



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 v právní věci **žalobce: J. C.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2015, č. j. 4040/15/5200-10422-709598,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e 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 :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2015, č. j. 4040/15/5200-10422-709598, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2014, č. j. 196433/14/2507-24803-506670. 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 a § 143 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 2011 ve výši 108.978 Kč, daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši - 34.812 Kč a současně mu sdělil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 28.758 Kč. Žalobce současně v žalobě navrhl, aby soud zrušil i zmíněný dodatečný platební výměr.

V žalobě žalobce namítal, že postupem daňových orgánů byl porušen § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť byla nesprávně zjištěna a stanovena daň z příjmů fyzických osob. Podle žalobce bylo při dokazování postupováno v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, protože správce daně dostatečně neprokázal, že shromážděné důkazní prostředky jsou natolik nedůvěryhodné a neprůkazné, aby výdaje za provedené výkopové práce nebylo možno považovat za výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce uvedl, že daňové řízení bylo provedeno v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně při daňové kontrole nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho argumenty a pouze doplňoval konstatování správce daně.

Žalobce připomněl, že již v odvolání namítal, že správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob vycházel ze závěrů daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), aniž by akceptoval odlišnosti principů těchto daní. Správce daně se ve věci dopustil nedůvodného předjímání, když si v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu udělal předběžný úsudek o tom, že považuje výdaje za výkopové práce v hodnotě 1.044.033 Kč za „zakoupené“, a namísto toho, aby vyzval žalobce k prokázání uskutečnění výkopových prací, požadoval prokázat, že práce byly poskytnuty a provedeny. S touto námitkou se žalovaný nevypořádal. Žalobce nesouhlasil s úvahami žalovaného ohledně přenosu důkazního břemene a trval na tom, že bylo prokázáno, že výkopové práce byly provedeny a zaplacený. Žalobce je dále přefakturoval svému odběrateli a příjem za výkopové práce přiznal, tzn. prokázal, že výkopové práce jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Sporným podle žalobce zůstalo pouze to, zda osoby, které práce vykonaly a jimž byly tyto práce zaplacený, byly osobami ze společnosti TEMP PLUS, s. r. o. (dále jen „TEMP“), nebo se za ně pouze vydávaly.

Podle žalobce daňové orgány naprosto ignorovaly institut dobré víry. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že se tohoto institutu nelze dovolávat z důvodu zásady, že právo přeje bdělým. Naopak trval na tom, že se společností TEMP jednal v dobré víře, což prokázal. Žalobce již ve správním řízení připustil, že si při výběru obchodního partnera nepočínal s dostatečnou opatrností, nicméně upozornil správce daně na to, že vycházel z obecného pravidla ve stavebnictví, že pomocné práce se vyplácejí až po jejich provedení, takže odběrateli nemůže vzniknout žádná škoda. Podotkl, že výkopové práce byly hrazeny postupně po cca 40.000 Kč, vždy po jejich provedení a odevzdání. Žalobce z výpisu z obchodního rejstříku vyhodnotil, že společnost TEMP je funkční, a další záruky nevyžadoval, neboť při jeho podnikání je běžné, že za společností jednají stavbyvedoucí nebo vedoucí part. Skutečnost, že zmíněná společnost je pro správce daně nekontaktní, označil žalobce za bezpředmětnou, neboť nebyla žalobci v roce 2011 známa a nemůže mu být dávana k tíži. Žalobce považoval pana H. za osobu určenou společností TEMP k tomu, aby koordinoval provedení výkopových prací, předával doklady a přebíral peníze. Žalobce nevyžadoval plnou moc k jednání za uvedenou společnost, neboť to při dodávce výkopových prací není běžné. Vzhledem k tomu, že za celou dobu spolupráce se společností TEMP nevznikly žádné problémy, neměl žalobce důvod pochybovat o tom, že se jednalo o lidi, kteří jsou touto společností pověřeni k provedení prací (jezdili i firemním vozem). Z průběhu daňové kontroly podle žalobce vyplývá, že byl přesvědčen, že jeho obchodním partnerem byla zmíněná společnost, což potvrdily i svědecké výpovědi osob, jež byly při dodání výkopových prací přítomny. Z těchto svědeckých výpovědí vyplynulo, že osoby provádějící výkopové

práce vyvolaly svým chováním dojem, že jsou od společnosti TEMP, a proto nebyl správce daně oprávněn ignorovat jednání žalobce v dobré víře.

Žalobce dále namítal, že správce daně hodnotil svědecké výpovědi zcela účelově se závěrem, že neprokázaly provedení výkopových prací společností TEMP, ačkoli bylo jednoznačně prokázáno, že dodané práce byly provedeny a k úhradám prací došlo. Správce daně nevyhodnotil skutečnost, že se i samotní svědci domnívali, že výkopové práce vykonávaly osoby od společnosti TEMP. Žalobce upozornil na to, že správce daně nekladl svědkům podrobnější otázky k provedeným pracím, jeho otázky směřovaly výhradně ke společnosti TEMP. Svědci se shodli na místech, druhu a zaplacení prováděných prací, mezi výpověďmi nejsou rozpory, tudíž je podle žalobce nelze označit za nedůvěryhodné. Svědci potvrdili, že žalobce nemá zaměstnance, tudíž se muselo jednat o subdodávky. Tvzení správce daně, že se mohlo jednat o brigádníky a mohlo dojít ke krácení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, považoval žalobce za nepodloženou spekulaci. Správcem daně vytčený nedostatek dokladů ohledně přesné specifikace místa, druhu a rozsahu prováděných prací byl podle žalobce odstraněn svědeckými výpověďmi, a pokud to správci daně nestačilo, měl požadovat po svědci bližší specifikaci. Žalobce shrnul, že správce daně vyhodnotil výsledky svědků v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť je nehodnotil ve vzájemných souvislostech i s ostatními důkazními prostředky (montážní a stavební deníky).

Přístup správce daně byl podle žalobce nestandardní, neboť za zásadní nedostatek označil správce daně fakt, že na dokladech od společnosti TEMP není přesně specifikováno místo, druh a rozsah prováděných prací, zatímco u faktur od ostatních subdodavatelů (V., B., H.), jejichž dodávky nezpochybňoval, tento fakt za zásadní nepovažoval, ačkoli chyběly pokladní doklady o úhradě. S touto námitkou se žalovaný nevypořádal. Žalobce zdůraznil, že se vůči všem svým subdodavatelům stavebních prací choval konzistentně, což potvrzuje jeho jednání v dobré víře. Podle žalobce nelze přičítat k tíži daňového subjektu, zda si jeho obchodní partner plní závazky vůči správci daně, či nikoli. Správci daně žalobce dále vytýkal, že dokazování prováděl účelově, aniž dal žalobci šanci prokázat faktické uskutečnění fakturovaných prací. Žalobce poznamenal, že správce daně odmítl zohlednit skutečnost, že se žalobce stal obětí podvodu, a důkazní prostředky vyhodnotil pouze tak, že z nich nevyplyvá, že výkopové práce provedla společnost TEMP a že jí za tyto práce bylo zaplaceno. Dodal, že správce daně nezpochybnil existenci pana H. a svědek S. sdělil, že z dálky viděl, jak žalobce předává panu H. peníze, a že žalobce hovořil o výplatách peněz pro kopáče, a proto správce daně nemůže k tíži žalobce hodnotit tuto výpověď tak, že svědek nebyl přímým účastníkem předání. Žalobce nesouhlasil ani s posouzením svědeckých výpovědí ze strany žalovaného a konstatoval, že žalovaný nereagoval na jeho tvrzení, že pokud by výkopové práce postupně neuhrazoval, osoby vystupující za společnost TEMP by je neprovedly.

Žalobce dále upozornil na skutečnost, že v průběhu daňové kontroly navrhl správci daně možnost stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Správce daně na to nepřistoupil a stanovil základ daně tak, že neuznal výdaje za výkopové práce v plné výši. Žalobce připomněl, že předložil fotografie ze staveb, stavební deníky a navrhl svědecké výpovědi, přičemž se s ohledem na nekontaktnost společnosti TEMP domnívá, že jiné důkazní prostředky ani neexistují. Zdůraznil, že z důkazních prostředků, které měl k dispozici správce daně, jednoznačně vyplývá, že práce byly provedeny, zaplacený a provedly je osoby, které se vydávaly za společnost TEMP. Tento fakt ovšem daňové orgány ignorovaly.

Podle žalobce je zavádějící tvrzení žalovaného, že soudní rozhodnutí není pramenem práva a judikát je závazný jen ve věci, ve které byl vyneseno. Judikatura je totiž běžně užívána jak v daňových řízeních, tak i soudy všech stupňů. Žalobce dále citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, a konstatoval, že v jeho případě nastala shodná situace, neboť byla zpochybněna existence dodavatele, nebylo zpochybněno dodání zboží (výkopových prací), nebyl zpochybněn příjem přiznaný žalobcem a svědecké výpovědi potvrdily tvrzení žalobce. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud popsal tři podmínky, za jakých lze stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, a to 1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2) kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Správce daně v případě žalobce konstatoval, že žalobce neprokázal, že výkopové práce byly provedeny společností TEMP a byly jí i zaplacený. Dalšími skutečnostmi se ovšem nezabýval. Správce daně podle žalobce porušil § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť nepostupoval obdobně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem, aby při rozhodování skutkově podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, který vyloučil stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že stavební práce dodané společností TEMP nelze považovat za podstatnou část výdajů, když tvoří pouze 20 % výdajů. Podle žalobce § 98 daňového řádu takovouto podmínku pro použití pomůcek nestanoví. Žalobce dále poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, ze kterého plyne, že daň měla být stanovena podle pomůcek, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 106/2012 a 5 Afs 129/2006. Dodal, že správce daně neprovedl dokazování k tomu, aby mohl vyslovit, že je tato judikatura skutkově odlišná. Žalobce naopak odmítl jako nepřiléhavý správcem daně zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 71/2012. Žalobce uzavřel, že vyloučením výdajů za výkopové práce stanovil správce daně základ daně ve výši, jakou ve stavebnictví nepřiznává žádný subjekt podnikající v relacích žalobce.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal celý průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že daňové orgány nemají povinnost prokazovat, že práce byly provedeny subjektem odlišným od subjektu uvedeného na doloženém daňovém dokladu. Zdůraznil, že prokázání rozsahu plnění, uskutečnění plnění a uskutečnění dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu je nutno chápat jako podmínky sine qua non pro uplatnění tvrzených výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný konstatoval, že správce daně ve výzvě označil důvody, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o vynaložení nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, čímž naplnil podmínku pro unesení důkazního břemene stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 32/2008, podle něhož podnikatelský subjekt není povinen ověřovat si identitu svého obchodního partnera, nese však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem. Dodal, že správce daně nijak žalobce neomezil v rozsahu prokázání uskutečnění stavebních prací. Žalovaný poukázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-384/04 a poznamenal, že se žalobce dovolává dobré víry v situaci, kdy měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku a znal jméno a příjmení statutárního orgánu dodavatele, jednal dva roky s osobou, kterou není schopen ani po této době identifikovat,

a podle svého tvrzení jí uhradil ve dvou zdaňovacích obdobích celkem 3.676.840 Kč za údajně provedené stavební práce. V neposlední řadě byl žalobci předložen živnostenský list z roku 1999 (práce probíhaly v letech 2010 a 2011), jehož platnost si žalobce v průběhu dvou let poskytování stavebních prací neověřil. Tyto skutečnosti podle žalovaného vylučují možnost uplatnění dobré víry v daňovém řízení, neboť žalobce nepřijal veškerá rozumně vyžadovaná opatření k tomu, aby se nestal součástí „podvodu“. Žalovaný nesouhlasil s tím, že svědecké výpovědi dokládají skutečnou výši a rozsah předmětných výdajů. Podotkl, že záznamy ze stavebních deníků i svědecké výpovědi se pohybovaly jen ve velmi obecné rovině, z čehož nebylo patrné, kdo výkopové práce realizoval a zda žalobce uhradil fakturované částky v jím tvrzené výši. Provedené hodnocení důkazů označil žalovaný za úplné a logické.

Podle žalovaného žalobce v argumentaci rozhodnutími Nejvyššího správního soudu vynechává podstatné informace, které z judikátů vyplývají. Ze správního spisu je patrné, že závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 se na projednávanou věc nevztahují, neboť žalobci bylo plně v souladu s tímto nálezem umožněno prokazovat vynaložení zpochybněných výdajů. Žalovaný dále citoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 25/2015 a 8 Afs 2/2013 týkající se stanovení daně podle pomůcek. Uvedl, že v situaci, kdy správce daně nezpochybnil podstatnou část uplatněných výdajů (šlo o cca 20 %) a daň bylo možné stanovit pomocí dokazování, nebyly podle konstantní judikatury splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný zdůraznil, že daň se primárně stanoví na základě dokazování a pouze v případech, kdy to není možné, se stanoví podle pomůcek či jiných sekundárních způsobů.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že nezpochybňoval přenos důkazního břemene, nýbrž obsah výzvy a hodnocení důkazních prostředků. Ve vztahu k ověření identity dodavatele podotkl, že vzhledem ke svému vzdělání nepostupoval obezřetně. Jeho postup byl v souladu s jeho zkušenostmi a především s tím, že mu nemohla vzniknout žádná škoda, proto posoudil své podnikatelské riziko jako minimální. Podle žalobce aplikoval žalovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie jednostranně, aniž zohlednil fakta daného případu. Dodal, že v průběhu daňového řízení vysvětlil, z jakého důvodu nepožadoval od pana H. oprávnění jednat za společnost TEMP. Žalobce protestoval proti tvrzení žalovaného, že zaplatil za údajně provedené stavební práce. Podle žalobce nemají daňové orgány žádné důkazy o tom, že by práce nebyly provedeny. Žalobce připustil, že zápisy ve stavebních denících a údaje z faktur nejsou detailní, nicméně žalobce takto postupoval vůči všem obchodním partnerům a u ostatních nevznášel správce daně žádné pochybnosti.

Podle žalobce svědecké výpovědi nezávislých osob jednoznačně potvrdily provedení stavebních prací, existenci osob vydávajících se za osoby od společnosti TEMP a úhradu prací. Zdůraznil, že nikdo by dva roky neprováděl práce, které by mu nebyly uhrazeny. Žalobce dále nesouhlasil s žalovaným předestřenou interpretací nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, který považoval za plně aplikovatelný na projednávanou věc. Trval také na svém konstatování, že výsledky svědků vyhodnotil správce daně v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu a že rozdílně posuzoval nedostatky daňových dokladů od společnosti TEMP a od ostatních dodavatelů.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

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), 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.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 6. 2012 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 a DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí let 2010 a 2011. K dotazům správce daně žalobce uvedl, že mu není známo, že společnosti TEMP zanikly veškeré živnosti ke dni 24. 7. 2002, a tudíž neměla k provádění výkopových prací oprávnění. Dodal, že se o takové věci nezajímal. Žalobce nevěděl, kdo s ním za společnost TEMP jednal, předali mu kopii výpisu z obchodního rejstříku, byl to Rus nebo Ukrajinec a s ním ještě Rom pan H., který jim dělal něco jako mistra, vozil žalobci faktury za provedené práce, žalobce pak už jednal jen s ním. Práce pro žalobce vykonávali lidé ze společnosti TEMP, někdy jich přijelo 10, někdy 12, dále pro něj pracovali další živnostníci. Žalobce v průběhu měsíce dával jednotlivým lidem, kteří vykonávali práce za společnost TEMP, zálohy, protože potřebovali na svačinu apod., a když potom pan H. přinesl fakturu, žalobce mu doplatil zbytek. Ostatní živnostníci si mohli všimnout, že mu žalobce předával peníze, ale přímo při předání peněz nebyli.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 8. 2012 správce daně žalobce vyzval, aby předložil nebo navrhl důkazní prostředky prokazující, že výdaje za rok 2011 v celkové výši 1.044.033 Kč byly poskytnuty a provedeny dodavatelem uvedeným na předložených fakturách, tj. společností TEMP, a že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně uvedl, že společnost TEMP neměla k provádění prací oprávnění (veškeré živnosti jí zanikly k 24. 7. 2002) a žalobce ani nepředložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení o přijetí fakturovaných služeb od společností TEMP, když doklad sám o sobě není důkazem prokazujícím fakturované skutečnosti. Správci daně proto vznikly pochybnosti o přijetí fakturovaných služeb od společnosti TEMP a o vynaložení uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V reakci na tuto výzvu žalobce navrhl důkaz stavebními deníky a výsledkem L. K., P. K., A. B., F. S. a P. H. Po seznámení s výsledky kontrolních zjištění navrhl žalobce výsledek Z. H., P. V. a opakovaný výsledek P. K.

Svědék L. K. při výslechu dne 12. 9. 2012 vypověděl, že žalobce pro něj v letech 2010 a 2011 prováděl větší množství prací, hlavně výkopy a zhotovení kabelových tras včetně následné úpravy terénu, a to na stavbách Český Brod – Škvárovna, Bělušice

u Kolína, Hradešín u Českého Brodu, Hořátek u Nymburka a Dobřichov u Kolína. Podle svědka pracovali pro žalobce i subdodavatelé pan M. a pan H., a to nikoli osobně, každý měl své pracovníky, které poskytl žalobci. Na stavbách se pohyboval automobil s nápisem TEMPO nebo tak nějak, jednalo se o lidi od pana H., jejich jména neznal. Žalobce nebyl jediným dodavatelem prací na uvedených zakázkách, pracovali tam i jiní dodavatelé, a to pro svědka a pro FABRICOM CZ. Skutečnost, že zmíněné osoby pracovaly pro žalobce, dovodil svědek z toho, že jim žalobce zadával práci a motal se kolem nich. Při předání peněz svědek přítomen nebyl, pouze věděl, že žalobce vozil peníze a říkal, že musí vyplatit s. r. o. Komu žalobce peníze předával, svědek nevěděl.

Z výpovědi svědka P. K. při výslechu dne 12. 9. 2012 vyplynulo, že na stavbách vedl stavební deníky firmy FABRICOM, jednalo se o stavby Bělušice, Dobřichov, Český Brod a možná Pečky. Podle svědka pracovali na stavbách pro žalobce subdodavatelé, ale mohlo se také jednat o subdodavatele pana K. Svědek uvedl jména subdodavatelů, a to F. S., A. B., P. H., P. V., L. N., P., a dodal, že se na stavbách pohybovaly automobily s firemními nápisy ELTODO, KPLUS, K+K a TEMP PLUS. Svědek nevěděl jistě, zda všechny tyto subjekty pracovaly pro žalobce. Doplnil, že jediným dodavatelem firmy FABRICOM byl pan K., pro kterého pracoval žalobce, jenž neměl žádné zaměstnance. Na otázku, zda pro žalobce pracovali nějakí pracovníci ze společnosti TEMP, svědek uvedl, že to nemůže říct stoprocentně, jména těch pracovníků neznal, věděl jen, že vystupovali z auta s nápisem TEMP PLUS, prováděli výkopové práce, pokládku kabelů, pískování, úklidy, hutnění, demontáže atd. Přímo při předávání peněz společnosti TEMP svědek nebyl. Při opakovaném výslechu dne 3. 4. 2013 svědek doplnil, že žalobce pracoval na stavbách pro pana K., najímal si k tomu firmy a živnostníky. Společnost TEMP pracovala jenom pro žalobce, který jí za to platil. Peníze vyplácel panu H.

Svědka A. B. při výslechu dne 13. 9. 2012 vypověděl, že pro žalobce prováděl elektroinstalace na stavbách v Českém Brodě, Bělušicích, Zbožíčku, Dobřichově, Pečkách a Praze. Pro žalobce pracovali i jiní subdodavatelé, vesměs se jednalo o Ukrajince a Romy, přijížděli na stavbu různými auty, svědek si pamatuje velký bílý Tranzit s černým logem TEMP PLUS. Jména pracovníků přijíždějících zmíněným autem svědek neznal, a to kromě pana H. Prováděli výkopové práce, pokládali kabely, upravovali terén. Svědek párkrát viděl, jak žalobce pracovníkům ze společnosti TEMP dával zálohu, převážně na svačinu, když si řekli o peníze. Žádný doklad neviděl. Nějaké peníze předával žalobce i panu H.

Z výpovědi svědka P. H. při výslechu dne 13. 9. 2012 vyplynulo, že osobně prováděl pro žalobce výkopové práce, na stavbách pro žalobce pracovali i jiní subdodavatelé, jednalo se o Ukrajince a Romy, jejichž jména svědek nezná s výjimkou pana H. Skutečnost, že tyto osoby pracovaly pro žalobce, dovodil svědek z toho, že jim žalobce předával peníze. Na stavbách, které žalobce prováděl v Českém Brodě, Bělušicích a Praze, pro něj pracovali i pracovníci ze společnosti TEMP v počtu 9 až 15 lidí, z nichž svědek podle vidění zná jen pana H. Dopravovali se bílým autem (Tranzitem) s černým logem společnosti TEMP, prováděli výkopové práce a tahali kabely. Na otázku, zda byl přítomen předávání peněz společnosti TEMP, svědek odpověděl, že se častokrát stalo, že požadovali zálohu na svačinu, a pak ještě v autě viděl, že žalobce vyplácel panu H. nějaké peníze. Svědek u toho nestál, jen to zahlédl, když šel kolem.

Svědka F. S. při výslechu dne 13. 9. 2012 vypověděl, že pro žalobce prováděl elektrikářské práce na stavbách v Praze, Bělušicích a Českém Brodě. Pro žalobce pracovali i jiní subdodavatelé, zejména kopáči – Ukrajinci a Romové. Podle svědka to byla jedna firma,

jednou přijeli 4, někdy 15 podle potřeby. Pravidelně se tam vyskytoval jeden šéf, pan H., vždy přijel, inkasoval peníze, práce osobně nevykonával. Jména pracovníků svědek neznal, viděl vozidlo Tranzit s logem – černým nápisem TEMP. Žalobce, který byl jediným dodavatelem prací na těchto zakázkách, neměl žádné zaměstnance. Svědek několikrát z dálky zahlédl, jak žalobce předával panu H. peníze, předání dokladů neviděl. Podle svědka předával žalobce peníze pouze panu H., nikdy neviděl, že by to dal někomu jinému.

Z výpovědi svědka Z. H. při výslechu dne 16. 1. 2013 vyplynulo, že žalobce se v letech 2010 a 2011 zabýval výkopovými pracemi na stavbách Bělušice u Kolína, Český Brod, Hořátev, Lysá nad Labem, Praha, neměl vlastní zaměstnance a svědek pro něj pracoval jako subdodavatel. Pro žalobce na těchto stavbách jako subdodavatelé pracovali také F. S., A. B., P. H. a společnost TEMP. K otázce, odkud ví, že pracovali pro žalobce, svědek uvedl, že to ví. Na stavbách pracovalo více dodavatelů, konkrétně se jednalo o pana K., pro něhož pracoval žalobce. Na otázku, odkud zná společnost TEMP, svědek popsal, že prováděli v Praze v Sokolovské ulici výkopové práce, zastavilo tam auto, nějaká Octavie, vystoupili z něj dva pánové a zeptali se žalobce, zda by pro ně neměl nějaké výkopové práce, na něž by mu dodali lidi. Svědek byl osobně přítomen u tohoto jednání a viděl, jak žalobci předložili živnostenský list, pamatoval si však jen příjmení jednoho z těch pánů, a to H., druhý byl podle mluvy Ukrajinec nebo Rus. Pracovníků společnosti TEMP bylo na stavbách podle množství práce, někdy 5, někdy 12, přijeli ráno s panem H., jenž jim zadal práci, kterou dostal od žalobce. Pokud pracovníci odvedli práci špatně, obrátil se žalobce na pana H., aby zjednal nápravu. Pracovníci ze společnosti TEMP prováděli na stavbách výkopové práce, záhozy výkopů, hutnění, rovnání terénu. Na otázku, zda zná osobně pracovníky, kteří práce prováděli, svědek odpověděl, že zná pouze pana H., ale jen podle jména. Na otázku, odkud ví, že se jednalo o zaměstnance společnosti TEMP, svědek odpověděl, že se dopravovali bílým Tranzitem s nápisem TEMP PLUS, s. r. o., a pracovali pro pana H., který se k nim choval jako mistr. Žalobce předával peníze panu H., svědek neviděl, že by pan H. podepisoval doklady o převzetí peněz, předávali si pouze faktury. Svědek byl při předání peněz přítomen šestkrát a třikrát za žalobce osobně předával peníze panu H. oproti faktuře, žádné potvrzení o přijetí peněz tam nebylo, stalo se to v Bělušicích a v Českém Brodě, dvakrát v roce 2010 a jednou v roce 2011. Částky se pohybovaly přibližně kolem 35.000 Kč. Svědek měl od žalobce peníze a rozpis záloh, které předal v průběhu provádění prací panu H., aby dal svým kopáčům peníze na jídlo, protože to tak požadovali. Svědek obdržel fakturu, předložil panu H. rozpis záloh a doplatil rozdíl.

Svědka P. V. při výslechu dne 27. 3. 2013 vypověděl, že je zaměstnancem pana K. a odtud zná žalobce, se kterým také spolupracoval – v letech 2010 a 2011 pro něj prováděl výkopové, úklidové a elektromontážní práce na stavbách Český Brod, Bělušice, Praha a Lysá nad Labem. Žalobce dostal zakázku od pana K. a najal si další subdodavatele, sám zaměstnance neměl. Jednalo se o F. S., A. B., Z. H., P. H. a jezdila tam i společnost TEMP. Žalobce byl jediným dodavatelem prací na těchto stavbách, zadával práce svým subdodavatelům. Společnost TEMP vykonávala výkopové práce, pokládání kabelů, úklidové a demontážní práce, pracovníků tam měla podle potřeby, někdy sedm, někdy deset, byli to Romové a Ukrajinci, svědek z nich znal pouze pana H. Na otázku, odkud ví, že to byli pracovníci společnosti TEMP, svědek odpověděl, že jezdili bílou dodávkou s nápisem TEMP PLUS v tmavé barvě. Každé ráno řekl žalobce panu H., co je potřeba udělat, a pan H. to řekl svým lidem. Pokud odvedli nekvalitní práci, zavolał žalobce panu H., aby to přijeli předělat. Svědek by osobně přítomen při tom, když žalobce předával panu H. peníze oproti faktuře.

Potvrzení o předání peněz svědek neviděl, předána byla jen faktura. O jaké částky se jednalo, svědek nevěděl. Podle svědka se mohlo a nemuselo jednat o zaměstnance společnosti TEMP, práci jim zadával pan H.

Dožádáním ze dne 24. 9. 2012 se správce daně obrátil na Finanční úřad v Ústí nad Labem se žádostí o prověření zjištěných skutečností týkajících se společnosti TEMP. Dožadovaný úřad v odpovědi uvedl, že společnost TEMP se nenachází na adrese svého sídla, nemá tam označenou schránku ani zvonek, dlouhodobě se správcem daně nespolupracuje, poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podala za zdaňovací období roku 1999, registrace k DPH jí byla zrušena z moci úřední dne 14. 3. 2000. Společnost TEMP má dluh na daních z příjmů 838.511 Kč, na dani silniční 10.040 Kč a na DPH 64.532 Kč, nedoplatky na DPH byly již částečně prekludovány.

Dne 26. 9. 2012 požádal správce daně Policii České republiky o ověření, zda se I. D. (jednatel společnosti TEMP) zdržuje na území České republiky. Z odpovědi vyplynulo, že tento cizinec nemá v současné době na území České republiky povolen žádný druh pobytu, jeho pobyt za účelem podnikání byl ukončen dne 26. 5. 2000 a dne 3. 3. 2006 byl vyhoštěn na dobu do 27. 1. 2009. Současné místo pobytu tohoto cizince není policii známo.

Z předložených kopií montážních a stavebních deníků bylo zjištěno, že společnost TEMP je v nich zmíněna na třech místech jako subdodavatel, ovšem není zřejmé, zda byla dodavatelem žalobce, nebo jiného subjektu. Deníky nezmiňují ani pana H., ani počet pracovníků společnosti TEMP působících na stavbách.

Dne 13. 1. 2014 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole obsahující popis a hodnocení jednotlivých zjištění správce daně a vypořádání námitek uplatněných žalobcem. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 17. 1. 2014 dodatečný platební výměr č. j. 196433/14/2507-24803-506670, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 108.978 Kč, daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši - 34.812 Kč a současně mu sdělil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 28.758 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

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.

Nejprve se soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho argumenty a pouze doplňoval konstatování správce daně. Konkrétně se podle žalobce žalovaný nevypořádal s námitkou rozdílného přístupu správce daně vůči nedostatkům daňových dokladů od jednotlivých dodavatelů a dále s námitkami, že pokud by výkopové práce postupně neuhrazoval, osoby vystupující za společnost TEMP by je neprovedly a že se správce daně dopustil nedůvodného předjímání, když si udělal předběžný úsudek o tom, že považuje výdaje za výkopové práce v hodnotě 1.044.033 Kč za „zakoupené“, a namísto toho, aby vyzval žalobce k prokázání uskutečnění výkopových prací, požadoval prokázat, že práce byly poskytnuty a provedeny. Daňové orgány navíc podle žalobce ignorovaly institut dobré víry a fakt, že z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že práce byly provedeny, zaplacený a provedly je osoby, které se vydávaly za společnost TEMP. Soud pečlivě prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že žalovaný v něm přednesl ucelenou a logicky

provázanou argumentaci, která veškeré žalobcem uplatněné námitky vyvrací. Žalovaný vysvětlil, že bylo povinností žalobce prokázat své tvrzení, že výkopové práce provedla společnost TEMP, která mu je vyfakturovala, a že za tyto výkopové práce žalobce zaplatil zmíněné společnosti částky uvedené na jednotlivých fakturách. Podle žalovaného žalobce tyto skutečnosti neprokázal, tudíž neunesl důkazní břemeno a jím uplatněné výdaje za výkopové práce nemohly být považovány za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Námitkou rozdílného přístupu správce daně vůči nedostatkům daňových dokladů od jednotlivých dodavatelů se žalovaný zabýval na straně 14 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobcem zmiňovaní dodavatelé, jimiž vystavené doklady také vykazovaly nedostatky, byli v průběhu daňové kontroly vyslechnuti jako svědci, přičemž potvrdili, že pro žalobce pracovali, a popsali, jaké konkrétní práce a na jakých zakázkách prováděli, a proto nebyly výdaje za úhradu faktur od těchto dodavatelů zpochybněny. Tím žalovaný jednoznačně odlišil předmětné výdaje od výdajů za úhradu faktur od společnosti TEMP, u nichž žalobce podle žalovaného nijak neprokázal, zda a v jaké výši byly zaplacený a zda byly zaplacený zplnomocněnému zástupci uvedené společnosti. Předmětnou námitku tedy žalovaný řádně vypořádal.

Na námitky, že pokud by výkopové práce postupně neuhrazoval, osoby vystupující za společnost TEMP by je neprovedly a že z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že práce byly provedeny, zaplacený a provedly je osoby, které se vydávaly za společnost TEMP, reagoval žalovaný tím, že vysvětlil, proč nepovažoval za prokázané, že předmětné práce vykonala společnost TEMP a že jí za tyto práce byly zaplacený částky uvedené na jednotlivých fakturách. Na námitku, že se správce daně dopustil nedůvodného předjímání, když si udělal předběžný úsudek o tom, že považuje výdaje za výkopové práce v hodnotě 1.044.033 Kč za „zakoupené“, a namísto toho, aby vyzval žalobce k prokázání uskutečnění výkopových prací, požadoval prokázat, že práce byly poskytnuty a provedeny, odpověděl žalovaný na stranách 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde se věnoval výzvě k prokázání skutečností a nesouhlasil se žalobcem v tom, že tato výzva byla nesprávná (druhý odstavec na straně 7) a že správce daně v ní předjímal nějaké skutečnosti (druhý odstavec na straně 6). Námitkami týkajícími se dobré víry se žalovaný zabýval na stranách 6 a 7 napadeného rozhodnutí, tudíž není pravdou, že by tento institut ignoroval, jak tvrdí žalobce. Lze tedy uzavřít, že žalobcem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud neshledal, a předmětná námitka proto není důvodná.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout 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 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.

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.

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 vážících 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).

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 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).

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. 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].

V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda žalobce přijal fakturované služby skutečně od společnosti TEMP a zda se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tyto pochybnosti správce daně vycházely z toho, že společnosti TEMP zanikly veškeré živnosti ke dni 24. 7. 2002, tudíž neměla k provádění fakturovaných prací oprávnění, a přijaté faktury samy o sobě nejsou důkazem prokazujícím fakturované skutečnosti (provedení služeb společností TEMP), ani uhrazení příslušných částek osobě oprávněné za tuto společnost jednat. Správce daně dále konstatoval, že na fakturách není uvedeno, kterých konkrétních zakázek se týkají, proto nebylo možné přiřadit jednotlivé výdaje žalobce k jeho zdanitelným příjmům. V průběhu daňové kontroly navíc správce daně zjistil, že společnost TEMP je nekontaktní, v obchodním rejstříku nezveřejňuje účetní závěrky, již několik let (od roku 2000) nepodává daňová přiznání a její jediný jednatel se od 3. 3. 2006 nezdržuje na území České republiky.

Ze shora uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že daňové orgány prokázaly existenci pochybností o tom, zda fakturované služby (výkopové práce) v celkové ceně 1.044.033 Kč poskytla žalobci skutečně společnost TEMP a zda žalobce finanční prostředky za fakturované služby skutečně uhradil osobě oprávněné za společnost TEMP tyto částky přijmout, tj. zda byly předmětné výdaje uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobce, který byl povinen prokázat svá tvrzení o tom, že výdaje v celkové výši 1.044.033 Kč byly skutečně vynaloženy na dosažení, udržení či zajištění jeho zdanitelných příjmů. Této povinnosti žalobce nedostál a své důkazní břemeno neunesl, tudíž byly daňové orgány oprávněny rozhodnout v jeho neprospěch.

Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně postupoval při dokazování v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nebylo povinností správce daně prokázat, že shromážděné důkazní prostředky jsou natolik nedůvěryhodné a neprůkazné, aby výdaje za

provedené výkopové práce nebylo možno považovat za výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebo výkopové práce nebyly provedeny. V souladu s citovaným ustanovením daňového řádu plně postačovalo, že správce daně prokázal své výše jednoznačně formulované pochybnosti, čímž se důkazní břemeno přeneslo na žalobce. Správce daně současně dodržel i požadavky § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť řádně provedl veškeré žalobcem navržené dokazování a dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Jak již bylo naznačeno výše, žalobce měl v rámci dokazování v zásadě dvě možnosti, buď prokázat, že jeho účetnictví odpovídá skutečnosti, tj. že mu předmětné služby skutečně poskytla společnost TEMP a že jí za tyto služby uhradil fakturované částky v plné výši, nebo svá tvrzení vyplývající z obsahu účetnictví korigovat a následně prokázat, že jeho nová tvrzení odpovídají skutečnosti. Volba varianty postupu byla výhradně na žalobci, který je nositelem povinnosti v daňovém řízení prokázat svá tvrzení, do nichž mu správce daně nemůže nijak zasahovat. Je tedy výlučně a jen na daňovém subjektu, jaké skutečnosti tvrdí, a daňové orgány pak pouze posuzují, zda tato tvrzení daňový subjekt rovněž prokázal. Žalobce zvolil možnost setrvat na svých původních tvrzeních odpovídajících jeho účetnictví, což znamená, že výdaje za výkopové práce ve výši 1.044.033 Kč mohly být považovány za daňově uznatelné jedině za předpokladu, že by žalobce prokázal, že tyto práce provedla společnost TEMP a že jí za tyto práce zaplatil zmíněnou celkovou částku. To se však žalobci nepodařilo.

V průběhu daňové kontroly žalobce navrhl výslech několika svědků a předložil kopie montážních a stavebních deníků ze staveb, na kterých se podílel. Tyto stavební deníky ovšem neprokazují, jaké konkrétní práce (z hlediska jejich typu, rozsahu či hodnoty) na předmětných stavbách vykonávali pracovníci společnosti TEMP, resp. zda vůbec nějakí pracovníci mající právní vztah k této společnosti nějaké práce na stavbách vykonávali, natožpak, zda je vykonávali pro žalobce, či pro jiný subjekt. Jednotliví svědkové sice hovořili o pracovnících společnosti TEMP, nicméně jejich příslušnost k dané společnosti dovozovali pouze z nápisu na vozidle, kterým se tito pracovníci na stavbu dopravovali, což pochopitelně nepostačuje, neboť předmětné vozidlo již nemuselo být ve vlastnictví dané společnosti, případně mohlo sloužit pouze k dopravě pracovníků bez ohledu na jejich vztah ke společnosti TEMP. Svědci nebyli schopni sdělit jméno a příjmení žádného z těchto pracovníků, jejich počet uváděli jen přibližně a z jejich výpovědí nebylo možné ověřit ani konkrétní rozsah prací, které tito pracovníci vykonali. Žádný z provedených důkazů tak neprokázal to, že výkopové práce fakturované společností TEMP v rozsahu uvedeném v toliko obecně formulovaných fakturách vykonali pracovníci této společnosti. Z hlediska daňové uznatelnosti výdajů přitom není podstatné, že tyto práce byly skutečně vykonány, nýbrž rozhodující je, zda je skutečně žalobci poskytla společnost TEMP, která mu je vyfakturovala. To ovšem žalobce neprokázal, ačkoli k tomu měl v daňovém řízení dostatek příležitostí.

Stejně tak žalobce neprokázal, že společnosti TEMP vyfakturované částky zaplatil. Někteří svědkové sice potvrdili, že žalobce předával peníze panu H., nicméně žádný z nich neuvedl konkrétní částky a především žalobce nijak neprokázal, jaký byl vztah pana H. ke společnosti TEMP, a zda byl tedy pan H. oprávněn přebírat za tuto společnost finanční prostředky. Jakkoli lze připustit, že mistr či vedoucí party může být oprávněn inkasovat platby

za provedené práce, soud připomíná, že žalobcem navržené dokazování nevedlo k prokázání příslušnosti pana H. ke společnosti TEMP. Svědkové ve svých výpovědích potvrdili pouze to, že pan H. zadával práci pracovníkům, kteří přijeli vozidlem označeným názvem společnosti TEMP, což ovšem nedokládá vztah pana H. k této společnosti, jak již bylo vysvětleno, pokud jde o zmíněné pracovníky. Za situace, kdy nebylo prokázáno, že žalobce jednotlivé vyfakturované částky skutečně zaplatil společnosti TEMP, resp. osobě oprávněné za tuto společnost předmětné částky přijmout, nelze tyto částky považovat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že mu výkopové práce dodala společnost TEMP a že jí za tyto práce zaplatil částku 1.044.033 Kč, ztratilo na významu žalobcovo tvrzení, že tyto práce přefakturoval svému odběrateli a příjem za výkopové práce přiznal, čímž měl prokázat, že výkopové práce jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud totiž není prokázáno přijetí služby a její řádné zaplacení, nelze výdaj za tuto službu považovat za daňově uznatelný bez ohledu na to, zda provedené práce žalobce využil v rámci plnění svých závazků vůči svému odběrateli, či nikoli.

K námitce žalobce, že správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob vycházel ze závěrů daňové kontroly DPH, aniž by akceptoval odlišnosti principů těchto daní, soud podotýká, že správce daně v rámci daňové kontroly žalobce vyzval k tomu, aby předložil nebo navrhl důkazní prostředky prokazující, že výdaje za rok 2011 v celkové výši 1.044.033 Kč byly poskytnuty a provedeny dodavatelem uvedeným na předložených fakturách, tj. společností TEMP, a že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z předmětné výzvy je zjevné, že správce daně své požadavky jednoznačně směřoval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob, tudíž daňové orgány neporušily ani žalobcem zmiňovaný § 1 odst. 2 daňového řádu. Je přitom lhostejné, že správce daně při daňové kontrole současně zkoumal i správnost žalobcem vyčíslené DPH, neboť ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob posuzoval výhradně to, zda žalobce naplnil požadavky zákona o daních z příjmů, což znamená, že plně respektoval odlišnosti obou daní.

Jakkoli lze formulaci předmětné výzvy považovat za poněkud neobratnou, podle názoru soudu není pochyb o tom, že nešlo o prokázání toho, že mu společnost TEMP poskytla výdaje, nýbrž služby (výkopové práce) těmto výdajům odpovídající, což také žalobce z výzvy pochopil a snažil se v průběhu daňové kontroly prokázat, byť neúspěšně. Správce daně se tedy nedopustil žalobcem tvrzeného nedůvodného předjímání, když pouze neobratně formuloval jinak naprosto správnou výzvu k prokázání skutečností.

K námitkám týkajícím se institutu dobré víry soud předesílá, že daňové řízení je založeno na povinnosti daňového subjektu prokázat daňově relevantní skutečnosti, a to primárně prostřednictvím řádně vedeného účetnictví tvořeného úplnými daňovými doklady, eventuálně též prostřednictvím jiných důkazních prostředků. Této povinnosti by si měl být žalobce vědom, neboť i v daňovém právu platí obecná právní zásada, že neznalost zákona nikoho neomlouvá. Daňové orgány v této souvislosti zcela správně poukázaly také na zásadu,

že pouze bdělým náleží práva. Z této zásady vyplývá, že by každý daňový subjekt měl při svých obchodních aktivitách postupovat tak, aby byl schopen v následném daňovém řízení prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jak již soud vysvětlil výše, s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení bylo povinností žalobce prokázat, že mu fakturované výkopové práce skutečně dodala společnost TEMP a že jí za tyto práce zaplatil celkovou částku 1.044.033 Kč, kterou uplatnil jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K prokázání těchto skutečností rozhodně nepostačují dokumenty založené v účetnictví žalobce, neboť příslušné faktury neobsahují dostatečně konkrétní popis fakturovaných prací a samy o sobě neprokazují, že společnost TEMP tyto práce skutečně vykonala (tj. že je např. nevykonala někdo jiný za jinou cenu). Účetnictví žalobce navíc nezahrnuje žádné daňové doklady, na kterých by osoba k tomu oprávněná za společnost TEMP potvrdila přijetí fakturovaných částek. Údajná dobrá víra žalobce přitom k unesení důkazního břemene rozhodně nepostačuje.

V této souvislosti poukazuje zdejší soud na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že daňovým subjektům „... zákon neukládá kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. To, zda tak podnikatelský subjekt učiní či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy: podnikatelský subjekt není povinen ověřovat si identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, dostupný na www.nssoud.cz).

Soud připomíná, že žalobce v projednávané věci neučinil žádné kroky směřující k tomu, aby si ověřil, zda byla společnost TEMP oprávněna vykonávat práce, které měla žalobci dodat, ani jaký byl vztah pana H. (u něhož žalobce dokonce neuvádí ani křestní jméno) k této společnosti a zda byl oprávněn k přijímání peněžitých plnění za uvedenou společnost. K ověření těchto skutečností stačilo pouze trvat na předložení aktuálního výpisu z živnostenského rejstříku, případně nahlédnout do veřejně přístupné elektronické verze, a požadovat po panu H. písemné pověření k přijímání peněžitých plnění. Soud nepochybně, že ve stavebnictví mohou za společnosti jednat stavbyvedoucí nebo vedoucí part, ovšem pouze tehdy, pokud je zřejmé, že k dané společnosti mají nějaký vztah. Žalobce nicméně neprokázal, že by pan H. byl osobou mající určitý konkrétní právní vztah ke společnosti TEMP a že by z tohoto vztahu vyplývalo oprávnění přijímat platby za provedené práce. Pokud by si žalobce zjistil alespoň základní osobní údaje pana H., mohl jej v daňovém řízení navrhnout jako svědka, a tím umožnit ověření jeho vztahu ke společnosti TEMP. To ovšem žalobce neučinil, ačkoli této osobě v průběhu roku 2010 předal celkem 2.020.000 Kč a v průběhu roku 2011 celkem 1.044.033 Kč.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že není podstatné, zda žalobce jednal v dobré víře, že pro něj předmětné práce vykonávali pracovníci společnosti TEMP a že za tyto práce uvedenému žalobci zaplatil, nýbrž to, zda byl schopen tyto skutečnosti prokázat. Žalobce ovšem neprokázal ani to, že částku v celkové výši 1.044.033 Kč panu H. zaplatil, neboť od této osoby nepožadoval potvrzení o převzetí finančních prostředků, ačkoli tak měl přinejmenším z opatrnosti a v zájmu vylepšení své důkazní situace činit. Důsledky žalobcova

laxního přístupu jdou výhradně k jeho tíži, neboť způsobily neunesení důkazního břemene a navazující zcela oprávněné doměření daně z příjmů fyzických osob. Odpovědnosti za důkazní nouzi, do které se žalobce sám dostal, se nemůže zbavit ani poukazem na obecné pravidlo ve stavebnictví, že se pomocné práce vyplácejí až po jejich provedení, neboť měl mít stále na paměti to, že chce-li své výdaje uplatnit jako daňově uznatelné, musí být schopen je náležitě prokázat. K tomu ovšem nepostačuje pouhé přesvědčení žalobce a jím navržených svědků o příslušnosti pracovníků provádějících výkopové práce ke společnosti TEMP. Námitky týkající se údajné dobré víry žalobce proto nejsou důvodné.

Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že nekontaktnost společnosti TEMP pro správce daně je bezpředmětná, neboť nebyla žalobci v roce 2011 známa. Tato skutečnost má význam v tom směru, že potvrzuje (dokládá) správcem daně formulované pochybnosti. Samotná nekontaktnost uvedené společnosti nebyla žalobci přičítána k tíži, pouze vedla k přenosu důkazního břemene na žalobce. Stejně tak nebylo žalobci přičteno k tíži, že si jeho obchodní partner neplní závazky vůči správci daně. I tato skutečnost byla použita jen k prokázání pochybností správce daně a nijak žalobci nebránila v tom, aby v daňovém řízení svá tvrzení prokázal.

K námitce žalobce, že správce daně hodnotil svědecké výpovědi zcela účelově se závěrem, že neprokázaly provedení výkopových prací společností TEMP, ačkoli bylo jednoznačně prokázáno, že dodané práce byly provedeny a k úhradám prací došlo, soud opětovně poukazuje na skutečnost, že k daňové uznatelnosti výdajů nepostačuje prokázání provedení prací, nýbrž musí být prokázáno, že je provedl ten, kdo je žalobci fakturoval, a zároveň také to, že byly v plné výši uhrazeny. To ovšem žalobce neprokázal. Není přitom podstatné, že se podle žalobce svědci shodli na místech, druhu a zaplacení prováděných prací a že mezi výpověďmi nejsou rozpory, neboť výpovědi svědků nebyly dostatečně konkrétní a nevedly k prokázání toho, že výkopové práce provedla společnost TEMP a že jí za ně bylo v plné výši zaplaceno. K tomu soud dodává, že domněnky svědků nelze považovat za průkazné, neboť ze svědecké výpovědi je vždy podstatné výhradně to, co svědek skutečně vnímal svými smysly, nikoli to, co si domyslel. Za situace, kdy žalobce neprokázal svou verzi skutkového příběhu, nelze daňovým orgánům vytýkat, že v rámci argumentace naznačily alternativní verzi, že se mohlo jednat o brigádníky a mohlo dojít ke krácení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, aby tím zdůraznily, proč je nezbytné řádně prokázat skutečný stav věci.

Pokud žalobce namítá, že správce daně nekládl svědkům podrobnější otázky k provedeným pracím a jeho otázky směřovaly výhradně ke společnosti TEMP, soud zdůrazňuje, že bylo právem žalobce se výsledku svědků účastnit a klást jim doplňující otázky. Skutečnost, že žalobce tohoto práva nevyužil, jde výhradně k jeho tíži a správce daně, který jej o konání výsledku řádně vyrozuměl, v této souvislosti žádnou svou povinnost neporušil. Žalobci nic nebránilo v tom, aby položil svědkům otázky směřující k přesnější specifikaci místa, druhu a rozsahu prováděných prací, nicméně správci daně žádné zákonné ustanovení neukládalo povinnost cokoli zjišťovat nad rámec toho, co skutečně zjistil. Pokud z výpovědi svědků ani ve spojitosti s montážními a stavebními deníky nevyplývalo, že předmětné práce skutečně provedla společnost TEMP a že jí za to bylo v plné výši zaplaceno, nebylo třeba, aby správce daně pokládal doplňující otázky. Není přitom pravdou, že by daňové orgány

nehodnotily jednotlivé provedené důkazy ve vzájemných souvislostech. Ze zprávy o daňové kontrole i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že daňové orgány plně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotily jednotlivé důkazy samostatně i ve vzájemných souvislostech, přičemž dospěly ke správnému závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal. Stejně tak není pravdou, že by správce daně prováděl dokazování účelově, aniž dal žalobci šanci prokázat faktické uskutečnění fakturovaných prací. Správce daně provedl všechny žalobcem navržené důkazy a nijak jej neomezoval v možnosti navrhnout důkazy další.

Soud se neztotožnil ani s žalobcovým tvrzením o nestandardním přístupu správce daně, který měl odlišně zacházet s daňovými doklady od společnosti TEMP a od ostatních žalobcových dodavatelů. Žalobce by si měl především uvědomit zásadní rozdíl mezi zmíněnou společností, která byla pro správce daně nekontaktní a neměla ani živnostenské oprávnění k výkonu činností, které žalobci fakturovala, a ostatními dodavateli žalobce, jimiž byly převážně fyzické osoby, které byly v průběhu daňové kontroly vyslechnuty jako svědci. Zatímco u společnosti TEMP vznikly správci daně legitimní pochybnosti o tom, zda fakturované práce skutečně provedla, když k tomu neměla oprávnění, nepodařovala daňová přiznání a její jediný jednatel opustil území České republiky v roce 2006, u ostatních dodavatelů takové pochybnosti nevyvstaly. Správce daně se proto logicky zaměřil na nedostatky daňových dokladů společnosti TEMP a nezabýval se daňovými doklady ostatních dodavatelů, kteří jako svědkové výslovně potvrdili, že pro žalobce pracovali a popsali rovněž, na jakých zakázkách tak činili. V případě těchto dodavatelů byla nedostatečná specifikace místa, druhu a rozsahu prováděných prací nahrazena jejich svědeckými výpověďmi, zatímco ze společnosti TEMP se nepodařilo nikoho sehnat a neúplnost faktur tak kompenzována nebyla, když výpovědi svědků v tomto ohledu nebyly dostatečně konkrétní. Soud nezpochybňuje, že se žalobce vůči všem svým dodavatelům stavebních prací choval konzistentně, nicméně toto jeho chování nebylo z hlediska pozdějšího unesení důkazního břemene správné, což se mu částečně podařilo napravit, ovšem nikoli v případě společnosti TEMP.

K námitce žalobce, že správce daně odmítl zohlednit skutečnost, že se žalobce stal obětí podvodu, soud připomíná, že tato skutečnost nebyla v daňovém řízení prokázána a stále nemění nic na tom, že žalobce přistupoval laxně k osobám, s nimiž spolupracoval, a navzdory zákonem jasně stanovenému důkaznímu břemenu v daňovém řízení si neopatřil dostatek důkazů k prokázání daňové uznatelnosti výdajů za výkopové práce. Pokud se žalobce skutečně stal obětí podvodu, jde tato skutečnost výhradně k jeho tíži, neboť neučinil potřebná opatření k tomu, aby takové situaci předešel.

Žalobce dále namítal, že mu měla být stanovena daň podle pomůcek. Podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle pomůcek v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu tak, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní

v rámci dokazování, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a v jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejména náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb.], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy, neunesení důkazního břemene se podle judikatury správních soudů považuje za nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, dostupné na www.nssoud.cz). Citovaná judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto lze tuto judikaturu aplikovat i na nyní projednávanou věc. Totožný závěr zaujal rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, a ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33, dostupných na www.nssoud.cz.

Žalobci lze přisvědčit v tom, že také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, dostupný na www.nssoud.cz, formuluje podmínky, při jejichž kumulativním splnění je možné stanovit daň podle pomůcek. Jedná se o tyto podmínky: „1. stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě.“

V projednávané věci dospěli správce daně i žalovaný ke správnému závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, tj. nesplnil povinnost při dokazování. Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem však nepostačuje k tomu, aby správce daně musel přikročit ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek. Další nutnou podmínkou je skutečnost, že v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem (tj. nesplnění povinnosti při dokazování) nelze daň stanovit dokazováním. Tato podmínka podle názoru soudu naplněna nebyla.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž „[n]ení vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu ... intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“ (srov. usnesení rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).

Vycházejí z těchto premis zdejší soud konstatuje, že samotná skutečnost, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost výdajů ve výši 1.044.033 Kč (tj. 20,37 % z celkových výdajů 5.126.238 Kč), rozhodně nezakládá celkovou nevěrohodnost jeho účetnictví, ani natolik intenzivní pochybnosti, aby došlo k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu. S ohledem na tyto skutečnosti soud shledal, že v projednávané věci bylo možné stanovit daň dokazováním. Tento způsob stanovení daně má přitom přednost před stanovením daně podle pomůcek, pro což nebyly splněny zákonné podmínky (srov. § 98 odst. 1 daňového řádu). Námitka žalobce, že daň měla být stanovena podle pomůcek, proto není důvodná.

K námitce žalobce, že v jeho případě nastala shodná situace jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75, zdejší soud podotýká, že ve zmíněném rozsudku byl řešen případ stěžovatele, který neprokázal své výdaje na nákup odpadového papíru od několika stovek subjektů, včetně fyzických osob, které mnohdy nebyly v dodacích listech ani označeny, zatímco žalobce v projednávané věci neprokázal své výdaje na nákup výkopových prací od jednoho konkrétního subjektu. V tom podle názoru soudu spočívá naprosto zásadní odlišnost obou případů, kdy v případě řešeném Nejvyšším správním soudem s ohledem na množství dodavatelů a jejich nedostatečnou identifikaci nebylo možné stanovit daň dokazováním, zatímco u žalobce nic nebránilo tomu, aby daň byla dokazováním stanovena, ale žalobce toliko neunesl důkazní břemeno. Daňovým orgánům tak nevznikla povinnost postupovat shodně jako ve zmíněné věci řešené Nejvyšším správním soudem a zkoumat, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nicméně žalovaný se touto otázkou k námitce žalobce podrobně zabýval na stranách 14 až 16 napadeného rozhodnutí. S ohledem na popsanou rozdílnost obou případů správce daně podle názoru soudu neporušil § 8 odst. 2 daňového řádu ukládající postupovat při rozhodování skutkově podobných případů tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Žalobce dále nesouhlasil s názorem žalovaného, který vyloučil stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že stavební práce dodané společností TEMP nelze považovat za podstatnou část výdajů, když tvoří pouze 20 % výdajů, a namítal, že § 98 daňového řádu takovouto podmínku pro použití pomůcek nestanoví. Žalobce má sice pravdu v tom, že zákon neurčuje žádný konkrétní podíl výdajů, který by sloužil jako kritérium pro posouzení, zda má být daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek. To ovšem ještě neznamená, že by předmětná úvaha žalovaného byla chybná. Soud především opakuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak je popsal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, ani jak je popsal sám žalobce, nebyly naplněny. Zároveň soud připomíná, že kritérium podílu neuznaných výdajů se objevuje také v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který např. v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, dostupném na www.nssoud.cz, konstatoval, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nejsou splněny, pokud měl správce daně k dispozici účetní knihy stěžovatele, u nichž byla průkaznost vyvrácena toliko na výdajové stránce, a to v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 30 % účtovaných výdajů. Žalobcem zpochybňovaný argument, že tvoří-li neprokázané výdaje jen 20 % celkových výdajů, není namístě stanovit daň podle pomůcek, je tak plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Zpochybňuje-li žalobce tvrzení žalovaného, že soudní rozhodnutí není pramenem práva a judikát je závazný jen ve věci, ve které byl vyneseno, soud zdůrazňuje obecnou povinnost soudů rozhodovat v zájmu právní jistoty a předvídatelnosti práva ve skutkově a právně srovnatelných případech obdobně, ledaže by svůj odlišný právní názor náležitě zdůvodnily. Pokud tedy již existuje konstantní soudní judikatura, měl by se jí soud při svém rozhodování držet, což současně znamená, že i daňové orgány mohou ze stávající judikatury dovodit předpokládaný právní názor soudu na určitou právní otázku. Je proto i v zájmu daňových orgánů, aby se s aktuální judikaturou seznámily a ve svých rozhodnutích ji užívaly. V tomto směru však nelze žalovanému nic vytknout, neboť v napadeném rozhodnutí vycházel z aktuální judikatury správních soudů, byť příslušná rozhodnutí výslovně necitoval.

K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, zdejší soud uvádí, že z něj rozhodně nevyplývá, že by v případě žalobce měla být daň stanovena podle pomůcek. Ústavní soud se v citovaném nálezu otázkou stanovení daně podle pomůcek vůbec nezabýval a řešil toliko správnost postupu daňových orgánů při stanovení daně dokazováním. Vyslovil, že daňovému subjektu musí být dána možnost, aby svou důkazní povinnost splnil, a dodal, že i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti. Podle názoru zdejšího soudu daňové orgány v projednávané věci poskytly žalobci dostatek příležitostí k tomu, aby splnil svou důkazní povinnost, když provedly všechny jím navržené důkazy a nebránily mu v navrhování důkazů dalších. Postup daňových orgánů v projednávané věci tak byl plně v souladu s citovaným nálezem Ústavního soudu.

Žalobcem zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 Afs 106/2012 - 28, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, oba dostupné na www.nssoud.cz, vyhodnotil soud ve vztahu k projednávané věci jako nepřiléhavé. V prvním z uvedených rozsudků totiž Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „... *se nemohl zabývat otázkou, zda za situace, kdy mezi účastníky není sporu o tom, že subdodavatelské práce musely být skutečně provedeny, zde byly naplněny podmínky pro to, aby byla stěžovateli stanovena daň pomůckami*“, tudíž z něj pro projednávanou věc nelze nic dovozovat. Druhým ze zmíněných rozsudků Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost spočívající v jeho nesrozumitelnosti a věcně pouze poznamenal, že pokud byla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatele, lze stěží konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví byla zachována. Jak již bylo uvedeno výše, v projednávané věci se nejedná o zpochybnění podstatné části účetnictví žalobce, nýbrž pouze o zpochybnění výdajů za výkopové práce od jednoho konkrétního dodavatele, tudíž lze uzavřít, že vypovídací schopnost účetnictví byla v případě žalobce zachována a nenastal důvod pro stanovení daně podle pomůcek.

Žalobci lze přisvědčit, že správce daně neprovedl dokazování k tomu, aby mohl vyslovit, že zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu je skutkově odlišná. Tento nedostatek ovšem sám o sobě nepředstavuje natolik závažnou vadu řízení, pro kterou by soud musel napadené rozhodnutí zrušit. To platí obzvlášť za situace, kdy žalovaný touto

judikaturou v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec neargumentoval, a proto mu nelze přičítat k tíži, že v tomto směru žádné dokazování neprováděl, resp. že dokazování provedené správcem daně nedoplnil.

K námitce žalobce zpochybňující přílehavost správcem daně zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2012, č. j. 7 Afs 71/2012 - 52, dostupného na www.nssoud.cz, soud podotýká, že v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[p]okud nebylo prokázáno, že sporné plnění bylo realizováno v předestřeném rozsahu a deklarovanými subdodavateli, jak uvádějí stěžovatelem předložené faktury, je nutno dospět k závěru, že stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti (neunesl důkazní břemeno). Takové neprokázané náklady pak nelze považovat za daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že daňově účinnými náklady jsou jen náklady ve výši prokázané poplatníkem. V této věci tomu tak nebylo (skutečné poskytnutí subdodavatelských prací uvedenými subdodavateli v rozsahu deklarovaném spornými fakturami nebylo prokázáno).“ Z uvedené citace podle názoru zdejšího soudu jednoznačně vyplývá, že správce daně odkázal na zcela přílehavé rozhodnutí řešící situaci srovnatelnou s případem žalobce.

Namítá-li žalobce, že vyloučením výdajů za výkopové práce stanovil správce daně základ daně ve výši, jakou ve stavebnictví nepřiznává žádný subjekt podnikající v relacích žalobce, soud opakuje, že vyloučení předmětných výdajů bylo důsledkem toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno, což jde plně k jeho tíži.

Argumentací účastníků řízení vztahující se k rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-384/04, který se týká daňových podvodů, se soud nezabýval, neboť žalovaný tímto rozsudkem v napadeném rozhodnutí neargumentoval a poprvé se o něm zmínil až ve vyjádření k žalobě, na což teprve žalobce reagoval v replice. Z pohledu napadeného rozhodnutí, které s daňovými podvody nijak nesouvisí, je tato argumentace bezpředmětná.

Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

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 nejbližze 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.

V Ústí nad Labem dne 26. července 2017

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

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová