



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobce: R. H., DIČ : X
proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 29056/18/5200-10422-711473

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tak rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21. 4. 2017, č. j. 893496/17/2801-50527-609398 (dále také jako „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 v celkové výši 170 490,- Kč a zároveň uložena povinnost uhradit penále ve výši 34 098,- Kč.
2. Žalobce napadá žalované rozhodnutí primárně z důvodu nezákonného zahájení daňové kontroly a nezákonného vedení daňového spisu, a to z důvodu, že správce daně zahájil

daňovou kontrolu s osobou odlišnou od žalobce. K tomu mělo dojít zejména na základě skutečnosti, že v daňovém spise jsou uloženy tři plné moci, a to pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 22. 7. 2014 neidentifikovatelnou osobou), další opět pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 27. 8. 2014 identifikovatelnou osobou) a v poslední řadě plná moc pro fyzickou osobu p. S. F. (převzato dne 25. 5. 2015 s podacím razítkem). Žalobce tak namítá, že správce daně uvedl ve Zprávě o daňové kontrole plnou moc, která není uložena ve spise a další plnou moc neuvedl na první straně Zprávy o daňové kontrole. Žalovaný spatřuje nezákonnost zahájení daňové kontroly ve skutečnosti, že „[p]lná moc k zahájení daňové kontroly uložená ve spise byla udělena společnosti EXPERTUS, spol. s r.o., (nikoliv pro Ing. M. H.), při porovnání údajů se liší údaje v datech na plné moci a ve Zprávě o daňové kontrole.“

3. V této souvislosti má žalobce též pochybnost o „věrohodnosti svého daňového spisu, neboť nelze identifikovat osobu, která převzala dotčenou plnou moc, když datum sepsání plné moci je pozdější, než datum jejího převzetí. Písemnost (plná moc) ve spise sice obsahuje jednací číslo, postup je však nestandardní zejména pro absenci razítka podatelny prokazující, že písemnost byla osobně předána správci daně.“
4. V závěru žaloby namítá žalobce proti žalovanému a před ním správci daně, že se v daňovém řízení neřídili rozložením důkazního břemene, když správce daně přenesl v rozporu s ust. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“), důkazní břemeno právě na žalobce. Žalobce namítá, že žalovaný nijak nezpochybnil daňovou evidenci žalobce jako podklad pro sestavení daňového tvrzení, žalobce tak unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně odstranil pochybnosti o formálních nepřesnostech ohledně faktury fa PF9 201032 od společnosti WAZA SECURITY spol. s r. o. (dále pouze „WAZA SECURITY“). Bylo tak výhradně na správci daně, aby prokázal existenci oněch nepřesností, zvláště za situace, kdy v žádné výpovědi svědek neuvedl, že práci či služby pro žalobce nevykonal. Absence důkazů o pochybnostech nemůže být dána k tíži daňového subjektu.
5. Dle názoru žalobce tak dostatečně prokázal uplatnitelnost deklarovaných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, v platném znění (dále jen jako „ZDP“). Žalobce navrhuje zrušit žalované rozhodnutí a zároveň zrušit i platební výměr vydaný správcem daně.
6. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
7. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
8. Jak vyplývá ze správního spisu, dne 22. 8. 2014 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, ve kterém měl žalobce vykonávat podnikatelskou činnost v oboru zámečnictví a nástrojářství, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona, silniční motorová doprava a zároveň žalobce vykazoval příjmy z pronájmu.
9. Žalobce v rámci daňové evidence uplatnil výdaje dle § 24 ZDP, konkrétně pak částku 240 000,- za úklid sněhu od spol. WAZA SECURITY, částku 220 000,- Kč za služby od

spol. Red Berlin One s.r.o. (dále pouze „Red Berlin“), částku 288 100,- Kč za provedené práce od p. T. A., částku 86 967,- Kč za svářečské a přípravářské práce od p. Z. K., částku 344 500,- Kč za stavební práce od p. Z. T. V návaznosti na vzniklé pochybnosti správce daně zaslal výzvy k poskytnutí informací společně s WAZA SECURITY, Red Berlin a FRAUTIGER CZ s.r.o. (dále jen „FRAUTIGER“). Při daňové kontrole správce daně dále vyslechnul p. P. Z. (jednatele společnosti FRAUTIGER), p. V. K. a paní Mgr. M. S.

10. Provedené dokazování nezměnilo závěry správce daně o pochybnostech uplatněných výdajů dle § 24 ZDP, dne 16. 2. 2017 seznámil správce daně žalobce s výsledky kontrolního zjištění, na což reagoval žalobce dne 28. 2. 2017 s požadavkem pokračování v dokazování a přehodnocení závěrů správce daně ohledně pochybností nad uplatněnými výdaji. Jelikož žalobce nepředložil další důkazy k prokázání, projednal správce daně dne 18. 4. 2017 Zprávu o daňové kontrole při ústním jednání, na základě čehož vydal dne 21. 4. 2017 dodatečný platební výměr na ZDP, proti kterému se žalobce dne 1. 6. 2017 odvolal. Žalovaný ve svém řízení provedl výslech svědka M. P., přezkoumal napadená rozhodnutí správce daně v rámci odvolacích důvodů a odvolání žalovaným rozhodnutím dne 22. 6. 2018 zamítl.
11. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
12. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
13. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
14. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudek téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4

As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

15. Soud se nejprve vypořádal s žalobní námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly a s tím spojené nezákonné vedení daňového spisu. Nezákonnost takového postupu spatřuje žalobce ve skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dle protokolu o zahájení daňové kontroly s fyzickou osobou Ing. M. H., i když byla pro toto konkrétní jednání zplnomocněna předloženou plnou mocí společnost EXPERTUS, jejímž je p. H. jednatelem. Takovou to námitku vnímá zdejší soud jako čistě účelovou pouze se snahou zvrátit výsledky daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je patrné, že plná moc byla osobně předána p. H. pracovníci správce daně p. R., z čehož je jasné, že bylo při zahájení daňové kontroly jednáno právě s p. H.. Tato skutečnost není ani mezi stranami sporná. Pouhá skutečnost, že do protokolu o zahájení daňové kontroly bylo uvedeno, že zástupce žalobce pro zahájení daňové kontroly je p. H., nikoliv společnost EXPERTUS, nemá na zákonnosti zahájení daňové kontroly žádný vliv. Lze žalobci uznat, že pracovnice správce daně při zápisu osoby zmocněnce formálně pochybila, nicméně p. Háák, se kterým bylo jednáno při zahájení daňové kontroly, byl oprávněn před správcem daně za žalobce vystupovat. Jak správně odkazuje žalovaný ve svém rozhodnutí na § 443 [žalovaný nejspíše nedopatřením uvádí § 433)] zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění, je při zmocnění právnické společnosti zastupováním oprávněn jednat za zastoupeného statutární orgán právnické osoby. Dle ustanovení § 194 zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích, v platném znění, je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným jednatel či více jednatelů, přičemž v této konkrétní situaci byl dle obchodního rejstříku každý jednatel společnosti EXPERTUS oprávněn jednat za společnost samostatně. Z tohoto pak jasně vyplývá, že p. Ing. J. H. byl v moment zahájení daňové kontroly oprávněn jednat za žalobce, a tudíž formální pochybení pracovnice správce daně nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Navíc je potřeba připomenout, že i kdyby se správní úřad dopustil nepatrné administrativní chyby tak ne každé administrativní, procesní či jiné pochybení správního orgánu bez dalšího znamená zrušení vydaného rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud svém rozsudku ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101: *„Přestože však podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. jsou vady řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu, judikatura se přiklonila k závěru, že ne každá zjištěná vada správního řízení bude mít tyto následky. Důvodnost žaloby může mít za následek pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001 - 30, publ. pod č. 494/2005 Sb. NSS).“* Další žalobcová námitka, že plná moc v žalobě označena jako č. 1 byla převzata dříve (22. 7. 2014) než byla podepsána (19. 8. 2014) je buď čistě účelovou, nebo jde o nedopatření žalobce, jelikož na plné moci, která byla žalobcem podepsána 19. 8. 2014, je uvedeno „Převzato dne **22. 8. 2014**“ a opatřeno podpisem. Tato plná moc je s tímto datem též uvedena na první straně Zprávy o daňové kontrole. Tudíž toto žalobní tvrzení nemá oporu ve správním spise, dokonce je správním spisem vyvrácena. Skutečnost, že tato plná moc není opatřena podacím razítkem, nemá žádný vliv na zákonnost daňové kontroly, obzvláště když ze samotné plné moci je patrné, kdo a i kdy ji za finanční úřad převzal. Obdobně účelová je též námitka žalobce, že plná moc, v žalobě označena jako č. 2, nebyla uvedena na první straně Zprávy o daňové kontrole, jelikož tato plná moc tam je výslovně uvedena, což lze seznat na první pohled.

Tento žalobní bod se tak jeví zdejšímu soudu pouze a čistě jako účelový, nemajíc oporu ve správním spise. Lze tedy shrnout, že ve zde projednávaném případě žalobcem namítané vady ohledně plných mocí nemohly zasáhnout do procesních práv žalobce, jelikož k žádným takovým pochybením nedošlo. Žalobce navíc po celou dobu daňové kontroly ani takový zásah nenamítl, i když mu muselo být známo, s kým správce daně za žalobce jednal. Soud tedy na tomto místě uzavírá, že žalobcem namítané vady jsou pouze účelového charakteru a nemají oporu ve správním spise. Žalobní námitka týkající se nezákonnosti zahájení daňové kontroly a následného rozhodnutí je tudíž nedůvodná.

16. Žalobce napadá žalované rozhodnutí a současně tak i rozhodnutí správce daně z hlediska porušení ustanovení daňového řádu zakotvující rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt.
17. Předně je třeba se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“*
18. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
19. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných

žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.*”

20. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12.1.2012, č. j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „*Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.*“
21. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
22. Ve zde projednávané věci vznikly pochybnosti správci daně ohledně žalobcem deklarovaných výdajů dle § 24 ZDP fakturovaných od spol. WAZA SECURITY, spol. Red Berlin, od p. T. A., p. Z. K. a p. Z. T. Soud musí na tomto místě konstatovat, že žalobce v žalobě sice napadá, že správce daně a po něm žalovaný nesprávně přenesly důkazní břemeno na žalobce a nesprávně hodnotily důkazy, které žalobce daňovým orgánům předložil. Nicméně žalobce napadá tento postup daňových orgánů čistě v obecném hledisku, nenapadá konkrétní skutková zjištění, které byly daňovými orgány nesprávně posouzeny, neoznačuje konkrétní důkazy, které byly opomenuty při hodnocení nebo které by v daňovém řízení prokazovaly jím tvrzené skutečnosti. Takto obecně formulovaná žalobní námitka nemůže u krajského soudu vyvolat potřebu konkrétního

přezkumu, když není úkolem soudu ve správním soudnictví vyhledávat, dohledávat či domýšlet za žalobce konkrétní tvrzení svědčící v nezákonnost rozhodnutí a tudíž v jeho prospěch (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2016, čj. 3 As 121/2014 – 35). K tomu je třeba též doplnit že, „[v]e správním soudnictví se totiž široce uplatňuje dispoziční zásada, dle níž náleží klíčová role při určení předmětu a rozsahu soudního přezkumu žalobci. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42).

23. S ohledem na výše uvedenou ustálenou judikaturu správních soudů přezkoumal zdejší soud žalované rozhodnutí v rámci namítaného nezákonného přenesení důkazního břemene a nesprávného hodnocení důkazních prostředků a konstatuje, že žalobní námitka není důvodná.
24. Správce daně neuznal žalobci výdaj uplatněný dle § 24 ZDP od společnosti WAZA SECURITY za úklid sněhu, který měl probíhat v areálu v Týništi nad Orlicí, v celkové částce 240 000,- Kč. Prvotní pochybnosti správce daně vznikly na základě skutečností, že sídlo společnosti je s největší pravděpodobností pouze sídlem virtuálním a jednatelka společnosti p. P. je trvalým pobytem hlášena na Magistrátu města Pardubic. Právě z těchto důvodů vyzval správce daně žalobce, aby se blíže vyjádřil k uplatněnému výdaji, žalobce uvedl, že se jednalo o výdaje spojené s ostrahou, což je však v rozporu s předloženou fakturou č. 2010/4373. Správce daně vyzval k podání informací i spol. WAZA SECURITY, ta ovšem nereagovala. V tento moment přistoupil správce daně k místnímu šetření v areálu v Týništi nad Orlicí, který byl v kontrolovaném zdaňovacím období pronajat firmě FRAUTIGER. Jednatel této společnosti p. Z. byl správcem daně dne 14. 4. 2015 vyslechnut (i přes vyrozumění bez účasti žalobce), svědek vypověděl, že úklid sněhu v areálu prováděli zaměstnanci firmy FRAUTIGER a samotnou ostrahu prováděla firma Cream Real Estate. Výslech svědka tak neodstranil pochybnosti správce daně, spíše ještě více prohloubil. Správce daně tak dal výzvou žalobci opětovnou možnost k prokázání uplatněných výdajů dle § 24 ZDP, na což však žalobce nijak nereagoval. Zdejší soud se tak musí plně ztotožnit s postupem správce daně, skutečnosti, jak jsou výše popsány, zcela jasně vzbuzují pochybnosti o reálném uskutečnění deklarovaných prací. Žalobce navíc nepředložil správci daně žádné důkazy, které by svědčily o uskutečnění deklarovaných prací, čímž neunesl své důkazní břemeno a správce daně tak zcela správně neuznal žalobci deklarovaný výdaj na úklid sněhu od společnosti WAZA SECURITY. Nad rámec těchto zjištění provedl žalovaný dne 22. 2. 2018 výslech p. P., které sice uvedla, že provedené práce se uskutečnily a faktura byla uhrazena. Její výpověď nicméně nedokázala odstranit pochybnosti vzniklé v rámci daňové kontroly, především výslech p. Z., jelikož si svědkyně nepomatovala žádnými detaily a nebyla schopna k tomuto konkrétnímu případu cokoliv doplnit. Za této situace má zdejší soud za zcela zákonné neuznání výdajů fakturovaných od spol. WAZA SECURITY, správce daně dostatečně prokázal vzniklé důvodné pochybnosti a bylo tak v souladu s rozložením důkazního břemene dle daňového řádu přeneseno důkazní břemeno opět na stranu žalobce, ten však své důkazní břemeno neunesl.
25. Obdobně postupoval správce daně při hodnocení uplatněných výdajů žalobcem na údržbu a ošetření travnatých ploch a dalších zahradnických prací v hodnotě 264 000,- Kč včetně DPH vykonaných společností Red Berlin. Obdobně jako u společnosti WAZA

SECURITY disponuje společnost virtuálním sídlem, jednatelka p. P. (stejná osoba jako u společnosti WAZA SECURITY) je vedena trvalým bydlištěm na Magistrátu města Pardubic. Správce daně zaslal výzvy k vyjádření žalobci i společnosti Red Berlin, přičemž žalobce pouze reagoval, že šlo o údržbu pozemku, společnost Red Berlin na výzvu nereagovala. Správce daně tak přistoupil k místnímu šetření v areálu v Týništi nad Orlicí, kde měly být práce prováděny. Správce daně k zjištění rozhodných skutečností vyslechl p. Z., jednatele společnosti FRAUTIGER, která měla v kontrolovaném období pronajatý areál. Výsledku se i přes výzvu správce daně žalobce neúčastnil. Svědek vypověděl, že sekaní trávníků a další práce spojené s nutnou údržbou pozemku prováděli zaměstnanci firmy FRAUTIGER, zbytek pozemků zůstal bez údržby. Správce daně tak zaslal opětovně výzvu k prokázání tvrzených skutečností žalobci, ten však na výzvu nereagoval. Správce daně provedl dne 25. 10. 2017 výslech p. Mgr. M. S., jednatelky společnosti Red Berlin, které sice uvedla, že provedené práce se uskutečnily a faktura byla uhrazena. Její výpověď nicméně nedokázala odstranit pochybnosti vzniklé v rámci daňové kontroly, především výslech p. Z., jelikož si svědkyně nepamatovala žádné detaily a nebyla schopna k tomuto konkrétnímu případu cokoliv doplnit. Ani žalobce nedokázal předložit nové důkazy nebo alespoň tvrdit nové okolnosti, které by zvrátily do té doby zjištěný stav věci. V takovéto situaci a za takto zjištěných skutečností nelze jinak, než se v plném ztotožnit s daňovými orgány a jejich postup tak potvrdit. Správce daně dostatečně prokázal vzniklé důvodné pochybnosti, důkazní břemeno tak bylo opět přeneseno dle daňového řádu na stranu žalobce, ten však své důkazní břemeno neunesl.

26. Správce daně neuznal žalobci také výdaje ve výši 344 500,- Kč vynaložené na stavební práce od dodavatele p. Z. T. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o existenci deklarovaných stavebních prací na základě svědecké výpovědi p. Z., jednatele firmy FRAUTIGER, která měla v kontrolovaném období pronajatý areál v Týništi nad Orlicí, ve kterém měly být deklarované stavební práce prováděny. Svědek uvedl, že veškeré stavební práce prováděla firma FRAUTIGER a není mu ani známo, že by jiné stavební práce byly v areálu prováděny, ani že by se pracovníci firmy p. T. v areálu pohybovaly. Žalobce se výsledku i přes vyrozumění neúčastnil. Na základě těchto skutečností zaslal správce daně žalobci výzvu k prokázání tvrzených skutečností, na kterou žalobce nereagoval. Správce daně se pokusil o výslech p. T., kterého správce daně předvolal a poté též nechal předvést. Oba tyto pokusy však nebyly úspěšné a správci daně se tak nepodařilo vlastní iniciativou zjistit další rozhodné skutečnosti. Ani žalobce nedokázal předložit nové důkazy nebo alespoň tvrdit nové okolnosti, které by zvrátily do té doby zjištěný stav věci. V takovéto situaci a za takto zjištěných skutečností nelze jinak, než se v plném ztotožnit s daňovými orgány a jejich postup tak potvrdit. Správce daně dostatečně prokázal vzniklé důvodné pochybnosti, důkazní břemeno tak bylo opět přeneseno dle daňového řádu na stranu žalobce, ten však své důkazní břemeno neunesl.
27. Pochybnosti vznikly správci daně i ohledně výdajů vynaložených za montážní, zámečnické, svářečské a přípravářské práce od dodavatelů p. A. a p. K., jelikož správci daně předložené faktury nijak nespecifikovaly plnění, která měly tyto doklady deklarovat. Správce daně tak vyzval žalobce k prokázání faktického poskytnutí služeb, náplň prací, místa plnění atd., na což reagoval žalobce sdělením, že daňové doklady od dodavatelů p. K., p. A. a p. K. se týkají zakoupených tryskacích služeb, které byly dál prodány jeho odběratelům, dále že na tryskací práce najímal subdodavatele, přičemž detailní párování a

identifikaci služeb nemohl ze zdravotních a časových důvodů prozatím vyhotovit. Takovéto sdělení však plně neodstranilo důvodné pochybnosti ve správci daně, zaslal tak další výzvu žalobci k prokázání tvrzených skutečností, na kterou žalobce již nereagoval. K osvětlení žalobcem deklarovaných prací provedl správce daně výslech svědka p. Kouta, který správci daně uvedl, že v roce 2011 prováděl s p. A. a p. K. stavební práce na areálu v Týništi nad Orlicí, mělo se jednat především opravu střechy a menší zámečnické práce, nicméně o provádění tryskacích prací, jak uvedl sám žalobce, svědek nic neuvedl, což prohloubilo pochybnosti správce daně o uplatněných plněních. Správce daně se pokusil zjistit další rozhodné skutečnosti výslechem pana A. a pana K., oba zmiňovaní tak byli předvoláni a následně též neúspěšně předvedeni. Tato skutečnost pochybnosti správce daně neodstranila, spíše dále prohloubila, s čímž se krajský soud ztotožňuje. Správce daně tak vycházel ze skutečností mu známých, žalobce nedokázal předložit důkazy svědčící o faktickém provedení deklarovaných prací a výdaje uplatněné dle § 24 ZDP tak neuznal. Zdejší soud s takovým hodnocením plně ztotožňuje. Správce daně dostatečně prokázal vzniklé důvodné pochybnosti, důkazní břemeno tak bylo opět přeneseno dle daňového řádu na stranu žalobce, ten však své důkazní břemeno neunesl.

28. Závěrem tak lze shrnout, že správce daně ve všech výše popsanych situacích dostatečně prokázal vznik důvodných pochybností o reálném provedení deklarovaných prací a bylo tak čistě na daňovém subjektu, aby pochybnosti v daňovém řízení odstranil. Daňový subjekt nicméně netvrdil žádné konkrétní skutečnosti, nevyužil ani možnosti klást otázky svědkovi p. Z., čímž mohl osvětlit či doplnit informace svědkem sdělené. Žalobce nereagoval na opětovné výzvy k prokázání skutečností a daňové orgány tak musely vycházet ze zjištěných okolností tak, jak jsou uvedeny v rozsudku výše. Jak již krajský soud konstatoval u dílčích sporných situacích, správce daně dostatečně prokázal vznik důvodných pochybností, čímž přenesl důkazní břemeno o faktickém uskutečnění deklarovaných prací zpět na žalobce. Žalobce též vytýká daňovým orgánům, že není možné dávat k jeho tíži virtuální sídla společností, bydliště jejich jednatelů nebo platby v hotovosti, s čímž krajský soud nemůže nesouhlasit. Právě takové okolnosti mají tu vlastnost vzbuzovat pochybnosti o reálnosti deklarovaných služeb, když, jak je známo z bohaté praxe daňových orgánů i správních soudů, jsou právě takovéto praktiky zneužívány k obcházení daňových zákonů. S hodnocením konkrétních dílčích závěrů správce daně a žalovaného zdejší soud v plném souhlasí a v podrobnostech na něj odkazuje, když není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Žalovaný a před ním správce daně opřely své závěry o logické a ucelené úvahy, hodnotily důkazy každý zvlášť i ve vzájemné souvislosti, na základě čehož došly k průkazným skutkovým zjištěním. Žalobce navíc ve velmi stručné žalobě ani netvrdí konkrétní skutečnosti, které by zakládaly nezákonnost žalovaného rozhodnutí, svou argumentaci zaměřil toliko na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, s čímž se krajský soud vypořádal. Takto povrchně zaměřená žaloba se nemohla u zdejšího soudu setkat s hloubkovým přezkumem, když není úkolem soudu nahrazovat činnost žalobce a domýšlet za něj žalobní body. Navíc jak je známo, „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany*

se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ (podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78)

29. Poznámka žalobce v žalobě, že z argumentace žalovaného není známo, že by na základě provedeného dokazování „zpochybnil, resp. neuznal příjmy dodavatelů“ je irelevantní, jelikož předmětem zde řešené daňové kontroly a žalovaného rozhodnutí byla daň z příjmů žalobce, nikoliv jeho deklarovaných dodavatelů, a daňové orgány tak nemají povinnost se vyjadřovat o uznání či neuznání příjmů jiných daňových subjektů.
30. Krajský soud tak přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci žalobních bodů, na základě čehož konstatuje, že žaloba není důvodná a soud ji tak musel zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Připadne-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.

Pardubice 12. června 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje