



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **P. V.**, narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený Ing. Miroslavem Myslivcem, daňovým poradcem,
sídlem Mánesova 781, 407 21 Česká Kamenice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2015, č. j. 35556/15/5200-10421-711811,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 10. 2015, č. j. 35556/15/5200-10421-711811, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 1. 2012, č. j. 9568/12/214911507256. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147, § 143 a § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 329 201 Kč a současně vyčíslil penále z doměřené daně podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), částkou 65 840 Kč. Žalobce se v žalobě dále domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor s § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, s § 5, § 8 a § 92 daňového řádu a s § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle názoru žalobce žalovaný nedbal na zachování jeho práv a právem chráněných zájmů, nepřihlédl ke všem skutečnostem, které byly v průběhu daňového řízení zjištěny, a nedbal na to, aby skutečnosti pro správné stanovení případné sankce byly zjištěny co nejúplněji. Podotkl, že žalovaný byl podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012-39, kde soud uvedl, že žalovaný porušil § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce nebyly v důsledku těchto nedostatků ani v rámci dalšího řízení zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, resp. žalovaný zjištěné skutečnosti nesprávně a neobjektivně posoudil a učinil nesprávný závěr.
3. Žalobce konstatoval, že uplatněné výdaje za práce fakturované M. M. v celkové výši 1 065 881 Kč bez DPH vyhodnotil žalovaný jako výdaje, které nesloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy potvrdil správnost postupu a závěrů správce daně, ačkoli výše zmíněný rozsudek uzavřel, že v daňovém řízení byly podstatně porušeny § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce připustil, že se žalovaný zabýval výpovědí svědka T. i otázkou možné motivace jednotlivých svědků, nicméně tuto otázku označil žalobce za irelevantní. Podle žalobce měl žalovaný postupovat striktně podle § 8 a § 92 daňového řádu, pro co nejúplnější zjištění všech rozhodných skutečností měl použít všechny možnosti, které mu dávají zákonná ustanovení, a nespokojit se pouze se skutečnostmi, které byly známy z předchozích řízení. K tomu mohl využít § 96 daňového řádu a provést výslech svědků M. a T. v konkrétní věci a v předmětné době. Žalovaný se však podle žalobce spokojil pouze se svým závěrem, že se svědek vyjádřil jen o práci, kterou vykonával pro žalobce na objektu, a nezmínil žádnou participaci pana M.
4. Podle žalobce se měl žalovaný vyrovnat i se skutečností, zda předmětné výdaje pana M. ve skutečnosti měly vazbu na zdanitelné příjmy, jelikož je zřejmé, že u M. M. probíhalo Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v roce 2007 daňové řízení, kde žalobce vystupoval jako svědek. Zdůraznil, že se lze důvodně domnívat, že tyto sporné výdaje správce daně na druhé straně (u pana M.) zahrnul do zdanitelných příjmů. V tom případě by podle žalobce nastala paradoxní situace, kdy by ty samé příjmy a výdaje na jedné straně byly daňově účinné a na druhé straně nikoli. Žalobce poznamenal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí opírá pouze o jednostranné konstatování právního stavu věci bez podrobného zkoumání skutečného stavu, přičemž zcela opomíjí dvoustrannou vyrovnanost českého právního systému, která zajišťuje všem zúčastněným

proti

povinností

i jasně stanovená práva. Žalobce vyjádřil domněnku, že byl na těchto právech krácen, a požádal soud, aby si od žalovaného opatřil výsledky daňového řízení vedeného v roce 2007 u M. M., zda u něj předmětné výdaje byly předmětem daně. Uzavřel, že se žalovaný nevyrovnal

s výše uvedeným rozsudkem, jehož závěry byl v tomto řízení vázán, jelikož nezjistil co nejúplněji všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v rámci odvolacího řízení vedeného po zrušujícím rozsudku provedl hodnocení svědecké výpovědi V. T., přičemž se zabýval motivací jednotlivých svědků vypovídat pravdivě, a to s ohledem na věrohodnost jejich výpovědí. Ve vztahu k výpovědi svědka T. dospěl žalovaný k závěru, že tento neuváděl skutečnosti, které by zpochybnil výpověď svědka M., a tím i usnesení důkazního břemene správcem daně. Zároveň podle žalovaného svědek T. neuvedl nic, na základě čeho by bylo možno akceptovat žalobcem uplatněné náklady jako daňově uznatelné. Žalovaný poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že se žalobce mylí, pokud se domnívá, že žalovaný byl povinen provádět další šetření za účelem zjištění rozhodných skutečností. Povinnost žalovaného zjistit skutkový stav co nejúplněji byla limitována důkazní povinností žalobce. Pokud žalobce chtěl provést svědecké výpovědi pana M. a pana T. v konkrétní věci a v předmětné době, bylo jeho povinností provedení těchto důkazů navrhnout. Žalovaný zdůraznil, že je vyloučeno, aby mu byla vytýkána procesní neaktivita žalobce. Připomněl, že žalobce v daňovém řízení nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, nevysvětlil, které daňové doklady přijaté od pana M. souvisejí s daňovými doklady, jež sám vystavoval, a nedokázal vysvětlit, kterých konkrétních zakázek se prováděné práce týkaly a o jaký druh prací se jednalo. Správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, touto výzvou jasně vymezil důvod pochybností, a tím dal žalobci možnost předložit důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně vyvrátil. Žalobce však nereagoval a pouze setrval na svém tvrzení, že se jedná o výdaj související s jeho podnikatelskou činností, aniž navrhl jakékoli důkazy.
6. K námitce, že měl žalovaný zjišťovat, zda byly sporné výdaje zahrnuty do zdanitelných příjmů pana M., žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 34/2012, podle kterého stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Podotkl, že každý daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Žalovaný proto shledal, že výsledek daňového řízení vedeného s panem M. v řízení vedeném se žalobcem zohledňován být nemusel a neměl, neboť ani případné zjištění, že tento subjekt přiznal zdanitelný příjem, neosvědčuje oprávněnost žalobcem uplatněného nákladu. Žalobce byl povinen prokázat naplnění zákonných předpokladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak žádné relevantní návrhy nepředložil, proto žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo.

Správní spis

7. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 29. 12. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 a 1. až 4. čtvrtletí 2008. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 6. 2011 správce daně žalobce vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázal, že se u faktur č. 8/2007, 15/2007, 16/2007, 27/2007 a 30/2007 vystavených M. M. jedná o výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že souvisí s podnikatelskou činností žalobce a sloužil v plné výši k dosažení a zajištění jeho zdanitelných příjmů. V odůvodnění výzvy správce daně konstatoval, že v rámci vyhledávací činnosti za rok 2005 a kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2006 vyslechnutý svědek M. M. uvedl, že žalobce osobně nezná a nikdy jej neviděl, V. T. mu nabídl za vystavení fiktivních faktur odměnu ve výši 5 % z celkové částky, u žalobce to probíhalo tak, že druh práce na faktuře, částky a data určoval V. T. zřejmě podle požadavků žalobce. Na základě těchto skutečností správce daně uzavřel, že má pochybnosti o tom, že práce fakturované M. M. byly skutečně provedeny. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.
8. Na zmíněných fakturách vystavených M. M. vždy uvedeno pouze: „*Fakturuji vám za provedené práce dle dohody na zakázce*“, označené Letiště Praha nebo Pankrác City Tower, a částka.
9. Ve správním spisu je založen protokol o ústním jednání, které se uskutečnilo dne 1. 2. 2008 u Finančního úřadu v Bystřici nad Pernštejnem a při němž byl na základě dožádání správce daně vyslechnut svědek M. M. Svědek vypověděl, že žalobce osobně nezná, nikdy ho neviděl. Na přelomu roků 2004 a 2005 se svědek dostal do platební neschopnosti z důvodu neuhrazení faktur za odvedenou práci. V té době se mu ozval V. T. a nabídl mu finanční částky za vystavené fiktivní faktury, přičemž odměna pro svědka činila 5 % z celkové částky. Svědek M. na to přistoupil. Pan T. následně bez jeho vědomí zprostředkovával další firmy na „*odepisování DPH a daní z příjmů*“. Svědek M. popsal, že u žalobce to probíhalo tak, že pan T. měl žalobcovu razítko a připravené částky k vypsání na fakturu, pak svědkovi zavolaal, aby přijel, vypsál faktury, podepsal je a dal na ně své razítko. Druh práce na faktuře, částky a data určoval pan T. zřejmě podle požadavků žalobce. Z vystavených faktur pro žalobce dostal svědek M. provizi 5 % z částek uvedených na fakturách, a to hotově v den vystavení faktur. Při podpisu faktur a předávání peněz nikdo kromě svědka a pana T. nebyl. K dotazům na konkrétní faktury svědek M. uvedl, že je vystavil, ale žádné práce neprovedl. Jedná se Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

o fiktivní faktury a svědek se domnívá, že práce provedl žalobce. K objednávkám svědek poznamenal, že je nikdy neviděl a žádné práce podle nich neprovedl.

10. Správní spis dále obsahuje protokol o ústním jednání o výpovědi svědka V. T. ze dne 14. 1. 2010. Svědek uvedl, že pana M. zná, je to převít, byl pravomocně odsouzen. Svědek ovšem nevěděl, co mají žalobce a pan M. mezi sebou. Svědek T. popsal, že pana M. zná přes jeho otce (zřejmě firma KMK M.), který dával svědkovi práci, ale dost lidí po něm šlo, protože dlužil peníze a neplatil, proto se od něj svědek T. v dubnu 2004 osamostatnil. Na začátku roku 2005 kontaktoval svědka T. M. M. s tím, že má svoje lidi a chtěl by pro svědka pracovat, tak se domluvili na spolupráci. Později svědek T. zjistil, že M. M. není plátcem DPH, ačkoli mu fakturoval včetně DPH. Když to M. M. řekl, dostal odpověď, že mu do toho nic není, a M. M. začal svědkovi vyhrožovat, tak se rozešli ve zlém. O zakázce Letiště Praha Ruzyně svědek T. nevěděl, nepracoval na ní, věděl jen to, že se pan M. domlouval se žalobcem, že mu tam bude dodávat nějaké lidi, ovšem nevěděl, jak to dopadlo. Svědek T. dále vypověděl, že pan M., resp. jeho lidi pracovali pro něj i pro žalobce. Za jakých smluvních podmínek pan M. pro žalobce pracoval, svědek nevěděl, znal jen své smluvní podmínky se svými dodavateli. Nebyl ani svědkem předávání dokladů a peněz, protože pan M. tyto záležitosti řešil samostatně, bez svědků. Svědek T. důrazně odmítl, že by M. M. nabídl vystavování fiktivních faktur za práce, které M. M. neprovedl. Dodal, že neměl přístup k razítkům žalobce. Na otázku, zda byl svědkem toho, že se žalobce a pan M. potkali, svědek T. odpověděl, že se potkat museli, jinak by nemohli spolupracovat, museli být v kontaktu.
11. Dne 14. 11. 2011 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření. Ve vyjádření ze dne 24. 11. 2011 žalobce ke zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období roku 2007 uvedl, že se jedná o výdaj související s podnikatelskou činností; žádné důkazní prostředky nenavrl. Dne 16. 1. 2012 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, ve které správce daně konstatoval, že žalobce nepředložil žádné nové důkazní prostředky, neprokázal oprávněnost výdajů za práce fakturované M. M. ve výši 1 065 881 Kč (bez DPH), a neodstranil tak pochybnosti správce daně o tom, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 19. 1. 2012, jímž žalobci daň doměřil z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 329 201 Kč a současně vyčíslil penále z doměřené daně částkou 65 840 Kč.
12. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 20. 9. 2012, č. j. 9958/12-1100-500331, zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Po zrušení tohoto rozhodnutí výše uvedeným rozsudkem zdejšího soudu vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 23. 10. 2015.

Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

16. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout, že rozsudkem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012-39, zrušil předchozí rozhodnutí o odvolání žalobce proti témuž dodatečnému platebnímu výměru, který byl následně potvrzen žalobou napadeným rozhodnutím v této věci. Ve zmíněném rozsudku soud vyslovil, že „... *správce daně pochybil, neboť nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo při správě daní, a tím dostatečně nedbal na to, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně zjištěny co nejúplněji. V této souvislosti soud podotýká, že ani vlastní svědecká výpověď M. M. neobsahuje vyjádření tohoto svědka ke skutečnostem, které se odehrály v průběhu zdaňovacího období roku 2007 a k fakturám, které svědek v tomto roce žalobci vystavil. Relevantní pro projednávanou věc tak zůstává pouze prohlášení svědka, že žalobce osobně nezná a nikdy jej neviděl, což ve spojení se zcela protichůdným obsahem svědecké výpovědi V. T. (popis spolupráce žalobce s M. M.) vzbuzuje pochybnosti o tom, zda správce daně skutečně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetní evidence žalobce.*“ Z citovaných závěrů jednoznačně vyplývá, že v dalším řízení bylo povinností žalovaného vypořádat se se svědeckou výpovědí V. T. včetně toho, zda byly prokázány pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tímto závazným právním názorem soudu se žalovaný řídil, jak vyplývá

z odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. poslední odstavec na straně 6 až druhý odstavec na straně 9). Soud dále zdůrazňuje, že porušení § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu, na která upozornil v citovaném rozsudku, bylo možné v dalším řízení napravit, což také žalovaný učinil.

17. S ohledem na uplatněné žalobní námitky soud dále pokládá za nezbytné vysvětlit základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

18. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
19. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
20. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).

21. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*[v]ýdaje (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.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen a že současně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt (§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
22. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že práce fakturované M. M. byly skutečně provedeny. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že M. M. ve svědecké výpovědi uvedl, že žalobce osobně nezná a nikdy jej neviděl, V. T. mu nabídl za vystavení fiktivních faktur odměnu ve výši 5 % z celkové částky, druh práce na faktuře, částky a data určoval V. T. zřejmě podle požadavků žalobce. Soud souhlasí se správcem daně a žalovaným v tom, že pokud sám dodavatel, který předmětné faktury vystavil, označil tyto faktury za fiktivní a tvrdil, že pro žalobce žádné práce neprovedl, existují jisté pochybnosti o tom, že M. M. fakturované práce skutečně provedl. Jakkoli svědecká výpověď V. T., který vystavování fiktivních faktur ze strany M. M. popřel a konstatoval, že M. M. pro žalobce pracoval, uvedené pochybnosti zjevně oslabuje, nelze podle názoru soudu uzavřít, že by je zcela vyvracela. Žádná z těchto svědeckých výpovědí totiž nemá vyšší důkazní hodnotu oproti té druhé, tudíž pochybnosti vyplývající z výpovědi svědka M. M. přetrvávají. Soud zdůrazňuje, že při posuzování existence uvedených pochybností není možné odhlížet od dalších okolností tohoto případu, na které správně poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí.
23. Především je třeba si uvědomit, že žalobce nijak nespecifikoval, které daňové doklady přijaté od M. M. souvisí se kterými konkrétními doklady, které žalobce vystavil, jakých konkrétních zakázek se prováděné práce týkaly a o jaký druh prací se jednalo. Žalobce tyto skutečnosti daňovým orgánům nesdělil, ačkoli byl výslovně vyzván k tomu, aby prokázal, že se u faktur č. 8/2007, 15/2007, 16/2007, 27/2007 a 30/2007 vystavených M. M. jedná o výdaj uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že souvisí s podnikatelskou činností žalobce a sloužil v plné výši k dosažení a zajištění jeho zdanitelných příjmů. Nelze opomíjet ani fakt, že samotné faktury vystavené M. M. neobsahovaly žádný bližší popis provedených prací uvedením jejich druhu, rozsahu a termínu provedení, což samo o sobě také vyvolává určité pochybnosti o tom, zda výdaje spočívající v úhradě předmětných faktur sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebylo možné tyto výdaje přiřadit ke konkrétním zdanitelným příjmům žalobce. Popsané pochybnosti správce daně o tom, zda M. M. skutečně provedl jím fakturované práce a zda výdaj za ně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

sloužil k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů žalobce, proto soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž dostatečně prokázanými.

24. Soud k tomu dodává, že povinností daňových orgánů nebylo prokázat, že M. M. předmětné práce neprovedl, případně že žalobcův výdaj za tyto práce nebyl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Správce daně byl povinen prokázat toliko existenci pochybností, resp. skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, jak stanoví § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tuto povinnost správce daně splnil tím, že svědeckou výpověď M. M. z jiného řízení doložil, že tento subjekt označil vystavené faktury za fiktivní a popřel provedení prací pro žalobce. Byť svědek V. T. rovněž v jiném řízení citovanou svědeckou výpověď M. M. popřel, podle názoru soudu s ohledem na srovnatelnou důkazní hodnotu obou svědeckých výpovědí a další okolnosti tohoto případu pochybnosti přetrvaly, a důkazní břemeno tím přešlo na žalobce, který byl následně povinen prokázat, že pro něj M. M. skutečně vykonal práce, které mu fakturoval, a že výdaj za tyto práce sloužil k dosažení, zajištění či udržení žalobcových zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
25. Dalším podstatným faktorem, který považuje soud za nutné zohlednit, je absolutní pasivita žalobce v průběhu daňového řízení, pokud jde o navrhování důkazů. Žalobce navzdory výše uvedené výzvě k prokázání skutečností, řádnému seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a se zprávou o daňové kontrole nenavrhl žádný důkaz k prokázání svých tvrzení vyplývajících z příslušného daňového přiznání, kde výdaje za faktury vystavené M. M. uplatnil jako daňově uznatelné náklady, nebo k prokázání svého prohlášení obsaženého ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 24. 11. 2011, že se jedná o výdaje související s jeho podnikatelskou činností. Uvedená důkazní pasivita žalobce je z pohledu soudu nepochopitelná, což platí tím spíše, že žalobce byl minimálně po část daňového řízení zastoupen daňovým poradcem, který by – jakožto profesionál v oblasti daní – měl dobře znát výše popsané rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a povinnost daňového subjektu prokazovat svá tvrzení.
26. S ohledem na zmíněnou pasivitu žalobce, která vyústila v neunesení důkazního břemene z jeho strany, soud shledal zcela nedůvodnými jeho námitky, že žalovaný nepřihlédl ke všem skutečnostem, které byly v průběhu daňového řízení zjištěny, a nedbal na to, aby skutečnosti pro správné stanovení případné sankce (patrně penále) byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný se totiž řádně vypořádal s obsahem svědecké výpovědi V. T., jak mu soud uložil v rozsudku ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012-39, a soudu není zřejmé, jaké další skutečnosti vyšly v daňovém řízení najevo, aby daňovým orgánům vznikla povinnost podle § 8 odst. 1 daňového řádu k nim přihlédnout. Tato povinnost totiž nemůže být vykládána tak, že by měla suplovat pasivitu daňového subjektu při navrhování důkazů, neboť slouží výhradně k tomu, aby se daňové orgány vypořádaly se všemi skutečnostmi (skutkovými okolnostmi) bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a neopomenuly či dokonce vědomě nezatajily žádné důkazy. Ničeho takového se však žalovaný v projednávané věci nedopustil, tudíž k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

27. Povinnost daňových orgánů podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, sice není omezena důkazními návrhy daňových subjektů, nicméně toto pravidlo nemůže podle názoru soudu vést k popření shora vysvětleného rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Za situace, kdy správce daně unesl své důkazní břemeno, když ve vztahu k výdajům za práce fakturované M. M. prokázal své pochybnosti, přešlo důkazní břemeno na žalobce. Ten ovšem žádné důkazy nenavrhl, tudíž správce daně zcela oprávněně vyhodnotil předmětné výdaje jako nikoli daňově uznatelné, zvýšil základ daně o částku odpovídající těmto výdajům a z tohoto základu daně pak stanovil daň z příjmů fyzických osob, od které odvodil i výši penále. Popsaný postup přesně odpovídá důsledkům toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Do dodatečného stanovení daně z příjmů fyzických osob se zákonem jednoznačně stanoveným způsobem výpočtu daně promítlo výhradně neuznání předmětných výdajů žalobce za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a soudu proto není zřejmé, jaké další skutečnosti by měly být pro správné stanovení daně zjišťovány.
28. K námitce žalobce, že správce daně u pana M. zahrnul sporné výdaje do zdanitelných příjmů, soud podotýká, že tato skutečnost nebyla v průběhu daňového řízení v projednávané věci tvrzena, zjištěna, natož prokázána, když žalobce v tomto směru neuplatnil žádné důkazní návrhy, ani tvrzení. Soud navíc zastává názor, že zdanění určitých příjmů u jednoho daňového subjektu ještě neznamená, že těmto příjmům odpovídající výdaje jiného subjektu jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podmínkou daňové uznatelnosti podle tohoto ustanovení je totiž prokázání skutečnosti, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu, což zcela evidentně nelze zjistit z toho, že jiný daňový subjekt částku odpovídající tomuto výdaji zahrnul do svých zdanitelných příjmů. Otázka, zda správce daně zahrnul částky zaplacené žalobcem za fakturované práce do zdanitelných příjmů M. M., i samotné daňové řízení vedené s M. M. a jeho výsledky, jsou proto pro projednávanou věc zcela irelevantní. Soud tudíž neshledal žádný důvod k tomu, aby si opatřoval výsledky daňového řízení vedeného v roce 2007 s daňovým subjektem M. M., a příslušnou námitku žalobce vyhodnotil jako naprosto nedůvodnou, když zjevně nebylo povinností daňových orgánů zkoumat a zohledňovat, jaké zdanitelné příjmy byly zahrnuty do základu daně daňového subjektu M. M.
29. Žalobce dále namítal, že žalovaný měl použít všechny možnosti, které mu dávají zákonná ustanovení pro co nejúplnější zjištění všech rozhodných skutečností, a nespokojit se pouze se skutečnostmi, které byly známy z předchozích řízení, přičemž mohl využít § 96 daňového řádu a provést výslech svědků M. a T. v konkrétní věci a v předmětné době. K tomu soud uvádí, že žalovaný rozhodně není nositelem takovéto povinnosti, neboť – jak již bylo vysvětleno výše – dokazování v daňovém řízení není ovládáno vyhledávací (vyšetřovací) zásadou a důkazní břemeno bylo v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu přeneseno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení. Za situace, kdy žalobce nenavrhl provedení výslechu svědků M. a T., ačkoli mu v tom nic nebránilo, není namístě žalovanému vytýkat, že se spokojil s provedením důkazu protokoly o výpovědích těchto svědků z jiných řízení. Pasivita žalobce při navrhování důkazů jde totiž výhradně k jeho tíži.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

30. Ve vztahu k tvrzení žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí opírá pouze o jednostranné konstatování právního stavu věci bez podrobného zkoumání skutečného stavu, přičemž zcela opomíjí dvoustrannou vyrovnanost českého právního systému, která zajišťuje všem zúčastněným proti povinnostem i jasně stanovená práva, soud podotýká, že skutkový stav byl v projednávané věci zjištěn dostatečně a umožňoval řádné stanovení daně. Tvrzení žalobce o krácení jeho práv, resp. že žalovaný nedbal na zachování jeho práv a právem chráněných zájmů, je podle názoru soudu příliš obecné na to, aby se jím mohl podrobněji zabývat. Soud proto toliko v obecné rovině konstatuje, že v souvislosti s jednotlivými konkrétními žalobními námitkami nezjistil žádné porušení žalobcových práv. Podle názoru soudu nedošlo ani k toliko obecně namítanému porušení § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, ani k obecně tvrzenému porušení § 5, § 8 a § 92 daňového řádu, když ke konkrétním námitkám týkajícím se § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu se soud již vyjádřil výše.
31. K námitce irelevantnosti otázky možné motivace jednotlivých svědků soud konstatuje, že žalovaný se touto otázkou zabýval v rámci hodnocení obou svědeckých výpovědí jakožto důkazů. Tento postup je podle názoru soudu naprosto v souladu s povinnostmi daňových orgánů při hodnocení důkazů, jak jsou stanoveny v § 8 odst. 1 daňového řádu, a žalovanému v tomto směru nelze nic vytknout.
32. Soud tedy dospěl k jednoznačnému závěru, že žalovaný napravil porušení § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu popsaná v rozsudku ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012-39, jehož závěry byl podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán, a dostatečně zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně i penále. Zjištěné skutečnosti pak žalovaný zcela správně posoudil, když shledal, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Tento závěr soud plně aprobuje. Žalovaný tudíž zcela oprávněně vyhodnotil žalobcem uplatněné výdaje za práce fakturované M. M. v celkové výši 1 065 881 Kč bez DPH jako výdaje daňově neuznatelné, neboť žalobce u nich neprokázal, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
33. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud 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). 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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

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

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

Ústí nad Labem 24. dubna 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)