



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: R.M., nar. ..., bytem ...

žalovaný: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2017 č. j. 31630/17/5200-10422-711473

takto:

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobou napadeným rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství (dále též žalovaný) rozhodlo o odvolání žalobce a zamítlo jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č.j. 1666876/16/2311-50523-402080 ze dne 16.9.2016 a toto rozhodnutí potvrdilo. Finanční úřad pro Plzeňský kraj uvedeným rozhodnutím doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 871 320 Kč a současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 174 264 Kč.

II. Žaloba

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, které vycházel ze zjištěného skutkového stavu, podle kterého za rok 2011 jako daňový subjekt uplatnil daňově uznatelný výdaj za provedené zemní práce od dodavatele SMS Simosta s.r.o. a dále za zemní práce od R.Č., za nákup pohonných hmot, za nákup materiálu na vybavení koupelny a kuchyně. Správci daně vznikly pochybnosti, zda uvedené výdaje jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zák. o daních z příjmů a žalobce byl vyzván k prokázání dotčených skutečností. Podle správce daně žalobce sporné skutečnosti dostatečně neprokázal, a proto žalobci byla doměřena platebním výměrem daň z příjmů a penále v uvedených částkách.
3. Žalobce závěry žalovaného i závěry správce daně I. stupně zpochybňoval a své námitky rozčlenil do čtyř okruhů, podle toho, o jaký daňově uznatelný výdaj se jednalo.
4. **V prvním okruhu** žalobních tvrzení žalobce vytýkal žalovanému nesprávné závěry o provedení zemních prací od dodavatele SMS Simosta s.r.o. V této souvislosti uváděl, že správní orgán postupoval v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle žalobce správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav a porušily zásadu volného hodnocení důkazů.
5. V rámci tohoto tvrzení žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že je to žalobce, kdo má brát na sebe riziko podnikání při výběru obchodního partnera. Žalobce tvrdil, že ke skutečnostem ohledně plnění daňových povinností společnosti SMS Simosta s.r.o. jako dodavatele prací vůbec nemělo být přihlíženo a neměly být posuzovány k tíži žalobce.
6. Žalobce dále tvrdil, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se nekontaktnosti L.R.
7. Žalobce tvrdil, že žalovaný se nevyjádřil ke skutečnosti, že z výpovědi svědka B. vyplynulo, že pan B., který byl zaměstnaný na dohodu u společnosti SMS Simosta s.r.o. fakticky provedl zemní práce, resp. provedla je společnost SMS Simosta s.r.o. Žalovaný přitom ani neuvedl, proč výpověď svědka B. nevzal v potaz.
8. Žalobce tvrdil, že žalovaný se nevyjádřil ke skutečností ohledně zapůjčení bagru Komatsu, o kterém se žalobce zmiňoval v odvolání a které mělo prokazovat, že práce na stavbě probíhaly již před 1. srpnem 2011.
9. Podle žalobce se žalovaný nevypořádal ani s námitkou týkající se navážení zeminy na letiště v Líních.
10. Žalobce tvrdil, že žalovaný se nevypořádal s námitkou, že z výsledků svědka L. vyplývá, že

pracoval na stavbě pro SMS Simosta s.r.o., přestože nebyla předložena dohoda o provedení práce. Podle žalobce výsledkem svědků L. a B. bylo prokázáno, že na stavbě pro SMS Simosta pracovali.

11. Žalobce tvrdil, že žalovaný neprovedl ani výslech K.V., JUDr. K.M. a statutárního orgánu STRIX Chomutov, aniž by k tomu měl relevantní důvod. Neprovedení těchto důkazů žalovaný nedostatečně a nesprávně odůvodnil.
12. Žalobce tvrdil, že žalovaný nesprávně pracoval se zprávou insolvenčního správce jako s veřejnou listinou a vycházel z informací v ní uvedených, přestože tyto informace byly starší než 2 roky.
13. Žalobce tvrdil, že žalovaný nesprávně posoudil seznam přihlášených pohledávek do insolvenčního řízení společnosti SMS Simosta s.r.o., když uvedl, že přihlášky ve vztahu k fakturovaným pracím společnostmi STRIX Chomutov, IZOMAT Praha a STAVMONTA nemají souvislost s pracemi pro žalobce. Žalobce přitom těmito skutečnostmi chtěl prokázat, že společnost SMS Simosta byla až do svého úpadku aktivní společností.
14. Žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť správce daně se opomněl zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2011 mohly žalobci umožnit realizaci předmětné zakázky. Jinak by totiž bylo nutno přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, neboť v daném případě není sporné, zda stavební práce byly realizované, ale je sporné, kým byly realizovány.
15. **Ve druhé okruhu** žalobních tvrzení ve vztahu k zemním pracím od dodavatele R. Č. žalobce tvrdil, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav. V daném případě se objevil rozpor mezi svědky panem Č. a paní D. a z důvodu tohoto rozporu správní orgán uvedl, že tyto výpovědi nejdou osvědčit jako důkaz, čímž žalobce neunesl důkazní břemeno a svá tvrzení neprokázal. Podle žalobce správní orgán postupoval nesprávně, když neodstranil rozpor mezi výpověďmi a přiklonil se pouze k výpovědi svědka Č., který potvrdil, že práce neprováděl a faktury nevystavil.
16. **V rámci třetího okruhu** žalobních tvrzení týkajícího se nákupu pohonných hmot žalobce tvrdil, že dodatečně předložil jednotlivé daňové doklady za pohonné hmoty, avšak správní orgán tuto skutečnost nevzal v potaz a setrval na původním stanovisku. Žalobce provozoval motorovou dopravu a zemní práce a není mu zřejmé, jak jinak by použil naftu, než jako předmět svého podnikání, přičemž její spotřeba nevybočuje z obvyklých hodnot.
17. Žalobce v tomto okruhu žalobních tvrzení dále uváděl, že požadavek na knihu jízď uvedený v pokynu D-300MF pro něj není závazný. S touto námitkou se žalovaný rovněž

nevyporádal.

18. **Ve čtvrtém okruhu** žalobních tvrzení ve vztahu k nákupu vybavení koupelny a kuchyně, žalobce tvrdil, že správní orgán nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, čímž došlo k porušení zásady zákazu libovůle. Žalobce tvrdil, že vynaložení nákladů na vybavení koupelny a kuchyně dostatečně prokázal výslechy svědka K.. a svědků M. a J.M.
19. Žalobce na základě těchto tvrzení navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný se vyjádřil k jednotlivým okruhům žalobních tvrzení a uváděl následující skutečnosti.
21. K otázce zemních prací od dodavatele SMS Simosta s.r.o. žalovaný stran námitky vztahující se k spornému datu zápisu jednatele obchodní společnosti SMS Simosta s.r.o. K. V. do obchodního rejstříku, kdy žalobce namítá, že v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že skutečnost, zda zápis v obchodním rejstříku trpí chybou či nikoliv, není relevantní, žalovaný uvádí následující. V odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě [27] je uvedeno, že tato skutečnost není předmětem zde řešeného sporu a není v kompetenci správce daně posuzovat správnost zápisu ve veřejném rejstříku. To však neznamená, že by nebyla správcem daně zohledněna, naopak tato skutečnost vyvolala pochybnosti správce daně. Žalovaný dodává, že dle ust. § 29 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, platném do 31. 12. 2013, jsou skutečnosti účinné vůči každému ode dne jejich zveřejnění, ledaže zapsaná osoba prokáže, že třetí osobě bylo provedení zápisu známo dříve. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplynulo, že zápis jednatele byl proveden dne 8. 11. 2011, kdy datem zániku funkce předchozího jednatele, pana Z.H., je den 16. 9. 2011.
22. Žalobce dále namítá, že mu nemohou být dány k tíži skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů, neboť o tom, zda obchodní partner plní daňové povinnosti, nejsou nijak dostupné informace. Žalovaný k této námitce uvádí, že skutečnost, že obchodní partner žalobce neplní své daňové povinnosti, nebyla jedinou skutečností posuzovanou správcem daně, ale pouze jednou z dílčích skutečností, které prohloubily pochybnosti správce daně vzniklé v souvislosti s daňovými doklady předloženými správcem žalobcem. K tíži žalobce pak nebylo kladeno neplnění daňových povinností jeho obchodním partnerem, ale výhradně skutečnost, že svá tvrzení o své obchodní spolupráci s tímto subjektem věrohodně neprokázal. Tvrzení odvolatele, že obchodní společnost SMS Simosta s.r.o. byla na trhu zavedenou společností, se kterou obchodovaly na trhu významné společnosti, samo o sobě neprokazuje, že obchodní společnost SMS Simosta s.r.o. deklarované práce provedla. Správce daně dospěl k závěru, že žalobcem uplatňované výdaje nejsou výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, který by byl vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, na základě jednotlivých skutečností uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí, které tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností.

23. K námitce žalobce stran nekonstantnosti L.R. se žalovaný vyjádřil v bodě [34] až [36] napadeného rozhodnutí, není tedy pravdou, že žalovaný k této námitce žádné důvody neuvedl.
24. Stran námitky žalobce ohledně prací provedených zaměstnanci na dohodu o provedení práce uvádí žalovaný následující. Z provedených svědeckých výpovědí M.R. (viz protokol č.j. 1004562/16/2303-60562-400207) a K.V. (viz protokol c. j. 1407635/14/2312-05401-400341) jednoznačně nevyplynulo, či zaměstnanci na stavbě pracovali. Zaměstnanci, jež provedli zemní práce, mohli být i zaměstnanci obchodní společnosti SOBA BUILDING s.r.o. K uvedenému se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [29] až [33] napadeného rozhodnutí. Co se týká výslechu svědka M.L., který byl proveden v rámci odvolacího řízení (viz protokol c. j. 2006971/16/2303-60562-400207), žalovaný tuto neosvědčil jako důkazní prostředek prokazující tvrzení žalobce, neboť výpověď byla neurčitá. Na otázku žalobce sice svědek odpověděl, že pracoval na dohodu o provedení práce pro obchodní společnost SMS Simosta s.r.o., avšak tuto dohodu svědek posléze nedoložil. Žalobce namítá, že žalovaný je v rozporu se svým tvrzením, že písemná dokumentace je důležitá, ovšem je třeba prokazovat, zda odpovídá realitě. K tomuto žalovaný uvádí, že požadavek prokázání skutečností vyplývajících z důkazních prostředků formální povahy nelze vykládat natolik extenzivně, že by bylo lze považovat za prokázanou skutečnost pouhým tvrzením svědka bez dalšího.
25. Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s námitkami stran zapůjčení stroje Komatsu a uložení zeminy. K tomuto žalovaný uvádí, že jak vyplývá z judikatury, např. z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, sp. zn. 52 Af 54/2014 ze dne 14. 9. 2015, nelze povinnost orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. K vypořádání námitek postačuje i to, že orgán veřejné moci v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje svůj odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, přičemž odůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Trvání na výslovném vypořádání každé jednotlivé námítce by tak bylo přepjatým formalismem a v některých případech by až ohrožovalo schopnost orgánu veřejné moci v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu plnit své zákonem stanovené úkoly. Obdobný závěr zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 156/2016 ze dne 16. 11. 2016, který nadto uvádí, že podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Žalovaný k tomu konstatuje, že nebylo jeho povinností reagovat na každou jednotlivou větu, kterou žalobce uvedl ve svém odvolání či ve vyjádření k seznámení. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný řádně popsal svůj názor odlišný od názoru žalobce, přičemž ho dostatečně odůvodnil tak, že odůvodnění poskytuje výroku rozhodnutí žalovaného adekvátní oporu.
26. Nad rámec shora uvedeného žalovaný k námitce žalobce týkající se zapůjčení stroje Komatsu uvádí, že, jak vyplynulo ze spisového materiálu, ve svědecké výpovědi K.V. (viz protokol c. j. 1008982/16/2303-60562-400207 ze dne 3. 5. 2016) zmínil tento svědek

existenci bagru až po položení návodné otázky žalobce. V rámci výsledku svědka M.B. (viz protokol c. j. 1004562/16/2303-60562-400207 ze dne 23. 5. 2016) svědek vypověděl, že stroje byly napsané na obchodní společnost SMS Simosta s.r.o., nicméně dodal, že bagr zn. Komatsu byl z půjčovny. Na závěr výsledku žalobce uvedl, že bagr Komatsu „tam dával on na cca dva dny“. Svědek Ing. L.F. vypověděl, že si vzpomíná na obchodní společnost SMS Simosta s.r.o., nevěděl, jakou techniku měli, ale po návodné otázce žalobce uvedl, že asi nějaký bagřík (viz strana 5 protokolu c. j. 1182756/16/2303-60562-400207 ze dne 29. 6. 2016). Přičemž na straně 4 předmětného protokolu tvrdil, že kdo práce provádí pro generálního dodavatele, ho nezajímá. Tyto nejasné a nekonkrétní výpovědi neprokázaly tvrzení žalobce o provedených pracích obchodní společnosti SMS Simosta s.r.o. Některé lze označit za účelové.

27. K námitce žalobce týkající se uložené zeminy žalovaný uvádí, že dle výpovědi K. V. (viz protokol c. j. 1407635/14/2312-05401-400341 ze dne 14. 8. 2014 a protokol c. j. 1008982/16/2303-60562-400207 ze dne 3. 5. 2016) byla zemina odvážena obchodní společností SMS Simosta s.r.o. a práce byly provedeny vlastními stroji – bagr, nákladní vozidlo LIAZ. Dle zjištění správce daně ale ze stavebního deníku vyplynulo, že zemina byla odvážena nákladními vozy zn. TATRA. Ing. F. uvedl (viz protokol o místním šetření c. j. 285868/15/2311-60562-400329 ze dne 4. 2. 2015 a protokol c. j. 155476/14/2312-05401-400341 ze dne 14. 8. 2014), že zemina byla odvážena do Líní, ale přepravce označil pouze obecně. Tvrzení žalobce, že zemina byla skladována na místě, které při místním šetření dne 15. 9. 2014 označil (na parc. c. 1247/2 v k. ú. Červený Újezd), nebylo žádným způsobem prokázáno a pořízená fotodokumentace tento stav dokládá. Žalobce v žalobě namítá, že tvrzení bezpečnostní agentury RH Servis Plzeň, s.r.o. a obchodní společnosti PlaneStation Pilsen s.r.o., že jim není známo, že by do prostoru pronájmu byla nějaká zemina navážena a ukládána, není tvrzením, že tam nebyla navezena. K tomuto žalobce uvádí, že je nepravděpodobné, že by bezpečnostní agentura neměla povědomí o frekvenci vozidel (cca 245 nákladních vozidel Tatra), která by projížděla kontrolovaným objektem. Uvedená bezpečnostní agentura kontrolovala oba prostory, nikoliv pouze záložní, jak vyplývá z odpovědi obchodní společnosti RH Servis Plzeň, s.r.o. Jednatel obchodní společnosti PlaneStation Pilsen s.r.o., Ing. R. uvedl, že podnájemní smlouva byla uzavřena na žádost žalobce z důvodu vytvoření náhradního prostoru pro krátkodobé ukládání zeminy. Žalobce v průběhu daňové kontroly pronajatou plochu neoznačil jako místo ukládání zeminy.
28. Co se týká nesouhlasu žalobce s hodnocením přihlášených pohledávek do insolvenčního řízení od obchodní společnosti STRIX Chomutov, a.s., obchodní společnosti IZOMAT Praha s.r.o., obchodní společnosti STAVMONTA, spol. s.r.o., a námitce, že žalovaný neprovedl jím navrhovaný opakovaný výslech K.V., výslech JUDr. K.M., statutárního orgánu obchodní společnosti STRIX Chomutov, a.s., statutárního orgánu obchodní společnosti IZOMAT Praha s.r.o., statutárního orgánu obchodní společnosti STAVMONTA, spol. s.r.o., statutárního orgánu BERGER Bohemia, a.s., žalovaný uvádí, že v rámci odvolacího řízení žalobce navrhl řadu důkazních prostředků, jež jsou specifikovány v bode [8] napadeného rozhodnutí. Žalovaný tyto důkladně zhodnotil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 24107/17/5200-10422-711473 v bodech [3] až [13], přičemž v napadeném rozhodnutí na toto hodnocení navržených důkazních

prostředků odkázal v bodě [24]. Navržené důkazní prostředky ovšem tvrzení žalobce neprokázaly.

29. Žalobce v žalobě dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodu údajného opomenutí správce daně zabývat se otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2011 mohly žalobci umožnit realizaci předmětné zakázky, což by mělo vést k následnému přistoupení ke stanovení daně pomocí pomůcek. Uvedené tvrzení podporuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu c. j. 2 Afs 160/2016-38 ze dne 31. 5. 2017. V žalobcem odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně se opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje mohly umožnit stěžovateli realizaci předmětné zakázky. V případě, že by uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze stanovit daň dokazováním a je třeba přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek. Správce daně pak může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může správce daně využít např. statistické údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem. Uvedený rozsudek však na zde řešený případ nedopadá, neboť v tomto případě žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání výdajů ve vztahu k spornému plnění od dodavatele SMS Simosta s.r.o. v celé uplatňované výši, a proto byly v celé této výši vyloučeny jako daňové neúčinné, nikoliv pouze z části, kdy zbývající část by bylo lze hodnotit, zda tyto nezpochybněné výdaje mohly umožnit stěžovateli realizaci předmětné zakázky či nikoliv. Nadto žalovaný zdůrazňuje, že stanovení daně dokazováním je základním způsobem stanovení daně, přičemž teprve tehdy, když tento základní způsob selže, a v důsledku neposkytnutí potřebné součinnosti k odstranění pochybností daňovým subjektem nelze stanovit daň na základě dokazování, může správce daně zvolit náhradní formu stanovení daňové povinnosti a stanovit daň podle pomůcek, jak to umožňuje ust. § 98 daňového řádu. Určujícím pravidlem v rámci dokazování je, že břemeno důkazní a na něj navazující povinnost důkazní spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen, tíží daňový subjekt, resp. zde tížilo žalobce. Nad to žalovaný dodává, že tuto námitku žalobce v rámci odvolání neuplatňoval.
30. Žalobce předložil faktury přijaté od dodavatele obchodní společnosti SMS Simosta s.r.o., výdajové pokladní doklady k úhradám těchto faktur, objednávky vystavené M.F. a faktury vystavené pro M.F.. Uvedené důkazní prostředky byly pouze formální povahy, jež nedokazovaly, že fakturované práce byly provedeny uvedeným dodavatelem, a v jakém rozsahu byly provedeny. Odvolací orgán nerozporuje, že práce byly provedeny, ale není zřejmé, kdo předmětné práce provedl.
31. K žalobním tvrzením ohledně zemních prací od dodavatele R.Č. žalovaný uváděl, že žalobce namítá, že správce daně přihlédl k výpovědi pana R.Č., aniž by se pokusil odstranit rozpory ve výpovědích svědka pana R.Č. a účetní žalobce, paní M.D. Žalobce pak namítá, že závěr žalovaného, že jsou-li v rozporu dvě tvrzení a absentují-li jiné důkazní prostředky, nelze žádné tvrzení osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce a za takové situace žalobce důkazní břemeno neunesl a svá tvrzení neprokázal, je v rozporu se zásadou

správného zjištění skutkového stavu. Žalovaný se podrobně vyjádřil k této námitce žalobce již v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech [55] a [56], resp. ve zprávě o daňové kontrole na straně 34 až 39 a 49 až 50. Žalovaný k této námitce žalobce uvádí, že svědek, pan R.Č. uvedl (viz protokol o výsledku svědka č. j. 1339331/14/2302-05400-403037 ze dne 1. 8. 2014), že práce uvedené na fakturách neprovedl, doklady nevystavil a tyto nepodepsal a není na nich jeho razítko. Svědkyně paní D. uvedla, že převzala pokladní doklady bez náležitostí účetního dokladu, nevšimla si, že tam podpisy chybí (viz protokol o výsledku svědka č. j. 11384 8/16/2303-60562-400207 ze dne 25. 5. 2016). Žalobce, který byl přítomen výsledku svědka, ačkoliv po celou dobu tvrdil opak toho, co svědek vypověděl, svědkovi žádné otázky nepoložil a výpověď nijak nerozporoval. Správce daně měl k dispozici faktury pokladní doklady bez uvedení osoby a výpovědi R.Č. a M.Č. z nichž vzešla rozporná tvrzení. Správce daně tak zkoumal všechny důkazní prostředky, které měl k dispozici, a dospěl k závěru, že žalobce důkazní břemeno stran prokázání daňové účinnosti výdajů za zemní práce od dodavatele R.Č. neunesl. Důkazní břemeno v daňovém řízení dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu primárně leží na žalobci, a je jeho povinností i právem předkládat či navrhnout důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Správce daně využil všech zákonných prostředků k ověření předložených důkazních prostředků a skutečnost, že je nebylo možno osvědčit jako důkazy, prokazující tvrzení žalobce nelze klást za vinu správci daně, resp. žalovanému.

32. K žalobním tvrzením ve vztahu k nákupu pohonných hmot žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 44 až 47 a opakovaně uváděl, že žalobce v žalobě rozporuje závěr správce daně, že žalobce neprokázal u nákladu na základě souhrnného dokladu P/150 ze dne 30. 6. 2011 ve výši 436 881 Kč a souhrnného dokladu 11 HV 00032 ze dne 30. 9. 2011 ve výši 133 722,15 Kč, že se jedná o výdaje dle ust. § 24 odst. 1 ZDP, jelikož nebyly předloženy jednotlivé doklady. Žalobce má za to, že spotřeba pohonných hmot nevybočuje z normálu. Požadavek správce daně na knihu jízd uvedený v pokyn c. D-300 MF CR c. j. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona c. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-300“) je neopodstatněný, neboť tento není pro žalobce závaznou právní normou.
33. Žalovaný s názorem žalobce nesouhlasí a předně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech [44] až [47], resp. na zprávu o daňové kontrole strana 50 až 52, a opakuje, že žalobce nepředložil žádnou průkaznou evidenci jízd nebo jinou formu záznamu, kterou by prokázal, že pohonné hmoty byly použity do příslušných motorových vozidel, a nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že pohonné hmoty byly použity v souvislosti s podnikatelskou činností. Pouhé tvrzení žalobce o použití pohonných hmot a předložení stvrzenek o nákupu pohonných hmot není dostatečným důkazním prostředkem prokazujícím použití pohonných hmot v souvislosti s podnikatelskou činností. Stran tvrzení žalobce ohledně závaznosti pokynu D-300 žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu c. j. 2 Afs 53/2010 ze dne 16. 8. 2010 k závaznosti pokynu D-190, který byl nahrazen dne 16. 11. 2006 pokynem D-300. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabývá obecně otázkou závaznosti pokynu ministerstev, když uvádí, že „Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně

závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. „Jestliže se taková praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 veta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).“ Analogicky lze závěry Nejvyššího správního soudu aplikovat na kterýkoli pokyn rady D. Pokyn D-300 tedy skutečně není závaznou právní normou, nicméně s ohledem na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, v případě, že žalobce dle tohoto pokynu nepostupoval, nelze přičítat k tíži správci daně, že posupoval v souladu s ustálenou správní praxí upravenou tímto interním předpisem a neuznal žalobcem uplatňované výdaje na pohonné hmoty jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu.

34. K žalobním tvrzením ve vztahu k nákupu vybavení do koupelny a kuchyně žalovaný uváděl, že žalobce je přesvědčen, že prokázal, že částky na základě souhrnného dokladu P/151 ze dne 30. 6. 2011 ve výši 81 333,89 Kč a dokladu P/152 ze dne 30. 6. 2011 ve výši 4 310,24 Kč jsou výdaji dle ust. § 24 odst. 1 ZDP, neboť z výpovědí svědků P.K., M.M. a J.M. vyplynulo, že v souvislosti s ukončením nájmu bylo vybavení kuchyně a koupelny zlikvidováno. Dále namítá, že sporným byly náklady na nákup nového vybavení koupelny a kuchyně, nikoliv jejich likvidace. Ze závěru žalovaného, že nebylo prokázáno, že sanitární předměty byly odvezeny na skládku, nelze dovozovat, že náklady na nákup nového vybavení koupelny a kuchyně nejsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. K tomuto žalovaný uvádí, že skutečnost, zda byly předměty skutečně zlikvidovány, je relevantní z důvodu posouzení, pro jaké účely byl materiál a zboží použito, resp. zda bylo použito v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. Předmětný materiál a zboží bylo nakoupeno v roce 2011. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil své tvrzení, že předmětné vybavení bylo namontováno do vzorové kuchyně a koupelny kuchyňského studia, jež bylo poté na konci roku 2012 zlikvidováno, bylo nezbytné, aby žalobce doložil, že předmětné vybavení bylo skutečně poškozeno a zlikvidováno, aby bylo, lze předměty ztotožnit. Žalobce likvidaci vybavení nedoložil a provedené svědecké výpovědi neprokázaly tvrzení žalobce stran likvidace předmětného vybavení, neboť tyto byly nevěrohodné a neprůkazné. Žalovaný pak tvrzení žalobce, že jestliže bylo kuchyňské studio zlikvidováno, bylo pak nezbytné pořídit nové sanitární vybavení, považuje za nedůvodné, neboť sám žalobce uvedl, že předmětné vybavení bylo zabudováno v pronajatých prostorech kuchyňského studia a poté vyhozeno (viz strana 27 až 34 zprávy o

daňové kontrole). Nadto šlo o likvidaci prodejny v souvislosti s ukončením nájmu, pročž žalovanému není jasné, proč by mělo být předmětné „nové“ vybavení montováno do likvidované prodejny.

35. Závěrem k námitce žalobce, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, porušil zásadu volného hodnocení důkazu, hodnocení důkazu provedl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, žalovaný uvádí, že jak vyplývá z ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektu. Podle odst. 3 tohoto ustanovení je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v rádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Povinnost správce daně dbát co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňové významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznačená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, resp. ze zprávy o daňové kontrole, v průběhu daňové kontroly správce daně a v rámci odvolacího řízení žalovaný provedli řadu úkonů, výsledku svědků, dožádání, jak z vlastní iniciativy, tak na návrh žalobce, za účelem dostatečného zjištění skutkového stavu. Prioritní povinností žalobce však je prokázat vše, co sám tvrdí, k čemuž v daném případě nedošlo. Žalobce neprokázal, že výše uvedené výdaje jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný v souvislosti se shora uvedenou námitkou dodává, že správce daně provádí hodnocení důkazu v souladu se zásadou volného hodnocení důkazu zakotvenou v ust. § 8 odst. 1 daňového řádu tak, že posuzuje všechny důkazy opatřené v průběhu daňového řízení jednotlivě, a zároveň v jejich vzájemné souvislosti a přihlédne ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Důkazním prostředkům tak není přisuzována nějaká zvláštní síla, všechny jsou si rovnocenné a je na správci daně, které osvědčí za důkaz ve prospěch, popřípadě v neprospěch daňového subjektu. Pouze v případě, že zvláštní zákon stanoví některému z podkladů určitou závaznost, zhodnotí jej správní orgán obligatorně v souladu se zákonnou teorií důkazní, tedy přizná mu důkazní sílu požadovanou zákonem. Prostý nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků žalovaným nezakládá důvodnost žaloby.
36. V projednávané věci dle názoru žalovaného, odvolací orgán na základě provedeného dokazování dospěl k obhajitelným skutkovým závěrům. Žalobce byl prokazatelně obeznámen s tím, jaké skutečnosti žalovaný v řízení zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se přitom řídil. Jeho závěry vyplývají z racionálního myšlenkového procesu a splňují požadavky formální logiky. Žalovaný se též vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami žalobce, a to způsobem zcela odpovídajícím jejich závažnosti a konkrétnosti. Právní názor žalovaného plně respektuje zákonnou dikci citovaných ustanovení jak hmotněprávních, tak procesněprávních. Z odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání nade všechnu pochybnost vyplývá, z jakých důvodů nebylo žalobcem podané odvolání shledáno důvodným, resp. z jakých důvodů dospěl žalovaný k

závěru, že rozhodnutí správce daně prvního stupně je v souladu se zákonem. Jedním ze základních principů při rozhodování je nezbytná návaznost mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazu na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

37. Žalovaný souhrnně konstatoval, že jednotlivá žalobní tvrzení považuje za nedůvodná a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

38. Krajský soud při přezkouvání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí řádně napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

a) výchozí stav

39. Ze správního spisu soud zjistil následující skutkové okolnosti.
40. Dne 8.10.2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též správce daně) zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Z předložené daňové evidence žalobce jako daňového subjektu vyplynulo, že v roce 2011 uplatnil výdaje za zednické práce od dodavatele SMS Simosta s.r.o., dále výdaje za zemní práce od dodavatele R.Č. a výdaje na nákup pohonných hmot a nákup materiálu pro vybavení kuchyně a koupelny. Dne 10.4.2014 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností plynoucích z předložené daňové evidence, podle kterých společnost SMS Simosta s.r.o. fakturovala žalobci za zednické práce za akci „zemní práce“ na stavbě haly, *Doprava a mechanizace Plzeň* v celkové výši 3 889 093 Kč, navýšené o základní sazbu DPH. Z předložených faktur dokumentujících tyto výdaje správce daně nezjistil souvislost mezi fakturami vydanými obchodní společností SMS Simosta s.r.o. a podnikatelskou činností, kterou žalobce provozoval na základě příslušného oprávnění. Žalobce byl správcem daně vyzván k uvedení skutečností, které by prokázaly, že uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Přiznáním k dani příjmů fyzických osob za rok 2011 žalobce přitom vykázal výdaje v částce 19 105 223 Kč.
41. Na základě odpovědí žalobce správci daně, dále na podkladě skutečností, které vypověděl žalobce při ústním jednání konaném před správcem daně dne 10.7.2014 a dále na základě dílčích protokolů o provedených místních šetřeních v areálu letiště Líně ze dne 15.9.2014, místního šetření provedeného u právnické osoby *Doprava a mechanizace a.s. Plzeň* ze dne 19.9.2014 a místního šetření provedeného u daňového subjektu M.F. dne 2.3.2015 a dále na podkladě výsledku svědka K.V. ze dne 14.8.2014, výsledku svědka M.F. provedeného 3.2.2016 dospěl správce daně k závěru, že v průběhu daňové kontroly žalobce tvrdil, že ve fakturách vystavených dodavatelem SMS Simosta s.r.o. dokládajících vynaložené výdaje žalobcem je uveden chybný text, neboť nebyly prováděny zednické práce, ale byly prováděny zemní práce na stavbě nové haly *Dopravy a mechanizace*. Fakturace prací byla provedena firmě M.F.. Tato tvrzení žalobce dokládal objednávkami a fakturami na zemní práce a uložení zeminy pro odběratele M.F.. Z předložených faktur však nevyplývalo, že uvedené práce na fakturách pro odběratele M.F. byly provedeny právě obchodní společností SMS Simosta s.r.o. Výsledkem šetření správce daně bylo zjištění, že společnost SMS Simosta s.r.o. je nekontaktní, u obchodní společnosti bylo zahájeno insolvenční řízení a dále bylo zjištěno, že obchodní společnost SMS Simosta s.r.o. podala přiznání k dani z

příjmů právnických osob naposledy za rok 2008. Slyšený svědek K.V. jednatel společnosti SMS Simosta s.r.o., vypovídal, že předmětné práce deklarované na fakturách byly provedeny vlastními pracovníky společnosti za pomoci vlastní mechanizace, přičemž jednatel této společnosti získal objednávku od žalobce v písemné podobě. Po vzájemné kontrole provedené práce, společnost SMS Simosta s.r.o. vystavila fakturu, kterou K.V. předal žalobci oproti hotovosti. Správce daně vlastním šetřením přitom dále zjistil, že společnost SMS Simosta v době, kdy měly být práce předmětnou společností prováděny, žádné osoby nezaměstnávala, vlastnila jeden bagr a nákladní vozidlo Liaz. Stavební deníky přitom dokumentovaly, že na předmětné stavbě bylo používáno vozidlo zn. Tatra. Svědek K.V. nevěděl, zda na dílo byly uzavřeny smlouvy, nevěděl o rozpočtech prací, nevěděl o stavebních denících a nevěděl ani o předávacích protokolech za provedené práce. Vypovídal, že soupisy prací a materiálu nebyly k fakturám vystavovány, ceny na fakturách odhadl na základě objednávek.

42. Správce daně zjištěné skutečnosti, včetně skutečností vyplývajících z výpovědi svědka K.V. hodnotil jako neodpovídající skutečnému stavu věci a jeho výpověď obsahuje rozpory, např. oproti výpovědi tohoto svědka, že práce byly prováděny vlastními pracovníky společnosti v počtu 6 až 7 lidí, bylo ověřeno, že společnost žádné pracovníky nezaměstnávala. Rozpor se týkal i používání nákladního vozidla Liaz na stavbě, když stavební deníky dokumentovaly použití nákladního vozidla značka Tatra. Rovněž tvrzení o tom, že po vzájemné kontrole provedeného díla a vystavení faktury oproti platbě hotovostní od žalobce, bylo zjištěno, že předložené pokladní doklady a faktury dokumentují, že některé fakturované částky byly hrazeny ve více splátkách, což by znamenalo, že při úhradě druhé a další splátky žalobce od jednatele společnosti další fakturu neobdržel. Pokud svědek V. tvrdil, že od žalobce převzal peníze za fakturované práce, pak tyto příjmy neuváděl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, neboť za toto zdaňovací období společnost žádné daňové přiznání nepodávala. Svědek V. uváděl, že účetnictví společnosti SMS Simosta s.r.o. bylo předáno novému jednatele této společnosti L.R., avšak L.R. nebyl jednatelem obchodní společnosti SMS Simosta s.r.o., ale byl jejím společníkem. Stejně jako sídlo této společnosti, tak i L.R. byl nekontaktní.
43. Správce daně dále shledal, že oproti tvrzení žalobce o ukládání zeminy v pronajatých prostorách v Líních, bylo doloženo prostřednictvím fotodokumentace pořízené při provádění místního šetření 15.9.2014, že v tvrzeném místě označeném žalobcem zemina ukládána nebyla. Žalobce přitom neoznačil žádné jiné místo, kde by zemina byla ukládána. Z těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že obchodní společnost SMS Simosta s.r.o. ve skutečnosti provedla práce související s uložením zeminy.
44. Ze šetření provedeného u objednavatele díla *Demolice stávající haly a výstavba nové haly*, které prováděla společnost Doprava a mechanizace a.s. Plzeň správce daně zjistil, že práce na tomto díle započaly 1.8.2011 demontáží střešní krytiny na stávající budově a zemní práce byly prováděny v období od 21.10.2011. Přitom první z prověřovaných faktur ze dne 29.7.2011 č. 29072011 předkládaná žalobcem měla být vystavěna obchodní společností SMS Simosta s.r.o. 29.7.2011 a jejím předmětem byly fakturované provedené zemní práce. Vystavená faktura a pokladní doklad byly podepsány K.V., který v této době neměl žádné oprávnění za obchodní společnost SMS Simosta s.r.o. jednat.
45. Správce daně dospěl k závěru, že na stavbě díla *Demolice stávající haly a výstavba nové haly* začaly probíhat práce 1.8.2011, počaly demontáží střešní krytiny na stávající likvidované

budově a proto zemní práce fakturované 29.7.2011 žalobci obchodní společnosti SMS Simosta s.r.o. nemohly být provedeny. Zemní práce byly vykazovány v době, kdy teprve probíhala demontáž střešní krytiny na stávající budově.

46. Správce daně z výpovědi svědka M.F. ze dne 3.2.2016 ověřil, že svědek byl zhotovitelem díla *Demolice stávající haly a výstavba nové haly* a práce deklarované na předložených fakturách byly provedeny žalobcem, jako dodavatelem prací. Svědek věděl o existenci společnosti SMS Simosta s.r.o. S touto společností nikdy nespolupracoval a jednatele této společnosti K.V. neznal. Tím nebylo potvrzeno tvrzení žalobce, že práce na díle Demolice stávající haly a výstavba nové haly byly provedeny obchodní společností SMS Simosta s.r.o.
47. Správce daně z předložených důkazních prostředků a provedeního šetření dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňové účinnosti uplatněných výdajů ve výši 4 666 912 Kč, které vyloučil z výdajů ovlivňujících základ daně.

b) právní posouzení žaloby

48. Tvrzení žalobce, že v daňovém řízení nemělo být přihlíženo k plnění daňových povinností společnosti SMS Simosta s.r.o., jako dodavatele prací, soud hodnotí jako nedůvodné. Zjištění správce daně, že společnost SMS Simosta s.r.o., jako dodavatel prací fakturovaných na předmětných fakturách ve zdaňovacím období roku 2011, podala poslední přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008, nebyla přímým důsledkem doměření daňové povinnosti žalobci v důsledku neuznání žalobcem uplatněných daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zjištěná skutečnost, že dodavatel fakturovaných prací neplnil svoji povinnost a nepodal daňová přiznání, včetně roku 2011, byla pouze jednou z řady skutečností, které prokázaly reálnost pochybností správce daně o správnosti, úplnosti a pravdivosti údajů, které žalobce uváděl v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011.
49. Jako nedůvodnou soud hodnotí další výtku žalobce, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou týkající se nekontaktnosti L.R.. Nedůvodnost tohoto žalobního tvrzení dokládá obsah celého daňového řízení, který byl vyhodnocen žalovaným v odůvodnění žalobou přezkoumávaného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na výpověď svědka K.V., jednatele společnosti SMS Simosta s.r.o. do 27.12.2012, který vypověděl, že veškeré účetní doklady při prodeji společnosti předal novému jednateři L.R.. Proto správce daně adresoval výzvu k vydání listin a poskytnutí žádaných informací na adresu L.R. a požadoval předložení listinných dokladů vztahujících se k žalobci, jako k daňovému subjektu. Žalovaný konstatoval, že s ohledem na nekontaktnost L.R. nemohl správce daně zajistit účetní doklady a dostatečně zjistit skutkový stav. Z obsahu správního spisu soud shledal, že nekontaktnost L.R. je doložena údaji České pošty na doručence dokládající, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj, jako odesílatel, adresoval L.R. nar. ..., ..., listinu čj. 201097/15/2311-60562-400329, což je číslo jednací vystavené Finančním úřadem pro Plzeňský kraj k vydání listin a poskytnutí informací správci daně adresované L.R. na uváděnou adresu. Z údajů doručanky vyplývá, že 22.1.2015 byl adresát vyzván k vyzvednutí zásilky s ponecháním poučení a zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 23.1.2015. Zásilka byla vrácena zpět z důvodu, že na uvedené adrese je adresát neznámý a tím zásilka nebyla vyzvednuta do 10 dnů ode dne, kdy byla připravena k vyzvednutí a 4.2.2015 byla vrácena správci daně.

50. Tvzení žalobce, že oproti závěru správce daně a žalovaného z výpovědi svědka B. vyplývá, že byl zaměstnaný na dohodu u společnosti SMS Simosta s.r.o. a fakticky provedl zemní práce, resp. provedla je společnost SMS Simosta, hodnotí soud jako nedůvodné. Výpověď svědka B. je zaznamenána v protokolu Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 23.5.2016 čj. 1004562/16/2303-60562-400207. Výslechu svědka M.B. se po obsahové stránce věnoval správce daně v rámci odůvodnění zprávy o výsledku daňové kontroly prováděné u žalobce za rok 2011 (str. 45 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný z obsahu výpovědi svědka zdůraznil, že na otázku správce daně, zda svědek byl u společnosti SMS Simosta s.r.o. zaměstnán, uváděl, že nebyl, že rozjížděl SOBA BUILDING s.r.o., a pracoval tam na dohodu a poskytoval tím pomoc kamarádovi. Svědek M.B. pouze tvrdil, že pracoval na dohodu pro SMS Simosta s.r.o, kterou však správci daně nepředložil a bližší tvrzení neuváděl. Popis zemních prací realizovaných svědkem V. a svědkem B. přitom nevyklučoval, že zemní práce mohli provádět i zaměstnanci obchodní společnosti SOBA BUILDING s.r.o. Z výpovědi svědka V. vyplynulo, že firma SMS Simosta s.r.o. měla mít 6 až 7 lidí. Při konfrontaci tohoto sdělení se zjištěním správce daně, že tato společnost zaměstnance neměla, svědek rozpor objasňoval při svém výslechu dne 3.5.2016 tím, že když koupil firmu, tak lidi, které měl za zaměstnance, kteří měli nějaké smlouvy, ale nic se za ně neodvádělo, obratem zaměstnávala firma SOBA BUILDING s.r.o., neboť svědek již nějakou dobu spolupracoval s M.B., který si tuto firmu založil. To podle svědka bylo nové s.r.o. a byl velký problém pro novou firmu získat nějaké zakázky. Tyto skutečnosti a další skutečnosti vyplývající z výslechu obou svědků žalovaný řádně vyhodnotil a své výsledné závěry dostatečně odůvodnil tak, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí bodem 29 až 33.
51. Žalobní výtky, kterými v rámci provádění zemních prací od dodavatele SMS Simosta s.r.o. žalobce vytýkal v důsledku nevypořádání se se všemi skutečnostmi ohledně zapůjčení bagru Komatsu a námitek týkajících se navážení zeminy na letiště v Líních, soud vyhodnotil jako nedůvodné, a to z následujících důvodů.
52. Svědek K.V. ve výpovědi dne 3.5.2016 k dotazu daňového subjektu, tj. žalobce: „Před oficiálním započítí stavby, tj. před 1.8.2011, půjčoval vám někdo nějaký stroj, třeba nějaký malý bagr?“, svědek vypověděl, že žalobce opatřil malý bagřík v půjčovně, byl to žlutý bagřík, asi Komatsu. Dále svědek M.B. ve svědecké výpovědi ze dne 23.5.2016, k dotazu správce daně: „Co jste konkrétně pro SMS Simosta s.r.o. dělal za práce?“, svědek vypověděl: „Já jsem tam kopal (malý bagřík Komatsu) a pak jsem jezdil s autem Liaz. Stroje byly napsané na Simostu, já jsem tam byl pouze jako strojník nebo řidič.“ Svědek následně upřesnil, že „... malý bagřík Komatsu nebyl Simosty, ale byl z nějaké půjčovny. Přišel jsem a dostal jsem klíče od pana V. nebo od mistra.“
53. Celkové vyhodnocení výpovědi svědků V. a B. vyjádřené v písemném odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 4 – 5) plně odpovídá věcnému obsahu výpovědí těchto svědků a ve vztahu k dalším hodnoceným skutečnostem vykazuje známky formální logiky. Současně je v souladu s dalšími zjištěnými skutečnostmi, které se týkají ukládání zeminy při provádění předmětných zemních prací. K těmto okolnostem K.V. jako svědek vypovídal, že zemina byla odvážena společností SMS Simosta s.r.o., práce byly prováděny vlastními stroji, bagry a vozidlem Liaz, oproti tomuto tvrzení správce daně předeštlé zjištěné skutečnosti, z nichž vyplynulo, že zemina byla odvážena nákladními vozidly značky Tatra a rozhodně nebyla odvážena do Líní, místo, které označil při místním šetření dne 4.2.2015 M.F. . Pořízená fotodokumentace vyvrátila tvrzení o místě ukládání

deponované zeminy. Současně prostřednictvím šetření u bezpečnostní agentury RH Service Plzeň s.r.o. a u obchodní společnosti PlaneStation Pilsen s.r.o. nebylo prokázáno, že by do tvrzeného prostoru byla nějaká zemina vůbec navážena a ukládána, neboť se jeví jako nepravděpodobné, že by bezpečnostní agentura neměla v této oblasti povědomí o frekvenci vozidel zhruba v počtu 245 nákladních vozidel Tatra, která by musela projíždět kontrolovaným objektem. Učiněné závěry žalovaného o zapůjčení bagru Komatsu a navážení zeminy na letiště v Líních bylo navíc v souladu se závěry správce daně, který šetřením u objednatele díla „*Demolice stávající haly a výstavba nové haly*“ Doprava a mechanizace a.s. Plzeň zjistil, že práce započaly již 1.8.2011 demontáží střešní krytiny na stávající budově a zemní práce byly prováděny v období od 21.10.2011. Na stavbě začaly probíhat práce spojené s demontáží střešní krytiny na stávající likvidované budově od 1.8.2011 a tudíž zemní práce, které firma SMS Simosta s.r.o. fakturovala žalobci dne 29.7.2011, nemohly být provedeny, neboť byly vykazovány v době, kdy teprve probíhala demontáž střešní krytiny na stávající budově (zpráva o daňové kontrole str. 23)

54. Tvrzení žalobce, že žalovaný se nevyjádřil ke skutečnostem týkajících se zapůjčení bagru Komatsu a navážení zeminy na skládku v Líních bylo neopodstatněné, neboť tyto skutečnosti byly žalovaným hodnoceny a způsob jejich hodnocení je podložen vlastním obsahem zprávy o provedené daňové kontrole u žalobce za zdaňovací období 2011 odůvodněním přezkoumávaného rozhodnutí.
55. Dne 19. prosince 2016, tj. v průběhu odvolacího řízení, Finanční úřad pro Plzeňský kraj provedl výslech svědka M.L. ve věci pracích provedených na díle *Demolice stávající haly a výstavba nové haly* v areálu obchodní společnosti Doprava a mechanizace a.s. v Plzni v roce 2011. Výslech svědka byl proveden k návrhu žalobce, který svědka označil za osobu provádějící práce na výstavbě předmětné haly. Obsah výpovědi svědka je zaznamenán v protokolu o výslechu svědka čj. 2006971/16/2303-60562-400207. Vyhodnocením věcného obsahu výpovědi svědka soud akceptuje závěr žalovaného, že tato výpověď sama o sobě pro svoji obecnost nebyla určitá a nebyla důkazním prostředkem, který by prokazoval tvrzení žalobce. Tento závěr rozhodně nepodporuje pouhá odpověď slyšeného svědka o tom, že pro společnost SMS Simosta s.r.o. pracoval na dohodu o provedení práce, a ani skutečnost, že tuto dohodu správci daně nepředložil. Tvrzení svědka, že předmětné práce na stavbě prováděl, nejsou pro svoji obecnost plnohodnotným důkazem pro prokázání tvrzení žalobce. Tvrzení žalobce, že výsledkem svědka L. ve spojení s výsledkem svědka B. bylo prokázáno, že na stavbě oba pro společnost SMS Simosta s.r.o. pracovali, soud vyhodnotil jako nedůvodné.
56. Jako nedůvodné soud hodnotí i další tvrzení žalobce, že žalovaný neprovedl výslech K. V., JUDr. K. M. a Statutárního orgánu STRIX Chomutov a že neprovedení těchto důkazů nedostatečně a nesprávně odůvodnil. Tyto důkazní návrhy žalobce navrhl k provedení v rámci podaného odvolání proti rozhodnutí správce daně. Žalovaný se s důkazními návrhy vypořádal v písemném dokumentu nazvaném „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, který byl žalobci zaslán 26.5.2017 a doručen dne 8.6.2017. V tomto dokumentu, na který soud odkazuje jako na součást správního spisu, žalovaný podrobně rozvedl skutečnosti, pro které navržené důkazy nebyly provedeny. Žalobce s argumentací žalovaného byl prokazatelně seznámen a v rámci vyjádření k těmto skutečnostem již nepředkládal a nenavrhoval žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Na základě obecného tvrzení žalobce, že žalovaný nedostatečně a nesprávně odůvodnil neprovedení navržených důkazů, soud konstatuje, že

žalovaný se s navrženými důkazy a jejich neprovedením vypořádal dostatečně, což dokládá *Seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 26.5.2017, čj. 24107/17/5200-10422-711473 ve vazbě na odůvodnění žalobou přezkoumávaného rozhodnutí v části 8. definující rozsah důkazů navržených žalobcem v odvolacím řízení a v části 3-13, ve kterém žalovaný zhodnotil navržené důkazní prostředky a v části 24, kde žalovaný vysvětlil a uvedl argumenty, proč navržené důkazní prostředky tvrzení žalobce neprokazovaly.

57. Jako nedůvodné soud vyhodnotil tvrzení žalobce, správce daně se opomněl zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2011 mohly žalobci umožnit realizaci předmětné zakázky a zda byly podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. Žalovaný se explicitně s touto výhradou nezabýval, neboť žalobce toto tvrzení poprvé uplatnil až v rámci projednávané správní žaloby. Soud vycházel z celkového kontextu daňového řízení a z výsledků prováděné daňové kontroly vyplývající ze zprávy o daňové kontrole vedené u žalobce za zdaňovací období roku 2011 na dani z příjmů fyzických osob. Shromážděné podklady potvrdily závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal výdaje ve vztahu k tvrzenému plnění od dodavatele SMS Simosta s.r.o. v celé výši, kterou v daňovém přiznání uplatnil. Tím nezůstala alespoň část řádně tvrzených, prokázaných a nezpochybněných výdajů, které by mohly vytvořit základ pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je náhradní formou stanovení daňové povinnosti, která nastupuje až v případě, kdy daň nelze stanovit základním způsobem, to je dokazováním v důsledku nedostatečné součinnosti s daňovým subjektem. V případě žalobce však daň stanovit dokazováním bylo možné, nicméně s vyhodnocením důsledků, které přineslo neprokázání tvrzení žalobce o výši konkrétních výdajů vynaložených ve smyslu § 24 zák. o daních z příjmů, jako výdajů daňově uznatelných od dodavatele SMS Simosta s.r.o.
58. **Ve druhém okruhu žalobních tvrzení** ve vztahu k pracím od dodavatele R. Č. žalobce tvrdil, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci.
59. Při posuzování důvodnosti žalobních tvrzení v této oblasti soud vycházel z obsahu zprávy o daňové kontrole provedené u žalobce za zdaňovací období 2011 u daně z příjmů fyzických osob. Současně vycházel ze zjištění, že žalobce dokládal uplatněné výdaje za zemní práce od dodavatele R.Č. v celkové částce 700 000 Kč s DPH předkládanými fakturami, dále soud vycházel z obsahu výpovědi svědkyně M.D., externí účetní žalobce, který byl proveden 25.5.2016 za přítomnosti žalobce. Dalším podkladem byl výslech svědka R.Č. provedený dne 1.8.2014 rovněž za přítomnosti žalobce.
60. Z jednotlivých faktur od dodavatele R.Č. za prováděné zemní práce vyplynulo, že tyto faktury byly vystaveny R.Č. a příjmové pokladní doklady neobsahovaly veškeré zákonné záležitosti. Z výpovědi svědka R.Č. vyplynulo, že daňovým subjektem předkládané faktury sám nevystavil a práce neprovedl. Svědkyně M. vypovídala, že původní faktury R.Č. vracela, protože neměly všechny náležitosti z hlediska účetních dokladů, následně však pan Č. faktury předložil, včetně pokladních dokladů, v kanceláři a svědkyně vysvětlovala, že pokladní doklady převzala bez náležitostí účetních dokladů, tj. bez podpisů výdejce a příjemce finanční částky, neboť si chybějících podpisů nevšimla. Svědkyně přitom věděla, že se jedná o faktury, které předkládá pan R.Č., kterého do její kanceláře při předkládání faktur vpouštěl samotný žalobce. Jediná prokázaná a nesporná skutečnost, že M.D., jako externí účetní žalobce převzala faktury a pokladní doklady od R.Č., nemohla prokázat, že práce deklarované na předkládaných fakturách v celkové

hodnotě 700 000 Kč byly R.Č. provedeny. Žalobci byl vytvořen dostatečný prostor k tomu, aby své tvrzení o daňové uznatelnosti uplatněných výdajů od R.Č. prokázal, a to jednak k výzvě správce daně k prokázání skutečností, že uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné. K této výzvě žalobce pouze vysvětlil, že práce fakturované R.Č. se vztahují k výstavbě haly společnosti Dopravy a mechanizace Plzeň a byly přefakturovány M.F. Žalobce měl prostor pro předložení dalších svých tvrzení a k jejich prokázání, neboť byl osobně účasten výsledku svědka R.Č. a svědkyně M.D., avšak se znalostí výpovědí těchto svědků, další nové skutečnosti neuváděl. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal své tvrzení o splnění podmínky daňové uznatelnosti výdajů od R.Č. za zemní práce ve výši 700 000 Kč a proto důkazní břemeno, které na něm spočívalo, neunesl.

61. **Ve třetím okruhu žalobních tvrzení** žalobce ohledně nákupu pohonných hmot tvrdil, že dodatečně předložil jednotlivé daňové doklady za pohonné hmoty, které však správce daně nevzal v úvahu.
62. Při posuzování důvodnosti tohoto tvrzení soud vycházel z obsahu správního spisu, zejména z obsahu zprávy o daňové kontrole provedené u žalobce za zdaňovací období 2011 u daně z příjmů u fyzických osob, dále vzal v úvahu obsah žalobcem předložených dokladů, a to dokladů P/150 ze dne 30.6.2011 ve výši 436 881 Kč a souhrnného dokladu 11 HV 00032 ze dne 30. září 2011 ve výši 133 722,15 Kč. Těmito doklady žalobce prokazoval, že se jedná o výdaje podle § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil jednotlivé doklady o tvrzených výdajích, předložil žalobce dodatečně k výzvě správce daně jednotlivé stvrzenky o nákupu pohonných hmot, které však dokumentovaly výdaj pouze ve výši 428 676,71 Kč. Tento výdaj byl tedy nižší, než výdaj dokumentovaný pokladním dokladem P/150. K výzvě správce daně, aby žalobce rozpor odstranil, žalobce již nereagoval. V rámci výdajového pokladního dokladu 11 HV 00032 žalobce k žádosti správce daně dodatečně předložil stvrzenky o nákupu pohonných hmot, které měly dokumentovat tvrzený výdaj. U výdajů dokumentovaných předloženými stvrzenkami však správce daně pojal pochybnosti, zda pohonné hmoty uvedené v těchto stvrzenkách byly použity v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. K výzvě k odstranění těchto pochybností žalobce uváděl, že jednou z jeho činností, kterou v roce 2011 provozoval, byla doprava nákladními vozidly. Vlastnil 3 vozidla a nafta, která byla zakoupena, byla použita na přepravu zboží. Na každou uskutečněnou přepravu byla vystavena zákazníkovi faktura, z čehož podle žalobce vyplývá, že pohonné hmoty byly použity k zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
63. V případě žalobce výdaje na pohonné hmoty byly uplatněny na podkladě ust. § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zák. o daních z příjmů a podle této zákonné úpravy, jedním z předpokladů pro uplatnění náhrad, které jsou splněny s provozem podnikatelské činnosti, je povinnost u tvrzených výdajů prokázat, že jde o výdaje vynaložené na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Jednotlivé výdaje za nákup pohonných hmot je nutno prokázat, jednotlivými stvrzenkami dokladujícími rozsah nákupu pohonných hmot, ale současně je nezbytné prokázat, že pohonné hmoty byly použity v souvislosti s podnikatelskou činností. Tuto skutečnost nelze pouze předpokládat, ale je předmětem tvrzení a též dokazování. Žalobce pouze tvrdil, že v roce 2011 vlastnil 3 vozidla a nakoupenou naftu použil na přepravu zboží těmito vozidly. Z toho dovozoval předpoklad, že pohonné hmoty byly použity k zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Existence tohoto předpokladu však nepostačuje k tomu, aby tvrzené výdaje byly uznány jako daňově uznatelné. K prokázání výdajů na nákup pohonných hmot, jako výdajů daňově účinných,

je běžnou praxí realizovaný postup, kdy v souladu s pokynem ministerstva financí D-300, čj. 15/107 705/2006, jsou daňové subjekty vedeny, aby za účelem uplatnění daňových výdajů za pohonné hmoty, vedly evidenci jízd tak, aby vynaložené výdaje mohly být prokázány. V evidenci jízd se přitom uvádí datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy a ujeté km. Rovněž se uvádí typ vozidla, reg. značka a stav ujetých km na počátku a konci daného kalendářního roku. Žalobce zjevně souvislost mezi učiněnými výdaji za nákup pohonných hmot a jeho podnikatelskou činnost neprokázal. Tuto skutečnost správce daně podrobně vyhodnotil v odůvodnění zprávy o daňové kontrole prováděné u žalobce za zdaňovací období roku 2011 u daně z příjmů fyzických osob (str. 50 – 52). Rovněž žalovaný vyhodnotil výsledek provedené daňové kontroly a celého daňového řízení a dostatečným a srozumitelným způsobem prokázal, že uplatněné výdaje na základě předložených dvou souhrnných dokladů nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na argumentaci žalovaného, kterou tento závěr podpořil, soud plně odkazuje v rozsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí v jeho části 44 – 47 a konstatuje, že správcem daně a žalovaným zdůrazněný požadavek na vedení knihy jízd v souladu s metodickým pokynem Ministerstva financí D-300 nezpůsobil nezákonnost učiněných závěrů o neprokázání daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů za nákup pohonných hmot. I přes nezávaznost interního pokynu Ministerstva financí směřujícího ke sjednocení praxe správních orgánů, nerespektování této zavedené praxe žalobcem nemůže zvrátit učiněné závěry správce daně a žalovaného o tom, že uplatněné daňové výdaje nebyly prokázány žalobcem jako výdaje daňově uznatelné.

64. **Ve čtvrtém okruhu žalobních tvrzení** ve vztahu k nákupu vybavení koupelny a kuchyně žalobce tvrdil, že správní orgány nesprávně vyhodnotily provedené důkazy a došlo tím k porušení zákazu libovůle. Žalobce tvrdil, že náklady prokázal výslechy svědka K. a svědků M. a J. M.. Žalobní tvrzení soud vyhodnotil jako nedůvodné, a to na základě skutečností dokumentovaných obsahem správního spisu.
65. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce uplatnil výdaje za nákup vybavení do koupelny a kuchyně, které dokumentoval předloženým souhrnným dokladem P/151 ze dne 30. června 2011 ve výši 81 333,89 Kč a na podkladě dokladu P/152 ze dne 30.6.2011 ve výši 4 310,24 Kč. Daňovou uznatelnost těchto výdajů na podkladě § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů podle tvrzení žalobce měla dokumentovat výpověď svědka P.K., M.M. a J. M.. Z výpovědi svědka P.K. učiněné dne 22.1.2015 vyplynulo, že svědek se osobně účastnil likvidace provozovny v Plzni, kde bylo nainstalováno vybavení kuchyně a koupelen. Svědek se neúčastnil odvozu sanitárních předmětů na skládku Vysoká, o čemž se dozvěděl pouze ze sdělení žalobce. Dne 22.1.2015 byli vyslechnuti svědci M.M. a J. M. a z jejich výpovědi vyplynulo, že svědkyně se příležitostně likvidace provozovny účastnila a svědek se účastnil likvidace provozovny osobně. Svědek M. vypověděl, že vana a sprchový kout při rozebírání panelů byly poškozeny, ale již se nevyjádřil k tomu, zda se účastnil odvozu těchto sanitárních předmětů na skládku. Ze šetření správce daně vyplynulo, že společnost Marius Pedersen a.s. potvrdila, že v době od října 2012 do ledna 2013 nebyl přijat k likvidaci odpad na zařízení skládky Vysoká od žalobce ani od M.M..
66. Hodnocení tvrzených výdajů na nákup vybavení do koupelny a kuchyně prováděl již správce daně a závěry, ke kterým dospěl, jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, prováděné u žalobce za zdaňovací období 2011 u daně z příjmů fyzických osob, na straně 27 – 34. Žalovaný závěry správce daně akceptoval z důvodů uváděných v odůvodnění napadeného rozhodnutí v části 49 – 53.

67. Soud shledal, že žalobcem předložené souhrnné doklady P-151 a P/152 dokládaly vynaložení celkových výdajů ve výši 81 333,89 Kč a ve výši 4 310,24 Kč. K tomu, aby tyto výdaje mohly splnit požadavky § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů a staly se daňově uznatelnými, bylo na žalobci, aby prokázal, že byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. V průběhu daňového řízení však žalobce nenabídl jediný důkaz o tom, že za vynaložené výdaje byly pořízeny věci tvořící vybavení vzorové kuchyně a koupelny vystavené v pronajatém prostoru v Plzni, Slovanská tř. 62. Instalace tohoto zařízení ve vzorové prodejně nebyla doložena ani tvrzením žalobce a tvrzením svědků K., J.M. a M.M. o likvidaci tohoto vybavení po ukončení nájmu ve výstavních prostorách a odvezení vybavení na skládku Vysoká. Hodnocení provedených důkazů tak, jak bylo provedeno správcem daně i žalovaným vychází z výsledků daňového řízení a odůvodňuje závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že výdaje vynaložené souhrnnými doklady P/151 a P/152 byly učiněny v souvislosti s podnikatelskou činností. Tvrzení žalobce, že zakoupený materiál a sanitární předměty byly namontovány do vzorkové koupelny a kuchyně, nebylo prokázáno žádnými důkazními prostředky, neboť výpovědi žalobce a slyšených svědků (manželky a syna žalobce) bylo vyhodnoceno jako zcela neprůkazné. Žalobce nevyužil možnosti předložit doklady o likvidaci vybavení koupelny a kuchyně a nenabídl tak ani nepřímý důkaz o tom, že toto vybavení bylo ve vzorové prodejně vystavováno a výdaje na jeho pořízení byly učiněny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností a po ukončení nájmu prostor bylo vzorové vybavení zlikvidováno.
68. Na základě posouzení všech žalobních tvrzení soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná a tuto žalobu na podkladě § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
69. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že žalovaný, který v řízení dosáhl procesního úspěchu náhradu nákladů řízení neuplatnil.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. 8. 2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu