



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **WEVE, spol. s r. o.**, IČO: 44222076,
sídlem Karla Čapka 296, 417 42 Krupka,
zastoupena Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabuřany,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2016, č. j. 53462/16/5300-21441-704561,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2016, č. j. 53462/16/5300-21441-704561, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 600 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2016, č. j. 53462/16/5300-21441-704561, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 3. 2016,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

č. j. 432578/16/2514-50524-501038, jímž správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 ve výši 142 212 Kč a současně jí sdělil, že jí vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 28 442 Kč. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba a její doplnění

2. V žalobě žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí trpí v důsledku odmítnutí důkazního návrhu ze dne 22. 6. 2015 vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost. Konstatovala, že při zjišťování skutkové podstaty správce daně porušil ustanovení o řízení upravená v daňovém řádu takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Podle žalobkyně daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav a aplikace § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH nemá oporu v provedeném dokazování.
3. V doplnění žaloby ze dne 3. 2. 2017 žalobkyně uvedla, že od roku 1992 podniká v oboru nákupu a prodeje rehabilitačních a cvičebních pomůcek. Správce daně podle žalobkyně zvýšil jí uplatněnou daň na výstupu o daň za zdanitelná plnění, jež posoudil jako použití hmotného majetku v podobě 1 701 gymnastických míčů pro účely nesouvisející s uskutečňováním jejich ekonomických činností ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Žalobkyně v daňovém řízení argumentovala tím, že takovými zásobami zboží nikdy nedisponovala a jejich existence byla v jejím účetnictví zachycena pouhým nedopatřením v důsledku havárie účetního programu. Poukazovala také na to, že v roce 2010, kdy příslušná skladová položka narostla z počátečního stavu 1 kus ke dni 1. 1. 2010 na konečný stav 1 701 kusů ke dni 31. 12. 2010, nerealizovala žádný nákup této sortimentní položky, a dodala, že předmětné zboží nakupovala pouze ze zahraničí a mezi doklady v jejím účetnictví za rok 2010 se nenachází žádná faktura vystavená zahraničním dodavatelem. Chybu spočívající v evidování fyzicky neexistujícího zboží, zjištěnou v roce 2013, se žalobkyně pokusila napravit vystavením účetního dokladu označeného jako skladová výdejka, datovaného dnem 31. 12. 2013. Z této účetní operace žalobkyně nepřiznala daň na výstupu, neboť vycházela z toho, že nevznikl předmět DPH.
4. Žalobkyně namítala, že požadavky uložené výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015 nejsou způsobilé k ověření jejího tvrzení o poškození účetní databáze, jsou v rozporu s právem na volbu důkazních prostředků žalobkyni k prokázání jejích vlastních tvrzení a představují nepřípustné prolomení časového rozměru důkazního břemene v daňovém řízení, jakož i zásah do práva žalobkyně na informační sebeurčení, neboť požadují předložení důkazních prostředků z doby před počátkem běhu lhůty pro vyměření daně. Žalobkyně k odpovědi na výzvu k prokázání skutečností přiložila zprávu servisních techniků o poškození účetní databáze a navrhla tyto osoby vyslechnout k odborným otázkám souvisejícím s možností zvýšení evidovaného stavu zásob v důsledku havárie programu. Žalobkyně dále předložila soupis faktur vystavených v letech 2001 až 2008 zahraničními dodavateli, v nichž není zachycen žádný nákup předmětné sortimentní položky, a podotkla, že od roku 2009 se v jejím účetnictví nenachází žádná faktura vystavená zahraničním dodavatelem. Žalobkyně současně správci daně navrhla, aby se obrátil na zahraničního dodavatele, který byl jediným jejím dodavatelem předmětné sortimentní položky, aby potvrdil, že zboží v množství zachyceném ve skladové evidenci žalobkyni nedodal. Tyto důkazy považovala žalobkyně za způsobilé k prokázání toho, že zboží zachycené v její skladové evidenci ve skutečnosti fyzicky neexistovalo. V důsledku odmítnutí těchto důkazních návrhů trpí podle žalobkyně napadené rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. Požadavek na prokázání neexistence nákupů zboží, tj. neexistence skutečností, které jsou předmětem účetnictví, označila žalobkyně za porušení základní zásady, kterou se řídí proces dokazování, tj. že nikomu nelze uložit povinnost prokazovat negativní skutečnost. Podle žalobkyně byl správce daně povinen přistoupit k prověření možnosti existence žalobkyní tvrzené příčinné souvislosti mezi poškozením účetní databáze a evidováním fyzicky neexistujících zásob. Zdůraznila, že se jedná o odbornou problematiku, k jejímuž posouzení nemá správce daně potřebné odborné znalosti, a proto bylo namíste vyhovět jejímu důkaznímu návrhu v podobě výsledku servisních techniků spravujících provoz účetní databáze, případně získat expertní vyjádření jiných osob. Podle žalobkyně nebylo za dané situace možné považovat její důkazní návrh za nadbytečný a nepotřebný, tudíž správce daně pochybil, pokud jej neprovedl. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 34/2016 žalobkyně upozornila na povinnost daňových orgánů umožnit daňovému subjektu splnění jeho důkazní povinnosti a dodala, že bylo jejím právem zvolit důkazy k prokázání svých tvrzení a nelze jí klást k tíži, že neakceptovala důkazy navrhované správcem daně.
6. Žalobkyně měla za to, že daňový spis neobsahuje žádné důkazy svědčící pro závěr, že předmětné zásoby nebyly použity pro účely související s podnikáním žalobkyně, nýbrž některým ze způsobů ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Daňový spis podle žalobkyně neobsahuje ani žádné důkazy prokazující naplnění hypotézy § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, tj. že u předmětných zásob nebo jejich části žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. Žalobkyně proto konstatovala, že závěr správce daně nemá oporu v provedeném dokazování a správci daně se ani nepodařilo prokázat, že žalobkyně předmětnými zásobami v rozhodném období disponovala a že k použití těchto zásob pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobkyně došlo právě ve 4. čtvrtletí 2013, za které jí byla doměřena daň. Žalobkyně zopakovala, že účetní doklad označený jako skladová výdejka, datovaný dnem 31. 12. 2013, nedokládá vyskladnění zásob, ale má jen formální význam coby pokus žalobkyně účetním zápisem opravit nesrovnalosti ve skladové evidenci.
7. Ačkoli správce daně odmítl provést důkazní návrh spočívající v oslovení zahraničního dodavatele s tím, že nebylo možno ověřit, že šlo o jediného dodavatele tohoto zboží, podle žalobkyně však na druhou stranu telefonicky kontaktoval několik dodavatelů gymnastických míčů za účelem prověření, zda žalobkyni dodali předmětné zboží, což všichni oslovení dodavatelé popřeli. Žalobkyně namítala, že tato zjištění správce daně nezahrnul do výsledku kontrolního zjištění, proti čemuž se žalobkyně bránila stížností podle § 261 daňového řádu, kterou daňové orgány vyhodnotily jako nepřipustnou. Podle žalobkyně správce daně nehodnocením těchto důkazů porušil § 8 odst. 1 větu druhou daňového řádu, která mu ukládá povinnost posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, přičemž musí přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně konstatovala, že daňový řád nezná institut předběžného hodnocení důkazů, který by správci daně umožňoval některý z pořízených důkazů vyloučit z hodnocení na základě předběžného úsudku správce daně (například z důvodu nízké vypovídací potence či relevance), tudíž úvaha správce daně o míře závažnosti důkazu je až součástí samotného hodnocení důkazu. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že odpovědi dodavatelů na telefonické dotazy správce daně jsou vysvětleními opatřenými správcem daně v rámci vyhledávací činnosti podle § 79 odst. 1 daňového řádu, která podle odstavce 3 téhož ustanovení nejsou důkazním prostředkem. Podle žalobkyně totiž skutečným obsahem telefonického dotazování bylo v souladu se zásadou materiální pravdy upravenou v § 8 odst. 3 daňového řádu dokazování prováděné s cílem ověřit, zda oslovený dodavatel dodal žalobkyni zboží Body Ball 65 cm, či nikoli, jak při jednání dne 7. 9. 2015 potvrdily i pracovnice správce daně. Žalobkyně podotkla, že pokud by se dotazováním potenciálních dodavatelů podařilo nalézt firmu, která předmětné zboží žalobkyni dodala, bylo by tím vyvráceno její tvrzení, že tyto zásoby nakupovala jen ze zahraničí a že jimi fyzicky nedisponovala. Smyslem dotazování dodavatelů tak podle žalobkyně bylo prokázání pravdivosti jejího tvrzení, tudíž nepochybně šlo o dokazování.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalobkyně měla za to, že odpovědi obdržené správcem daně představují důkazy svědčící ve prospěch hypotézy o fyzické neexistenci předmětných zásob, přičemž negativními odpověďmi všech oslovených dodavatelů bylo potvrzeno, že žalobkyně předmětné zásoby skutečně nenakoupila. Žalobkyně uzavřela, že skutečným obsahem telefonického dotazování tuzemských dodavatelů nebyla vyhledávací činnost ve smyslu § 79 odst. 1 daňového řádu, nýbrž dokazování.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předeslal, že žalobkyně v žalobě předložila k posouzení neúplný skutkový stav, když uvedla pouze druhou verzi svého vysvětlení skutečností vztahujících se ke skladové výdejce, na jejímž základě došlo k doměření daně. Žalobkyně podle žalovaného zamlčela, že původně tvrdila, že zboží bylo ze skladu vyřazeno, neboť bylo zpuchřelé z důvodu vlhkosti, jelikož bylo skladováno ve stodole. K tomuto svému tvrzení žalobkyně předložila i důkazní prostředek, který podle následných zjištění správce daně obsahoval nepravdivé údaje. Žalovaný podotkl, že až ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně zcela otočila a začala tvrdit, že zásoby prodala tuzemským odběratelům ještě před datem jejich vyřazení z účetnictví a že došlo k účetnímu zvýšení skladové položky v důsledku chyby programu. Ačkoli žalobkyně v odvolacím řízení tvrdila, že svou první výpověď učinila pod nátlakem správce daně, podle žalovaného nelze tomuto tvrzení přisvědčit, a to s ohledem na důkazní prostředek, který žalobkyně předložila asi dva týdny po ústním jednání, tedy měla časový prostor si odpověď ujasnit, případně změnit. Žalovaný konstatoval, že ke změně došlo až v okamžiku, kdy správce daně žalobkyni prokázal, že předložený důkazní prostředek obsahuje nepravdivé informace.
9. K námitce, že požadavky správce daně uložené výzvou k prokázání skutečností nejsou způsobilé k ověření tvrzení žalobkyně o poškození účetní databáze a jeho důsledcích, jsou v rozporu s právem na volbu důkazních prostředků a představují nepřipustné prolomení časového rozměru důkazního břemene v daňovém řízení, žalovaný poznamenal, že nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby. K neprovedení navrhovaných důkazních prostředků žalovaný uvedl, že výslech svědků byl nadbytečný, neboť ti by mohli potvrdit pouze skutečnost, kterou správce daně nerozporoval, nemohli by však nic sdělit k tomu, zda žalobkyně zásobami fyzicky disponovala, či nikoli. Podle žalovaného tak byl postup správce daně zcela v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný dále podotkl, že žalobkyní předložený soupis faktur za období let 2001 až 2008 neprokazuje její tvrzení, že měla jen jednoho zahraničního dodavatele předmětného zboží, což by nemohlo být prokázáno ani výzvou tomuto zahraničnímu dodavateli. Správce daně přitom podle žalovaného dostal i své povinnosti řádně zdůvodnit, proč tyto důkazy, které nebyly způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně, neprovedl.
10. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně tzv. negativní důkazní teorií a poznamenal, že po žalobkyni bylo vždy požadováno prokázání pouze toho, co sama tvrdila (ačkoli svá tvrzení v průběhu řízení měnila), tj. že vyřazení zboží ze zásob na základě skladové výdejky bylo provedeno oprávněně. Podle žalovaného mohla žalobkyně své tvrzení, že zásobami fyzicky nedisponovala, prokázat předložením svého účetnictví za vícero období, jak jí navrhoval správce daně, z čehož by bylo zřejmé, že předmětné zboží nikdy nenakoupila a v účetnictví neevidovala. Žalovaný měl za to, že požadavek správce daně nebyl nesplnitelný. Podle žalovaného se žalobkyně mýlí, pokud se domnívá, že byl správce daně povinen prokazovat naplnění předpokladů pro aplikaci § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Zdůraznil, že správce daně nemá povinnost prokazovat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu nebo v evidenci zaznamenány v rozporu se skutečností; postačí prokázat, že o souladu se skutečností existují pochyby. V takovém případě podle žalovaného přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a je na něm, aby prokázal svá tvrzení. Žalovaný trval na tom, že správce daně jednoznačně prokázal existenci pochyb, a bylo tak na žalobkyni, aby tyto pochyby rozptýlila, což se jí nepodařilo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. Obecné tvrzení žalobkyně, že při zjišťování skutkové podstaty byla porušena ustanovení o řízení upravená v daňovém řádu takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost dodatečného platebního výměru i napadeného rozhodnutí, podle žalovaného neodpovídá nárokům, které na formulaci žalobních bodů klade judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 4 As 3/2008). Žalovaný připomněl, že soud není oprávněn konkrétní důvody nezákonnosti rozhodnutí za žalobkyni dovozovat, a pokud žalobkyně tyto uvedla v doplnění žaloby ze dne 3. 2. 2017, učinila tak až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

12. V replice ze dne 27. 3. 2017 žalobkyně uvedla, že pro posouzení věci je zcela nerozhodné, že původně tvrdila, že k vyřazení předmětného zboží došlo z důvodu jeho zpuchření. Zdůraznila, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007) je právem daňového subjektu korigovat svá původní tvrzení o souladu účetních záznamů se skutečností, a případně je nahradit jinými důkazními prostředky pocházejícími ze sféry mimo účetnictví.
13. Žalobkyně dále upozornila na to, že podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Citovala rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 3/2008 a dodala, že první žalobní bod vyhovuje požadavkům plynoucím z této judikatury. Podotkla, že v doplnění žaloby nenamítala nezákonnost požadavku správce daně na předložení skladových karet, nýbrž se snažila vysvětlit soudu, proč přednesla důkazní návrh, který správce daně odmítl. Žalobkyně trvala na tom, že požadavek správce daně na prokázání negativní skutečnosti je z povahy věci nesplnitelný a že její tvrzení o evidování fyzicky neexistujících zásob v důsledku havárie účetního programu lze ověřit, nebo vyvrátit pouze pomocí důkazu o tom, že žalobkyně evidovanými zásobami skutečně fyzicky disponovala, nebo vyloučením havárie programu coby možné příčiny evidence neexistujících zásob. Podle žalobkyně se správci daně nepodařilo opatřit důkaz o tom, že evidovanými zásobami skutečně disponovala, ačkoli se o to pokoušel telefonickým dotazováním dodavatelů předmětné sortimentní položky zboží. Odmítnutí důkazního návrhu k potvrzení, či vyloučení havárie účetního programu označila žalobkyně za účelové, neboť žádný přímý důkaz o neexistenci zásob ani existovat nemůže. Podle žalobkyně by bylo v rozporu s požadavkem na správné stanovení daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, pokud by daňový subjekt neměl možnost napravit chybu spočívající v účetním zachycení neexistující skutečnosti důkazními prostředky pocházejícími z oblasti mimo sféru účetnictví jen z toho důvodu, že z podstaty věci nelze prokázat neexistující skutečnost.

Ústní jednání soudu

14. Při jednání soudu konaném dne 22. 7. 2020 zástupce žalobkyně poukázal na to, že po podání žaloby došlo k vývoji judikatury Nejvyššího správního soudu a bylo odloženo trestní stíhání vedené proti jednatelce žalobkyně. Zdůraznil, že v případě doměření DPH na základě fikce tíží důkazní břemeno správce daně, který je však neunesl, neboť neprokázal existenci předmětného zboží. Podle zástupce žalobkyně správce daně nesprávně vycházel z toho, že důkazní břemeno o neexistenci zboží neunesla žalobkyně. Konstatoval, že italská společnost jakožto jediný dodavatel předmětného zboží by mohla potvrdit existenci takto velké dodávky do České republiky, nicméně k dokazování v tomto směru nedošlo. Trval na tom, že výpověď zaměstnanců softwarové firmy spravující účetní systém žalobkyně by byla způsobilá prokázat, že havárie tohoto systému mohla zapříčinit nesprávnost údaje o počtu zboží v zásobách. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by si v souvislosti s předmětným zbožím účtovala odpočet DPH na vstupu. Připustil, že žalobkyně v daňovém řízení změnila tvrzení ohledně existence předmětných zásob, a dodal, že tato změna tvrzení mohla způsobit, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňové orgány nahlížely na žalobkyni jako na nevěrohodnou osobu. Podle zástupce žalobkyně však tato byla ke změně tvrzení oprávněna. Dále uvedl, že správce daně nevyzval žalobkyni k předložení účetnictví za předchozí zdaňovací období k prokázání existence předmětných zásob. Trval na tom, že předmětné zboží nebylo nikdy pořízeno, tudíž ani nemohlo být žalobkyní prodáno. Žalobkyně byla dodaněna z důvodu použití zboží v režimu tzv. neekonomické činnosti ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, nicméně podle zástupce žalobkyně nelze toto ustanovení aplikovat za situace, kdy nebyla ze strany daňových orgánů prokázána samotná existence zboží. Vysvětlil, že v rámci účetního programu užívaného žalobkyní existuje modul skladová evidence a v případě, že chce daňový subjekt odstranit nějaké zboží ze skladové evidence, musí vystavit tzv. výdejku, což je technický název dokladu. V případě skladové výdejky ze dne 31. 12. 2013 však nešlo o výdejku zboží, ale o snahu napravit nesprávný údaj o množství zboží v zásobách. Zástupce žalobkyně uzavřel, že daň vůbec neměla být doměřena.

15. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání trvala na tom, že správce daně neměl povinnost dokazovat existenci zboží, nýbrž měl prokázat pouze existenci pochybností, což učinil. Naopak žalobkyně neprokázala, že vyřazení zboží z evidence bylo provedeno oprávněně. Pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že daňové orgány vždy požadovaly pouze prokázání těch skutečností, které žalobkyně tvrdila. Navrhly jí též, aby rozhodné skutečnosti prokázala doklady ze svého účetnictví, ovšem k tomu nedošlo. Podle pověřené pracovnice žalovaného bylo vyřazení zboží ze zásob předmětem DPH. Uzavřela, že žalobkyně v žalobě uváděla pouze obecné námitky, které blíže odůvodnila a rozvedla až v doplnění žaloby, které však uplatnila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

Posouzení věci soudem

16. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
17. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobkyni připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí věty s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobkyní doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 1. 2. 2017, neboť napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 1. 12. 2016. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobkyně nově vznesla v doplnění žaloby ze dne 3. 2. 2017, podaném soudu prostřednictvím datové schránky dne 7. 2. 2017, a při jednání soudu dne 22. 7. 2020, neboť tak učinila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

19. Soud zdůrazňuje, že žaloba obsahovala toliko dva žalobní body, v nichž žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí trpí v důsledku odmítnutí důkazního návrhu ze dne 22. 6. 2015 vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost, a že daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav a aplikace § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH nemá oporu v provedeném dokazování. Pouze ve vztahu k těmto dvěma žalobním bodům pak žalobkyně mohla v doplnění žaloby ze dne 3. 2. 2017 svou argumentaci rozhojňovat. Veškeré ostatní námitky obsažené v předmětném doplnění žaloby považuje soud za opožděně uplatněné, a proto k nim s ohledem na zmíněnou zásadu koncentrace řízení nepřihlíží. Soud dále podotýká, že tvrzení žalobkyně uvedené v žalobě, že správce daně při zjišťování skutkové podstaty porušil ustanovení o řízení upravená v daňovém řádu takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, je po skutkové stránce zcela abstraktní a natolik nejednoznačné, že nemůže být pokládáno za žalobní bod ani ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz. Je proto vyloučeno, aby žalobkyně toto nekonkrétní a skutkově neukotvené tvrzení doplnila až po lhůtě pro podání žaloby.
20. Vycházejí z těchto úvah soud shrnuje, že se z důvodu opožděného uplatnění nemohl zabývat následujícími námitkami žalobkyně přednesenými až v doplnění žaloby ze dne 3. 2. 2017: Jde jednak o námitku, že takovými zásobami zboží (gymnastických míčů) žalobkyně nikdy nedisponovala a jejich existence byla v jejím účetnictví zachycena pouhým nedopatřením v důsledku havárie účetního programu, kterou se žalobkyně pokusila napravit vystavením účetního dokladu označeného jako skladová výdejka, datovaného dnem 31. 12. 2013, přičemž z této účetní operace žalobkyně nepřiznala daň na výstupu, neboť vycházela z toho, že nevznikl předmět DPH. Dále se jedná o námitku, že požadavky uložené výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015 nejsou způsobilé k ověření tvrzení žalobkyně o poškození účetní databáze, jsou v rozporu s právem na volbu důkazních prostředků žalobkyní k prokázání jejich vlastních tvrzení a představují nepřípustné prolomení časového rozměru důkazního břemene v daňovém řízení, jakož i zásah do práva žalobkyně na informační sebeurčení, neboť požadují předložení důkazních prostředků z doby před počátkem běhu lhůty pro vyměření daně. Opožděná je také námitka, že požadavek na prokázání neexistence nákupů zboží porušuje základní zásadu, že nikomu nelze uložit povinnost prokazovat negativní skutečnost. Soud nemohl přihlížet ani k námitce, že účetní doklad označený jako skladová výdejka, datovaný dnem 31. 12. 2013, nedokládá vyskladnění zásob, ale má jen formální význam coby pokus žalobkyně účetním zápisem opravit nesrovnalosti ve skladové evidenci. Opožděná je rovněž námitka, že správce daně nezahrnul do výsledku kontrolního zjištění a nehodnotil důkazy spočívající v telefonickém prověřování možných dodavatelů, zda žalobkyni předmětné zboží dodali, čímž porušil § 8 odst. 1 větu druhou daňového řádu a dopustil se předběžného hodnocení důkazů. Stejně tak soud nemohl přihlížet k námitce, že rozporující názor žalovaného, že odpovědi dodavatelů na telefonické dotazy správce daně jsou vysvětleními opatřenými v rámci vyhledávací činnosti podle § 79 odst. 1 daňového řádu, která nejsou důkazním prostředkem, a že smyslem dotazování dodavatelů bylo prokázání pravdivosti tvrzení žalobkyně, tudíž šlo o dokazování, kdy navíc odpovědi obdržené správcem daně představují důkazy svědčící ve prospěch hypotézy o fyzické neexistenci předmětných zásob, přičemž negativními odpověďmi všech oslovených dodavatelů bylo potvrzeno, že žalobkyně předmětné zásoby skutečně nenakoupila.
21. Při jednání soudu dne 22. 7. 2020 žalobkyně nově namítala, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by si v souvislosti s předmětným zbožím účtovala odpočet DPH na vstupu. Současně nově tvrdila, že byla oprávněna v průběhu daňového řízení změnit svá tvrzení. Dále nově namítala, že ji správce daně nevyzval k předložení účetnictví za předchozí zdaňovací období k prokázání existence předmětných zásob a že předmětné zboží nebylo nikdy pořízeno, tudíž ani nemohlo být žalobkyní prodáno. Všechny tyto námitky byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tudíž k nim soud nemohl přihlížet.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

22. Před vypořádáním včasné uplatněných žalobních bodů považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmínovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
23. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
24. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na nalus.usoud.cz).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“
26. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz.
27. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na nalus.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotné právní 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 hmotné právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
28. Na tomto místě zdejší soud připomíná, že klíčovou spornou otázkou v daném řízení je posouzení, zda vyřazení zásob v hodnotě 677 881,98 Kč bez DPH podle žalobkyní vystaveného účetního dokladu „skladová výdejka“ č. 2070493 ze dne 31. 12. 2013 bylo předmětem DPH, či nikoli. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že při ústním jednání konaném dne 17. 3. 2015 v rámci vyhledávací činnosti žalobkyně správci daně sdělila, že předmětné zboží bylo vyřazeno proto, že bylo zpuchřelé z důvodu vlhkosti, neboť bylo skladováno ve stodole. Současně žalobkyně přislíbila, že zkusí dohledat doklad o zničení tohoto zboží a upřesní, v jakých zdaňovacích obdobích bylo pořízeno. Téhož dne byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 v rozsahu skutečností rozhodných pro správné zjištění stanovení daně ve věci vyřazení zásob podle zmíněné skladové výdejky. Při zahájení daňové kontroly správce daně žalobkyni vyzval, aby předložila veškeré důkazní prostředky prokazující faktické zničení předmětného zboží. Dne 31. 3. 2015 žalobkyně předložila potvrzení vystavené společností Marius Pedersen a. s., provozovna Teplice, že od žalobkyně v prosinci 2013 převzala 1,240 t odpadu z kompozitních tkanin. K dotazu správce daně zmíněná společnost dne 13. 4. 2015 sdělila, že od žalobkyně v roce 2013 převzala pouze 1,23 tuny směsného komunálního odpadu. Dne 29. 4. 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, podle kterého neprokázala zničení zboží, a proto je vyřazení zboží předmětem DPH podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.
29. Teprve v písemném vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 5. 2015, které za žalobkyni podal od 6. 5. 2015 nově zmocněný zástupce Ing. Jan Matějka, žalobkyně uvedla, že koriguje svá dřívější tvrzení, neboť není pravdou, že předmětný hmotný majetek v podobě zásob Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zakoupeného zboží byl vyřazen ze skladu a zlikvidován z důvodu jeho zpuchření, ale ve skutečnosti byly tyto zásoby prodány tuzemským odběratelům, a to před datem jejich vyřazení z účetnictví, přičemž z prodejů byla přiznána daň na výstupu. Žalobkyně současně začala nově tvrdit, že k vystavení skladové výdejky a proúčtování vyřazení zásob přistoupila vedena snahou napravit chybu v účetní evidenci spočívající v evidování zásob, jimiž fyzicky nedisponovala a nepoužila je pro účely nesouvisející s podnikáním. Příčina vzniku chyby podle žalobkyně souvisela s provozem účetního programu. Popsala, že ke dni 31. 12. 2009 byl stav skladové položky „Body Ball 65 cm modrý“ 1 kus, zatímco ke dni 31. 12. 2010 1 701 kusů, ačkoli v roce 2010 nerealizovala žádný nákup tohoto zboží, které navíc nakupovala jen v zahraničí, přičemž mezi účetními doklady za rok 2010 se nenachází žádná faktura vystavená zahraničním dodavatelem.

30. V reakci na toto vyjádření správce daně dne 3. 6. 2015 telefonicky kontaktoval čtyři subjekty prodávající zboží „Body Ball 65 cm“ a zjistil, že žádný z nich toto zboží nedodal žalobkyni. Správce daně dále dne 5. 6. 2015 žalobkyni vyzval, aby prokázala své tvrzení, že zásoby vyřazené z účetnictví byly prodány v tuzemsku, nikoli zničeny, a to předložením veškerých důkazních prostředků prokazujících, že zásoby byly skutečně prodány a že daň z tohoto prodeje byla vykázána v daňovém přiznání k DPH. Z tvrzení žalobkyně správci daně současně vyplynulo, že předmětné zboží muselo být prodáno již před datem 31. 12. 2009, kdy byl podle žalobkyně jeho fyzický stav na skladě ve výši 1 kus, a proto žalobkyni vyzval k prokázání tohoto tvrzení předložením skladové karty (evidence) ke zboží s názvem „Body Ball 65 cm modrý“ za všechna období, kdy došlo k přijetí na sklad a k vyskladnění předmětného zboží, pořizovacích dokladů k nákupu tohoto zboží před datem 31. 12. 2009 a inventarizací k 31. 12. 2009, 31. 12. 2010, 31. 12. 2011, 31. 12. 2012 a 31. 12. 2013.
31. Na citovanou výzvu žalobkyně odpověděla podáním ze dne 17. 6. 2015, doručeným správci daně dne 22. 6. 2015, v němž setrvala na své argumentaci o poškození účetního programu, předložila soupisy přijatých faktur vystavených zahraničními dodavateli za roky 2001 až 2008 a zprávu o poškození databáze účetní agendy ze dne 22. 5. 2015 a navrhla provedení důkazu výsledkem osob uvedených v této zprávě. Tomuto důkaznímu návrhu správce daně nevyhověl a dne 1. 3. 2016 se zástupcem žalobkyně projednal a podepsal zprávu o daňové kontrole, na základě které vydal výše citovaný dodatečný platební výměr.
32. Vycházeje z těchto skutkových zjištění soud konstatuje, že správce daně měl zcela oprávněné pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání žalobkyně k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, když sama žalobkyně nejprve zcela svobodně dne 17. 3. 2015 vysvětlila vyřazení předmětných skladových zásob jejich zpuchřením z důvodu skladování ve vlhku, což s odstupem dvou týdnů dne 31. 3. 2015 doložila potvrzením společnosti Marius Pedersen a. s., které se však ukázalo nepravdivým. Poté žalobkyně až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění své původní tvrzení o zničení předmětných skladových zásob zcela popřela a začala tvrdit, že zásoby zboží „Body Ball 65 cm modrý“ byly prodány, jejich stav činil ke dni 31. 12. 2009 pouhý jeden kus a chybou účetního programu došlo ke zvýšení těchto zásob na stav 1 701 kusů ke dni 31. 12. 2010, ačkoli v roce 2010 toto zboží nenakoupila. Pochybnosti daňových orgánů o tom, zda žalobkyně zahrnula do svých daňových přiznání všechna uskutečněná zdanitelná plnění, jsou tak podle názoru soudu zcela namístě.
33. Soud proto považuje za naprosto adekvátní a správný postup správce daně, který žalobkyni vyzval k tomu, aby své nové zdůvodnění, proč došlo k vyřazení předmětných zásob, prokázala. Na tomto místě soud podotýká, že daňové orgány změnu tvrzení žalobkyně o tom, co vedlo k vyřazení předmětných zásob z evidence, akceptovaly, když žalobkyni vyzvaly, aby toto tvrzení doložila, a následně uzavřely, že žalobkyně ve vztahu k tomuto tvrzení neunesla své důkazní břemeno. Daňovým orgánům lze přisvědčit v tom, že žalobkyně ve vztahu ke svému tvrzení uplatněnému ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, že předmětné zásoby byly prodány

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tuzemským odběratelům před datem jejich vyřazení z účetnictví a že z prodejů byla přiznána daň na výstupu, nenavrhla ani nepředložila žádné důkazní prostředky.

34. Z toho však podle názoru soudu ještě automaticky nevyplývá, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, že předmětné zásoby vyřazené ke dni 31. 12. 2013 byly evidovány pouze účetně, nikoli fyzicky, resp. že žalobkyně k tomuto tvrzení nepředložila další důkazní prostředky. Žalobkyně totiž doložila stav zásob ke dni 31. 12. 2009, v němž je zachycen pouze jeden kus zboží „Body Ball 65 cm modrý“, a navrhla, aby byli vyslechnuti servisní technici označení ve zprávě o poškození ze dne 22. 5. 2015, tj. P. P. a T. H. Soud má za to, že pokud by výslech těchto svědků potvrdil, že k nárůstu počtu kusů předmětného zboží z jednoho kusu ke dni 31. 12. 2009 na 1 701 kusů ke dni 31. 12. 2010 došlo skutečně v důsledku chyby účetního programu, znamenalo by to, že zásoby v počtu 1 700 kusů byly opravdu evidovány toliko účetně. Navržený důkaz výsledkem zmíněných svědků proto nelze považovat *a priori* za nadbytečný či nezpůsobilý prokázat tvrzení žalobkyně.
35. Podle názoru soudu není přípustné, aby daňové orgány učinily závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno za situace, kdy odmítly provést žalobkyní navržené relevantní důkazy, čímž jí znemožnily určité skutečnosti prokázat. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“ (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že účastníku řízení, který „[...] nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo ... být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, nebo ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-41, oba dostupné na www.nssoud.cz).
36. Právní názor žalovaného o nadbytečnosti žalobkyní navrženého dokazování proto soud vyhodnotil jako nesprávný a závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní za předčasný, což způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku.
37. Za dané procesní situace, kdy bude nezbytné v dalším řízení doplnit dokazování, považoval soud za nadbytečné se zabývat ostatními žalobními námitkami, neboť výsledkem řádně provedeného dokazování může být zcela jiné rozhodnutí, jehož závěry nepřísluší soudu předjímat.
38. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také dodatečný platební výměr ze dne 4. 3. 2016, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Podle názoru zdejšího soudu nebylo v projednávané věci dosud postaveno najisto, že žalobkyni neměla být předmětná daň vůbec doměřena, a proto je třeba, aby daňové řízení pokračovalo. Zrušení dodatečného platebního výměru by však bránilo tomu, aby daňové orgány mohly o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení ve výši 16 600 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podání žaloby a repliky – 2 x § 11 odst. 1 písm. d) AT; účast u jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g) AT] a z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT]. Žádné jiné náklady řízení žalobkyně nahradit nepožadovala.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Ústí nad Labem 22. července 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)