



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. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

■, IČO ■
sídlem ■

zastoupen daňovou poradkyní Mgr. Jaroslavou
Siebeneicherovou,
sídlem Na Rybníčku 387/6, Liberec 2

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2017, č. j. 19280/17/5200-10421-709063,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2017,
č. j. 19280/17/5200-10421-709063, **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce ve zdaňovacím období roku 2012 vykázal ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob výsledek hospodaření (ztrátu) dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši - 687 150 Kč. Dílčí základ daně z příjmů dle uvedeného ustanovení vykázal ve výši 271 077 Kč úpravou částek podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů zvyšující výsledek hospodaření o částku 958 227 Kč.
2. Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), zahájil u žalobce dne 23. 11. 2015 daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Žalobce ke kontrole předložil mimo jiné inventární kartu dlouhodobého majetku č. 000088 s názvem ŽB budova údržby + zhodnocení p. č. 2209 s pořizovací cenou 762 139,84 Kč. V roce 2012 žalobce provedl na této nemovitosti technické zhodnocení ve výši 528 490,90 Kč. Na tuto nemovitost žalobce uplatnil za zdaňovací období roku 2012 zrychlené odpisy ve výši 84 344 Kč.
3. Správce daně měl pochybnosti o přijatých fakturách a dokladech od společnosti ■■■ za stavební práce pro žalobce na této nemovitosti. Zjistil, že společnost sídlí na virtuální adrese, od roku 2002 nemá zveřejněné účetní závěrky v obchodním rejstříku a není registrovaná k dani z příjmů ze závislé činnosti. Správce daně si chtěl ověřit své pochybnosti u společnosti ■■■ a proto jí dne 17. 12. 2015 zaslal výzvu k poskytnutí důkazních prostředků. Na tuto výzvu uvedená společnost nereagovala. Místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, sdělil, že společnost ■■■ nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, žádné přiznání k dani z přidané hodnoty ve zdaňovacím období roku 2012, protože registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 20. 4. 2011. Bylo rovněž sděleno, že tento daňový subjekt je nekontaktní a nespolupracuje se správcem daně. Dne 17. 12. 2015 zaslal správce daně také výzvu žalobci k prokázání skutečností, ve které požadoval vysvětlit a průkazným způsobem doložit stavební práce u přijatých faktur od společnosti ■■■ Žalobce reagoval písemným vyjádřením, ve kterém popsal opravy a úpravy v areálu bývalých Železnobrodských skláren pro účely svého podnikání od roku 2011. Uvedl, že práce menšího rozsahu prováděl vlastními silami, s rodinnými příslušníky a vlastními zaměstnanci, odborné práce a práce většího rozsahu si objednával u dodavatelských firem. V roce 2012 prováděl stavební práce se společností ■■■ Uvedl, že jeho otec měl na tuto společnost dobré reference od kolegy z autoškoly pana ■■■. Společnost si prověřili na internetu a následně jednal jeho otec s jednatelem společnosti ■■■ panem ■■■. Dohodli se na požadovaných stavebních pracech a žalobce vystavil rámcovou objednávku. Na provedení jednotlivých prací pan ■■■ udělal cenovou nabídku, dohoda o ceně byla ústní. Na stavbě průběžně pracovali 2 až 3 dělníci. Kdo konkrétně, žalobce nevěděl. Po provedení byly práce

vyfakturovány a uhrazeny panu ■■■ hotově. Zajištění stavebních prací zadával a kontroloval otec žalobce. Předávací protokoly vzhledem k malému rozsahu a různorodosti stavebních prací v písemné formě nebyly sepsány. Práce byly předány mezi zástupcem společnosti ■■■ panem ■■■ a otcem žalobce. Výkazy práce a odpracované hodiny vedl dodavatel, který rovněž provedl školení BOZP. Žalobce uvedl, že předpokládá, že stavební deník je také u dodavatele. Materiál objednával otec žalobce na základě požadavků vedoucího a dělníků společnosti ■■■ Materiál dodala společnost ■■■ - ■■■

4. Dne 10. 2. 2016 seznámil správce daně žalobce s kontrolním zjištěním, dle něhož žalobce neprokázal, že práce uvedené na přijatých fakturách provedla společnost ■■■ tak, jak bylo deklarováno. Předložené důkazní prostředky (faktury přijaté od společnosti ■■■) neprokázaly, že výdaje v celkové částce 252 000 Kč sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

5. Žalobce s výsledkem kontrolního zjištění nesouhlasil, nadále trval na tom, že hotovostní platby byly poskytnuty společnosti ■■■ za provedené stavební úpravy na nemovitosti žalobce. Žalobce doložil cenovou nabídku stavebních prací a zápis o jejich předání. Správce daně tyto listiny neosvědčil jako věrohodné důkazy, když zdůraznil, že ve svém původním vyjádření žalobce tvrdil, že dohoda o ceně byla ústní, a že nebyly vypracovávány předávací protokoly.

Ani po výsledku žalobcem navržených svědků (■■■, ■■■ a ■■■ ml.) správce daně své kontrolní zjištění nezměnil a dne 10. 6. 2016 byla podepsána zpráva o daňové kontrole. Správce daně zvýšil dílčí základ daně dle § 7 zákona o daních z příjmů o částku 16 800 Kč (technické zhodnocení nemovitosti, na kterou byly uplatněny odpisy) a následně dne 23. 6. 2016 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým žalobci doměřil daň ve výši 2 520 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 504 Kč. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zhodnotil svědecké výpovědi a konstatoval, že svědek ■■■ na stavbě byl, dodával materiál, hovořil s nějakými lidmi a tyto lidi proškolil, nejmenoval však firmu ■■■. Svědek ■■■ se na stavbě zastavil, viděl stavební firmu, která prováděla zateplování fasády. Sháněl informace, protože chtěl také zateplovat rodinný dům. Narazil na nějaké Ukrajince, kteří byli ubytováni někde v okolí Jablonce, zmiňoval firmu ■■■. Svědek ■■■ ml. (syn žalobce) uvedl, že v roce 2012 nechali nemovitost opravit, dědeček dostal doporučení na stavební firmu od pana ■■■ Víta a celou stavbu řídil. Svědek byl na stavbě v době, když dědeček nemohl, a zavážel tam také několikrát materiál od pana XX. Svědek dále vypověděl, že tam byl stavbyvedoucí s nějakými dělníky. Na otázku zástupce žalobce, zda práce byly prováděny společností ■■■, svědek odpověděl, že ano. Správce daně ani jednu ze svědeckých výpovědí neosvědčil jako důkaz, že práce provedla společnost ■■■. Svědek ■■■ ani svědek ■■■ o této společnosti nehovořili, svědek ■■■ zmiňoval firmu ■■■. Že práce prováděla společnost ■■■ uvedl pouze svědek ■■■ ml., avšak až na přímou otázku zástupkyně žalobce.

6. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 se žalobce odvolal. V průběhu odvolacího řízení žalobce správci daně zaslal kopii znaleckého posudku č. 94/03/2016, vypracovaného ■■■ za účelem ocenění stavebních prací - opravy a zateplení dílen, skladů a příslušenství a areálu bývalých Železnobrodských skláren.

7. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 23. 6. 2016 potvrdil. Zopakoval, že společnost ■■■ nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, ani žádné přiznání k dani z přidané hodnoty, neboť registrace k dani z přidané hodnoty byla této společnosti zrušena k 20. 4. 2011. Společnost ■■■ je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. Z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že jediným jednatelem a společníkem byl pan ■■■, který však dne 30. 9. 2011 zemřel. Žalovaný zdůraznil, že nebylo zpochybněno, že ke stavebním úpravám na nemovitosti bývalých Železnobrodských skláren skutečně došlo, ani cena provedených prací. Ve věci však vyvstaly pochybnosti, zda stavební práce provedla společnost ■■■ a za tyto práce převzala hotovost. Dle žalovaného nebylo prokázáno, že by žalobce provedené práce uhradil právě této společnosti. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že k provedení stavebních prací v objektu Železnobrodských skláren skutečně došlo. Svědci ■■■ a ■■■ uvedli, jaké stavební práce v areálu probíhaly, a že tam byla nějaká firma a Ukrajinci, kteří tyto práce uskutečňovali. Žádný ze svědků neuvedl, že se jednalo o společnost ■■■ nebo že by jednali s panem ■■■. Pan ■■■ ve své svědecké výpovědi navíc uvedl, že zaměstnance společnosti, která práce realizovala, zaškolil ohledně technologického postupu. O jakou firmu se mělo jednat, ale neuvedl, ani nejmenoval osobu jednající za tuto společnost. Syn žalobce XX ml. ve své svědecké výpovědi konkrétně neuvedl, že by stavební práce prováděla stavební společnost XX ani osobu jednající za tuto společnost. Na otázku zástupce žalobce, zda byly stavební práce prováděny společností XX odpověděl, že ano. Dle žalovaného byly otázky pokládány srozumitelnou formou a tak, aby svědkům nebyla podsouvána požadovaná odpověď. Správce daně každou ze svědeckých výpovědí samostatně zhodnotil a ke všem skutečnostem se vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce se svědeckých výpovědí neúčastnil. Správce daně se snažil i o výsledk otce žalobce, ten však nebylo možné uskutečnit, neboť otec žalobce zemřel dne 31. 1. 2015. Žalovaný zopakoval, že správce daně nezpochybnil, že stavební práce dle předložené fotodokumentace byly provedeny a nezpochybnil ani výdaje za nákup materiálu za tyto stavební práce. Zpochybnil však to, že stavební práce deklarované na dodavatelských fakturách byly skutečně provedeny společností ■■■ a žalobcem této společnosti uhrazeny. Dle vyjádření žalobce práce zadával a kontroloval jeho otec a předány byly mezi panem ■■■ a otcem žalobce, předávací protokoly však sepsány nebyly. Pokud by žalobce skutečně ověřoval oprávnění firmy ■■■ k výkonu stavebních prací, zjistil by z veřejně přístupných informací, že na podíl pana ■■■ v této společnosti bylo podáno několik exekucí. Tato skutečnost mohla žalobce vést k úsudku o nespolehlivosti společnosti ■■■ Navíc není možné, aby práce byly předávány mezi panem ■■■ a otcem žalobce v roce 2012, když pan ■■■, jediný jednatel společnosti ■■■ zemřel dne 30. 9. 2011. Žalovaný uzavřel, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje nese daňový subjekt. Dle žalovaného žalobce předloženými přijatými fakturami od společnosti ■■■ ani jinými důkazními prostředky žalobce neprokázal, že náklady byly vynaloženy v jím tvrzené výši a jím tvrzeným způsobem.

II. Žaloba

8. Žalobce v žalobě nejprve namítal, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, že uznání technického zhodnocení bylo odepřeno jen kvůli tomu, že společnost ■■■ je vůči správci daně nekontaktní. Pouhá nekontaktnost obchodního partnera však sama o sobě nemůže vést k neuznání nároku technického zhodnocení, a proto má mít daňový subjekt možnost předložit jiné, ale přitom stále dostačující důkazní prostředky o tom, že plnění bylo fakticky uskutečněno, daňovým subjektem uhrazeno a použito za účelem uznaným zákonem o daních z příjmů. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 35/2008. Z výpovědi svědků ■■■, ■■■ a ■■■ ml. dle hodnocení správce daně nebylo potvrzeno, že technické zhodnocení realizovala společnost ■■■. Tito svědkové ale v podstatě potvrdili, že technické zhodnocení provedeno bylo. Nelze považovat za správné, pokud správce daně bez dalšího neosvědčil žádnou ze svědeckých výpovědí jako důkaz. Žalobce zdůraznil, že byl v dobré víře, že práce provádí prostřednictvím pracovníků společnosti ■■■ a o úmrtí pana ■■■ nevěděl. Z výpovědi svědků jasně vyplynulo, že práce byly provedeny dodavatelsky, nikoliv vlastními silami žalobce a žalovaný tuto skutečnost nerozporoval. Žalovaný nerozporoval ani časový soulad s dodávkami materiálu, hodnotu prací určenou znalcem, ani dobu realizace v roce 2012. V průběhu řízení navíc nebylo spolehlivě prokázáno, že faktury, kterými žalobce dokládal své výdaje, nevystavila společnost ■■■. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 78/2013 při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem na účetních dokladech uvedeným jako dodavatel a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši za deklarované plnění. Dle žalobce bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj skutečně nastal a svědecky potvrzeno, že deklarované plnění provedla osoba uvedená na dokladech. Proto měl být tento výdaj uznán za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 28/2015 ke způsobu provádění svědeckých výpovědí. V projednávaném případě správce daně dle žalobce své povinnosti v tomto směru nedostál. Správce daně i žalovaný uzavřeli, že žádný ze svědků neuvedl, že práce měla provést společnost ■■■, ani že jednali s panem ■■■. Ze správního spisu ale již jednoznačně nevyplývá, zda se správce daně výslovně zeptal, kdo práce prováděl. To, že někdo něco neuvede, ještě neznamená, že na to byl výslovně tážán. Správce daně rovněž nijak nehodnotil výpověď svědka ■■■ ml., který potvrdil, že stavební práce prováděla společnost ■■■. Správce daně ani žalovaný výpověď svědka ■■■ ml. nijak nezohlednili, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalobce konečně namítal i to, že správce daně vůbec neposoudil znalecký posudek, který mu žalobce předložil, a tento důkaz zatajil i žalovanému. Na znalecký posudek mělo být nahlíženo jako na důkaz, se kterým bylo třeba se náležitě vypořádat. Pokud se tak nestalo, jedná se o důkaz opomenutý. Dle žalobce tak došlo k porušení článku 36 Listiny základních práv a svobod. Ze všech výše uvedených důvodů navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž reagoval na všechny odvolací námitky. Žalovaný zdůraznil, že samotná skutečnost, že správní orgán určitý důkaz neprovedl, neznamená, že postupoval nezákonně, neboť zásadně nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. V souladu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) bylo daňové řízení vedeno tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejlépe. K porušení principu volného hodnocení důkazů nedošlo. Z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, jaké skutečnosti v řízení zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se přitom řídil. Žalovaný se také vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami žalobce způsobem odpovídajícím jejich závažnosti a konkrétnosti. Pokud jde o zmiňovaný znalecký posudek, žalobce v žalobě neuvedl, jaké konkrétní dosud sporné skutečnosti jím měly být prokázány a jaký vliv na rozhodnutí ve věci samé mělo neposouzení tohoto důkazu. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že finanční orgány odepřely uznání technického zhodnocení jen kvůli tomu, že dodavatelská společnost ■■■ byla vůči správci daně nekontaktní. Žalovaný dále konstatoval, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Z aktuální judikatury správních soudů týkající se důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá, že je vždy rozhodující faktická stránka věci a nestačí pouze tvrdit, že deklarovaná plnění nastala, ale daňový subjekt je povinen tuto skutečnost jednoznačně prokázat. Obecně tedy platí, že pokud správce daně zjistí nějakou skutečnost zpochybňující údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost zpět na daňový subjekt, který je povinen navrhnout či označit důkazy, které zpochybněné tvrzení prokážou. Žalovaný v této souvislosti odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35. Žalovaný zpochybnil to, že stavební práce deklarované na dodavatelských fakturách byly skutečně provedeny společností ■■■ a žalobcem této společnosti uhrazeny. Žalobcem nebylo jednoznačně prokázáno, že výdaje ve formě dodavatelských faktur od ■■■ byly skutečně provedeny, že tuto společnost zastupoval pan ■■■, a že hotovostní platby za fakturované práce byly předány panu ■■■. Žalovaný proto navrhopat, aby žaloba byla zmínuta.

IV. Replika žalobce

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že svědek ■■■ ml. na dotaz zástupce žalobce při výslechu potvrdil, že zakázku skutečně realizovala společnost ■■■ Tato svědecká výpověď ale nebyla žádným způsobem zhodnocena. Tím, že se správce daně ani žalovaný k této svědecké výpovědi nepřihlíдели, zatížili dokazování podstatnou vadou. Obdobně nelze souhlasit s neposouzením znaleckého posudku jako důkazu. Znalecký posudek ocenil hodnotu provedených stavebních prací a podpůrně tak došlo k ověření ceny peněžních prostředků, které musely být vynaloženy, aby stavba svým využitím sloužila k dosažení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Žalovaný byl povinen s tímto důkazním prostředkem se vypořádat, tj. buď jej přijmout jako důkaz anebo jej zpochybnit důkazem jiným. Ani jedno se však v uvedeném případě nestalo.

V. Ústní jednání ve věci

11. Ve věci proběhlo dne 28. 11. 2018 ústní jednání, při kterém žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Zástupkyně žalobce na podporu svých tvrzení odkazovala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z poslední doby konkrétně na rozsudky sp. zn. 7 Afs 107/2017 nebo 6 Afs 237/2017, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-277/14 PPUH.

VI. Posouzení věci krajským soudem

12. 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 (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno), vycházejí 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.
13. Každý daňový subjekt nese odpovědnost za správnost údajů rozhodných pro výpočet a stanovení daně, které uvede v daňovém přiznání.
14. 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. Důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nese opět daňový subjekt. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt tedy musí doložit skutečné vynaložení uplatňovaných výdajů, prokázat jejich výši a souvislost s dosažením, udržením či zajištěním konkrétních příjmů v daném období. Důkazním prostředkem jsou v tomto směru zásadně účetní doklady, ve výjimečných případech lze daňově uplatnitelné výdaje osvědčit i jiným způsobem.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu je povinen prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání je správcem vyzván, při splnění zde uvedených podmínek. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
16. Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, přehledně ji shrnul např. v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, (všechny citované rozsudky dostupné na www.nssoud.cz), v němž odkázal na rozsudek ze

dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to s odkazem na náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996, <http://nalus.usoud.cz/>). Nejvyšší správní soud také zmínil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (s odkazem na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Dále zdůraznil, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (s odkazem na rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

17. Podle Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124: „*Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně náleží sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).“*
18. Dle shora uvedeného bylo na žalobci, aby v daňovém řízení prokázal v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu daňovou účinnost výdajů na stavební práce od společnosti EBO Praha spol. s r.o. ve výši 252 000 Kč.
19. Žalobce jako důkaz svědčící pro oprávněné zahrnutí fakturovaných prací do daňově uznatelných nákladů předložil objednávku 201205 ze dne 2. 4. 2012, v níž je uvedeno, že žalobce objednával u dodavatele ■■■ stavební práce na objektu dílny s garáží v areálu bývalého ■■■ v ■■■. Žalobce dále předložil kopie příjmových dokladů s razítkem společnosti ■■■ a nečitelným podpisem, dle nichž měla tato společnost od žalobce přijmout celkem částku 252 000 Kč za plnění uskutečněná v květnu (68 000 Kč) a červnu 2012 (72 000 Kč + 112 000 Kč). Žalobce dále předložil kopii faktury č. 36 vystavené společností ■■■ na částku 68 000 Kč za plnění, které se mělo uskutečnit v květnu 2012, konkrétně za opravu atik (dílna, garáže v areálu bývalého ■■■ - oprava omítek a špalet po montáži oken, dveří, demontáž vrat, úprava

stavebních otvorů) a kopii faktur vystavených společností ■ - ■ za dodávky stavebního materiálu.

20. Správce daně měl pochybnosti o věrohodnosti předložených účetních dokladů od společnosti ■ neboť zjistil skutečnosti, které tvrzení žalobce zpochybňovaly. Bylo zjištěno, že společnost ■ sídlí na virtuální adrese, od roku 2002 nemá zveřejněné účetní závěrky v obchodním rejstříku a není registrovaná k dani z příjmů ze závislé činnosti. Správce daně si chtěl ověřit své pochybnosti přímo u této společnosti, a proto jí zaslal výzvu k poskytnutí důkazních prostředků, na kterou však společnost nereagovala. Místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, sdělil, že společnost ■ nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ani žádné přiznání k dani z přidané hodnoty ve zdaňovacím období roku 2012, protože registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 20. 4. 2011. Bylo rovněž sděleno, že tento daňový subjekt je nekontaktní a nespolupracuje se správcem daně.

21. Dle názoru soudu tak správce daně unesl důkazní břemeno ohledně vážných a důvodných pochybností o tom, že tento účetní případ proběhl tak, jak o něm bylo účtováno a žalobcem tvrzeno. Bylo tak opět na žalobci, aby prokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzýván, a správci daně předložil další důkazy o tom, že práce byly poskytnuty v rozsahu, ve kterém byly fakturovány společností ■, a žalobce za ně zaplatil právě uvedené částky. Žalobce předložil kopii cenové nabídky stavebních prací s razítkem společnosti ■ ze dne 10. 5. 2012 a nedatovaný zápis o předání prací společností ■ žalobci. Správce daně dle zdejšího soudu zcela dostatečně vysvětlil, že ani tyto listiny neprokazují, že stavební práce na nemovitosti žalobce skutečně provedla ■, když zdůraznil, že žalobce v původním vyjádření tvrdil, že dohoda o ceně byla ústní, a že nebyly vypracovávány předávací protokoly. Dále žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí svědků ■, ■ a ■ ml. (syna žalobce). Správce daně svědecké výpovědi provedl. Žalobci tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem, nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Žalobce v žalobě zpochybňoval způsob vedení výslechu svědků. Namítal zejména, že ze spisového materiálu nevyplývá, zda byli svědci dotazováni na to, kdo konkrétně stavební práce prováděl. K tomu je třeba především uvést, že u všech výslechů svědků byla přítomna zástupkyně žalobce, které nic nebránilo, aby svědkům sama kladla zcela konkrétní otázky, čehož také hojně využívala. Správnost protokolů, v nichž je průběh výslechu svědků zaznamenán, pak zástupkyně žalobce stvrdila svým podpisem. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2016, č. j. 30 Af 28/2015 - 53, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018, č. j. 5 Afs 106/2017 - 30, který závěry v něm vyslovené zásadním způsobem korigoval. To, že svědek J. N. ml. na, dle zdejšího soudu návodnou otázku zástupkyně žalobce, zda práce byly prováděny společností ■ odpověděl: „ano, byly“, také není důkazem, který by jednoznačně vyvrátil pochybnosti správce daně o identitě subjektu, který práce na nemovitosti žalobce provedl. Ani přesvědčení syna žalobce, že práce prováděla společnost ■ totiž nemůže nic změnit na faktu, že jediný společník a jednatel uvedené společnosti, který měl za společnost EBO Praha spol. s r.o. v roce 2012 žalobci vystavit faktury, otcí žalobce předat provedené práce a převzít od něj za provedené práce hotovost, zemřel dne ... Závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 107/2017 - 28, a ze dne 20. 9. 2017,

č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, nejsou se závěry zdejšího soudu v rozporu. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-277/14 PPUH řešil otázku nároku na odpočet DPH a jeho závěry tak nejsou na projednávanou věc plně aplikovatelné.

22. Žalobce má sice pravdu, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem na účetních dokladech uvedeným jako dodavatel a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. Žalobce však naprosto pomíjí, že takovýto postup je výjimkou z pravidla, podle něhož je dodavatelem subjekt určený na účetních dokladech daňového subjektu. Jak ostatně uvedl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, či ze dne ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, jedná se „o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“ Jak dále zdůraznil Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 38, „dodavatel může být výjimečně i jiný než ten, na kterého lze usuzovat z účetních podkladů, jeho identita však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nezpochybnitelným způsobem. Nestáčí jen obecně tvrdit, že k plnění určitě došlo a někdo jej poskytnout musel.“ Žalobcem rovněž zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 Afs 35/2008 - 60, nelze na projednávanou věc bez dalšího použít, protože řešil věc skutkově odlišnou.
24. Ve vztahu k žalobci proto postačí uvést, že vynaložení sporných výdajů neprokázal žádným jednoznačným, transparentním způsobem. Za klíčové zdejší soud považuje to, že žalobce neuvedl a nedokázal veškeré okolnosti týkající se výdajů formálně jdoucích na společnost ■■■. Výdajů, jež by potenciálně byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářely by přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Žalobce trval na tom, že to byla právě společnost ■■■, která práce provedla, současně však implicitně připustil, že to tak být nemuselo, když zdůrazňoval svou dobrou víru a skutečnost, že o úmrtí pana Gregáně nevěděl. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností, což se v daném případě nestalo.

25. Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji, není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání nebo vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně.
26. Přestože v řízení bylo zjištěno, že stavební práce na nemovitosti žalobce byly provedeny, v případě absence objasnění vzájemných souvislostí mezi jejich provedením a výdaji žalobce je správce daně nemohl uznat jako jeho výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
- Na věci nemohl nic změnit ani znalecký posudek vypracovaný za účelem ocenění hodnoty provedených stavebních prací, který žalobce předložil v průběhu odvolacího řízení. V souvislosti s uvedeným znaleckým posudkem nelze ani hovořit o opomenutém důkazu, který správce daně žalovanému zatajil. Žalovaný tento posudek zmiňuje na str. 4 napadeného rozhodnutí a z odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 7 pak jasně vyplývá a uvádí to i žalobce v žalobě, že cena provedených prací nebyla zpochybněna. I když mohlo být zdůvodnění neprovedení této listiny jako důkazu podrobnější, nelze tvrdit, že by se s ní žalovaný vůbec nevypořádal. Pokud jde o namítané porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, není soudu zřejmé, jaká práva a právem chráněné zájmy nebyly ze strany žalovaného respektovány. Čl. 36 Listiny základních práv a svobod upravuje právo na soudní a jinou právní ochranu a v uplatnění tohoto práva žalobce rozhodně nikdo neomezoval.

VII. Závěrečné posouzení a náklady řízení

27. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
28. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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). Případně-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Liberec dne 28. listopadu 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu