědi ze dne 12. 10. 2010 uvedl, že se na adrese společnosti nachází pouze věžový panelový dům, ale žádná schránka nebo zvonek s označením firmy společnosti L., 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. L. 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, atd. Dne 23. 6. 2018 byly vystaveny dvě graficky shodné faktury se stejným číslem na různé částky. K číslu účtu, který byl na fakturách uveden, správce daně zjistil, že dispoziční oprávnění měl V. R. a M. R. Na účet byly připsány pouze úhrady výše uvedených faktur [pod označením písm. (a) a (b) zcela, písm. (c) a (d) částečně], přičemž byly následně vybrány v hotovosti nebo platební kartou. Zbývající částka z faktury (d) byla uhrazena v hotovosti a z faktury (c) na jiný účet, k němuž měli dispoziční oprávnění rovněž V. R. a M. R. Platba byla vybrána tentýž den v hotovosti. Faktura (e) byla uhrazena částečně zápočtem proti částce uvedené na faktuře (f), zbývající částka 533 152 Kč byla poukázána na další účet, ke kterému měl dispoziční oprávnění V. R., a z něhož bylo následně 530 000 Kč vybráno v hotovosti.
33. 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.
34. Ve vyjádření ze dne 18. 6. 2011 žalobce k výše uvedené výzvě ve vztahu k dodávkám od společnosti L. upřesnil povahu dodávaného zboží a popsal složení jednotlivých dentálních materiálů dodaných v letech 2008 a 2009. K samotným obchodům uvedl, že společnost L. 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. Převážní 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 L. v roce 2008). Spolupráce se společností byla ukončena, protože přestala dodávat. K poslední výše uvedené faktuře žalobce uvedl, že investiční zlato (Au) předával v provozovně v Dolních Břežanech za žalobce Ing. Provazník a za společnost L. jej přebíral V. R., uhrazena bylo částečně zápočtem proti pohledávce společnosti Liberta dle faktury č. 6049 ve výši 1 645 000 Kč.

35. Správce daně si dne 3. 11. 2011 vyžádal znalecký posudek od znalce v oboru písmoznalectví JUDr. Petra Blažka, který obdržel dne 21. 11. 2011. Předmětem posudku bylo porovnání podpisů mj. na originálech výše uvedených faktur s originálními listinami podepsanými V. R. v letech 2008 a 2009. V závěrečném hodnocení znalec uvedl, že podpisy na fakturách s velkou pravděpodobností vyhotovil stejný pisatel jako na porovnávaných listinách.
36. Dne 7. 9. 2011 správce daně provedl výslech V. R., a to ve věznici v Liberci, v níž se nacházel ve výkonu trestu odnětí svobody, za přítomnosti jednatele a zástupce žalobce. Svědek vypověděl, že je od roku 2002 jednatelem i společníkem společnosti L., 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 odpověděl, že odmítá vypovídat. (*pozn. soudu:* V souvislosti se způsobem vedení výslechu svědka soud již v řízení ve věci sp. zn. 45 Af 1/2014 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 zrušujícím rozsudkem.)
37. 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 L. 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 z papírové i elektronické evidence zakázek při místním šetření v jeho administrativním centru. Tento návrh správce daně odmítl s odůvodněním, že nezpochybňuje dodání fakturovaných drahých kovů, ale jejich dodání společností L.
38. Správce daně rovněž dožádal Okresní správu sociálního zabezpečení Liberec o informaci ohledně odvodů pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnance. Dožádaný orgán ve vyjádření ze dne 9. 3. 2012 uvedl, že L. již není vedena v evidenci zaměstnavatelů a poslední zaměstnanci byli odhlášeni dne 31. 10. 2002.
39. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně shrnul výše popsané dosud zjištěné skutečnosti, přičemž konstatoval, že společnost L. je od roku 2003 (tj. v podstatě od doby kdy se stal jednatelem V. R.) nekontaktní, nepodává daňová přiznání a vykazuje nedoplatky na daních. Jednatel měl problematickou minulost, neboť v době výkonu jednatelské činnosti

byl opakovaně trestně stíhán i odsouzen. S ohledem na tato zjištění nebyla společnost L. 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. Na všech fakturách vystavených společností L. je uveden účet otevřený bezprostředně před vystavením prvních dvou faktur. Některé platby však byly poukazovány na jiné účty. Především však docházelo k následnému vybírání přijatých plateb v hotovosti nebo platebními kartami. Správce daně též shledal, že předložené faktury nemají jednotnou grafickou úpravu a vykazují chyby, nebyly doloženy dodací listy. 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 L. zaměstnance od října 2002. Výslech 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 na fakturách správce daně nevyhověl, neboť razítko mohla použít kterákoliv osoba, nikoliv jen osoba oprávněná jednat za společnost L. Na základě uvedených zjištění správce daně dovedl, že faktury vystavené společností L. 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. 482/2008 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

40. 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.
41. V návaznosti na projednání zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 20. 8. 2012 platební výměr. Žalobce napadl platební výměr odvoláním, žalovaný však odvolacím námitkám nepřisvědčil a zamítl odvolání předchozím rozhodnutím ze dne 5. 11. 2013, č. j. 26130/13/5000-14202-711312.
42. Po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2013 zrušujícím rozsudkem, žalovaný na základě závazného právního názoru doplnil dokazování v odvolacím řízení.
43. Do spisu byl zařazen úřední záznam Policie ČR ze dne 4. 3. 2015 o podaném vysvětlení V. R., ve kterém popsali okolnosti ztráty razítka a účetnictví společnosti L.
44. 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 [výše uvedeným pod písm. (a) – (e) – pozn. soudu] potvrdil, že je podepsal. Další listiny k 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 převzal fakturu (výše uvedenou pod písm. f – pozn. soudu) a rovněž investiční zlato. Potvrdil, že v letech 2008 a 2009 (a i v době výsledku) byl jednatelem společnosti L., 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 Zlatý Beránek. Svědek se domnívá, že společnost L. 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 Provazníkem a následně odeslal fakturu. K otázce, zda společnost L. využívala tzv. nárokových účtů, svědek odpověděl, že nikoliv. Svě účty měl u ČSOB a Komerční banky. Jediná platba zápočtem se týkala slitků, zbývající obchody byly uhrazeny na účet.

45. Dne 10. 4. 2018 žalovaný zaslal žalobci písemnost nazvanou „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“.
46. Dne 30. 4. 2018 žalobce zaslal žalovanému doplnění odvolání, v nichž uvedl obdobné námitky jako v žalobě.
47. Dne 5. 12. 2018 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, v němž setrval na závěru, že žalobce neprokázal, že dodávky opravdu uskutečnila společnost L. Nejprve shrnul skutkový stav, jak byl zjištěn správcem daně a popsán ve zprávě o daňové kontrole.
48. K deklarovaným dodávkám od společnosti L. dodal, že považuje za nebezpečné, 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 neprověřil 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 L. V. R., který byl proveden na základě závazného pokynu soudu. Výpověď však žalovaný neshledal věrohodnou.
49. K celkovému hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že faktury obsahují chyby a nelze je považovat za průkazné, nelze zejména akceptovat duplicitu v jejich číselném označení. Podle znaleckého posudku byly podpisy na fakturách s velkou pravděpodobností vyhotoveny stejným pisatelem jako porovnávací podpisy na ostatních listinách. Z posudku tak jednoznačně nevyplývalo, že podpisy na fakturách učinil jednatel společnosti L. 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.
50. V reakci na seznámení s podklady rozhodnutí žalobce namítl, že žalovaný nepřipadně 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.

51. K předloženému daňovému spisu soud dodává, že zachycuje všechny skutečnosti relevantní pro posouzení věci. Žalovaný v průvodním přípisu ze dne 17. 6. 2019 uvedl, že část spisového materiálu již byla soudu zaslána v jiných řízeních (vyjmenoval konkrétní spisové značky). Soudu je tedy i tato část daňového spisu známa z vlastní úřední činnosti, podstatné však je, že pro posouzení důvodnosti uplatněných žalobních bodů je rozsah daňového spisu předloženého žalovaným přímo v této věci dostačující.

Posouzení žalobních bodů

52. Soud předesílá, že ve věci stejné daňové kontroly již rozhodoval mj. v řízení týkajícím se doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovacího období roku 2009, a to rozsudkem ze dne 12. 4. 2021, č. j. 51 Af 3/2019 – 65, se kterým se ztotožňuje a ze kterého (tam kde se skutkově obě zdaňovací období překrývají) vychází.
53. Jádrem předložené věci je posouzení otázky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených žalobcem za plnění přijatá od deklarovaného dodavatele – společnosti L.
54. 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.
55. 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 zanesl 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).
56. 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 nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

57. 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).
58. 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).
59. 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.
60. 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).
61. 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.“

62. 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.
63. 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].
64. 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 nálezy 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).
65. 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].

66. 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.
67. Popsaná obecná východiska soud dále aplikoval na skutkové okolnosti posuzované věci, tedy při zhodnocení dodávek od deklarovaného dodavatele L.
68. Obchodní vztah se společností L. 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 výše vyjmenovaných faktur. V předcházejícím zrušujícím rozsudku se soud neztotožnil s výtkami žalovaného ohledně chyb v označení odběratele či dodavatele na těchto fakturách. Jednalo se pouze o formální chyby – zjevné překlipy (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 L. sdělená žalobci ve výzvě ze dne 19. 4. 2011 ve spojení s informacemi ohledně účtů společnosti L. zjištěnými u příslušné banky (viz výše bod 32) skutečnostmi vedoucími k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur jsou.
69. 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 L. V. R. Na základě této svědecké výpovědi pak správce daně nepovažoval za prokázané, že tvrzené dodávky proběhly mezi žalobcem a společností L. Soud ovšem v předcházejícím zrušujícím rozsudku 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.
70. Správce daně na pokyn žalovaného v dalším řízení provedl dne 30. 1. 2017 opakovaný výslech V. R. (k obsahu výpovědi viz výše bod 44). 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 Provazníkem) nebo rozporně se skutečností (vypověděl, že on sám podal za společnost L. daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009, společnost L. však podala poslední daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2007).

71. Dále žalovaný připomněl, že při výslechu v roce 2011 (tedy 2 až 3 roky poté, kdy se měly uskutečnit obchody se žalobcem) svědek nevěděl, s čím konkrétně společnost L. 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 L. 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.
72. 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.
73. 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.*“
74. 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).*“
75. Porovnáním obou textů nelze než dospět k závěru, že jsou v citovaných částech téměř identické, odlišují se pouze občasnou změnou pořadí slov nebo nevýznamnou přeformulací. Ačkoliv žalobci je možno přisvědčit, že napadené rozhodnutí výše uvedené srovnání výslovně neobsahuje, podobnost dotčených textů je patrná na první pohled, a

není tedy vadou napadeného rozhodnutí, že ji nedemonstruje tak názorně jako soud. 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. Na hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka nic nemění ani žalobcem (až v řízení před soudem v reakci na aktuální rozsudek vydaný ve věci jiného zdaňovacího období) vyjádřená spekulace, že svědek mohl vycházet z materiálu o povaze dodávaných materiálů, který mu žalobce dle svého tvrzení předal před začátkem spolupráce a ze kterého sám žalobce vyšel při formulaci podání ze dne 20. 6. 2011. I pokud by tomu tak bylo, skutečnost, že měl svědek potřebu vycházet z mnoho let starého informativního materiálu (byť uvádí, že mu z dokumentace společnosti „zmizelo vše“), namísto toho, aby se spolehl na vlastní paměť a vědomosti o povaze obchodů o hodnotě v řádu milionů korun, vyvolává vážné pochybnosti o tom, zda svědek byl takových obchodů vůbec účasten.

76. 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. Soud v tomto ohledu nehodnotí jen některé části výpovědi V. R., jak se mu ve svém podání ze dne 17. 6. 2021 snaží podsunout žalobce. Soud pouze konstatuje, že svědkova výpověď je nekonzistentní, tvrdí-li na jednu stranu, že nedisponuje účetnictvím ani žádnou dokumentací, a na druhou stranu uvádí detailní informace o obchodech, které proběhly před dlouhou dobou. Je jistě možné, že svědek ve věci ztráty dokumentace nevypovídal pravdivě – soud ostatně možnost její ztráty při zákroku Policie ČR ve shodě s žalobcem považuje spíše za méně pravděpodobnou. Stejně tak je možné uvažovat o tom, jak žalobce rovněž naznačuje, že se svědek při svém prvním výsledku obával dopadů vyplývajících z daňové povinnosti společnosti L. na jeho osobu, a i proto tehdy uváděl nepravdivé údaje. To však svědkovi na věrohodnosti nikterak nepřidává.
77. Částečně lze souhlasit s tím, že srovnání výpovědi V. R. v roce 2017 s jeho výpovědí v roce 2011 je 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 výsledku, 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.
78. Nedůvodná je proto také námitka žalobce, podle níž žalovaný nehodnotil druhý výsledek 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. Dovolává-li se žalobce toho, že obsah svědecké výpovědi měl

být konfrontován s ostatními důkazy, což by dle něj *mohlo osvětlit, které části výpovědi svědka jsou věrohodné a které ne*, odpovídá soud, že je-li původce výpovědi nevěrohodný právě z důvodů výše uvedených, které se vztahují k jeho možnému ovlivnění žalobcem a prohlubují pochybnosti o tom, zda se svědek obchodů zúčastnil, nemůže být výpověď průkazná jako celek, tím méně pak ve vztahu ke klíčové otázce, zda žalobce vynaložil uplatněné náklady na plnění přijaté od společnosti L. uvedené na daňových dokladech. I kdyby bylo možné výpověď nevěrohodného svědka rozdělit na jednotlivé části a hodnotit je samostatně, bylo by zcela nadbytečné zabývat se věrohodností či pravdivostí tvrzení svědka, které jsou ve vztahu k meritu věci podružné.

79. Jak již soud uvedl výše, před výsledkem 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 výsledek 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 L.
80. Takový důkaz nepřinesl ani znalecký posudek z oboru písmoznalectví. Ač z posudku lze dovodit, že předmětné faktury s velkou pravděpodobností podepsal V. R. a do určité míry svědčí ve prospěch tvrzení žalobce, 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.
81. Jak již soud připomněl výše, ani existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neproказuje, že se obchodní transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz výše bod 56). 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 58 až 62). 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).
82. K unesení důkazního břemene nepostačovala ani skutečnost, že žalobce faktury uhradil, neboť k unesení důkazního břemene ve věci uznatelnosti daňových nákladů nepostačuje pouze abstraktní vydání peněz (viz výše bod 58 a násl.). A to navíc za situace, kdy okolnosti úhrad byly významným faktorem, který vyvolal pochybnosti o věrohodnosti předložených faktur (účet společnosti L. uvedený na fakturách byl zřízen dne 18. 6. 2008 a zrušen ke dni 1. 6. 2009, za celou dobu jeho existence na něj byly připsány pouze úhrady

některých ze sporných faktur, přičemž po připsání peněz na účet byly finanční prostředky vybrány v hotovosti či kartou).

83. 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 L., 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.
84. 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 L. 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, nezabavuje žalobce důkazního břemene ve výše uvedeném smyslu.
85. 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 žalobcova 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).
86. 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.
87. Na základě výše uvedeného soud uzavírá, že v případě deklarovaných dodávek od společnosti L. nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že žalobce skutečně vynaložil uplatněné náklady na plnění přijaté od společnosti L. uvedené na daňových dokladech. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že všechny dostupné důkazy ve své souvislosti svědčí o tom, že plnění dodávala žalobci společnost L. a žádný důkaz nesvědčí o tom, že by

skutečným dodavatel byl někdo jiný. Jak bylo popsáno výše, správci daně vznikla oprávněná pochybnost o tom, kdo plnění žalobci poskytoval a žalobci se nepodařilo předloženými důkazy, a to ani v jejich souvislosti, prokázat, že tímto dodavatelem byla společnost L. Současně žalobce netvrdil ani neprokazoval, že by dotčená 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.

88. Dále se soud zabýval žalobními body, v nichž žalobce namítal vady procesního postupu finančních orgánů či nezákonnosti, které se měly vztahovat k celému řízení.
89. 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 výslechu 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.
90. 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.
91. K námitce, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, se soud podrobně vyjádřil již ve zrušujícím rozsudku v této věci, na nějž pro stručnost odkazuje.
92. Závěrem žalobce namítl porušení práva na osobní projednání výsledku odvolacího řízení. Shodnou námitku žalobce uplatnil také v žalobě, o níž zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 15. 4. 2020, č. j. 46 Af 12/2016-73, týkajícím se daně z přidané hodnoty, 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 NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58). Této povinnosti žalovaný dostál 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 přípise 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 uvádí, že i z čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod plyne, že k naplnění zásady ústnosti postačuje, pokud účastník má možnost být přítomen jednání v navazujícím soudním řízení.

93. 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.

Prekluze

94. Závěrem soud uvádí, že nedůvodná je námitka žalobce, že došlo k prekluzi daně. Touto otázkou se ostatně soud musel zabývat z úřední povinnosti i bez námítky účastníka (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
95. Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
96. Podle § 47 odst. 2 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 254/2008 Sb. (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.
97. Dne 1. 1. 2011 nabyt účinnosti daňový řád. Podle jeho § 264 odst. 4 běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
98. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 4 písm. a) téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví. Podle odst. 5 lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
99. Podle § 136 odst. 1 daňového řádu se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí

zdaňovacího období. Podle odst. 2 věty první však jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

100. Žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vykázal daňovou ztrátu. Jak plyne z § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mohl žalobce odečíst tuto daňovou ztrátu nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, tedy nejpozději ve zdaňovacím období 2013. I pokud by tedy žalobce nesplňoval podmínku § 136 odst. 2 daňového řádu, skončil by běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 i 2013 nejdříve dne 1. 4. 2017.
101. Dne 22. 8. 2012 byl žalobci doručen první dodatečný platební výměr, který byl žalovaným v odvolacím řízení potvrzen dne 5. 11. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu došlou soudu dne 7. 1. 2014, na základě které soud zrušujícím rozsudkem dne 31. 8. 2016, který nabyl právní moci dne 30. 9. 2016, první rozhodnutí žalovaného ve věci zrušil.
102. Jelikož v den zahájení předchozího soudního řízení v této věci do konce lhůty zbývaly tři roky a téměř tři měsíce a žalovaný po jeho skončení vydal napadené rozhodnutí po dvou letech, dvou měsících a necelém týdnu dne 6. 12. 2018, je zjevné, že daň byla pravomocně stanovena dříve, než prekluzivní lhůta uplynula.
103. Překročena zjevně nebyla ani maximální možná lhůta pro stanovení (vyměření) daně, neboť žádný z teoreticky možných výkladů výše citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků ani daňového řádu vč. přechodných ustanovení neumožňuje dojít k závěru, že by tato maximální „desetiletá“ lhůta skončila před uplynutím deseti let od konce zdaňovacího období roku 2008, tj. před 31. 12. 2018 (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009-122). Tento den ostatně za konec „objektivní“ lhůty považuje sám žalobce, napadené rozhodnutí však právní moci nabylo již 3. 12. 2018. Daň prekludována není.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

104. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
105. O náhradě nákladů řízení bylo v případě účastníků řízení rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost a ostatně je ani nepožadoval.

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 nejblíže 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 28. června 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu