



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce P.B.**, bytem ..., zastoupeného společností LAMIRA s.r.o., se sídlem Sušice, Pražská 268/II, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015 č.j. 32516/15/5200-10422-711919,

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á.

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

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015 č.j. 32516/15/5200-10422-711919 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Blovicích (dále jen „*správce daně*“), ze dne 24.3.2015, č.j. 604610/15/2304-50522-402698 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 26.850 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5.370 Kč.

II.

Žaloba

Žalobce v částech žaloby uvozených slovy „*Skutkový stav*“ a „*Dosavadní průběh řízení*“ uvedl, že v průběhu roku 2010 poskytoval služby pro obce Louhová, Ždírec a Chlum spočívající v provádění lesních potěžebních prací. Pro řádné a včasné provedení těchto prací se žalobce rozhodl využít služeb podnikatele J.S., kterého při veškerých jednáních s žalobcem zastupoval jeho zaměstnanec, pan J.Č. Pan J.Č. své oprávnění k zastupování pana J.S. žalobci doložil podepsanou dohodou o pracovní činnosti uzavřenou dne 5. 2. 2010 mezi panem J.S. jako zaměstnavatelem a panem J.Č., jako zaměstnancem. Objednané práce byly pro žalobce řádně provedeny, a to jednak panem Č. a dále dalšími osobami zajištěnými panem S. a za pomoci mechanizace zajištěné panem S. Pan S. tyto práce žalobci vyfakturoval a žalobce je následně uhradil, a to v hotovosti panu Č. Fakturovaná a uhrazená částka činila 175.700 Kč. Dne 8.4.2013 byla u žalobce, jakožto daňového subjektu, zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V rámci daňové kontroly byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokázal, že výdaj ve výši 175.700 Kč uhrazený panu J.S. je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), tj. že je daňově uznatelným výdajem, který lze odečíst ze základu daně. Pro prokázání daňové uznatelnosti tohoto výdaje žalobce navrhl výslech několika svědků a provedení dalších listinných důkazů. I přes toto poměrně rozsáhlé dokazování byla kontrola ukončena vydáním prvoinstančního rozhodnutí, kterým bylo žalobci uloženo uhradit z důvodu nesprávně uplatněného výdaje ve výši 175.700 Kč daň ve výši 26.850 Kč a penále ve výši 5.370 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 22.4.2015 odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

V části žaloby uvozené slovy „*Důvody žaloby*“ žalobce uvedl, že napadá napadené rozhodnutí v celém rozsahu jeho výroku. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že správce daně v rámci zásady volného hodnocení důkazů správně zhodnotil důkazy provedené při daňové kontrole a správně tak došel k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že výdaj ve výši 175.700 Kč je možné uznat jako daňový výdaj snižující základ daně.

Správce daně chtěl po žalobci při daňové kontrole prokázat, že: a) žalobce učinil výdaj v tvrzené výši; b) to, na co žalobce výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto, či dodáno; a c) výdaj žalobce vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K prokázání skutečnosti, že žalobce učinil výdaj ve výši 175.700 Kč, žalobce konstatoval, že vynaložení výdaje ve výši 175.700 Kč bylo žalobcem bezpochyby prokázáno. Skutečnost, že tato částka byla skutečně uhrazena, byla žalobcem prokázána fakturou č. 28/03/2010 vystavenou panem J.S. na částku 175.700 Kč, výdajovým pokladním dokladem č. 10HV00041 ze dne 19.3.2010, svědeckou výpovědí pana J.Č., který potvrdil přijetí částky za pana S. a dále svědeckou výpovědí účetní žalobce, paní J.Š. která byla přítomna u převzetí předmětné částky panem J.Č. Skutečnost, že částka ve výši 175.700 Kč byla žalobcem opravdu uhrazena, tedy musel správce daně považovat za prokázanou, protože při daňové kontrole nebyl proveden žádný důkaz svědčící o opaku.

Stran prokázání dodání služeb ze strany J.S. žalobce uvedl, že skutečnost, že uhrazené služby byly poskytnuty panem J.S., byla prokazována objednávkou podepsanou žalobcem

vystavenou pro pana S., fakturou vystavenou panem S. (resp. jeho zaměstnancem, panem Č.) a dále svědeckou výpovědí zaměstnance pana J.S., pana Č., která jednoznačně potvrdila, že fakturované služby byly zajišťovány panem S., a to jednak prostřednictvím pana Č. tak i dalších osob. V souladu s těmito důkazy vypovídala i účetní žalobce, paní J.Š., která uvedla, že věděla, že služby byly panem Č. poskytovány v zastoupení nějaké třetí osoby (byť paní Š. nevěděla přesně, o koho se jednalo). K prokázání poskytování služeb ze strany pana S. navrhl žalobce logicky také výslech pana S. Bohužel, pan S. při výslechu prováděném správcem daně lhal a poskytování služeb pro žalobce popřel. Žalobce nezná důvody, pro které se pan S. rozhodl vypovídat nepravdivě a ani nechce o těchto důvodech spekulovat. Při hodnocení výpovědi pana S. však správce daně učinil dle názoru žalobce zásadní chybu, když výpověď pana S. bez dalšího akceptoval jako pravdivou, ačkoliv byla v rozporu s ostatními provedenými důkazy. Zdůvodnění, proč se správce daně při rozhodnutí o výsledcích daňové kontroly spolehl právě na tuto výpověď a zcela opomenul převažující důkazy ve prospěch žalobce, přitom vůbec není přesvědčující. Správce daně na straně 16 zprávy o daňové kontrole uvádí: „*V souvislosti s namítanou bezmeznou důvěrou ve svědka správce daně odkazuje (správce daně) na ustanovení § 94 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li prokázán opak, prokazuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Protokol o výslechu svědka lze označit jako listinu veřejnou. Skutečnosti uvedené v protokolu o výslechu svědka pana S. č.j. 873457/14/2304-05401-403444 ze dne 17.4.2014 tak v souladu s uvedeným ustanovením je potřeba považovat za pravdivé, když nebyl prokázán opak.*“ Pokud je výše uvedený výklad presumpce pravdivosti svědeckých výpovědí ze strany správce daně správný, je s podivem, že tato presumpce pravdivosti nebyla ze strany správce daně použita i u výpovědi pana Č. Pak by to totiž znamenalo, že existují dvě navzájem si odporující veřejné listiny, u nichž platí presumpce správnosti a pravdivosti, takže rozhodnout se, která z nich je skutečně tou pravdivou a správnou, by bylo možné pouze na základě dalších důkazů. Provedení těchto důkazů žalobce navrhoval, přičemž se jednalo konkrétně o grafologický posudek za účelem ověření pravosti podpisu na dohodě o pracovní činnosti, jehož pravost potvrzoval pan Č. a naopak popíral pan S., a dále dotaz na příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení ohledně hrazení odvodů na sociální a zdravotní pojištění panem S. za svého zaměstnance pana Č., přičemž existence těchto odvodů by jasně prokázala nepravdivost výpovědi pana S. a naopak pravdivost výpovědi pana Č. Správce daně však provedení těchto dalších důkazů odmítl s odůvodněním, že výpověď pana S. je pro něj dostačující. Obzvláště odmítnutí dotazu na zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení se jeví jako účelové, vedené snahou vyhnout se získání jakýchkoliv důkazů ve prospěch žalobce. Správce daně neváhal pro účely zpochybnění daňové uznatelnosti předmětného výdaje velmi invenčním a až detektivním způsobem ověřovat původ tiskopisu dodacího listu, který byl přílohou dotčené faktury, avšak jednoduchý dotaz na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu, který by mohl vyřešit rozpor mezi dvěma klíčovými svědeckými výpověďmi, považoval za nadbytečný. Žalobce tak mohl těžko splnit svou povinnost prokazování uplatněných výdajů, když klíčové důkazy hovořící ve prospěch žalobce odmítl správce daně provést. I v jiných aspektech lze v odůvodnění zprávy o daňové kontrole, jejímž výsledkem bylo vydání prvoinstančního rozhodnutí, vysledovat důraz správce daně na skutečnosti, které lze interpretovat v neprospěch žalobce, a to mnohdy takové, nad kterými

neměl žalobce vůbec žádnou kontrolu a nelze mu je tedy přičítat k tíži. Správce daně, a stejně tak i žalovaný, v napadeném rozhodnutí například poukazují na skutečnost, že u výsledku svědka pana S. byl žalobce i jeho zástupce přítomen a mohli tedy pravdivost tvrzení uvedených panem S. zpochybnit otázkami. Žalobce však neměl žádné zvláštní informace, kterými by mohl pana S. usvědčit ze lži. Žalobce vycházel ze skutečností, které věděl od pana Č., a z dokladů, které mu pan Č. předložil. Rozporovat svědeckou výpověď pana S. by byl pravděpodobně schopen pan Č., který ale nebyl se svědkem panem S. konfrontován. Skutečnosti uváděné panem S. byly pro žalobce překvapivé, protože byly v rozporu s informacemi, které žalobce měl od pana Č., ale žalobce neměl žádné prostředky, jak pana S. ze lži usvědčit a pravdivost jeho výpovědi zpochybnit. Žalobce si následně u pana Č. ověřoval, jaká verze skutečností je pravdivá, a dostalo se mu potvrzení, že pan S. při výsledku lhal, což žalobce následně sdělil i správci daně. Zcela účelové a zavádějící je také neustálé opakování zjištění, že tiskopis, na kterém byl vypsán dodací list, který byl přiložen k faktuře na předmětné práce, začal být dle zjištění správce daně tisknut až počínaje rokem 2012 a dále že na dodacím listu je jako odběratel uvedena jiná osoba než žalobce. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole pozastavuje nad tím, že se žalobce k tak závažným zjištěním nijak nevyjádřil, a spatřuje v absenci vysvětlení těchto tvrzených rozporů další důkaz o oprávněnosti zpochybnění vynaložení předmětného výdaje. Žalobce však nemá, co by k těmto zjištěním správce daně řekl. Dodací list byl vystaven panem J.S., nejedná se tedy o doklad žalobce, žalobce tedy není schopen vysvětlit chybu v osobě odběratele, ani posoudit věrohodnost a správnost tvrzení pracovníků TYPOS tiskařské závody, s.r.o., které tiskly formuláře dodacích listů, o tom, v jaké době začal být příslušný formulář dodacího listu tisknut. Zcela rozporuplné a účelové je rovněž hodnocení osoby pana J.S. Správce daně na jednu stranu zcela uvěřil jeho svědecké výpovědi. Na stranu druhou ale zmiňuje spoustu nesrovnalostí spojených s osobou pana S., jako například skutečnost, že pan S. nebyl zastižitelný na deklarovaném místě podnikání, nebo že mu bylo zrušeno živnostenské oprávnění pro neplnění daňových povinností nebo že pan S. nikdy nepodal daňové přiznání. Žádná z těchto skutečností však neotřásla důvěrou ve svědeckou výpověď pana S. Naopak, na výpověď pana S. správce daně uplatnil domněnku správnosti a přiřkl jí tedy stejnou váhu jako jakémukoliv úřednímu dokumentu, ovšem nesrovnalosti na straně pana S. přičetl k tíži žalobce, protože dle názoru správce daně tyto nesrovnalosti na straně obchodního partnera žalobce jen potvrzují důvodnost pochyb správce daně o správnosti daňového přiznání žalobce. Tento přístup k hodnocení osoby pana S. je dle názoru žalobce nespravedlivý, účelový a postrádá jakoukoliv logiku. Z důvodů výše uvedených se tedy žalobce domnívá, že správce daně zcela nepřipustným a ničím neodůvodněným způsobem přisoudil důležitost jedné jediné svědecké výpovědi pana S., která byla v rozporu s ostatními důkazy provedenými při daňové kontrole. Není zároveň pravda, že svědecká výpověď pana S. společně s dalšími důkazy ospravedlňují závěr správce daně o tom, že provedení služeb panem S. nebylo žalobcem prokázáno. Tyto další důkazy totiž potvrzují pravdivost výpovědi pana S. pouze při jejich účelové interpretaci v neprospěch žalobce. I v případě oprávněnosti pochyb správce daně o poskytnutí služeb měl správce daně provést důkazy navrhované žalobcem, které mohly jakékoliv pochyby odstranit a potvrdit správnost postupu žalobce při sestavování daňového přiznání za rok 2010. Odmítnutím dalších důkazů správcem daně v rozporu se zákonem znemožnil žalobci prokázat daňovou uznatelnost předmětného nákladu.

Ohledně prokázání, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce sdělil, že dle jeho názoru bylo při daňové kontrole prokázáno, že služby poskytované panem S. byly subdodávkou pro obce Louňová, Ždírec a Chlum. Poskytování lesních prací těmto obcím bylo prokázáno jednak fakturami pro tyto obce, dále místním šetřením v těchto obcích a svědeckými výpověďmi. Jakékoliv další pochybnosti ze strany správce daně v tomto směru tedy žalobce nechápe.

Žalobce uzavřel, že se z důvodů výše uvedených domnívá, že prvoinstanční rozhodnutí bylo vydáno na základě nesprávného a účelového hodnocení důkazů a nezákonného rozhodnutí správce daně o neprovedení dalších důkazů, které by žalobci umožnily prokázat nepravdivost svědecké výpovědi jediného svědka popírajícího poskytnutí předmětných služeb a naopak věrohodnost důkazů svědčících ve prospěch žalobce. Žalovaný tento nezákonný postup správce daně v rozhodnutí nezhojil, takže napadené rozhodnutí je nesprávné a vydané v rozporu se zákonem.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že předmětem sporu je v daném případě to, zda žalobce v průběhu zdaňovacího období roku 2010 vynaložil částku ve výši 175.700 Kč na služby poskytnuté mu panem J.S., resp. to, zda žalobce prokázal, že výše uvedená částka představovala v předmětném zdaňovacím období výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný úvodem svého vyjádření předestírá, že se neztotožňuje s názorem žalobce, že žalobce v průběhu daňového řízení oprávněnost uplatnění výše uvedeného výdaje prokázal. Je třeba uvést, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností. To vyplývá především z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak platí, že 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. Je rovněž možné poukázat na závěr vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2013, sp. zn. 2 Afs 11/2013, že každý podnikatel, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pak správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

V daném případě je dle žalovaného třeba opakovaně zdůraznit, že pan J. S., tedy žalobcem deklarovaný dodavatel potěžebních prací, byl dne 17.4.2014 vyslechnut jako svědek, přičemž jeho výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 873457/14/2304-05401-403444. Pan J.S. vypověděl, že žalobce nezná, žádné práce pro žalobce nevykonával a doklady vztahující se k žalobcem deklarovaným pracím nevystavil ani

nepodepsal. Pan S. dále vypověděl, že pan J. Č. v předmětném období nebyl jeho zaměstnancem a nic pro něj nezajišťoval. Pokud žalobce v podané žalobě namítá, že pan J.S. v rámci své svědecké výpovědi uvedl záměrně nepravdivé skutečnosti, je dle žalovaného třeba upozornit na skutečnost, že žalobce a jeho zmocněnec byli výsledku svědka přítomni, přičemž nevyužili svého práva položit svědkovi otázky, kterými by jeho výpověď jakkoli zpochybnili. Argument žalobce, že v danou chvíli neměl k dispozici žádné informace, kterými by mohl svědka usvědčit ze lži, a z tohoto důvodu na jeho výpověď nemohl nijak reagovat, je dle žalovaného bezpředmětný, neboť ani v dalším průběhu daňového řízení se žalobci nepodařilo prokázat, že jím deklarované práce provedl za jím deklarovanou cenu jako dodavatel skutečně pan S. nebo jeho zaměstnanci. Dne 29.10.2013 byl jako svědek vyslechnut pan J.Č., jehož svědecká výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 1549768/13/2304-05401-401805. Jak bylo podrobněji uvedeno na stranách 5 až 7 napadeného rozhodnutí, pan J.Č. sice vypověděl, že byl přítomen u provedení prací, nevzpomínal si však na období provedení prací, nevybavoval si počet lidí provádějících tyto práce, přestože nad nimi měl dle svého vyjádření mít dohled, tyto lidi navíc dle svého vyjádření neznal. Na většinu otázek odpovídal, že si přesně nepamatuje a na detaily si nevzpomíná. Oproti tomu o předložení prvotních dokladů - faktury a dodacího listu s jistotou potvrdil, že je vystavil v den uvedený na těchto dokladech, že v tento den došlo k úhradě v hotovosti oproti vystavení stvrzenky nebo pokladního dokladu a že tomu byla přítomna paní účetní žalobce. Pan J.Č. si však již nepamatoval, zda k tomuto došlo v Blovicích nebo Vlčicích. S výše uvedeným pak souvisí i samotný tiskopis dodacího listu, který byl přiložen k faktuře vydané na předmětné práce. Na základě výzvy k poskytnutí informací ze dne 30.10.2013, č.j. 1617166/13/2304-05401-401805, sdělila správci daně obchodní společnost Typos, tiskařské závody, s.r.o., že tiskopis, na kterém byl tento dodací list vytištěn, byl zadán do výroby až dne 23.7.2012 s termínem dokončení 6.8.2012. Tato skutečnost je tak v rozporu se svědeckou výpovědí pana J.Č., který uvedl, že dodací list osobně vystavoval v den uvedený na faktuře, tedy dne 19.3.2010. Dle kopie dodacího listu od dodavatele uvedeného na tomto dokladu (pana J.S.) byla odběratelem fakturovaných prací obchodní společnost LESOIL, s.r.o., Vlčice 69, nikoli žalobce. Skutečnost, že výše uvedený dodací list není dokladem vytvořeným žalobcem, pak dle žalovaného nic nemění na tom, že tento doklad vzhledem k výše uvedeným nesrovnalostem do značné míry zpochybňuje tvrzení žalobce o tom, kdo a v jakém období provedl žalobcem deklarované práce, resp. o tom, že výdaj ve výši 175.700 Kč byl žalobcem vynaložen v průběhu zdaňovacího období roku 2010 právě na provedení těchto prací. S ohledem na výše uvedené skutečnosti vyhodnotil žalovaný ve shodě se správcem daně výpověď svědka pana J.Č. jako nevěrohodnou. O nevěrohodnosti výpovědi pana Č. pak dle žalovaného svědčí i skutečnost, že obsah této výpovědi byl v rozporu s výpověďmi dalších svědků. Pana J.S. neznal žádný z dalších svědků, a to i přesto, že pan Č. vypověděl, že pan S. měl osobně přivést 6 až 10 osob na práce vykonávané v lokalitách Louňová, Chlum a Ždírec, kde měli provádět žalobcem deklarované práce. Jak bylo dále podrobněji popsáno na stranách 5 a 11 napadeného rozhodnutí, dne 17.4.2014 byla vyslechnuta jako svědkyně rovněž paní J.Š., přičemž její výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 873484/14/2304-05401-403444. Paní J.Š. vypověděla, že se s panem J.S. nikdy nesetkala, a to přesto, že prováděným pracím byla dle svého tvrzení přítomna. Paní Š. sice potvrdila přítomnost pana Č. při provádění potěžebních prací, když uvedla, že jej alespoň jednou viděla při pracích v lese, kde ona sama pracovala pro obchodní společnost LESOIL, s.r.o., avšak z její výpovědi nebylo zřejmé, jaké práce a pro koho pan J.Č. měl provádět, tedy zda se mělo jednat o práce

prováděné pro obchodní společnost LESOIL, s.r.o., nebo pro žalobce. Paní Š. měla být dle svého tvrzení přítomna také předávání dokladů a hotovosti mezi žalobcem a panem Č. Dle žalovaného však ani tato skutečnost není způsobilá prokázat tvrzení žalobce, že pan Č. jako zaměstnanec pana S. provedl pro žalobce jím deklarované práce, resp. že žalobcem deklarovaný výdaj ve výši 175.700 Kč byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To platí především v kontextu ostatních zjištěných skutečností, kdy zejména pan J.S. popřel jakoukoli obchodní spolupráci mezi svou osobou a žalobcem, výpověď pana J.Č. byla vyhodnocena jako nevěrohodná a byly zjištěny významné nesrovnalosti v dokladech k předmětné obchodní transakci.

K žalobcem namítanému pochybení správce daně a žalovaného spočívajícího v tom, že správce daně a žalovaný neprovedli žalobcem navržené klíčové důkazní prostředky, žalovaný uvedl, že správce daně obecně není povinen provést všechny důkazní prostředky navrhované daňovými subjekty, vždy je však povinen se s takovými návrhy řádně vypořádat, tedy především přesvědčivě zdůvodnit, proč konkrétní důkazní prostředek odmítl provést (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2007, č.j. 8 Afs 165/2005-67). Žalovaný má za to, že v daném případě této své povinnosti dostál. Žalovaný se předně ztotožnil se závěrem správce daně ohledně nadbytečnosti provedení grafologického posudku, neboť správce daně měl dostatek důkazů nezbytných k posouzení skutkového stavu, přičemž přihlédl i k tomu, že na základě dostupných kopií by s nejvyšší pravděpodobností znalec z oboru písmoznalectví nemohl o pravosti podpisu přesněji rozhodnout, neboť podpis, který by měl být předmětem písmoznaleckého posudku, je překryt otiskem razítka. Žalovaný pak ve shodě se správcem daně dospěl rovněž k závěru, že skutečnost, zda pan J.S. odváděl za pana J.Č. odvody na sociální a zdravotní pojištění, nebyla způsobilá prokázat provedení deklarovaných prací. Z tohoto důvodu také správce daně a žalovaný považovali za nadbytečné v tomto ohledu žádat o informace příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení.

Dle žalovaného je z výše uvedeného zřejmé, že svědeckou výpověď pana S. neosvědčil jako jednoznačný důkaz o tom, že žalobcem deklarované potěžební práce nebyly vůbec provedeny, případně že žalobce částku ve výši 175.700 Kč v průběhu zdaňovacího období roku 2010 nevynaložil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To ostatně ani nebylo povinností správce daně nebo žalovaného, neboť to byl právě žalobce, kdo měl v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů povinnost prokázat pravdivost svých tvrzení, resp. oprávněnost jím uplatněných výdajů. Jak však bylo uvedeno na stranách 9 až 11 napadeného rozhodnutí, v průběhu daňového řízení byly zjištěny významné rozpory ve výpovědích jednotlivých svědků, zejména pana Č. a pana S., jakož i nesrovnalosti v předložených listinných důkazech. V takové situaci nebylo možné dospět k jinému závěru, než že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění jím deklarovaných výdajů. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalobce, že správce daně a žalovaný odůvodnili neuznání žalobcem deklarovaných výdajů pouze na základě svědecké výpovědi pana J.S., případně že samotné dokazování bylo prováděno tendenčně a ve snaze poškodit žalobce. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedené řízení vadami žalobcem tvrzenými.

IV.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 21.12.2016, č.j. 57 Af 22/2015-35, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16.8.2017, č.j. 7 Afs 107/2017-28, rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V.

Posouzení věci soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s. byl soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí ze dne 16.8.2017, č.j. 7 Afs 107/2017-28 (dále jen „zrušující rozsudek“).

S ohledem na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, jimiž byl Krajský soud v Plzni vázán, je nezbytné shledat žalobní body nedůvodnými.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, „ze správního spisu vyplývá, že správce daně u žalobce zahájil dne 8. 4. 2013 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 (viz protokol č. j. 384220/13/2304-05401-401805). Výzvou ze dne 10. 9. 2013, č. j. 1406512/13/2304-05401-401805, správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že výdaj na lesní práce ve výši 175 700 Kč na základě výdajového pokladního dokladu č. HV 41 ze dne 19. 3. 2010, kterým byla uhrazena faktura přijatá č. 28/03/2010, byl uplatněn v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. V reakci na tuto výzvu žalobce v podání ze dne 3. 10. 2013 (č. j. 1530069/13) uvedl, že v roce 2009 prováděl v lesích obcí Louňová, Chlum a Ždírec těžbu dřeva. Po této těžbě bylo nutné vykonat potěžební úpravy. Většina těchto potěžebních úprav probíhala v obci Louňová a měla je pro žalobce provést „firma X“, za kterou jednal J. Č., který také následně převzal platbu za zakázku. J. Č. své oprávnění jednat za daný subjekt prokázal dohodou o pracovní činnosti. Žalobce k vyjádření předložil kopie výdajového pokladního dokladu, dodacího listu a objednávky, kopii dohody o pracovní činnosti uzavřené mezi J. Č. a J. S. a navrhl provedení výslechu J. Č.. J. Č. byl správcem daně vyslechnut dne 29. 10. 2013. Do protokolu č. j. 1549768/13/2304-05401-401805 uvedl, že s žalobcem se zná dlouho. Obchodní spolupráce mezi nimi vznikla, když pracoval u „firmy X“. Je ovšem možné, že zde byla již předchozí obchodní spolupráce, ale to si přesně nevzpomíná. Obchodní vztahy probíhaly v letech 2009 a 2010, přesně si již nevzpomíná. Práce byly domluveny ústně s majitelem „firmy X“. Jednalo se o potěžební úpravy (svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest), pravděpodobně v

Louňové, Chlumu, Ždírci a okolí (přesné lokality svědek nemohl určit). Práce zajišťoval J. Č. a lidé, které zajistil J. S., nad kterými J. Č. vykonával dohled. Pracím bylo fakticky přítomno 6 až 10 lidí. Tyto dovezl J. S.. J. Č. je znal jenom od vidění. K dispozici měli lesní traktor, na detaily si však nevzpomíná. Na otázku, kdy byly práce vykonávány, svědek odpověděl: „Předpokládám v 2010, v jakých měsících si z hlavy nevzpomenu. V červenci, v červnu, přesně si nevzpomínám. Nebo jestli to bylo v lednu, tuším, že v lednu, nejsem si jistý.“ K předložené faktuře a k dodacímu listu J. Č. uvedl, že oba doklady vystavil on dne 19. 3. 2010, kdy tyto i předal žalobci. Úhrada proběhla v hotovosti. Byl jí přítomen J. Č., žalobce a účetní žalobce. Na jakém konkrétním místě byly peníze předány, nevěděl. Správce daně výzvou k poskytnutí informací zjistil, že tiskopis dodacího listu předložený žalobcem byl vyroben až v roce 2012; do prodeje se dostal po 6. 8. 2012 (viz odpověď obchodní společnosti Typos, tiskařské závody, s.r.o. ze dne 1. 11. 2013, č. j. 1638189/13). Dožádáním dále správce daně zjistil, že J. S. od počátku své podnikatelské činnosti nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob ani k dani z přidané hodnoty a je pro správce daně trvale nekontaktní. Správce daně seznámil dne 18. 12. 2013 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém dospěl k závěru, že žalobcem poskytnuté důkazy neprokazují daňovou uznatelnost předmětného výdaje ve výši 175 700 Kč. Daňový subjekt (žalobce) neprokázal, na co konkrétně výdaj vynaložil, ani neprokázal, že to, na co výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto. Žalobce v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 1. 2014 označil závěry správce daně za spekulativní a k potvrzení svých tvrzení navrhl výslech J. S. a J. Š. (účetní). Výslech J. S. proběhl dne 17. 4. 2014 a jeho průběh byl zanesen do protokolu č. j. 873457/14/2304-05401-403444. Svědek uvedl, že žalobce nezná, podpis a razítko na faktuře, dodacím listu, výdajovém pokladním dokladu a dohodě o pracovní činnosti nejsou jeho (svědkovi je známo, že doklady vystavil J. Č.). Předmětné práce svědek neprovedl a ani neví, kdo a kdy tyto vykonal. Peníze za práce svědek neobdržel. J. Č. zná; svědek pro něj brigádně pracoval v kovošrotu ve Škvořeticích za stravu a bydlení. Žalobce a jeho zmocněnec, kteří byli výsledku přítomni, neměli na svědka žádné otázky. Stejněho dne správce daně provedl výslech účetní žalobce, J. Š. Ta uvedla, že (vedle činnosti účetní) vykonávala potěžební úpravy lesa pro obchodní společnost LESOIL s.r.o., IČO: 29095671 (žalobce byl v rozhodné době jejím společníkem a jednatelem). Stejně práce pak vykonávala i pro žalobce – konkrétně se osobně podílela na čtyřech potěžebních úpravách lesů. Jedné z těchto prací byl přítomen J. Č.. Žalobce a J. Č. spolu uzavírali obchody týkající se potěžebních úprav lesů. Na dokladech bylo razítko J. S., kterého J. Č. zastupoval. Práce proběhly v březnu 2010. Většina byla vykonána v Louňové. Svědkyně byla osobně přítomna předání platby za dané služby; předání proběhlo v březnu roku 2010 v její kanceláři a byl mu přítomen ještě žalobce a J. Č.. Pokladní doklady podepsal J. Č. (žalobce sdělil, že J. Č. zastupuje J. S. na základě plné moci). J. S. svědkyně nezná. Výzvou ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1306965/14/2304/05401-401805, správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností stran toho, zda byly předmětné služby dodány osobou uvedenou na dokladech (J. S.) a zda skutečně došlo k fyzickému uskutečnění plnění. Správci daně vznikly pochybnosti i stran toho, zda osoba uvedená na daňovém dokladu převzala úhradu za deklarované plnění. Provedené výsledky podle správce daně pochybnosti o daňové uznatelnosti výdaje neodstranily. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že svědek S. při výsledku lhal. Navrhl provedení grafologického posudku za účelem osvědčení, zda dohodu o pracovní činnosti podepsal J. S., či nikoliv. Dále navrhl, aby správce daně dotazem na příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení zjistil, zda J. S. platil odvody za J. Č., resp. zda ho zaměstnával. Dne 4. 9. 2014 správce daně seznámil žalobce s upraveným

výsledkem kontrolního zjištění. Tento byl následně zapracován do zprávy o daňové kontrole č. j. 1650590/14/2304- -60561-401805, která byla s žalobcem projednána dne 19. 3. 2015. Správce daně nadále setrval na názoru, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost předmětného výdaje na lesní práce. Grafologický posudek správce daně označil za nadbytečný a irrelevantní důkazní prostředek; k dispozici je celá řada dalších důkazů. Správci daně nadto byla poskytnuta pouze kopie dohody o pracovní činnosti, na které je navíc podpis překryt razítkem. Za nadbytečný označil správce daně i návrh žalobce na učinění dotazu stran toho, zda J. S. platil odvody za J. Č.. Skutečnost, zda J. S. za J. Č. odváděl předmětné platby, není způsobilá prokázat ničeho o faktickém uskutečnění daných prací. Správce daně proto uzavřel, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění osobou uvedenou na dokladu ani nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na dokladu“.

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 „Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“ Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“

Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně 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 se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům

dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

Podle názoru soudu správce daně v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnil žalobcem předložené evidence a další důkazy. Správce daně zejména poukázal na fakt, že žalobcem předložený dodací list je datován dnem 19. 3. 2010, ačkoliv tiskopis tohoto dodacího listu byl vyroben a do prodeje uvolněn až v roce 2012 (viz odpověď obchodní společnosti Typos, tiskařské závody, s.r.o.), jakož i na fakt, že v něm není jako odběratel uveden žalobce, nýbrž obchodní společnost LESOIL s.r.o. Jako další pochybnosti správce daně označil nesoulad adresy trvalého pobytu J.Č. uvedené na dohodě o pracovní činnosti s jeho skutečnou adresou trvalého pobytu, uvedení nesprávné adresy J.S. na razítku. Správce daně poukázal i na to, že J.S. v rozhodné době nepodal žádná daňová přiznání a na adrese trvalého bydliště se nezdržoval (výzvy správce daně ze dne 10. 9. 2013, č. j. 1406512/13/2304-05401-401805, ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1306965/14/2304-05401-401805, a protokol o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 1721557/13/2304-05401-401805).

Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce, který měl (trval-li nadále na daňové uznatelnosti výdaje) pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že předmětný výdaj byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo proto na žalobci, aby předložil či navrhl důkazní prostředky způsobilé osvědčit, že došlo k faktickému vynaložení deklarovaného výdaje, tj. že výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 51/2012 - 38, ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

K prokázání svých tvrzení žalobce správci daně poskytl kopie výdajového pokladního dokladu, dodacího listu, objednávky a dohody o pracovní činnosti. Pouhým předložením těchto dokladů ovšem žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť tyto neprokazují, že k předmětné transakci fakticky došlo tak, jak je v nich uvedeno. Nadto byly některé z těchto dokladů správcem daně zpochybněny (viz výše). Pochybnosti správce daně pak nerozptýlila ani žalobcem navržená svědecká výpověď J.Č., kterého správce daně vyslechl dne 29. 10. 2013 (viz shora rekapitulovaný protokol č. j. 1549768/13/2304-05401-401805).

Správní orgány dospěly ke správnému závěru, že tento výslech není způsobilý prokázat tvrzení žalobce.

Podle názoru soudu je výpověď uvedeného svědka nevěrohodná a nekonkrétní, a nelze ji proto označit za důkaz osvědčující daňovou uznatelnost sporného výdaje (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73 atp.). Svědek na většinu otázek odpověděl v obecné rovině; na většinu podstatných okolností si nevzpomínal. Svědek nedokázal specifikovat ani začátek obchodní

spolupráce se žalobcem, ani to, v jakých letech obchodní spolupráce probíhala. Nepamatoval si přesně ani to, kde práce probíhaly. Mj. uvedl, že „Myslím, že to bylo v Louňové, Chlumu a okolí, přesně si toto nepamatuji“; „Bylo to v lokalitách Louňová, Chlum, asi Ždírec a okolí“; „V Louňové, v Chlumu, tuším, že ve Ždírci, bylo tam v těch lokalitách. Přesně lokality nemohu určit.“ Stran charakteru vykonávaných prací svědek rovněž neposkytl jednoznačnou odpověď („potěžební úpravy, abych to lépe specifikoval, svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest, [...] přesně si to nevybavuji“). Svědek měl nadto vykonávat dozor nad osobami, které měly předmětné práce provádět, tyto osoby však nedokázal nijak blíže identifikovat. Svědek přesvědčivě nezodpověděl ani otázku, kdy měly předmětné práce (potěžební úpravy) pro žalobce probíhat („Předpokládám v 2010, v jakých měsících si z hlavy nevzpomenu. V červenci, v červnu, přesně si nevzpomínám. Nebo jestli to bylo v lednu, tuším, že v lednu, nejsem si jistý.“). Otázku stran dostupnosti potřebné techniky svědek taktéž správci daně uspokojivě nezodpověděl, když sdělil, že „Tuším, že tam byl nějaký traktor, na detaily si nevzpomínám. Kdo zajišťoval traktor, to nemohu říci, jezdil tam s ním nějaký brigádník od S. Byl tam k dispozici lesní traktor.“ Svědek neposkytl jednoznačné odpovědi ani stran fakturace a předání platby. Přehlédnout nelze ani fakt, že J.Č. při svém výsledku uvedl prokazatelně nepravdivé údaje. Svědek např. tvrdil, že dodací list vystavil a předal žalobci v roce 2010. V daňovém řízení však bylo zjištěno, že tiskopis předmětného dodacího listu byl vyroben a uvolněn do prodeje až v roce 2012.

Ani tvrzení účetní žalobce J.Š., že při jedné z potěžebních úprav viděla J.Č., nevyvrací pochybnosti správce daně stran toho, jaké práce a pro koho J.Č. měl provádět (zejména zda se mělo jednat o práce prováděné pro obchodní společnost LESOIL s.r.o., nebo pro žalobce).

Rozhodnou váhu pak nelze přikládat ani tvrzení svědkyně, že byla přítomna předávání dokladů a platby mezi žalobcem a J.Č. Ani tato skutečnost totiž není způsobila prokázat tvrzení žalobce, že J.Č. jako zaměstnanec J.S. provedl pro žalobce jím deklarované práce, resp. že žalobcem deklarovaný výdaj ve výši 175 700 Kč byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Soud se ztotožňuje se žalovaným i v tom, že nebylo nutné provádět žalobcem navržené důkazní prostředky, kterými žalobce cílil na ověření pravdivosti tvrzení J.S., že J.Č. nebyl jeho zaměstnancem (grafologický posudek týkající se podpisu na dohodě o pracovní činnosti a dotazy na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu, zda J.S. odváděl za J.Č. odvody). I podle názoru soudu by jejich provedení nemohlo osvědčit reálné uskutečnění sporných plnění. Ty by mohly znevěrohodnit výpověď J.S.; nebyly by už ovšem způsobily prokázat žalobcova tvrzení. Správní orgány proto postupovaly správně, pokud je odmítly provést pro nadbytečnost. Tento svůj závěr přitom správní orgány náležitě odůvodnily (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03 atp.).

Dlužno doplnit, že není správným ani původní závěr Krajského soudu v Plzni o tom, že bylo na správci daně, aby se (za situace, že s předmětnými plněními neměl nic společného J.S.) zabýval otázkou, zda předmětná plnění nedodal žalobci J.Č. Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil, že mu předmětné služby poskytl J.Č.(naopak

setrvale uváděl, že J.Č. jednal pro J.S., který byl poskytovatelem služeb), nebylo povinností správních orgánů konstruovat různé varianty dodání předmětných služeb a následně vyhledávat důkazní prostředky, které by tyto možné varianty potvrdily, nebo vyvrátily. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Správce daně není povinen aktivně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, a ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58). Zmínit v této souvislosti lze i žalovaným akcentovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle kterého v případech, kdy daňový subjekt prokazuje, že daňově uznatelný výdaj skutečně nastal, avšak za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je vyžadována procesní aktivita daňového subjektu a na jím předložené důkazní prostředky jsou kladeny poměrně přísné nároky: „*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. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce 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. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.*“

Soud současně považuje za správnou úvahu správce daně stran neúměrnosti výdaje ve vztahu k souvisejícímu příjmu, resp. k reálnému objemu prací. Žalobce tvrdil, že výdaj ve výši 175 700 Kč byl vynaložen na úpravy lesa po jím provedené těžbě dřeva v roce 2009. Většina těchto potěžebních úprav byla podle žalobce provedena v Louňové. V daňovém řízení však bylo zjištěno, že v obci Louňová žalobce v roce 2009 vytěžil pouze 21,4 m³ dřeva. Správce daně proto pojal zcela oprávněně pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce, že většina z částky 175 700 Kč byla vynaložena na úpravu lesů po takto nerozsáhlé těžbě dřeva.

VI.

Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.]. V tomto případě musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 12. září 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.