



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

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

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

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

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

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

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

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

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

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

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

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

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

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

tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno ověřit uskutečnění žalobcem tvrzených účelných výdajů.

IV. První posouzení krajským soudem

8. Krajský soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 67/2017-35, dospěl k závěru, že ačkoliv žalobce v žalobě namítal neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť je toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to je primárně jeho povinností. Až na základě unesení tohoto důkazního břemene mohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. V tomto ohledu přitom není důležité pouze to, jakým způsobem správce daně v předchozím řízení zpochybňoval žalobcem navržený důkaz k vyvrácení pochybností (tedy svědeckou výpověď svědka H.), ale také jakým způsobem správce daně zpochybňoval primární důkazy, předložené žalobcem, neboť tímto postupem vyvolal nutnost dalšího dokazování ve věci.
9. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností neuvedl, byť jedinou pochybnost, kterou by měl vyvracet věrohodnost, správnost, pravdivost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů. Žádné konkrétní pochybnosti nejsou uvedeny ani ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí (ačkoliv v části tohoto rozhodnutí, věnující se právnímu základu nyní projednávané věci, přiznává, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně zpochybnění žalobcem předložených dokladů a skutečností), se nijak nevypořádal s tím, zda skutečně správce daně toto důkazní břemeno unesl či jak konkrétně vůbec zpochybnil doklady a skutečnosti žalobcem tvrzené. Jediným důvodem, kterým žalovaný ospravedlňuje výzvu k prokázání skutečností ze strany správce daně, je nekontaktnost obchodních partnerů žalobce, na základě čehož nebylo možno ověřit žalobcem tvrzené skutečnosti.
10. Žalovaný, ani správce daně ovšem nijak blíže nerozvedl, v čem konkrétně spočívají jejich pochybnosti ohledně skutečnosti, že daňové subjekty, aktivní v období dvou až tří let před zahájením vyhledávací činnosti ze strany správce daně, již v době zahájení této vyhledávací činnosti aktivní či kontaktní nejsou, nebo ohledně skutečnosti, že žalobce zcela v souladu se zásadou autonomie vůle pověřil svého zaměstnance obchodním vedením své pobočky.
11. Krajský soud závěrem uvedl, že neshledal důvodným vyjadřovat se k námitkám žalobce, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvrácení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet. Nad rámec rozsudku uvedl judikaturu k hodnocení výpovědi svědka

V. Řízení před Nejvyšším správním soudem

12. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného přezkoumal rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 67/2017-35 a dospěl k závěru, že z obsahu podané žaloby

nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí v odvolání sám žalobce). Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se žalobce nedomáhal zrušení rozhodnutí správců daně, protože neunesli primární důkazní břemeno, resp. že neuvedli dostatečné pochybnosti pro přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (žalobce). Žalobce se sám snažil pochybnosti správce daně v řízení vyvrátit – navrhl k tomu výslech svědků (některé pochybnosti v průběhu řízení i vyvrátil).

13. Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).
14. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 9. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32, zrušil napadený rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 67/2017-35 a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud proto přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu.

VI. Opětovné posouzení krajským soudem

15. V navazujícím řízení, které vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 67/2017-67, krajský soud opětovně konstatoval nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť na rozdíl od žalovaného shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Zejména uvedl, že důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání uskutečnění předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

VII. Druhé řízení před Nejvyšším správním soudem

16. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného přezkoumal rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 67/2017-67 a rovněž tento rozsudek rozsudkem ze dne 2. 6. 2022, č. j. 1 Afs 94/2021-35, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud zavázal právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), zejména aby v novém řízení opakovaně posoudil unesení důkazního břemene v kontextu se všemi okolnostmi věci; své závěry formuloval zejména s přihlédnutím ke zjištění ze spisů (správních, případně soudních). V této souvislosti zhodnotil i otázku (ne)unesení důkazního břemene stran faktického (ne)uskutečnění obchodu a zejména úhrady deklarovaných výdajů. Nejvyšší správní soud především zdůraznil, že závěry krajského soudu ve vztahu k věrohodnosti celé svědecké výpovědi R. H. vycházely z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního řízení jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci.

VIII. Ústní jednání konané dne 18. 10. 2022

17. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice. Žalobce nadto jednak opětovně poukázal na svědeckou výpověď R. H., kterou považuje za dostatečně věrohodnou, jednak opětovně vznesl námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011.

IX. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud proto opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), a to v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
19. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.*“). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná.

20. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, zejména že svědek navržený žalobcem k výsledku dostatečně prokázal uskutečnění obchodních případů tak, jak to žalobce tvrdil při uplatňování nároku na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob, a že svědecká výpověď je bez dalšího důkazním prostředkem, a proto tvrzení v ní obsažené není potřeba prokazovat dalšími listinnými důkazy. Krajský soud se nicméně s touto námitkou neztotožňuje, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zejména str. 8 až 10) je jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že tyto námitky žalobce jsou nedůvodné a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu koneckonců vyplývá, že rozhodnutí není nepřezkoumatelným, stejně jako není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>; nebo obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50; ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, či ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55). Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce nedůvodnou.
21. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci totiž tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet účelně vynaložených nákladů na zajištění zisků od základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011. Za jednu ze stěžejních námitek žalobce považuje krajský soud jeho tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění žalobcem deklarovaným způsobem.
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
23. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), založené na základním postulátu, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno*

důkazní).“ Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o 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. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

24. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně i právní závěry žalovaného, který jej označil za správný. O přenosu důkazního břemene na žalobce po jeho předložení účetních záznamů tím, že žalovaný vyjádřil k faktické realizaci předmětných plnění dostatečně konkrétní a důvodné pochybnosti není mezi stranami sporu. Správce daně na základě místních šetření a vlastní vyhledávací činnosti zjistil, že společnost FOR FISHING s.r.o. nesídlí v místě svého sídla a jednatel je nekontaktní (má hlášený trvalý pobyt na adrese ohlašovy obecního úřadu). Společnost Macek & Petřík – mobil s.r.o. byla pro nesoulad mezi zápisem sídla v obchodním rejstříku a skutečným stavem (neměla zapsáno své skutečné sídlo) rozhodnutím Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2011, č. j. 28 Cm 59/2011–32, zrušena. Jednatel této společnosti dne 21. 5. 2014 zemřel. Ani poslední z deklarovaných dodavatelů – společnost Secure-Logistik s.r.o. – nesídlil na adrese zapsané v obchodním rejstříku. K výše uvedeným skutečnostem správce daně uvedl, že někteří dodavatelé nepodávali daňová přiznání a podpisy na daňových dokladech jsou zjevně odlišné od podpisových vzorů v obchodním rejstříku.
25. Žalobce až ve vyjádření ke kontrolním závěrům uvedl, že činnost jeho provozovny v Uherském Hradišti měl na starost R. H., kterého navrhl vyslechnout jako svědka k rozptýlení těchto pochybností. V odpovědi ze dne 15. 7. 2016 žalobce uvedl, že deklarované dodavatele zná jen z faktur a až z kontroly prováděné správcem daně. R. H. prováděl činnost týkající se provozovny sám. Finanční prostředky do podnikání vkládal své vlastní. Meritem nyní projednávané věci je posouzení významu této svědecké výpovědi stran unesení důkazního břemene u vyloučení daňových výdajů za dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správy webových stránek). Tento důkazní prostředek totiž žalovaný jako důkaz o faktické realizaci předmětných plnění neosvědčil, a to zejména z důvodu, že považoval za

nestandardní, aby zaměstnanec žalobce sám sjednával obchodní případy za žalobce a žalobce neměl povědomí o tom, kdo jsou jeho dodavatelé, za nestandardní také považoval to, že měl k uskutečnění předmětných plnění použít R. H. vlastní finanční prostředky, a také že tento svědek o dodavatelských firmách nic nevěděl, neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými jednal a v předmětných obchodních případech absentovala existence objednávek, dodacích listů i skladové evidence.

26. S tímto právním hodnocením svědecké výpovědi R. H. se krajský soud, v návaznosti na právní závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 94/2021-35, ztotožňuje. Po vyjádření pochybností správcem daně bylo na žalobci, aby dostatečným způsobem vyvrátil tyto pochybnosti, jestliže však žalobce k vyvrácení pochybností navrhně důkazní prostředek, je naopak povinností žalovaného, aby dostatečně konkrétním a přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč takový důkazní prostředek není schopen vyvrátit jeho pochybnosti. Krajský soud k tomu uvádí, že svědecká výpověď, zaznamenaná v protokolu o výslechu svědka ze dne 19. 5. 2016, č. j. 1205902/16/3301-62561-708462, dle krajského soudu podává poměrně ucelený obraz o způsobu, jakým mělo probíhat dodání zboží či služeb ze strany deklarovaných dodavatelů žalobce. Z jejího obsahu se podává zvláštnost nyní posuzovaného případu, kterou je fakt, že svědek R. H. se ocitl fakticky v postavení daňového subjektu, neboť žalobce na něj údajně „převedel“ odpovědnost za všechny aspekty svého podnikání v pobočce v Uherském Hradišti. Uzavírá-li tedy správce daně, že svědek neověřoval důvěryhodnost dodavatelů a nepředložil objednávky, skladové evidence apod., váže se tato výtka k postavení svědka v pozici subjektu označeného žalobcem za odpovědného za tyto důkazní prostředky, nikoliv k samotné svědecké výpovědi či jejímu obsahu.
27. Důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání realizace předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud považuje za dostatečně přesvědčivé. Žalovaný v první řadě namítl, že je vysoce nestandardní, aby zaměstnanec podnikatelského subjektu sám zajišťoval sjednávání obchodních transakcí, o nichž žalobce neměl přehled. Nepředložil-li žalobce žádné tzv. auditní stopy ke svým obchodním případům a byla-li svědecká výpověď v rozporu s faktickými zjištěními správce daně (zejména otázka úhrady hotovosti) jistě tyto skutečnosti mohou mít významný vliv na celkové posouzení, zda svědeckou výpovědí byly prokázány skutečnosti tvrzené žalobcem, či naopak svědeckou výpovědí (ne)došlo k vyvrácení důvodných pochybností správce daně (k prokázání deklarovaných skutečností nedošlo).
28. Stejným způsobem krajský soud hodnotí i skutečnost, že k zajištění některých zakázek využíval R. H. vlastní finanční zdroje. Žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že svědek hradil zboží a služby z vlastních finančních prostředků. Správci daně žalobce namítl, že pobíral toliko mzdu ve výši 8 000 Kč měsíčně a sám na sebe (v roce 2015) podal návrh na povolení oddlužení. Krajský soud má za to, že tvrzení žalobce (svědka R. H.) se nejví jako věrohodná a nemají oporu ani ve skutkových zjištěních správce daně, příp. dokonce naráží i na tvrzení žalobce, že o dodavatelích nevěděl (což by při vymáhání prostředků od svědka velmi pravděpodobně nastalo). Solventnost svědka R. H. je přitom v této otázce klíčová, neboť bez dostatečné výše finančních prostředků svědek logicky nemohl zboží a služby uhradit (jednalo se i o částky ve výši stovek tisíc korun). Správce daně své pochybnosti založil, logicky (a důvodně), právě na tom, že svědek tyto prostředky neměl (s odkazem na výši jeho mzdy a podaný návrh na povolení oddlužení). To ostatně potvrzuje i sám

žalobce, který ve vyjádření ke kasační stížnosti v řízení před Nejvyšším správním soudem popřel svá původní tvrzení a konstatoval, že peníze na úhradu zboží a služeb (faktur) svědek získal z inkasovaných prostředků (tržeb). Námitky žalobce tak ve vztahu k věrohodnosti celé svědecké výpovědi R. H. dle krajského soudu vycházejí z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního řízení jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci. Skutečnost, že daňový subjekt obecně uvádí, že něco nějak „proběhlo“, bez toho, aniž by doložil jakýkoliv důkaz pro své tvrzení či navrhl provedení důkazního prostředku, a tato tvrzení v další fázi řízení mění, může i umocnit pochybnosti vznesené správcem daně.

29. Krajský soud se v neposlední řadě zabýval námitkou prekluze práva vyměřit daň ze strany daňových orgánů, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období rok 2011. Prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (*ex officio*). Následkem prekluze je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
30. Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád. Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správního spisu vyplývá a v posuzované věci je nesporné, že před uplynutím lhůty k vyměření daně žalobci zahájil správce daně dne 21. 10. 2014 daňovou kontrolu. Přitom platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004–52). Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout dne 31. 12. 2017. V jejím rámci (dne 19. 10. 2016) pak byl správcem daně vydán citovaný platební výměr na doměření DPFO za předmětné zdaňovací období, proti němuž žalobce podal odvolání, které ovšem žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Toto rozhodnutí je přitom bezpochyby rozhodnutím ve věci opravného prostředku, a proto oznámením rozhodnutí správce daně o odvolání žalobci se subjektivní prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o 1 rok, tzn. do 31. 12. 2018. Proti uvedenému rozhodnutí pak žalobce podal žalobu, o níž, jak bylo výše rekapitulováno, opakovaně rozhodoval krajský soud (poté, co byla jeho rozhodnutí ke kasačním stížnostem žalovaného opakovaně rušena Nejvyšším správním soudem). Podstatné je, že po dobu řízení před krajským soudem přitom subjektivní prekluzivní lhůta neběžela (byla opakovaně stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, což platí i pro nynější, v pořadí již „třetí kolo“ rozhodování o žalobcem podané žalobě, kdy tedy lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opět neběží. Přestože bylo žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017 opakovaně rušeno krajským soudem, tyto rozsudky byly následně vždy Nejvyšším správním soudem zrušeny, tzn. původně zrušené rozhodnutí žalovaného ze strany krajského soudu vždy rozsudkem Nejvyššího správního soudu „obživlo“. Nyní se tedy ocitáme v procesní situaci, kdy existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, o němž bylo rozhodováno nynějším rozsudkem, a proto je zjevné, že subjektivní prekluzivní lhůta ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 neuplynula. Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, tu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní

povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Přestože judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce stavění objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu v případech, kdy soudní řízení bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011, není jednotná (viz body 14 až 18 usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021–46, jímž byla věc postoupena rozšířenému senátu), tato otázka v nyní projednávané věci postrádá relevanci, neboť i nadále existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného vydané již dne 29. 6. 2017, přičemž žalobu směřující proti němu nyní krajský soud zamítl. Není tedy zde povinnost žalovaného, příp. správce daně věc posoudit znovu a znovu v ní vydat rozhodnutí nová. Tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

X. Závěr a náklady řízení

31. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 18. října 2022

JUDr. Zuzana Bystrická v.r.
předsedkyně senátu