



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **M. H.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. J. M. ,

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017 č. j. 51550/17/5200-10424-709923,
ve věci daně z příjmů fyzických osob**

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2017, č. j. 51550/17/5200-10424-709923, **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. J. M., daňového poradce 1.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 1. 2. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví a ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný na základě podaného odvolání změnil prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 10. 2016, č. j. 3155197/16/3215-50522-802635, ohledně výše daně z příjmů fyzických osob doměřené žalobci za zdaňovací období 2014. Daňové orgány dospěly ke shodnému závěru, že žalobce u části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů neprokázal podmínky uvedené v § 24 odst. 1 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), při jejichž splnění lze o uvedené výdaje snížit základ daně. Konkrétně se to týkalo úhrady daňových dokladů vystavených společností STARK Technologies s.r.o. za plnění spočívající v dodávce prací, materiálu a zařízení při čištění lakovny společnosti PLAKOR CZECH s.r.o. Na rozdíl od prvostupňového správce daně dospěl žalovaný k závěru, že s ohledem na rozsah zpochybněných výdajů nelze daň stanovit dokazováním, ale podle pomůcek, což v napadeném rozhodnutí učinil. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a spolu s ním se domáhá také zrušení prvostupňového dodatečného platebního výměru.
2. Žalobce v žalobě uplatnil celkem 8 žalobních bodů. V prvním z nich namítl, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s některými námitkami uplatněnými v odvolání. Konkrétně se mělo jednat o odvolací námitku směřující proti postupu prvostupňového správce daně, který se nezabýval existencí daňového podvodu, dále o odvolací námitku proti postupu dožádaného Finančního úřadu pro Středočeský kraj, který měl při místním šetření konaném dne 19. 6. 2015 porušit § 96 odst. 5 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když kladl otázky svědkům bez možnosti účasti žalobce a konečně o odvolací námitku směřující proti závěru správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně daňové uznatelnosti sporných výdajů. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl nesprávnou aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany daňových orgánů. V této souvislosti vyjádřil přesvědčení, že veškeré skutečnosti rozhodné z hlediska uvedeného zákonného ustanovení byly v řízení prokázány, neboť okolnost, že žalobce rozporované faktury skutečně uhradil, daňové orgány nikdy nezpochybnil, nebylo ani sporné, že práce deklarované na rozporovaných fakturách byly skutečně provedeny a že žalobce nebyl schopen realizaci těchto prací zajistit vlastními pracovníky, pročez musel vynaložit nezbytné výdaje. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že správce daně neprokázal existenci důvodných pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí vedených žalobcem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které by vedly k přenosu důkazního břemene na něj. Žalobce nezpochybnil, že jej stíhá důkazní břemeno ohledně vlastních tvrzení, ovšem současně vyslovil názor, že test dobré víry a obezřetnosti chování v podnikatelských vztazích, jakož i minimalizace podnikatelského rizika lze aplikovat pouze v případě prokázané účasti žalobce na daňovém podvodu. V dané věci ovšem existence daňového podvodu a tedy ani případná účast žalobce na tomto podvodu nebyla prokázána. Naopak podle názoru žalobce bylo prokázáno, že práce fakturované žalobci společností STARK Technologies s.r.o. byly fakticky provedeny, což vyplývá i ze svědeckých výpovědí pracovníků fyzicky provádějících předmětné práce. Slyšení svědci navíc potvrdili, že dohody o provedení práce uzavírali za přítomnosti S. P., jednatele STARK Technologies s.r.o. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce vytkl daňovým orgánům, že opomenuly do hodnocení důkazů zahrnout některé důkazy dokládající okolnosti realizace předmětných prací. V pátém pak namítl, že se žalovaný s některými důkazními návrhy uplatněnými v odvolacím řízení v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal. Konkrétně se žalovaný podle žalobce nijak nevyjádřil k jeho návrhu, aby se obrátil na společnost PLAKOR CZECH s.r.o. s žádostí o poskytnutí všech důkazů, které se vztahují

Shodu s prvopisem potvrzuje

k provádění předmětných prací v jejím areálu a dále se nevyjádřil k návrhu na výslech zaměstnankyně společnosti A-ROYAL Service s.r.o. J. B. ohledně výkonu předmětných prací a úhrad za tyto práce. V šestém žalobním bodě žalobce protestoval proti postupu dožádaného Finančního úřadu pro Středočeský kraj, který vyslechl svědka bez jeho vědomí, čímž podle žalobce porušil § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle názoru žalobce je přitom nepodstatné, že takto získané informace správce daně nevyužil k tíži žalobce, ale podstatné je to, že žalobci nebylo umožněno klást svědkovi otázky a opatřit tak důkazy v jeho prospěch. Sedmý žalobní bod se týká výslechu jednatele žalobcova dodavatele STARK Technologies s.r.o. S. P. Žalobce vytýkal daňovým orgánům, že se ani nepokusily opatřit jeho svědeckou výpověď cestou mezinárodní spolupráce při správě daní. V posledním žalobním bodě pak žalobce namítl, že se daňové orgány nezabývaly existencí daňového podvodu.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a pokud se snad opomněl s některými dílčími odvolacími námitkami výslovně vypořádat, tak tato skutečnost nemá za následek jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný zdůraznil, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi hlavními odvolacími námitkami, přičemž předložil přezkoumatelnou a srozumitelnou správní úvahu, na základě které dospěl k závěru, že daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2014 nelze stanovit dokazováním. Argumentace účasti žalobce na daňovém podvodu není podle žalovaného na projednávaný případ přílehlavá, protože žalobce neprokázal, že správcem daně zpochybněné výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Případnou účastí žalobce na daňovém podvodu se lze zabývat až poté, kdy budou naplněny hmotněprávní podmínky daňové uznatelnosti výdajů. Žalobce podle žalovaného nepředložil takové důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že výdaje týkající se dodávek prací a materiálu od společnosti STARK Technologies s.r.o. byly oprávněně zahrnuty mezi daňově účinné výdaje. K místnímu šetření u společnosti PLAKOR CZECH s.r.o. žalovaný uvedl, že bylo provedeno dne 15. 6. 2015 a předložené doklady mohly prokázat pouze skutečnosti ohledně příjmů žalobce, nikoliv však oprávněnost žalobcem uplatněných výdajů. Ve vztahu k uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Smyslem a účelem právní úpravy § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Žalovaný dále setrval na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, které na něj přešlo poté, kdy správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti o souladu tvrzeného stavu se skutečným stavem. V další části vyjádření se žalovaný věnoval přechodu na pomůcky a volbě pomůcek, přičemž poukázal na to, že žalobce v žalobě nebrojí proti tomu, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 byla stanovena podle pomůcek, ani netvrdí, že by použité pomůcky byly nepřiměřené a podle žalovaného je v případě stanovení daně podle pomůcek omezen soudní přezkum zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí pouze na to, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Závěrem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval, že správce daně zjistil celou řadu nesrovnalostí, které posuzovány ve svém souhrnu založily vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda si žalobce oprávněně zahrnul výdaje na základě daňových dokladů vystavených společností STARK Technologies s.r.o. mezi daňově uznatelné. Tímto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby prokázal provedení předmětných prací společností STARK Technologies s.r.o. Žalobce na základě této výzvy doložil správci daně další důkazní prostředky, byly také provedeny další svědecké výpovědi, žalobce však ani po provedení těchto důkazních prostředků neprokázal, že předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K výslechu svědka P. žalovaný uvedl, že správce daně i žalovaný využili všech možností, které jim daňový řád dává k dispozici, aby tohoto svědka vyslechli. Odkázal přitom na sdělení služby cizinecké policie, podle kterého jmenovaný nemá a nikdy neměl na území České republiky povolen trvalý ani přechodný pobyt, neprochází žádnou cizineckou evidencí a jeho současný

Shodu s prvopisem potvrzuje

pobyt není znám. Žádné bližší informace o této osobě neposkytl ani sám žalobce. Za takové situace nelze podle žalovaného žádat o výslech svědka P. prostřednictvím mezinárodního dožádání, neboť není zřejmé, jaké orgány by měl žalovaný v rámci mezinárodní výměny informací dožádat, když vůbec není známo, ve kterém státě se zdržuje.

4. Žalobce v rámci repliky setrval na svých žalobních námitkách. Ve vztahu k vyjádření žalovaného uvedl, že žalobní námitky nevybočují z mezí soudního přezkumu zákonnosti daňových rozhodnutí při stanovení daně podle pomůcek, protože závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem přímo souvisí s jednou ze zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Dále poukázal na adresu svědka P. zapsanou ve veřejném rejstříku s tím, že existuje právní úprava, která za této situace provedení výslechu svědka v Bulharsku umožňuje.
5. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 28. 5. 2015 a jejím předmětem byla mimo jiné kontrola daně z příjmů za rok 2014. V průběhu daňové kontroly se správce daně zaměřil zejména na prověřování výdajů uplatněných žalobcem, a to konkrétně výdajů ve výši 2 022 926,60 Kč, které měl žalobce uhradit na základě daňových dokladů vystavených společností STARK Technologies s.r.o. za provedené práce, dodávku materiálu a zařízení při čištění lakovny společnosti PLAKOR CZECH s.r.o. Odběratelem těchto prací od žalobce měla být společnost A-ROYAL service s.r.o. a V. K. Ve výzvě ze dne 26. 10. 2015 sdělil správce daně žalobci své pochybnosti o správnosti uplatněných výdajů, které spočívaly v rozporech mezi údaji o platbách účtovaných cen služeb a materiálu v evidenci příjmů a výdajů, podle kterých měla být úhrada částečně provedena bankovním převodem, zatímco podle žalobce a vystavených faktur se mělo platit v hotovosti, aniž by bylo z předložených výdajových pokladních dokladů zřejmé, komu konkrétně žalobce hotovost předával. Další nesrovnalosti spočívaly podle uvedené výzvy v nedostatečné specifikaci ceny na daňových dokladech vystavených dodavatelem, kdy je uvedena pouze celková cena, která není dále rozepsána na cenu za práce, za dodávku materiálu, zařízení a vybavení, dále není uvedeno množství ani bližší specifikace dodávek, způsob dopravy, způsob jakým byla cena určena a dále jaké konkrétní práce byly provedeny a kým, není ani zřejmé, kdo faktury za společnost STARK Technologies s. r. o. vystavoval. Další pochybnosti se týkaly samotné společnosti STARK Technologies s.r.o., která sídlí na virtuální adrese, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní a za prověřovaná zdaňovací období nepodařila daňová přiznání (k DPH ani k dani z příjmů právnických osob). Není ani známo, zda uvedená společnost má zaměstnance, není registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a ani jejího jednatele S. P. se nepodařilo předvolat. Správci daně navíc vznikla pochybnost, zda žalobce s touto osobou vůbec jednal, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku se pan P. stal jednatelem společnosti STARK Technologies s.r.o. až dne 23. 6. 2014. Správce daně dále žalobci ve výzvě vytkl, že si neověřil totožnost osoby jednající za daňový subjekt STARK Technologies s.r.o., nepředložil kopie evidence pracovníků této společnosti, nenavštívil její sídlo a nepředložil žádný důkaz o komunikaci s jejím jednatelem. Správce daně v návaznosti na uvedené pochybnosti vyzval žalobce k prokázání, že práce, dodávky materiálu, zařízení a vybavení při čištění lakovny dle ve výzvě specifikovaných daňových dokladů přijatých od společnosti STARK Technologies s.r.o., byly citovaným dodavatelem skutečně provedeny. Žalobce v reakci na výzvu doložil mimo jiné dohody o provedení práce, které měly být uzavřeny mezi jednotlivými zaměstnanci a společností STARK Technologies s.r.o., jako zaměstnavatelem, datované 30. 5. 2014, které se liší jménem zaměstnance a obdobím, kdy mají být práce konány (zaměstnanci se shodně zavázali vykonávat pomocné, montážní, úklidové a čistící práce, a to v místě výkonu práce v areálu společnosti PLAKOR CZECH s.r.o.). Dále žalobce navrhl výslechy svědků. Správce daně pokračoval v dokazování a dne 9. 2. 2016 vyslechl svědkyni K. R., která nepoznala svůj podpis na předkládané smlouvě, ale uvedla, že totožnou smlouvu podepsala a předložila ji správci daně, který pořídil fotokopii. Dále svědkyně sdělila, že smlouvu podepisovala v jídelně a u podpisu dohody byl přítomen žalobce, který smlouvu podepsal. Dne 10. 2. 2016 byli vyslechnuti další zaměstnanci (A. K., O. P., A. T. a K. W.), kteří shodně

Shodu s prvopisem potvrzuje

vypověděli, že dohodu podepisovali se člověkem, který se představil jako S. P. Své závěry shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole, ve které konstatoval, že žalobce neprokázal veškeré okolnosti týkající se daňových výdajů uvedených v evidenci příjmů a výdajů a neprokázal ani jednoznačným a transparentním způsobem vynaložení jiných výdajů. Podle správce daně tak jsou výdaje v celkové výši 2 022 925,60 Kč neprokázané a byly uplatněny v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně dne 24. 10. 2016 dodatečný platební výměr, ve kterém žalobci při zohlednění výsledků daňové kontroly doměřil za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů s tím, že z daňového základu vyloučil výdaje vynaložené na základě faktur přijatých od společnosti STARK Technologies s.r.o., o které se tak základ daně z příjmů žalobce zvýšil.

6. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém namítal nezákonnost napadeného dodatečného platebního výměru s tím, že správce daně nesplnil povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost účetních záznamů vedených žalobcem ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dále nesprávnou aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V doplnění odvolání ze dne 8. 5. 2017 a 12. 10. 2017 žalobce vytýkal správci daně nerespektování tzv. esenciálních výdajů, které musely být žalobcem zcela logicky vynaloženy, dále že se nezabýval otázkou existence daňového podvodu, přestože skutkové okolnosti nasvědčují tomu, že se žalobce stal jeho účastníkem, dožádanému Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj vytýkal, že porušil ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu při místním šetření konaném dne 19. 6. 2015, kdy kladl otázky svědkům bez účasti žalobce. V doplnění odvolání dále žalobce protestoval proti postupu správce daně při zajišťování účasti jednatele společnosti STARK Technologies s.r.o. ke svědecké výpovědi. V závěru doplnění odvolání ze dne 8. 10. 2017 žalobce brojil proti závěru správce daně o neunesení důkazního břemene ohledně daňové uznatelnosti výdajů za dodávky prací od společnosti STARK Technologies s.r.o., neboť z důkazních prostředků, jakož i z šetření provedených dožádaným správcem daně u odběratele žalobce společnosti A-ROYAL Service s.r.o. podle odvolání vyplývá, že práce, které byly předmětem fakturace mezi společnostmi STARK Technologies s.r.o. a žalobcem byly skutečně provedeny a žalobce se jejich provádění osobně zúčastnil. V této souvislosti žalobce namítl, že práce probíhaly vždy v době technologické odstávky provozní linky, zpravidla o víkendech, pracovníci vždy procházeli vrátnicí a jejich pohyb zaznamenaly kamery. Pod kamerami probíhala také výplata. Žalobce vyslovil předpoklad, že pracovníci byli evidováni společností PLAKOR CZECH s.r.o. a navrhl žalovanému, aby se na tuto společnost obrátil s žádostí o poskytnutí všech důkazů, které se vztahují k provádění prací v areálu této společnosti. Dále žalobce navrhl zopakování výpovědi svědků, kteří byli vyslechnuti dožádaným správcem daně při místním šetření a dále projektovou manažerku společnosti A-ROYAL Service s. r. o. J.B., která může podat svědectví ohledně výkonu předmětných prací a ohledně úhrad za tyto práce žalobcem.
7. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění se žalovaný po rekapitulaci skutkového stavu a relevantní právní úpravy ztotožnil se správcem daně v závěru, že žalobce neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal důkazními prostředky, že výdaje týkající se dodávek prací a materiálu od společnosti STARK Technologies s.r.o. ve výši 2 022 925,60 Kč byly oprávněně zahrnuty do daňově účinných výdajů. Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce žalobce o nesprávné aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného správce daně posoudil a zhodnotil během daňového řízení předložené i získané důkazní prostředky jednotlivě a všechny společně v jejich vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Zdůraznil, že pokud není prokázáno, že deklarovaný výdaj byl skutečně vynaložen a že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu, nelze jej uplatnit jako daňově účinný výdaj. Správce daně neuznal předmětné výdaje z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, protože žalobce neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván výzvou ze dne 26. 10. 2015, ve které byly podrobně popsány všechny skutečnosti, na základě kterých vznikly pochybnosti o faktickém

Shodu s prvopisem potvrzuje

uskutečnění fakturovaných prací. Žalovaný připustil, že správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejpřesněji a není v tom vázán pouze návrhy daňových subjektů, není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat další možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Žalovaný se dále vyjádřil k neprovedení navrhované svědecké výpovědi S. P., ke které uvedl, že na základě součinnosti s Policií ČR bylo zjištěno, že jmenovaný nemá a nikdy neměl na území České republiky povolen trvalý ani přechodný pobyt, neprochází žádnou cizineckou evidencí a případný současný pobyt není pro Policii ČR znám. Z uvedeného důvodu nebylo možné požádat o předvedení S. P. podle § 100 daňového řádu. Žalovaný současně konstatoval, že žalobce, ačkoliv si byl vědom důležitosti svědecké výpovědi S. P., nevyvinul žádnou vlastní aktivitu ohledně zjištění jeho pobytu. Nesplněním povinnosti prokázat skutečnou výši výdajů byla podle odůvodnění napadeného rozhodnutí splněna první podmínka přechodu ke stanovení daně podle pomůcek, což ostatně sám žalobce požadoval. Vzhledem k tomu, že byla vyloučena podstatná část výdajů (více než 80 %) ze základu daně, nebylo tudíž možno stanovit daň dostatečně spolehlivě, čímž byla splněna i druhá podmínka přechodu ke stanovení daně podle pomůcek. Další část odůvodnění napadeného rozhodnutí již byla věnována volbě a použití pomůcek a s ohledem na obsah žalobních bodů není pro projednávanou věc podstatná. Podle doručky datové zprávy bylo napadené rozhodnutí doručeno elektronicky do datové schránky zástupce žalobce dne 4. 12. 2017, což krajský soud hodnotil při závěru o včasnosti žaloby.

8. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, v průběhu zákonné lhůty stanovené v § 72 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou, a že je přípustná a projednatelná, přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení předcházející jeho vydání v rozsahu vymezeném žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
9. Přezkoumávané daňové řízení žalobce se týkalo jeho daně z příjmů fyzických osob za rok 2014, konkrétně ověřování uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dospěl ve shodě s prvostupňovým správcem daně k závěru, že žalobce „neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že výdaje z předmětných obchodních případů týkající se dodávek prací a materiálu od společnosti STARK Technologies s.r.o., byly oprávněně zahrnuty do daňově účinných výdajů.“ V návaznosti na uvedený závěr byly předmětné výdaje vyloučeny správcem daně ze základu daně a daňový základ žalobce o uvedené výdaje navýšen. Žalovaný následně oproti správci daně stanovil daň podle pomůcek. Úvodem právního posouzení žalobních bodů považuje krajský soud za nezbytné zdůraznit, že není pravdou tvrzení žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě (bod 23), podle kterého „*žalobce v žalobě nebrojí proti tomu, že daň z příjmů fyzických osob za daňovací období 2014 byla stanovena podle pomůcek*“. Žalobce sice výslovně neuvedl, že brojí proti „přechodu na pomůcky“, v celé žalobě však protestuje proti závěru daňových orgánů o tom, že podmínky daňové uznatelnosti výdajů stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokázal, což bylo základním důvodem pro následné stanovení daně podle pomůcek. Žalobce tak tím, že proti uvedenému závěru (tj. závěru o neprokázání podmínek daňové účinnosti výdajů) žalovaného v žalobě brojí, brojí tím implicitně nepochybně také proti „přechodu na pomůcky“. Stejně tak nelze vytrhávat z kontextu část vyjádření žalobce uvedenou v jednom z doplnění odvolání, podle které žalobce sám stanovení daně podle pomůcek požadoval. Je pravdou, že žalobce v doplnění odvolání ze dne 12. 10. 2017 namítal, že bylo povinností správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, touto námitkou však protestoval proti postupu prvostupňového správce daně, který veškeré výdaje, jež měly být zaplacený společnosti STARK Technologies s.r.o. vyloučil z daňově uznatelných výdajů, aniž by (podle žalobce) respektoval existenci výdajů, které musely být daňovým subjektem pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy. Podle obsahu odvolacího spisu, ale také žaloby, tím však žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje

nijak nerezignoval na předchozí námitky a návrhy, kterými hodlal prokázat, že veškeré podmínky pro uznání sporných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů byly splněny.

10. Závěry žalovaného ohledně (ne)prokázání podmínek stanovených v § 24 zákona o daních z příjmů pro uznání výdajů, které měl žalobce podle svých tvrzení zaplatit dodavateli STARK Technologies s.r.o., za daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ žalobce), tak podléhají tomuto soudnímu přezkumu.
11. Okruh skutečností prokazovaných v daňovém řízení vždy odpovídá obsahu příslušné hmotněprávní normy, kterou je v případě výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v první řadě § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů, podle které výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňová teorie i soudní praxe zastává ustálený výklad dotčeného zákonného ustanovení, podle kterého musí příslušný výdaj splňovat následující podmínky: i) výdaj musí poplatník skutečně vynaložit, ii) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, iii) v rozhodném zdaňovacím období a iv) za výdaj jej stanoví zákon. Důkazní břemeno ohledně splnění uvedených skutečností nese žalobce, což primárně plní především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Je současně pravdou, že ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být dostačující pro uznání výdajů v rámci základu daně, pokud správce daně prokáže existenci pochybností o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti, či úplnosti. Není přitom povinností správce daně prokázat, že údaje z účetnictví jsou v rozporu se skutečností. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu postačí, jsou-li správcem daně identifikovány konkrétní skutečnosti, které vyvolávají o správnosti (věrohodnosti apod.) účetních dokladů pochybnosti a v případě prokázání těchto pochybností správcem daně se důkazní břemeno přenáší zpět na daňový subjekt. Na něm pak je, aby soulad účetnictví se skutečností prokázal, tj. buď aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.
12. V přezkoumávaném řízení nebylo zpochybňováno, že žalobce svoji primární (evidenční) důkazní povinnost splnil. Současně však krajský soud souhlasí s daňovými orgány, že bylo předneseno dostatečné množství pochybností ohledně souladu účetních dokladů se skutečností, pro které přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. V první řadě se jedná o skutečnosti zjištěné u deklarovaného dodavatele STARK Technologies s.r.o., který se po uskutečnění sporného obchodu stal pro svého správce daně nekontaktní, včetně jeho statutárního zástupce a za relevantní zdaňovací období nepodával daňová přiznání. Pochybnosti byly způsobitelné podpořit také nesrovnalosti v daňových dokladech a evidencích týkající se úhrady sporných plnění (jakým způsobem úhrada probíhala, komu byla hotovostní úhrada placena) nebo bližší specifikace dodávek.
13. Za uvedeného stavu tak bylo na žalobci, aby vynaložení výdajů za podmínek uvedených v § 24 zákona o daních z příjmů prokázal jiným způsobem. Na základě důkazních návrhů žalobce proběhlo rozsáhlé dokazování, po kterém daňové orgány shodně konstatovaly, že žalobce splnění podmínek pro daňovou uznatelnost deklarovaných výdajů neprokázal. Žalobce proti uvedenému závěru žalovaného v žalobě protestoval mimo jiné tím, že žalovaný uvedený závěr učinil, aniž by provedl v odvolání navržené důkazy a aniž by se s některými z nich, jakož i s některými odvolacími námitkami, vypořádal. Žalobce výslovně zmínil výslech J. B. (zaměstnankyně společnosti A-ROYAL Service s.r.o. - žalobcova objednatele sporných úklidových prací), která se podle žalobce mohla vyjádřit k výkonu předmětných prací a k úhradám za tyto práce žalobcem a dále dotaz na společnost PLAKOR CZECH s.r.o., v jejímž areálu měly úklidové práce probíhat, s žádostí o poskytnutí všech důkazů, které se vztahují k provádění předmětných prací. Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro

Shodu s prvopisem potvrzuje

projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou k dispozici na www.nssoud.cz). Především je však povinností daňového orgánu své závěry a úvahy řádně odůvodnit, včetně uvedení důvodů, proč navržené a neprovedené důkazy nepovažuje za rozhodné, či potřebné. Pouze takový postup je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 daňového řádu. Podle obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedené povinnosti nedostál. Jeho nosná část se nachází v části IV (body 22 až 46) nadepsané „Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání s odvolacími důvody)“. První body 22 až 30 se týkají rekapitulace postupu správce daně a počínaje bodem 31 začíná vlastní odůvodnění postupu žalovaného při přechodu na pomůcky. V bodech 35 až 38 se žalovaný zabývá důkazní situací, ale s výjimkou svědka P., ke kterému se krajský soud vyjádří níže, se žádnými konkrétními důkazy, ať již provedenými či neprovedenými, nezabýval. To vše za situace, kdy právě proti závěru správce daně o neprokázání rozhodujících skutečností žalobce v odvolání výrazně brojil. Krajský soud z obsahu spisu ověřil, že oba výše uvedené důkazy vskutku žalobce v průběhu odvolacího řízení navrhl, ale žalovaný se k nim v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se ani nepodává, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou nezákonného výslechu svědků při místním šetření požádaným správcem daně, což žalobce rovněž v žalobě namítal.

14. Nutno dodat, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neobstojí také z dalších důvodů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí výdajů zaplacených společností STARK Technologics s.r.o. mezi daňově účinné výdaje. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí však již není seznatelné, které ze shora uvedených podmínek vyplývajících z § 24 zákona o daních z příjmů žalovaný nepovažuje za prokázané (např. zda samotné provedení prací, zaplacení úhrady nebo některé jiné skutečnosti, např. konkrétního dodavatele). Především ze zprávy o daňové kontrole totiž vyplývá, že správce daně zpochybňoval především účast společnosti STARK Technologics s.r.o. na předmětném obchodě. Jakkoliv pochybnosti o dodavateli mohou být jednou z indicií zpochybňující věrohodnost deklarovaného stavu, tak neprokázání konkrétního dodavatele samo o sobě k vyloučení výdajů z daňového základu u daně z příjmů nepostačuje. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je totiž třeba rozlišovat mezi účinností výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů a podmínkami pro uplatnění odpočtu DPH podle § 72 a násl. zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Byť lze zpravidla přepokládat, že pokud jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro odpočet DPH, neplatí to však bezvýjimečně a neuplatní se např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn, ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH. Z uvedených rozdílů judikatura správních soudů ustáleně dovozuje, že pokud se poplatník daně z příjmů podaří prokázat uskutečnění daňového výdaje v deklarované výši, není žádný rozumný důvod pro jeho neuznání, a to i za situace, kdy poskytovatelem zdanitelného plnění byl ve skutečnosti jiný subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101 nebo ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016 - 52). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí však ani nelze ověřit, zda skutečnosti, které nepovažovaly daňové orgány za prokázané, patří mezi ty rozhodující skutečnosti, které byl žalobce vůbec povinen prokázat, což brání krajskému soudu v posouzení dalších žalobních bodů, zejména druhého a třetího, které se týkaly důkazních břemen žalobce a správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje

15. Procesní vady (zejména nevypořádání odvolacích námitek a důkazních návrhů, nedostatečné odůvodnění závěru o neprokázání rozhodujících skutečností) popsané v předchozích odstavcích mají za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Neobstojí přitom argumentace žalovaného uvedená v jeho vyjádření k žalobě, podle které nevypořádání odvolacích námitek nemá za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Je totiž třeba rozlišovat situace, kdy daňové orgány dospějí k vlastnímu skutkovému závěru, který sám o sobě vylučuje pravdivost tvrzení daňového subjektu, nebo alespoň bezpečně vyvrací jeho argumentaci na straně jedné a pokud věc uzavrou se závěrem o neunesení důkazního břemene na straně druhé. Zatímco v prvním případě lze připustit, že neprovedení některých důkazů, či dokonce nevypořádání některých námitek nemusí mít vždy vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (jakkoliv i v tomto případě je třeba uvedený závěr aplikovat vždy ve vztahu ke konkrétní situaci a nelze jej jakkoliv paušalizovat), tak ve druhém (tj. v případě neunesení důkazního břemene) je zpravidla vyloučeno, aby žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene za situace, kdy bez bližšího vysvětlení neprovedl žalobcem navržené důkazy, případně se nevyjádřil k jiným odvolacím námitkám, což platí také pro přezkoumávanou věc. Důsledkem neodůvodněného neprovedení důkazů jsou také procesní vady podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (skutkový stav, ze kterého daňové orgány vyšly, nemá oporu ve spise) a písm. c) téhož ustanovení.
16. Pokud jde o výslech svědka S. P. (bývalého jednatele) žalobcova sporného dodavatele STARK Technologies s.r.o., tak krajský soud se ztotožňuje s žalobcem o jeho důležitosti, neboť jako dodavatel sporného plnění, by jistě mohl k věci kvalifikovaně vypovídat a potvrdit či vyvrátit skutková tvrzení žalobce. O významu této svědecké výpovědi nepochybovaly ani správní orgány, když se jej pokoušely opakovaně předvolávat. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že ani přes snahu správních orgánů se nezdařilo zajistit svědeckou výpověď tohoto svědka, když tento je nekontaktní, místo jeho pobytu se nepodařilo zjistit, a to přes součinnost s Policií ČR. Žalobce se sice domáhal výslechu svědka cestou mezinárodního dožádání v Bulharsku, ale ani on nebyl schopen uvést, na jaké adrese by se měl S. P. zdržovat. Za tohoto stavu nebylo i podle závěru krajského soudu v možnostech daňových orgánů výslech svědka zajistit. Námitku neprovedení výslechu svědka P. tak považuje krajský soud za dané procesní situace za nedůvodnou. Pro úplnost krajský soud dodává, že tvrzení o aktuální adrese tohoto svědka zapsané ve veřejném rejstříku bylo uplatněno již po lhůtě pro podání žaloby a podle § 71 odst. 2 věty poslední s. ř. s. k němu již nemohl krajský soud přihlížet.
17. Krajský soud pro výše popsané vady řízení napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. bez jednání zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby opětovně zvážil důkazní situaci a posoudil, které z navržených důkazů je třeba provést. Jeho úvahy pak musí být součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí, což platí i pro vypořádání odvolacích námitek. Krajský soud podotýká, že v tomto rozsudku zjistil a konstatoval pouze ty vady, ke kterým směřovaly žalobní body, čímž soud nijak nepředjímá, že ve zbytku jsou napadené rozhodnutí a jemu předcházející postup daňových orgánů bezvadné. Ve vztahu k svědkovi P. pak je namístě, aby na základě aktuálního stavu zápisu v obchodním rejstříku žalovaný opětovně posoudil možnosti mezinárodního dožádání. Přestože krajský soud námitku žalobce opírající se o aktuální stav zápisu v obchodním rejstříku pro její opožděnost nepřezkoumal, nemění to nic na povinnosti správních orgánů informace z tohoto rejstříku čerpat a využít (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004 - 87). Krajský soud dodává, že přes návrh žalobce nepřistoupil ke zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím. Proto tam, kde se má v daňovém řízení pokračovat, ruší správní soudy zpravidla pouze odvolací rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 2/2008 - 76).

18. Žalobce byl v řízení procesně úspěšný, a podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobce tvoří podle obsahu spisu zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady vynaložené na jeho zastoupení daňovým poradcem podle § 35 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu odměny jeho zástupce za 2 úkony (1. – převzetí a příprava zastoupení a 2. – podání žaloby) po 3 100 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5 vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a jeho hotových výdajů v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Krajský soud uložil žalovanému povinnost nahradit uvedené náklady řízení v celkové výši 9 800 Kč žalobci k rukám jeho zástupce. Určení platebního místa vyplývá z přiměřeného použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) a délku pariční lhůty prodloužil krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se jeví krajskému soudu v takovém případě nepřiměřeně krátká. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobci nepřiznal odměnu a režijní paušál za repliku k vyjádření žalovaného, protože žalobce v něm neuvedl nic, co by nemohl uvést již v žalobě a náklady spojené s tímto vyjádřením tak nelze považovat za účelně vynaložené.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněný domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 11. dubna 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu