



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **Ing. V. Z.**
bytem X
zastoupený daňovým poradcem JUDr. S. L.
sídlem N. 666/7, X P. 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2021, č. j. 1483/21/5200-10422-711621,
ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou sporu je otázka (ne)unesení důkazního břemene žalobce v daňovém řízení. Konkrétně otázka, zda žalobce prokázal u dále specifikovaných výdajů, že se jedná o výdaje daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
2. Dne 2. 2. 2017 byla Finančním úřadem pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Výsledkem daňové kontroly bylo zjištění, že v případě výdajů vynaložených na zprostředkování zajištění technické pomoci s přípravou projektu kanalizační přípojky R. n. M. ve výši 560 000 Kč, služby v oblasti reklamy a propagace v místech Č. s., okres Š., okres J. a stadionu R. S. P. v celkové výši 1 000 000 Kč, reklamní služby – prezentace společnosti V. P. – vánoční koncerty skupiny N. ve výši 300 000 Kč a provizi za doporučení projektových prací a stavebního materiálu ve výši 220 000 Kč žalobce neprokázal, že se jedná o daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně o tyto částky zvýšil základ daně předmětného zdaňovacího období.

3. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 12. 2019, č. j. 2131566/19/3109-50521-804402. Uvedeným dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2015 správce daně doměřil žalobci daň ve výši 384 486 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

II. Argumentace stran

4. Podstatou podané žaloby je nesouhlas žalobce se závěrem správce daně a žalovaného, že ve věci neunesl důkazní břemeno.
5. Žalobce v první řadě napadl vadu řízení před správcem daně, který odmítl realizovat výsledek svědků A. a V., přestože se tyto osoby přímo podílely na sporných plněních. Ačkoli mělo jít o jejich opakovaný výsledek, byl navržen ke konkrétním pochybnostem správce daně, které byly vysloveny až po jejich prvním výsledku. Důvodnost těchto důkazních návrhů nakonec uznal i sám žalovaný, který jejich opětovný výsledek provedl.
6. Žalobce dále namítal nesoulad obsahu svědeckých výpovědí se závěry žalovaného, které z nich učinil. Konkrétně žalobce namítal manipulaci správce daně resp. žalovaného s výpovědí svědka V. tím, že při dotazech na svědka nerozlišovali postavení osoby v dané souvislosti a následně výpověď svědka vyložili účelově ve prospěch svého závěru. Svědek vypovídal s odstupem několika let a v takovém případě nelze trvat na detailech. Hodnocení výpovědi tohoto svědka jako rozporné s ostatními zjištěními je navíc dle žalobce v rozporu s odpovědí na dožádání správce daně. Obdobně ve vztahu k svědkovi A. žalobce namítal, že z jeho výpovědi neplyne závěr, který prezentuje žalovaný v odst. 30 napadeného rozhodnutí.
7. Žalobce dále namítal absenci sdělení konkrétních pochybností žalovaným. Žalovaný dle žalobce až do vydání napadeného rozhodnutí nikdy nezmínil rozpory v dokumentaci uvedené v odst. 29 napadeného rozhodnutí ve vztahu ke svědkovi V., nadto uvedeného svědka s těmito rozpory týkajícími se jím předložené fotodokumentace při opakovaném výsledku nekonfrontoval. Podobně u svědka A. žalovaný své pochybnosti o souvislostech dané věci zmínil poprvé až v konečném rozhodnutí, a to bez možnosti, aby se svědek k takovým závěrům jakkoliv vyjádřil.
8. Konečně žalobce namítal nepředložení důkazu opaku. Ke zpochybněným výdajům se vyjádřily obě strany – příjemce služby a její poskytovatel. Za poskytovatele služby vypovíдали oba svědci, kteří ve svých výpovědích logicky a při zohlednění časového odstupu rovněž úplně potvrdili údaje na předložených dokladech, které byly podkladem pro uplatnění výdajů v základu daně, tedy potvrdili skutkový stav uvedený na dokladech.

Správce daně ani žalovaný nepředložili jediný důkaz o opaku. U poskytovatelů služeb nebylo zjištěno, že by svá plnění nepodrobili dani. Proti pochybnostem správce daně jsou tedy ve vzájemné shodě postaveny svědecké výpovědi, daňová tvrzení poskytovatelů služeb a výstupy z evidence vedené dle zákona.

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný opakované výsledky svědků provedl, nikoliv však z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu správcem daně, nýbrž toliko z procesní opatrnosti. K námitce týkající se rozporu jeho závěrů s obsahem svědeckých výpovědí žalovaný upozornil, že opakované svědecké výpovědi byly hodnoceny v kontextu již shromážděných důkazů a zjištění. K žalobcem poukazovaným rozporům žalovaný uvedl, že rozpor mezi výpovědí svědka a výsledkem dožádání, na který žalobce poukazuje, spočíval v tom, že dožádaným správcem daně byly sděleny informace, s nimiž výpověď svědka nekoresponduje, což bylo právě důvodem, proč žalovaný neshledal předmětnou svědeckou výpověď takovým důkazem, který by pochybnosti o okolnostech sporných služeb vyvrátil. Měl-li žalobce při výtce o nerozlišování postavení osoby při hodnocení svědeckých výpovědí na mysli postavení paní V., ani zde žalovaný nespatriil žádný rozpor, který by měl způsobit správce daně či žalovaný. Svědek V. vypověděl, že společnost M. M. s.r.o. nakupovala bannery od paní V., dožádaný správce daně sdělil, že paní V. byla jednatelkou společnosti M. M. s.r.o. Uvedené dle žalovaného svědčí o nepřesnostech a rozporech ve svědecké výpovědi a nutně pak i o závěru, že touto výpovědí nelze mít závěry správce daně za vyvrácené. Namítanou nutnost přihlížet k časovému odstupu považoval žalovaný za zavádějící, neboť svědek A. již během prvního výsledku na většinu otázek odpověděl ve smyslu, že si bližší okolnosti nepamatuje. Obdobná situace byla u svědka V., kdy již z první jeho výpovědi vyplynula řada nesrovnalostí v porovnání s okolnostmi prokázanými jinými důkazními prostředky. Hodnocení svědku tak zcela zřetelně nespočívalo na přehnaném lpění na detailech. Dále žalovaný podotkl, že pochybnosti vůči oprávněnosti žalobcem uplatněných sporných nákladů byly konkrétně formulovány správcem daně již ve výzvě ze dne 24. 8. 2018, následně byly opětovně vyjádřeny ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný pak seznámil žalobce s hodnocením opakovaných svědeckých výpovědí písemností ze dne 19. 11. 2020, tudíž žalobce nemohl být oprávněně v jakékoliv nejistotě. Výsledky svědků byly vedeny standardně, žalobce byl opakovaným výsledkům přítomen a mohl tak klást vlastní otázky. Důvodem, pro který se žalobce nezúčastnil prvních svědeckých výpovědí, nemohla být jeho nevědomost o pochybnostech správce daně. K namítanému nepředložení důkazu opaku žalovaný poukázal na rozvržení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Správce daně své důkazní povinnosti dostal označením důvodů pochybností, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Správce daně neměl povinnost prokázat, že se sporné služby neuskutečnily tak, jak žalobce tvrdí. Žalobce vyjmenoval sice zákonem předvídané důkazní prostředky, nejedná se však o nezpochybnitelné důkazy. Důkaz o žalobcových tvrzeních nevyplýnul ani ze svědeckých výpovědí a odkaz na evidence vedené dle zákona je zcela nekonkrétní.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K neprovedení opakovaných výsledků svědků správcem daně

11. K namítané vadě řízení před správcem daně (tedy v prvním stupni daňového řízení) je třeba připomenout, že daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení, která soudu ukládá hodnotit řízení před správními orgány jako jeden celek. Jak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, „*tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojmají dohromady, ve svém komplexu. Stejně tak potom jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí povstala v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací).* Výtky stěžovatele směřované proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně lze proto přezkoumat jen limitovaně, a to potud, pokud konání odvolacího orgánu neučinilo tyto výtky bezpředmětnými.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008-198, či ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, v daňové oblasti pak rozsudek ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016 29).

12. Nahlíženo touto optikou je tuto námitku žalobce nutné bez dalšího odmítnout jako zcela nedůvodnou, neboť, jak sám žalobce uvádí, žalovaný v odvolacím řízení požadované výsledky obou svědků provedl. V této souvislosti je zcela bez významu, z jakých důvodů tak žalovaný učinil a zda provedení opakovaných výsledků bylo či nebylo nadbytečné, podstatným totiž zůstává, že výsledky provedeny byly, čímž se s ohledem na uvedenou zásadu namítaná vada stala zcela bezpředmětnou.

K rozporu mezi obsahem svědeckých výpovědí a závěrem přijatým správcem daně

13. V prvé řadě je nutno vytknout žalobci obecnost této námítky. Žalobce pouze obecně rozporuje závěr žalovaného učiněný ze svědeckých výpovědí, aniž by nabídl vlastní skutkový závěr, který dle jeho názoru z té které části té které svědecké výpovědi vyplývá, či aniž by poukázal na konkrétní rozpor mezi konkrétní pasáží výpovědi a z toho vyvozeným konkrétním závěrem žalovaného. Činí-li žalovaný z téže svědecké výpovědi jeden skutkový závěr, avšak žalobce jeho popíráním jiný, je potřeba konkrétního tvrzení žalobce o to naléhavější. Žalobce tak ale s výjimkou dvou konkrétních výtek, uvedených níže ve vztahu k závěrům týkajícím se svědka V., nečiní.

14. K otázce hodnocení důkazů je pak třeba připomenout, že daňové řízení je vystaveno mimo jiné na zásadě volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 odst. 1 daňového řádu, která znamená, že při hodnocení důkazů vzešlých z dokazování není správce daně vázán žádnými stanovenými pravidly, ale hodnotí je podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Závěry správce daně však nemohou být výsledkem jeho libovůle, nýbrž musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu a úvahy správce daně, které vedly k jeho závěrům, musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Skutečnost, že se konkrétní hodnocení důkazů žalovaným liší od hodnocení žalobce, nepředstavuje samo o sobě pochybení žalovaného, pokud při hodnocení důkazů dostal výše uvedeným principům. Žalovaný dle soudu přezkoumatelným způsobem uvedl, v čem spatřuje nesoulad oběma svědky vypovězených skutečností s dalšími zjištěními v rámci daňového řízení. Soud neshledal v hodnocení žalovaného ani žádné manipulování, jak namítal žalobce.

15. Ve vztahu ke svědkovi V. žalobce poukázal na závěry žalovaného v odst. 27 až 29 napadeného rozhodnutí. Uvedené odstavce jsou v napadeném rozhodnutí obsaženy od půlky str. 7 až po téměř celou str. 8. Žalovaný v nich rozsáhle hodnotí výpověď svědka V.,

a to k otázkám 1 ks reklamního panelu v okrese J., 2 ks reklamních panelů na Č. s. a 2 ks reklamních panelů v okrese Š. Tvrzení svědka jsou současně konfrontována se zjištěními vyplývajícími z místního šetření u spolku S. K. Š., s výpisem z obchodního rejstříku a se svědkem předloženou fotodokumentací. Závěru žalovaného je tedy v této části napadeného rozhodnutí obsaženo několik. Pokud jde o jediný žalobcem konkretizovaný závěr, že „svědek V. vypověděl, že reklamní banner byl nakoupen od fyzické osoby – maminky svědka paní V. V., což je v přímém rozporu s odpovědí společnosti M. M., která ve své odpovědi na výzvu v průběhu daňové kontroly sdělila, že výrobu a údržbu zajistila společnost R. M. G.“, což je dle žalobce v rozporu s výsledkem dožádání, v rámci kterého bylo mj. sděleno, že „obchodní korporace M. M. s.r.o. přijala zdanitelné plnění ve výši 363 000 Kč vč. DPH od obchodní korporace R. M. G. s.r.o. dle faktury č. X ze dne 26. 11. 2015, na které je uveden text: Fakturujeme Vám reklamní služby v roce 2015 pro V. P. (...) při místním šetření bylo zjištěno, že na adrese sídla obchodní korporace M. M. s.r.o. na budově ani na zvonku tato obchodní korporace nemá žádné označení, nemá zde žádného zástupce, za obchodní korporaci jedná jednatel A. V. (...)“ (str. 67 – 68 zprávy o daňové kontrole), soudu není zřejmé, jaký rozpor má žalobce na mysli.

16. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že žalovaný manipuloval s výpovědí svědka, neboť nerozlišoval postavení osoby a vykládá výpověď pro svůj závěr. Krajský soud však musí dát za pravdu žalovanému, že pakliže svědek vypověděl, že reklamní banner byl nakoupen od fyzické osoby – maminky svědka, paní V. V. (což odpovídá výpovědi svědka zachycené v protokolu o jeho výpovědi ze dne 29. 6. 2020, str. 6), přičemž společnost M. M. (jejíž jednatelkou byla paní V.) uvedla, že výrobu banneru zajistila společnost R. M. G., a současně výsledek dožádání hovoří o tom, že společnost M. M. přijala finanční plnění od korporace R. M. G. s.r.o., nelze než uzavřít, že výpověď svědka s těmito ostatními zjištěními nekoresponduje. V takovém případě krajský soud neshledal pochybení žalovaného, který výpověď tohoto svědka z uvedeného důvodu (a řady dalších rozporů popsaných v napadeném rozhodnutí) vyhodnotil jako nezpůsobitou vyvrátit pochybnosti správce daně.
17. Krajský soud dále nerozumí ani žalobcově výtce, že žalovaný nerozlišoval postavení osoby. Měl-li tím na mysli postavení paní V., pak ani takové pochybení krajský soud u žalovaného neshledal, neboť ten právě naopak postavení osob rozlišoval. I žalobci musí být zřejmé, že je podstatný rozdíl mezi fyzickou osobou a osobou vystupující v postavení jednatele společnosti.
18. Výtku žalobce, že z výpovědi svědka V. nelze v části, v níž odkazuje na spolupráci se společností W. s.r.o. (dle žalovabého W. T. s.r.o.), dovodit časovou souvislost se smlouvou z roku 2015, je třeba odmítnout jako nedůvodnou, neboť jak vyplývá z protokolu o výsledku tohoto svědka ze dne 29. 6. 2020 (str. 5 a 6), svědek byl tázán na poskytnutí reklamních služeb v průběhu roku 2015 ve vztahu k žalobci, svědkovi byla předložena k nahlédnutí smlouva z 6. 1. 2015, na kterou bylo správcem daně několikrát odkazováno. Časové zařazení výsledku bylo tedy jednoznačné a odpovědi svědka proto bylo možné vyhodnotit jako rozporné se zjištěním vyplývajícím z obchodního rejstříku, a sice že společnost W. T. s.r.o. vznikla až v roce 2017, proto s ní společnost M. M. s.r.o. nemohla v roce 2015 spolupracovat.
19. Ve vztahu ke svědkovi A. žalobce toliko ocitoval část jeho výpovědi a namítal, že z této části neplyne závěr prezentovaný žalovaným v odst. 30 napadeného rozhodnutí. Uvedený odstavce, obsažený na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí, však obsahuje celkem čtyři dílčí

závěry poukazující na jednotlivé nejasnosti, resp. rozpory ve výpovědi tohoto svědka s ostatními důkazními prostředky (nepředložení smlouvy od společnosti R. M. G., rozpor se zápisem v obchodním rejstříku ve vztahu k pozici svědka jako jednatele uvedené společnosti, absence fotografie a rozpor s odpovědí v rámci dožádání). Na uvedeném místě obsažené závěry žalovaného plně korespondují s obsahem svědecké výpovědi dle protokolu o výslechu svědka ze dne 18. 6. 2020, naopak žalobcem citovaná část výpovědi tohoto svědka nemá k uvedenému odstavci napadeného rozhodnutí žádný vztah, neboť tato část výpovědi v něm není reflektována.

20. Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že to nebylo lpění na detailech, u nichž by jistá nejistota byla v důsledku časového odstupu pochopitelná, nýbrž celá řada rozporů vyplývajících z porovnání svědeckých výpovědí se zjištěními vyplývajících z jiných důkazních prostředků, která vedla správce daně potažmo žalovaného ke zcela oprávněnému závěru, že se jejich výpověďmi nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně. Své závěry žalovaný řádně odůvodnil a dostal tím zásadě volného hodnocení důkazů.

K absenci sdělení konkrétních pochybností žalovaným

21. Námitka žalobce, že až do vydání napadeného rozhodnutí nebyl seznámen s pochybnostmi žalovaného týkajícími se obsahu svědeckých výpovědí, se nezakládá na pravdě. Pomine-li soud, že pochybnosti ve vztahu k obsahu svědeckých výpovědí v podstatě jen odrážejí pochybnosti správce daně resp. žalovaného ve vztahu k žalobcem uplatněným výdajům specifikovaným v odst. 2 tohoto rozsudku, s nimiž byl žalobce seznámen již ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 8. 2018 a následně ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2019, jak vyplývá z obsahu správního spisu, seznámil žalovaný žalobce se svým hodnocením obou svědeckých výpovědí a tedy se skutečností, že jeho pochybnosti přetrvávají, v Seznámení se zjištěnými skutečностями ze dne 20. 11. 2020, které bylo zástupci žalobce doručeno dne 26. 11. 2020. Žalobcem namítané závěry uvedené v odst. 29 napadeného rozhodnutí týkající se svědka V. jsou obsaženy v odst. 70 uvedeného seznámení, obdobně závěry žalovaného ve vztahu ke svědkovi A. v odst. 30 napadeného rozhodnutí jsou uvedené v odst. 71 seznámení. Součástí seznámení byla i výzva žalobci k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.
22. Námitka, že žalovaný s pochybnostmi a rozpory nekonfrontoval samotné svědky, aby ti na ně mohli reagovat, je zcela lichá, neboť takovou povinnost zákon správci daně neukládá. Poukazování na rozpory s obsahem jiných důkazních prostředků je předmětem hodnocení důkazů, které přísluší výhradně správnímu orgánu. Z povahy věci není žádoucí, aby vypovídající svědek nabyl dojmu jakéhokoliv potenciálního nátlaku tím, že bude uvedeným způsobem konfrontován. Podstatou svědecké výpovědi je podání výpovědi o tom, co svědek sám subjektivně vnímal svými smysly, co si o věci pamatuje a co o předmětu výslechu ví, jen tak je možné dostat účelu dokazování, tedy přiblížit se zjištění objektivního skutkového stavu věci.
23. Poukazoval-li žalobce na to, že prvních svědeckých výslechů v roce 2017 a 2019 se neúčastnil, neboť neznal pochybnosti správce daně, k tomu může krajský soud pouze odkázat na výše uvedené. Žalobce byl seznámen s pochybnostmi správce daně ohledně projednávaného případu, které se týkaly konkrétních uplatněných výdajů. Žalobce nezpochybňuje, že byl o konání výslechu svědků zpraven, bylo tedy na jeho uvážení, zda se jich zúčastní či nikoliv. Skutečnost, že svého práva nevyužil a výslechů se neúčastnil, tak nyní nemůže nikomu vytýkat. Opakovaným výslechům přítomen byl, otázky svědkům

klást mohl, soudu tak není zřejmý ani náznak újmy, která snad měla žalobci postupem žalovaného vzniknout.

K nepředložení důkazu opaku

24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
25. Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
26. Podstata této žalobní námitky se dotýká otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jak je zakotveno v citovaných ustanoveních. Zatímco žalobce dle § 92 odst. 3 daňového řádu nese důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení obsažených v daňovém tvrzení (v nyní projednávaném případě to je daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015), správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Této své povinnosti správce daně potažmo žalovaný dostal označením důvodů svých pochybností o oprávněnosti sporných výdajů již v uvedené výzvě ze dne 27. 8. 2018 (dále ve zprávě o daňové kontrole). Za dané situace přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce k prokázání oprávněnosti svých tvrzení. Žalobce se tedy mylí, má-li za to, že je povinností správce daně předkládat důkazy opaku a prokazovat, že se rozporované výdaje neuskutečnily tak, jak tvrdí žalobce. Pakliže i po předložení důkazů správci daně přetrvaly pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na uplatnění sporných výdajů, spočívala na něm jen povinnost konkrétními výhradami kvalifikovaně zpochybnit prokazované skutečnosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 9 Afs 103-2018-41). Tedy povinností správce daně bylo toliko prokázat, že o souladu faktického stavu a stavu tvrzenému žalobcem v daňovém přiznání existuje důvodná pochybnost. Svoji povinnost správce daně resp. žalovaný splnil označením řady existujících rozporů nejen mezi obsahem svědeckých výpovědí a ostatních důkazních prostředků, ale zejména mezi zjištěními z důkazních prostředků a tvrzením žalobce.
27. K odkazu žalobce na předložené doklady krajský soud uvádí, že přestože je prokazování nároku na uplatnění daňově účinných výdajů primárně záležitostí dokladovou, je zároveň nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, tak jak je v daňovém dokladu deklarováno, nemusí být ani formálně správné daňové doklady podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. K shodnému závěru dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, kde uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“*. Rozhodující je tedy fakticita deklarovaného plnění, nikoliv jen to, že daňový subjekt předložil daňový doklad vystavený plátcem (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50, ze dne 30. 8. 2005,

č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 či ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-35).

28. Správci daně přitom vznikly pochybnosti o fakticitě deklarovaných plnění, ohledně kterých unesl své důkazní břemeno, jak je uvedeno výše. Bylo opět na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal věrohodnost a správnost svých tvrzení. Žalobce tedy měl být schopen vyvrátit vznesené pochybnosti správce daně v rámci dalšího řízení a věrohodným způsobem prokázat svá tvrzení o deklarovaném obchodním plnění. To se ovšem žalobci nepodařilo a ani po opakovaných výsleších uvedených svědků nebyly původní pochybnosti správce daně rozptýleny.
29. Žalobce tvrdil, že proti pochybnostem správce daně postavil k důkazu svědecké výpovědi, daňová tvrzení poskytovatelů služeb a výstupy z evidence vedené dle zákona. Jakkoliv jde o zákonem předvídané důkazní prostředky, ani jejich případná kvantita nemůže předčít kvalitu. Rozhodujícím stále zůstává kvalita a relevance informace, která z nich bude získána. Ohledně nedostatečnosti dotčených svědeckých výpovědí a daňových dokladů již bylo pojednáno výše, pokud jde o výstupy ze zákonné evidence, není soudu zřejmé, jaké evidence má žalobce na mysli.
30. Pokud žalobce odkazuje v souvislosti s problematičností prokázání všech detailů po mnoha letech na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13, krajský soud uvádí, že po žalobci nebylo v řízení vyžadováno úplné prokázání všech detailů. Pro unesení důkazního břemene žalobcem bylo vyžadováno, aby rozptýlil pochybnosti správce daně ohledně zdanitelného plnění k tomu zvolenými důkazními prostředky, které by konkrétně a v logických souvislostech podpořily žalobcovo tvrzení. Jak již bylo uvedeno, to se však žalobci nepodařilo.

IV. Závěr a náklady řízení

31. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 15. února 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu