



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Hany Ptáčkové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:



bytem 

zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Vrbackým
sídlem Mánesova 658/5a, Hradec Králové

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40947/18/5200-10422-705050

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40947/18/5200-10422-705050, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Včasnou žalobou se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2015, č. j. 243772/15/2605-50523-608171, tak, že žalobci za zdaňovací období roku 2012 doměřil daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 21 836 Kč, a oznámil mu vznik povinnosti uhradit penále
ve výši 4 367 Kč.
2. Dodatečný platební výměr správce daně vystavil na základě výsledku daňové kontroly, která byla zahájena dne 28. 2. 2014, rozšířena v plném rozsahu dne 2. 4. 2014. Správce daně zjistil, že žalobce si jako daňově účinné výdaje uplatnil mj. hotovostní úhrady osmi faktur v celkové částce 361 020 Kč bez DPH vystavených společností [REDACTED]. Předmětem fakturace byly služby za duben až říjen 2012 s odkazem na Smlouvu o dílo ze dne 1. 1. 2012, dále za likvidaci nebezpečných látek a servis motorové techniky. Protože správce daně zjistil, že společnost [REDACTED] se na adrese sídla nenachází a nereaguje na výzvy místně příslušného správce daně a od insolvenčního správce zjistil, že nebyly předány účetní doklady a poslední jednatel společnosti převedl obchodní podíl na nekontaktní osobu, vznikly mu pochybnosti ohledně fakturovaných plnění od uvedené společnosti. V průběhu daňové kontroly provedl správce daně svědecké výpovědi bývalých zaměstnanců a jednatelů společnosti [REDACTED], a protože žalobci upřel možnost zúčastnit se těchto úkonů, v průběhu dubna 2014 provedl opakované svědecké výpovědi tak, že se nedílnou součástí protokolů o ústních jednáních staly protokoly
o předchozích svědeckých výpovědích. Správce daně dále vyslechl dne 5. 6. 2014 bratra žalobce D. M., jednatele společnosti [REDACTED] po část rozhodného období.
3. Správce daně dospěl k závěru, že provedenými důkazy žalobce neprokázal realizaci fakturovaného plnění od společnosti [REDACTED] ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, a úhrady předmětných faktur vyloučil z daňově uznatelných výdajů, což žalobci sdělil ve zprávě o daňové kontrole, která byla projednána a podepsána dne 29. 1. 2015.
4. Dne 6. 2. 2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období, toto rozhodnutí žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 7. 4. 2016, č. j. 1501/16/5200-10422-705050.
5. Označené rozhodnutí žalovaného zdejší krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 7. 3. 2017, č. j. 59 Af 21/2016-31, neboť dospěl k závěru, že správce daně neprovedl řádně opakované výpovědi svědků. Zvolený způsob, kdy obsah nezákonných svědeckých výpovědí a obsah protokolů o nich správce daně pouze vtělil do protokolů o opakovaných svědeckých

výpovědích, představuje obcházení zákonného postupu při dokazování. Ve zrušujícím rozsudku soud žalovanému uložil, aby v dalším řízení tuto vadu napravil.

6. V dalším řízení žalovaný uložil správci daně doplnění odvolacího řízení. Správce daně proto ve dnech 15. a [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX], za účasti žalobce nebo jeho zmocněnce. Dále správce daně zajistil kopii úředního záznamu Policie ČR ze dne 10. 3. 2016, sepsaného s [XX], o podání vysvětlení ve věci probíhajícího trestního řízení proti žalobci.
7. Provedené důkazní prostředky žalovaný vyhodnotil tak, že fakturovaná plnění od společnosti [XX] v celkové výši 361 020 Kč nebyla žalobcem prokázána. Následně žalovaný uložil správci daně, aby zvážil, zda není nutno zohlednit tzv. „esenciální“ výdaje s ohledem na to, že žalobci se nepodařilo prokázat uskutečnění většiny z celkových daňových výdajů. Správce daně doplnil odvolací řízení a dospěl k závěru, že výdaje, které byly žalobci osvědčeny jako daňově účinné, nemohly reálně umožnit realizaci deklarovaných příjmů žalobce, a doložil podklady ke stanovení daně za použití pomůcek. Žalobce byl s úkony odvolacího řízení, jakož i s hodnocením důkazních prostředků a s výpočtem daně podle pomůcek seznámen prostřednictvím písemnosti doručené dne 14. 8. 2018, na kterou nereagoval.
8. Napadeným rozhodnutím poté žalovaný změnil dodatečný platební výměr shora popsáním způsobem. V odůvodnění hodnotil provedené svědecké výpovědi, rovněž ve spojení s úředním záznamem policie ze dne 10. 3. 2016. Svědecké výpovědi svědků [XX], [XX] ml. a st. a [XX] a vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodné a neosvědčil je za důkaz, že práce v lese pro žalobce byly realizovány zaměstnanci společnosti [XX]. Hodnotil přitom, že [XX] je bratrem žalobce a ostatní svědci jsou zaměstnanci žalobce a jsou na něm závislí, vypovídali proto účelově ve vlastním zájmu. Dále žalovaný konstatoval, že pouze [XX] potvrdil realizaci likvidace nebezpečných látek, jeho svědeckou výpověď však považoval za nevěrohodnou, ostatní svědci o likvidaci nebezpečných látek či jejich skladování nevěděli. Rovněž fakturované plnění za servis motorové techniky nebylo prokázáno, neboť svědci uvedli, že žalobce v objektu společnosti opravoval své nářadí sám a pokud to nezvládl, s opravou mu pomohl [XX] ml. Žalovaný konstatoval, že vycházel pouze z nových svědeckých výpovědí, pochybení správce daně, které mu bylo soudem vytknuto, bylo v odvolacím řízení napraveno. Žalovaný zohlednil, že deklarované příjmy nebyly zpochybněny, z čehož vyplývá, že správcem daně nevyložené výdaje nemohly žalobci umožnit realizaci předmětných zakázek, a bylo na místě přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce neprokázal výdaje v rozsahu 55 % všech výdajů. Žalovaný odůvodnil, že byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Vysvětlil, proč jako pomůcka nebyly vzaty v potaz srovnatelné subjekty a že správce daně využil možnosti jako pomůcku zohlednit žalobci výši výdajů, kterou daňovému subjektu garantuje zákon o daních z příjmů a která je shodná pro určité skupiny poplatníků, tedy dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 % deklarovaných příjmů, neboť žalobce dosahoval příjmů ze živnosti, neprovozoval činnost jako zemědělský podnikatel. Současně jako výhoda byla zohledněna sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

II. Žaloba

9. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné, protože správce daně a žalovaný překročili meze správního uvážení při hodnocení důkazů. Žalobce namítal, že pokud

svědek v rámci svědecké výpovědi nepotvrdil, že práce v lese a jiné služby probíhaly, neznamená to automaticky, že služby nebyly uskutečněny vůbec, ale pouze to, že svědek o poskytovaných službách nevěděl. Žalovaný chybně vyhodnotil svědecké výpovědi a způsob provádění a hodnocení důkazů prvostupňového správce daně a nevypořádal se se všemi výsledky dokazování a závěry správce daně při hodnocení důkazů. Svědeckými výpověďmi bylo podle názoru žalobce nepochybně prokázáno, že práce byly pro žalobce ze strany společnosti XXXX provedeny, a to jak statutárními zástupci, tak kmenovými zaměstnanci. Svědci se v odpovědích shodovali, pokud se týká místa, času, charakteru prací i logistiky, ve prospěch žalobce. Správce daně bez vysvětlení a odůvodnění odmítnul jako důkazní prostředky svědecké výpovědi ve prospěch žalobce. Žalovaný se nevypořádal s rozpory ve výpovědích svědků. Ty podle žalobce plynuly z antipatií vůči společnosti XXXX, neboť svědci, jejichž odpovědi byly sporné, nedostali od této společnosti vyplacenou mzdu v plné výši. Žalovaný se nevypořádal s tím, že někteří svědci o pracích, které prováděla pro žalobce společnost XXXX, vůbec nevěděli, nadto provádění prací připustili.

10. Žalobce dále uvedl, že správce daně si na počátku řízení vytvořil úsudek, k jehož potvrzení opatroval důkazy, o čemž svědčí nezákonné výsledky svědků za zády žalobce. Ke zhojení nezákonného postupu potom správce daně svědky znovu předvolal, ale výslech opakovaně řádně neprovedl. Žalovaný provedl v rámci odvolacího řízení nové výsledky svědků, kteří nevypovídali zcela shodně s předchozí výpovědí. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že opětovnými výsledky v odvolacím řízení nelze zhojit původní vady řízení a žalovaný měl rozhodnutí správce daně zrušit.
11. Žalovaný nesprávně posoudil podjatost správce daně, která se projevila kladením otázek, např. týkajících se evidence docházky. Dále pracovníci správce daně očerňovali před svědky žalobce, kterému se snažili přičítat opakované výpovědi, aby v nich probudili osobní zášť. Žalovanému také žalobce vytýkal, že předvolával svědky na dělnických pozicích, aby je vyslychal o věcech, o nichž nemohli mít povědomí. Kladl těmto svědkům otázky ohledně vedení společnosti a uzavírání smluv, přičemž nemohl očekávat kladné odpovědi. Jednatelé společnosti Silteko pak žalovaný předvolal na žádost žalobce, jednatele společnosti potvrdili poskytování prací a služeb, včetně finančních plnění, tím došlo k prokázání plnění na obou stranách a k formálnímu stvrzení příslušnými doklady a smlouvami.
12. Pokud žalovaný doměřil daň za použití pomůcek, ačkoli podle kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole správce daně byla daň doměřena dokazováním, jedná se o postup nepřípustný. Navíc nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami, protože žalobce splnil svoje povinnosti při dokazování. Žalovaný nestanovil daň pomůckami, které měl k dispozici nebo které si obstaral, ale podle ustanovení o paušálních výdajích procentem z příjmů. A to ve výši 60 %, ačkoli příjmy žalobce byly z lesního hospodářství, pro něž § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů umožňuje uplatnit paušální výdaje ve výši 80 % příjmů. K vyměření daně pomůckami tak došlo v rozporu s § 98 daňového řádu, v případě nemožnosti stanovit daň pomůckami měla být daň sjednána.
13. Žalobce navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení, obsah žalobních námitek a předmět sporu. Dále odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se s námitkami žalobce vypořádal. Konkrétně v bodu [46] rozhodnutí odůvodnil, že práce v lese pro žalobce potvrdili svědci [XX], [XX] a oba [XX]. Pokud ostatní svědecké výpovědi realizaci prací v lese nepotvrdily, žalovaný zohlednil, že svědci o tom nemuseli vzájemně vědět, což připustili. Žalovaný tak dospěl ke stejnému závěru jako žalobce, tedy pokud svědek nepotvrdil, že práce v lese a jiné služby probíhaly, neznamená to, že služby nebyly ze strany [XX] uskutečněny. Z rozhodnutí nevyplývá, že by na základě těchto svědeckých výpovědí konstatoval, že předmětné práce nebyly ze strany společnosti [XX] provedeny vůbec.
15. K námitce, že svědeckými výpověďmi bylo provedení prací společností [XX] prokázáno, odkázal žalovaný na body [46] až [51] rozhodnutí, v nichž se věnoval posouzení provedených svědeckých výpovědí a především rozpory v nich, jakož i rozpory s listinným důkazem získaným od Policie ČR, do něhož svědek [XX] podal jinou výpověď. Žalovaný konstatoval, že svědecké výpovědi jsou nevěrohodné a neosvědčil je za důkaz.
16. K hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný dále odkázal na bod [64] rozhodnutí a uvedl, že nebyly odmítnuty důkazní prostředky, které svědčily ve prospěch žalobce, a nebyly vzaty v úvahu jen ty, svědčící v jeho neprospěch, neboť všechny svědecké výpovědi byly řádně posouzeny, a pokud některé z nich nebyly osvědčeny jako důkaz, žalovaný svůj závěr odůvodnil.
17. K námitce, že se nevypořádal s rozpory ve svědeckých výpovědích, které plynuly z antipatií vůči společnosti [XX], žalovaný uvedl, že žalobce svoje tvrzení nijak neprokázal a ze spisového materiálu toto nevyplynulo. Námitku označil žalovaný za nedůvodnou.
18. Rovněž se vymezil proti tomu, že by žalovaný a správce daně překročili meze správního uvážení při hodnocení důkazů. Naopak veškeré důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a bylo přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, závěry byly řádně odůvodněny.
19. K námitkám týkajícím se podjatosti správce daně žalovaný konstatoval, že toto nelze na základě dotazů ohledně evidence docházek dovodit. Rovněž nesouhlasil s tím, že by byli předvoláni pouze svědci na dělnických profesích. Žalobce měl sám možnost navrhnout svědky, kteří mohli přispět k prokázání jeho tvrzení, této možnosti využil, výsledkům jím navrhovaného [XX] byl proveden a vyhodnocen s ostatními důkazy. K předchozímu postupu správce daně žalovaný odkázal na závěry rozsudku krajského soudu a zdůraznil, že vytknutá vada řízení byla v rámci odvolacího řízení odstraněna. Předchozí pochybení správce daně neprokazuje, že by bylo jeho jednání účelové. Žalovaný současně odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího soudu ČR č. j. 32 Cdo 1256/2018 ze dne 6. 9. 2018 a dovodil, že vada správce daně při provedení předchozích svědeckých výpovědí mohla být v odvolacím řízení napravena právě opakovaným provedením výsledků těchto svědků. Z protokolu o svědeckých výpovědích pak neplyne, že by pracovníci správce daně nebyli seznámeni s předmětem řízení. Žalovaný zdůraznil, že hodnocení důkazních prostředků je věcí správce daně a žalovaného.

20. K žalobním námitkám proti přechodu na pomůcky odkázal žalovaný na bod [35] rozhodnutí, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46, a komentářovou literaturu, z nichž vyplývá, že přechod z dokazování na pomůcky v rámci odvolacího řízení je přípustný. Žalovaný poté shrnul naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Ke splnění třetí podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek uvedl, že ke stanovení výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů přistoupil poté, co se správci daně nepodařilo vyhledat srovnatelné subjekty provozující obdobnou činnost jako žalobce. Zohlednění výše výdajů, která je garantována zákonem o daních z příjmů pro určitou skupinu poplatníků, není v rozporu s § 98 daňového řádu. Žalobce dosahoval příjmů ze živnosti, neprovozoval činnost jako zemědělský podnikatel ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v kontextu zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, proto na jeho činnost dopadá možnost stanovení výdajů v paušální výši 60 % z příjmů.
21. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
24. Z uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet výdajů (nákladů), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů a to pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese zásadně daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3, a odst. 4 daňového řádu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publ. ve Sb. NSS č. 264/2004, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, či rozsudky označené žalovaným, nebo ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46, všechny rozsudky NSS dostupné na www.nssoud.cz).
25. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, případně jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně

vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků. Správce daně je v takovém případě podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, není povinen prokázat,

že obchodní případ se neudál či proběhl za jiných okolností a jak konkrétně. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Je na něm, aby setrval na svých původních tvrzeních a prokázal, přes vzniklé pochybnosti správce daně, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jako bylo uvedeno na zpochybněných dokladech. Nebo aby svá tvrzení korigoval, nabídl tvrzení nová a tato beze zbytku prokázal. Na takovou situaci míří rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73,

a ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, oba shodně vycházející ze závěrů nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006.

26. V souzené věci není mezi účastníky sporu o tom, že v souladu se shora uvedenými principy důkazní břemeno ohledně prokázání daňové účinnosti výdajů dle faktur vystavených společností [XX] za uvedené práce přešlo opět na žalobce, neboť správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal oprávněné pochybnosti ohledně realizace fakturovaných plnění společností [XX]. Spornou otázkou zůstává hodnocení provedených důkazů a posouzení, zda provedenými důkazy žalobce své důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti výdajů, které měl v hotovosti uhradit společnosti [XX], prokázal.
27. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně, přitom dle odst. 2 uvedeného ustanovení dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. V souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků využít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.
28. Hodnocení důkazů je dle § 92 odst. 7 daňového řádu na správci daně, ten provedené důkazy hodnotí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
29. Předtím než se soud bude zabývat hodnocením provedených důkazů, je na místě uvést, že nedůvodné jsou námitky, v nichž se žalobce opětovně vrací k předchozímu nezákonnému provedení, resp. zopakování svědeckých výpovědí správcem daně. K obdobné námitce se vyjádřil žalovaný v bodu [66] napadeného rozhodnutí a s jeho

názorem se soud plně ztotožnil. Touto vadou při dokazování se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 7. 3. 2017, č. j. 59 Af 21/2016-31, a zrušil pro ni předchozí rozhodnutí žalovaného. V souladu s vysloveným závazným právním názorem soudu byly v průběhu dalšího vedení odvolacího řízení správcem daně na pokyn žalovaného znovu provedeny výpovědi svědků, a to za účasti žalobce nebo jeho zmocněnce v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu. Náprava vad při provedení svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení je zákonem předvídaná, tato možnost plyne z § 115 odst. 1, odst. 2 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení platí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování, ať již k doplnění podkladů pro rozhodnutí, nebo právě k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad může uložit správci daně. Je-li v průběhu odvolacího řízení dokazování doplněno, musí být poté daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámen a musí mu být dána možnost se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit. Přesně tímto způsobem žalovaný v součinnosti se správcem daně postupoval. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že žalovaný byl pro předchozí vady při dokazování povinen dodatečný platební výměr zrušit. Takový postup s ohledem na možnost žalovaného jako odvolacího orgánu podle § 116 odst. 1 ve spojení s § 115 odst. 1, odst. 2 daňového řádu není možné dovodit. Lze tedy konstatovat, že vada řízení spočívající v nezákonných svědeckých výpovědích byla v rámci odvolacího řízení odstraněna a žalobcovy výtky v tomto směru již nejsou relevantní. K opačnému názoru nelze dospět jen kvůli tomu, že opětovné svědecké výpovědi byly provedeny s odstupem téměř let od doby, kdy se měl obchodní případ odehrát. Tohoto důsledku si musel být žalobce vědom, pokud se svou zákonem předvídanou obranou snažil docílit jejich nového provedení v souladu s procesními pravidly daňového řádu. Předchozí pochybení správce daně při dokazování v průběhu daňové kontroly pak není bez dalšího projevem jeho zaujatosti či účelového postupu. A rovněž nelze z předchozích vad dokazování dovozovat, že si správce daně již na počátku řízení vytvořil určitý úsudek a jen k jeho potvrzení prováděl dokazování.

30. Z obsahu protokolů o svědeckých výpovědích provedených ve dnech 15. a 17. 5. 2017 vyplývá, že pracovníci správce daně byli obeznámeni s předmětem řízení, o čemž svědčí detailně kladené otázky svědkům. Pokud podjatost pracovníků správce daně žalobce dovozuje z toho, že se svědků ptali také na vedení evidence docházky, nelze s takovým hodnocením souhlasit. Zmíněné okolnosti mohly souviset s rozsahem a uskutečněním fakturovaných prací, které svědci mohli za společnost XXX jako její zaměstnanci pro žalobce reálně provádět. Obsah svědeckých výpovědí mohl žalobce sám i prostřednictvím svého zmocněnce ovlivňovat realizací svých procesních práv dle § 96 odst. 5 daňového řádu, na vedení svědeckých výpovědí se mohl připravit, neboť byl o jejich provedení zpraven v souladu s § 96 odst. 6 daňového řádu, přičemž identita svědků mu byla v tomto případě dokonce známa vzhledem k tomu, že se jednalo o opakování svědeckých výpovědí. Ani soudu není zřejmé, jakým způsobem se měli pracovníci správce daně snažit vzbudit zášť svědků vůči žalobci, takové indicie z obsahu protokolů neplynou. Toto nelze podle názoru soudu dovozovat ani z protokolu o výpovědi svědka XXX, kdy správce daně v jediném případě svědka obeznámil s důvody, pro které je svědecká výpověď v daňovém řízení opakována.

31. K namítanému účelovému předvolání svědků na dělnických pozicích lze stručně uvést, že byly zopakovány výsledky všech svědků s výjimkou svědka [XX], kteří byli vyslechnuti v předchozí fázi daňového řízení. Je na správci daně, aby v souladu s § 92 odst. 1, odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu užil jako důkazních prostředků všech podkladů, jimiž bylo možné zjistit stav věci a ověřit skutečnosti týkající se faktického provedení prací v lese, likvidace nebezpečného materiálu a servisu motorové techniky společností [XX] dle žalobcem předložených faktur a dalších listinných důkazů. Bylo tedy na správci daně, aby určil, jaké svědky vyslechně. Pokud měl za to, že provedení prací ze strany společnosti [XX] mohou potvrdit či naopak vyvrátit jednotliví zaměstnanci této společnosti, nelze jeho úvaze ničeho vytknout. A správce daně nevyslychal pouze pracovníky na dělnických postech, ale i účetní a jednatele společnosti [XX] [XX] a [XX], jeho postup tedy nelze považovat za účelový jen z tohoto důvodu. Nutno dodat, že správce daně svědkům nekladal pouze otázky zaměřené na vedení společnosti a uzavírání smluv, jak namítá žalobce, ale zejména cílil na zjištění okolností ohledně provádění prací v lese, skladování a likvidace nebezpečného materiálu a také prověření prací v areálu společnosti [XX] a rovněž vztahy svědků k žalobci.
32. Dále soud nesouhlasí s názorem žalobce, že žalovaný překročil a zneužil meze správního uvážení při hodnocení důkazů. Předně z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by správce daně a žalovaný druhou skupinu svědků (konkrétně [XX], [XX], [XX], [XX], [XX], [XX], [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX]), kteří vypověděli, že sami tyto práce nevykonávali a o provádění sporných prací pro žalobce nic nevěděli, vyhodnotili tak, že tyto důkazy vyvracejí žalobcovo tvrzení o provádění prací. Žalovaný se hodnocení svědeckých výpovědí ostatních svědků věnoval v bodu [46] rozhodnutí, z něhož plyne, že uvedení zaměstnanci společnosti [XX] nepotvrdili provádění prací v lese pro žalobce, neboť neuvedli, že by se na provádění fakturovaných prací podíleli. Současně ale žalovaný při hodnocení těchto svědeckých výpovědí přihlédl k tomu, že o případném provádění prací pro žalobce jinými zaměstnanci či jednatelem nemuseli tito svědci vědět, což sami připustili. Žalovaný tedy dovodil jen to, že tito svědci o případném provádění sporných prací nemuseli vědět, nikoli, že tyto důkazy vyvracejí žalobcovo tvrzení o provedení prací či ostatní důkazy. Z uvedeného je tedy zřejmé, že žalovaný v podstatě hodnotil obsah těchto svědeckých výpovědí shodně, jako se toho dovolává žalobce. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že tyto důkazy nijak žalobcovo tvrzení nepodpořily, ani žalobce nenamítal, že by snad druhá skupina svědků provedení a fakturovaných rozsah prací potvrdila.
33. Také dílčí výtku žalobce, že se žalovaný nevypořádal s rozpory ve výpovědích svědků, které podle žalobce plynuly z antipatií vůči společnosti [XX], není důvodná. Žalovaný se touto otázkou zabýval a reagoval na ni zcela konkrétně v bodu [64] napadeného rozhodnutí, v němž konstatoval, že žalobce své tvrzení, že svědci byli podjatí a chtěli škodit, neboť neměli se zaměstnavatelem dobré vztahy, neprokázal a ze spisového materiálu tato skutečnost nevyplývá. Proti tomuto odůvodnění žalobce žádné konkrétní výhrady nevznáší, pouze opakuje, že žalovaný rozdíl v jejich výpovědích s ohledem na jejich vztah ke společnosti [XX] nevypořádal, těmi se ale žalovaný zabýval.
34. Soud neshledal pochybení ani při hodnocení první skupiny svědků, tedy svědeckých výpovědí [XX], [XX] a [XX]. Není pravdou, že by žalovaný odmítl osvědčit tyto svědecké výpovědi jako důkazní prostředky ve prospěch žalobce bez dalšího a jeho postup by tak

byl projevem libovůle při hodnocení důkazních prostředků a popřením zásady volného hodnocení důkazů. Žalovaný se obsahem svědeckých výpovědí podrobně zabýval v bodech [46] až [51] napadeného rozhodnutí, připustil, že svědci práce v lese pro žalobce potvrdili. Nicméně rovněž odůvodnil, že mezi obsahem jejich svědeckých výpovědí spatřuje rozdíly, které konkrétně uvedl v bodě [48] a dalších napadeného rozhodnutí. Také obsah svědecké výpovědi jednatele společnosti [REDACTED] [REDACTED] konfrontoval s obsahem úředního záznamu získaného od Policie ČR ze dne 10. 3. 2016, ve kterém [REDACTED] podal vysvětlení a uvedl zcela jiné skutečnosti ohledně uzavření smlouvy o dílo, vystavení faktur a spolupráce s žalobcem (viz bod [49] rozhodnutí) a tento listinný důkazní prostředek hodnotil také ve spojitosti se svědeckou výpovědí bratra žalobce [REDACTED] (viz bod [50] rozhodnutí), neboť ten uvedl, že předmětné faktury vystavil [REDACTED], který od něho převzal i úhrady v hotovosti, což svědek [REDACTED] potvrdil jen částečně, následně policii vystavení faktur ani převzetí hotovosti nepotvrdil. Proti konkrétnímu hodnocení důkazních prostředků žalobce žádné výhrady nespécifikoval, proti jednotlivým důkazům, jejich zákonnosti, shrnutí jejich obsahu a úvahám žalovaného při jejich hodnocení ve spojitosti s ostatními důkazy nevzněl žádné konkrétní argumenty. S ohledem na uvedené hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný logicky konstatoval, poté co se zabíral také vztahem jednotlivých svědků k žalobci a zohlednil jednak příbuzenský vztah [REDACTED] a žalobce a dlouhodobou ekonomickou závislost ostatních svědků na žalobci, že tyto svědecké výpovědi jsou nevěrohodné, a proto je nelze osvědčit jako důkazy, které bezezbytku prokazují, že práce v lese a ostatní služby pro žalobce byly realizovány zaměstnanci společnosti [REDACTED].

35. Dle názoru soudu tedy nebyly vzaty v úvahu pouze důkazní prostředky svědčící v neprospěch žalobce, jak žalobce namítá. Žalovaný se řádně zabýval všemi důkazními prostředky, tedy i těmi ve prospěch žalobce, všechny zmiňované svědecké výpovědi řádně posoudil, zabýval se jejich obsahem a přisuzoval jim váhu z hlediska věrohodnosti, a pokud svědecké výpovědi první skupiny svědků jako důkaz neosvědčil, tento svůj závěr řádně zdůvodnil.

Závěru

žalovaného,

že žalobce tedy neunesl svoje důkazní břemeno ohledně fakturovaných prací společností [REDACTED] ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze po provedeném vyhodnocení důkazů ničeho vytknout.

36. Další žalobní námitky již směřovaly proti stanovení daně za použití pomůcek dle § 98 daňového řádu. K této problematice si soud především dovolí odkázat na velmi podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný se stanovení daně za použití pomůcek věnoval jednak v obecné rovině v bodech [32] až [36], jednak ve vztahu ke konkrétním okolnostem žalobcova případu v bodech [71] a násl. rozhodnutí a jeho zdůvodnění považuje soud za vyčerpávající. Proto soud jen stručně konstatuje, že přechod z dokazování na pomůcky v odvolacím řízení je přípustný, což vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz žalovaným ve vyjádření citovaný rozsudek ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46, a především usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. ve Sb. NSS 1865/2009, a dále usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48.
37. Pokud žalobce namítá, že zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami nebyly splněny, neboť on své zákonné povinnosti při dokazování splnil, soud již odůvodnil shora, že se v tomto směru se s názorem žalobce neztotožňuje. Žalovaný správně dovodil, že žalobce své povinnosti při dokazování nesplnil, a to v rozsahu, že nelze spolehlivě stanovit daň dokazováním.

38. Dle názoru soudu žalovaný stanovil daň žalobci za použití pomůcek. Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu obsahuje demonstrativní výčet toho, co může správce daně použít ke stanovení daně jako pomůcky, přičemž platí, že pomůcka musí být racionální základ a musí v co nejvyšší možné míře směřovat k dostatečně spolehlivému stanovení daně, které je v tomto případě kvalifikovaným odhadem daňové povinnosti. Současně platí, že správce daně musí v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Dále soud připomíná, že možnost daňového subjektu brojit proti výběru pomůcek správcem daně je omezená, vychází se totiž z premisy, že ke stanovení daně za použití pomůcek správce daně přistoupí, bylo-li osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Správce daně má při výběru pomůcek jistou zákonem omezenou míru volné úvahy, pomůcky obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, a protože daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
39. Postupu žalovaného, který přes snahu správce daně (k tomu v podrobnostech viz bod [82] a [83] rozhodnutí) nenalezl srovnatelné daňové subjekty, u kterých by mohl zkoumat výši uplatňovaných daňových výdajů (nákladů), a proto využil zákonem připuštěné výše paušálních výdajů, nelze upřít logiku. Postup správce daně, který jako pomůcku pro stanovení daně využije výše paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud nenalezl žádný srovnatelný subjekt a nemůže ani využít poznatky z daňové evidence výdajů daňového subjektu, je v souladu s § 98 odst. 1, 3 daňového řádu. Žalovaný ve vyjádření k žalobě příhodně citoval komentářovou literaturu, podle níž platí: *„Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti.“* (Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 571). Ostatně obdobně správce daně využívá jako výhody v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu skutečnosti, které rovněž plynou přímo ze zákona, např. odčitatelné položky, slevy na dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, publ. ve Sb. NSS 1223/2007). Rovněž tyto přímo ze zákona vyplývající výhody byly zohledněny ve prospěch žalobce [sleva na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle § 35c uvedeného zákona], čemuž se žalobce na rozdíl od zákonem stanovené výše paušálních výdajů nijak nebránil.
40. V napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečně odůvodnil, proč při stanovení daně za použití pomůcek použil paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů ve smyslu § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, které lze uplatnit v případě příjmů ze živnosti. Ačkoli žalobce tvrdí, že jeho příjmy byly z lesního hospodářství, proti zjištěním a argumentům žalovaného, který konstatoval, že předmětem žalobcova podnikání byly práce v lese, údržba zeleně, nákup a prodej stromků a palivového dřeva a biomasy, nákup – zpracování a prodej bižuterie a neprovozoval tedy činnost jako zemědělský podnikatel, žalobce konkrétní argumenty neuplatnil. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že o paušálních výdajích ve výši 80 % lze uvažovat jen u poplatníka, který

dosahuje pouze příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství ve smyslu zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství.

41. Soud zdůrazňuje, že bylo na žalobci, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Neučinil-li tak a pouze setrval na obecném tvrzení o nemožnost stanovit daň pomůckami, nepovažuje to soud za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost žaloby by žalobce musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky a stanovení daně tímto způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57). Není tedy ani opodstatněná námitka, že bylo na místě daň sjednat.

V. Závěr a náklady řízení

42. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem vyjádřili žalobce i žalovaný souhlas.
44. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
45. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, soud proto rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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.

Liberec 3. červen 2019.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu