



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a JUDr. Naděždy Treschlové v právní věci žalobce: **R. Ch.**, zast. Mgr. Petrem Ťopkem, advokátem se sídlem Malátova 17, 150 00 Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2012, čj. 18926/12-1100-102079, čj. 18927/12-1100-102079 a čj. 18928/12-1100-102079,

t a k t o :

- I. **Žaloby se zamítají.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Podanými žalobami se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označených v záhlaví tohoto usnesení, jimiž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo jeho odvolání a potvrdilo dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) ze dne 30. 8. 2012, čj. 482209/12/009912109947, čj. 482711/12/009912109947 a čj. 482998/12/009912109947, kterými byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a podle § 147, § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném, za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009 dle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob a penále.

Žalobce v žalobách nejprve uvedl, že se v rámci své podnikatelské činnosti – provádění stavebních prací specializuje především na zateplování nemovitostí, nové fasády a opravy a nátěry fasád. V kontrolovaném období pracoval na menších zakázkách (práce prováděl sám nebo se svými zaměstnanci), ale většinou spolupracoval na větších zakázkách (využíval subdodávky od jiných osob).

Nezákonnost napadených rozhodnutí žalobce spatřoval v tom, že pro vyměření daně na základě pomůcek nebyly splněny zákonem požadované předpoklady.

Žalobce namítal, že veškeré správcem daně požadované údaje týkající se prováděných stavebních prací předložil (konkrétně předložil písemnost doplnění prokázání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zápisy o předání a převzetí montážních a stavebních prací (dále jen „zápisy“), zakázkové listy a fotodokumentaci staveb) a prokázal; tyto dokumenty však nebyly žalovaným ověřeny jako důkazní prostředek. Dle žalobce nemůže být problém v tom, že zápisy a zakázkové listy jsou sepsány žalobcem a že v zápisech není odkaz na zakázkový list, jelikož ten vzniká pro interní potřebu žalobce; žalovaný dále neučinil nic, aby předložené fotografie ztotožnil s předmětem činnosti žalobce.

Hlavním důvodem nezákonného postupu žalovaného v řízení je dle žalobce nemožnost ověření existence předložených důkazních prostředků (zápisů a faktur) u subdodavatelů, a to z důvodu jejich nekontaktnosti. Žalobce se proto vyjádřil k jednotlivým subdodavatelům, u nichž žalovaný zpochybňoval provedení konkrétních prací. Správcem daně použité otázky („zda svědek byl přítomen předávání peněz dalším dodavatelům“ nebo „zda může osvědčit konkrétní částky předávané jiným dodavatelům“) neodpovídají zásadě zakotvené v ustanovení § 92 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu. Spolupráce předvolaných svědků a žalobce proběhla na základě obchodního vztahu založeného na smluvní dohodě pouze těchto dvou stran; není možné, aby svědek znal finanční otázky u jiných subdodavatelů. Správce daně nepřipustil, aby svědek k zodpovězení dotazu, jaké konkrétní práce, v jakém období a v jaké výši byly fakturovány pro žalobce, použil své poznámky, přestože ustanovení § 96 daňového řádu takový postup nevylučuje. Navzdory tomu, že svědci osvědčili spolupráci se žalobcem, osvědčili, že zakázky probíhaly, a osvědčili i přítomnost jiných osob na zakázce, nebyli pro správce daně důvěryhodní, neboť si nepamatovali přesně svoji činnost pro žalobce. Svědecké výpovědi se tak staly pro žalobce přítěžující okolností. Přítěžující okolností nemůže být ani skutečnost, že společníky či jednatele dodavatelských společností jsou osoby cizí státní příslušnosti; žalobce spolupracoval se společnostmi zapsanými v českém obchodním rejstříku.

Podle žalobce se správce daně domníval, že záměrně spolupracoval s dnes nekontaktními dodavateli, čímž úmyslně ovlivnil daňový základ za kontrolovaná období. Tato domněnka, resp. úmysl žalobce, však nebyl ze strany správce daně během daňové kontroly nikdy ani namítnut, a už vůbec ne prokázán.

Žalobce brojil proti způsobu hodnocení důkazů žalovaným, který je v rozporu se zákonem i principy správního řízení; žalovaný totiž nebral v potaz důkazy svědčící ve prospěch žalobce a naopak z důkazů, které svědčily v neprospěch žalobce, stvořil celé odůvodnění svého rozhodnutí.

Žalobce uvedl, že provádění nových fasád či jejich oprav je velmi specifickou činností, při které je nutná účast dalších profesí; jednotlivé druhy prací prováděli na základě smluvní dohody subdodavatelé, kteří mají k danému druhu práce kvalifikaci, potřebné znalosti a zkušenosti. Pokud by byla správci daně známa stavební problematika, nemohl by tvrdit, že je nelogické, aby na jedné akci mohlo pracovat několik osob samostatně. Žalobce dále zpochybnil, zda je správci daně známa běžná praxe na stavbách, kterou správce daně ve svém vyjádření hodnotil. K tomuto závěru jej dovedla skutečnost, že si správce daně nechal od svědka vysvětlit „natahování barvy“ a dále, že by podle něj měla skupina osob pracovat pod vedením žalobce, což (jak žalobce uvedl) odporuje zákonu o daních z příjmů, zákoníku práce i zákonu o zaměstnanosti; pod vedením žalobce by na stavebních zakázkách mohli pracovat pouze jeho zaměstnanci.

Žalobce dále brojil proti tomu, že správce daně dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem v důsledku hrazení faktur v hotovosti; volba úhrad mezi dodavateli a

odběrateli však není upravena žádným právním předpisem kromě zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který stanoví případy, kdy je nutno provést platbu bezhotovostně. K tvrzení, že z faktur není zřejmý podíl a hodnota vlastní práce žalobce a jeho zaměstnanců, žalobce dodal, že pokud by byly veškeré práce obstarány dodavatelským způsobem a nebyla by do žádné zakázky připočítána práce zaměstnanců či žalobce, nemohl by žalobce nikdy vykazovat základ daně a jednalo by se pouze o přefakturaci. Dalšími okolnostmi, které způsobily pochybnosti správce daně o výši skutečných výdajů, jsou příjmy žalobce v jednotlivých kontrolovaných obdobích; dle žalobce však trend jeho příjmů ničím nevybočuje z celorepublikových čísel.

Žalobce uzavřel, že stanovení daně podle pomůcek bylo provedeno v rozporu se zákonem a k jeho škodě. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovodil, že účetnictví je privilegovaným důkazem, a aby mohlo dojít ke stanovení daně dle pomůcek, muselo by být natolik zpochybněno, že by roli důkazního prostředku nemohlo plnit. V daném případě nicméně bylo možno daňovou povinnost stanovit na základě dokazování, protože zákonné povinnosti byly ze strany žalobce splněny – žalobce předložil potřebné dokumenty. K tíži žalobce nelze přičíst současnou nekontaktnost jeho obchodních partnerů, neboť v době spolupráce byli kontaktní, předkládali daňová přiznání a ke dni podání žaloby jsou vedeni jako aktivní subjekty v obchodním rejstříku. Jelikož žalobce správci daně předložil inventuru zásob k 31. 12. 2007, 31. 12. 2008 a 31. 12. 2009, nemůže pouhé nepředložení knihy jízd vyvracet věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Žalobce doplnil, že se správce daně nevypořádal se všemi předloženými důkazními prostředky a podanými vysvětleními k ověření daňového tvrzení; nevyvinul maximální úsilí přiblížit se ke skutkovému stavu a stanovit daň na základě dokazování, neboť není možné přejít na pomůcky z důvodu převažující absence relevantních důkazů. Žalovaný se pak nevypořádal se všemi důvody a skutečnostmi uvedenými v odvolání.

Žalobce brojil též proti tomu, že na základě stanovení daňových základů dle pomůcek vychází průměrný daňový základ cca 200 000,- Kč měsíčně, což předčí plat ústavních činitelů. Správce daně při stanovení pomůcek nepřihlédl ke všem výhodám daňového subjektu a nevzal v potaz prostředí, ve kterém žalobce vykonává podnikatelskou činnost. Tuto práci není možné provádět za deštivého počasí, a pokud není průměrná teplota alespoň 5 °C. Podle Českého statistického úřadu byla v roce 2007 tato práce možná od dubna do října, v roce 2008 od poloviny dubna do poloviny listopadu a v roce 2009 od dubna do října.

Žalovaný ve vyjádření k podaným žalobám předně odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a spisový materiál správce daně, převzal argumentaci v něm uvedenou a navrhl soudu, aby žaloby zamítl. Uvedl, že žalobci byl dán dostatečný prostor pro prokázání skutečností, které uplatnil ve svých daňových přiznáních k dani z příjmů za roky 2007, 2008 a 2009; žalobce však důkazní břemeno neunesl v takovém rozsahu, jehož následkem byla objektivní nemožnost dokazování, a správce daně tak měl zákonnou povinnost stanovit mu daň za pomoci pomůcek. K námitce, že se správce daně nevypořádal se všemi předloženými důkazními prostředky a podanými vysvětleními, žalovaný uvedl, že pouze předložené důkazní prostředky neakceptoval a pro tento svůj závěr uvedl relevantní důvody. Žalovaný dále poukázal na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož je daňové řízení zásadně postaveno na důkazní povinnosti daňového subjektu. To žalobce byl povinen prokázat všechny údaje, které uvedl v daňovém přiznání a také to, k čemu jej vyzval správce daně; právě na žalobci tedy bylo, aby předložil důkazní prostředky průkazné, hodnověrné a dostatečné. Tíha důkazního břemene spočívala na žalobci, přičemž přenesení této odpovědnosti na správce daně námitkou, že nevyvinul maximální úsilí přiblížit se ke skutkovému stavu a stanovit daň na základě dokazování, je nedůvodným přenesením

dopadů důkazního břemene, jež nemá oporu v zákoně. V úředním záznamu o stanovení daně správce daně naprosto seznatelným a jasným způsobem zdůvodnil výběr srovnatelných subjektů, relevantně vymezil výčet pomůcek a zákonný postup v řízení, jímž došlo v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů ke zvýšení základu daně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný konstatoval, že § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném, nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplně průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek; pomůckami tedy mohou být důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Žalovaný uzavřel, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí.

Podle § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Městský soud v Praze ve věci k žádosti žalobce nařídil ústní jednání, konané dne 15.3.2017, při němž oba účastníci setrvali na svých již dříve vyjádřených stanoviscích.

Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti:

Správce daně zahájil dne 23. 9. 2010 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobcem předložené doklady (daňová evidence, přijaté faktury a pokladní doklady) nespécifikovaly konkrétní místo provádění stavebních prací, o jakou činnost či službu se konkrétně jednalo a jak souvisí s žalobcovým zdanitelným příjmem, jaké konkrétní práce byly provedeny ani za jaké období byly provedeny. Tyto doklady vyvolaly ve správci daně pochybnosti o tom, zda výdaje v nich uvedené (v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 11. 2010 přehledně rozřazené do tabulek dle jednotlivých zdaňovacích období) byly skutečně vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce – v roce 2007 se jednalo o výdaje v částce 3 870 790,10 Kč, v roce 2008 v částce 5 250 321,45 Kč a v roce 2009 v částce 4 562 154,34 Kč. Správce daně proto žalobce vyzval (k převzetí výzev došlo 2. 11. 2010), aby prokázal, že výdaje, u nichž správce daně vyjádřil svou pochybnost, byly skutečně v plné výši výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

K prokázání těchto skutečností žalobce správci daně mimo jiné předložil písemnost ze dne 25. 11. 2010 nazvanou doplnění prokázání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zápisy o předání a převzetí montážních a stavebních prací, zakázkové listy a fotodokumentaci staveb; navrhl též provedení výslechu svědků. Následně žalobce správci daně předložil vybrané nabídkové listy.

Z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 21. 5. 2012 je zřejmé, že z důvodu, že žalobce neprokázal uskutečnění veškerých subdodávek v jím tvrzeném objemu, svůj zisk z těchto subdodávek, že neprokázal skutečnou spotřebu materiálu a skutečnou cenu materiálu, kterou vyúčtoval odběratelům, ani skutečnou hodnotu práce (jak jeho, tak jeho zaměstnanců), rozhodl se správce daně při konstrukci výpočtu daně podle pomůcek použít výpočet minimálního možného dosaženého zisku v jednotlivých kontrolovaných rocích a z něho i stanovení sporného objemu subdodávek a následně základu daně a daně. Správce daně pro výpočet použil 10 % „zisku“ k subdodávkám práce, na materiál 7,5 % „zisku“, 54 % na práci zaměstnanců a vlastní práci žalobce ohodnotil na 250,- Kč/hod. jako práci

kvalifikovanou, a to při běžném počtu pracovních dnů za rok a 8 hodin za den. Výhody pro žalobce dle § 98 odst. 2 daňového řádu spočívaly v tom, že správce daně:

- použil i údaje z žalobcovy daňové evidence tam, kde to bylo možné,
- nevyloučil veškeré sporné výdaje, a to na základě logické úvahy, že objem prací musel být proveden i dodavatelským způsobem, a to i ve větším objemu než prokázaném svědky, a že žalobce musel ke své činnosti používat vozy, i když skutečnou výši výdajů neprokázal, obdobně též zásoby,
- použil pro výpočet daně podle pomůcek srovnatelné daňové subjekty a zjištění z nich pak použil při dolní hranici zjištění nebo průměrem.

Na základě druhu použitých pomůcek a způsobu výpočtu daně správce daně konstatoval, že se šlo o kvalifikovaný odhad podle zjištěných a dostupných skutečností v rámci předmětných daňových kontrol, v rámci porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty.

Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 8. 2012 správce daně uvedl, že byly splněny podmínky pro oprávněnost použití pomůcek. Žalobce totiž porušil zákonnou povinnost, když nesplnil výzvu správce daně a neprokázal skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti dokazováním, tím, že:

- neprokázal skutečný stav zásob a pohyb zásob v návaznosti na předložené inventury,
- evidoval a uplatnil v daňové evidenci i výdaje v rozporu se zákonem o daních z příjmů,
- neprokázal jím uplatněné výdaje na dodané práce a služby od „sporných“ dodavatelů a výdaje spojené s provozem aut,

a to v takovém objemu, který vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Žalobce neprokázal, že údaje evidoval vždy v souladu se skutečností, a neunesl tak důkazní břemeno. V důsledku toho nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, a správce daně ji proto stanovil podle pomůcek. Příčinná souvislost mezi oběma podmínkami je zřejmá.

Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 8. 2012 vyměřil správce daně žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 v částce 113 198,- Kč, za zdaňovací období 2008 v částce 118 305,- Kč a za zdaňovací období 2009 v částce 106 470,- Kč (za toto období byla žalobci zrušena daňová ztráta a daňový bonus byl stanoven na 0,- Kč); současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně.

Žalobou napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil, neboť dospěl k závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu byly splněny; současně neshledal žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí správce daně. Uvedl, že žalobcem předložené doklady samy o sobě neprokazují, že částky jimi fakturované byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že zakázkové listy či zápisy (vypracované žalobcem) jsou podepsány a označeny razítkem dodavatele prací sama o sobě neprokazuje, že práce byly tímto dodavatelem skutečně provedeny v uvedeném objemu a hodnotě. Na zápisech není uvedena žádná konkrétní osoba odpovědná za předávané práce a zápisy neobsahují odkaz na příslušný zakázkový list. Termíny údajného provedení prací jsou v mnoha případech uvedeny v listopadu a v prosinci, což je v rozporu s tvrzením žalobce, že tyto práce bylo možno provádět pouze od dubna do října. Žalobce dále nepředložil žádné doklady sloužící jako podklady pro vypracování zakázkových listů, podklady na jejichž základě byla vykalkulována cena subdodávky. Zakázkové listy nebylo možno z důvodu nekontaktnosti většiny dodavatelů ověřit. Z fotodokumentace není zřejmé, zda se skutečně jedná o uvedené objekty, jaký byl stav

objektu před provedením prací a jaké konkrétní práce byly provedeny. Chybí návaznost na ostatní doklady a tvrzení žalobce. Žalobce dále nevedl evidenci zásob; jeho tvrzení o spotřebování veškerého nakoupeného materiálu na konkrétních zakázkách tak nebylo prokázáno. Žalobce nepředložil žádnou evidenci, z níž by bylo zřejmé, jaký materiál a v jakém množství byl nakoupen na tu kterou zakázku a zda byl spotřebován. Žalobce nedoložil, k jakým zakázkám se vztahují jím vykázané stavy zásob ke dni 31. 12. 2007, 31. 12. 2008 a 31. 12. 2009. Jelikož žalobce nevedl evidenci jízd, neprokázal, že jím uplatněné výdaje v souvislosti s používanými vozy byly v plné výši vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný dodal, že při výsledku svědků byl dodržen postup dle § 96 daňového řádu a že žalobce proti průběhu jednání ani obsahu protokolů nevznnesl žádné námitky. Nekontaktnost ani cizí státní příslušnost žalobcových dodavatelů nebyla žalobci přičítána k tíži. Žalovaný s odkazem na úřední záznam o stanovení daně uzavřel, že správce daně postupoval tak, aby se jeho kvalifikovaný odhad daně v maximální možné míře přibližoval skutečnosti.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, (dále jen „zákon o finanční správě“), jenž nabyl účinnosti dne 1. 1. 2013, byla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zrušena. V souladu se závěrečnými ustanoveními zákona o finanční správě přešla působnost zrušených finančních ředitelství na nově vzniklé Odvolací finanční ředitelství, které se s ohledem na § 69 s. ř. s. stalo pasivně legitimovaným subjektem v tomto řízení.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

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 § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Podle § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a

povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Podle § 264 odst. 2 věta první daňového řádu právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

Na úvod soud poznamenává, že v souladu s ustanovením § 264 daňového řádu se daňová kontrola, která byla u žalobce zahájena podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, ode dne 1. 1. 2011 řídí ustanoveními daňového řádu.

Vzhledem k uplatněným žalobním námitkám se zdejší soud nejprve zaměří na způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009, tj. zda byly v konkrétním případě splněny všechny podmínky pro doměření daně podle pomůcek. A pro případ, že soud dospěje k závěru, že takové stanovení daně bylo provedeno v souladu se zákonem, posoudí přiměřenost užitých pomůcek, tzn. zda správce daně stanovil daň dostatečně spolehlivě a zda vzal v úvahu všechny ekonomicky relevantní okolnosti o podnikání žalobce.

Daň se zásadně stanoví pomocí dokazování, vyměření daně za použití pomůcek představuje až sekundární způsob jejího stanovení. Neplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, přistoupí správce daně ke stanovení daně na základě pomůcek. K dalším zákonným podmínkám pro stanovení daně pomůckami patří povinnost správce daně přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (i když jím nebyly uplatněny), a dostatečná spolehlivost takto stanovené daně. Pomůckami mohou být zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností či vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Daňové řízení je vystavěno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, a současně povinnost své tvrzení doložit, tzn. že má i břemeno důkazní. Toto břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení vedeném před správcem daně. Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a ve svých dalších podáních. Podle ustálené judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2011, čj. 5 Afs 79/2010-98) „*ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu.*“

Ústavní soud tuto zásadu ve svém nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, upřesnil v tom smyslu, že zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž výlučně k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám; taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ústavně zaručenými právy a svobodami. Citovaný náleze lze aplikovat i na nyní projednávaný případ, a to přesto, že Ústavní soud vycházel ze zákona o správě daní a poplatků, který již nebyl v době prováděné daňové kontroly účinný, neboť tato právní úprava důkazní povinnosti daňového subjektu byla do ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu převzata v téměř nezměněné podobě.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, konstatoval, že „*daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením,*

kteřá správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.“ Zdejší soud k tomu doplňuje, že uvedená povinnost je i v daňovém řádu stanovena obdobně jako v předchozí právní úpravě, neboť 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.

S ohledem na shora uvedené lze žalobci přisvědčit v tom, že daňový subjekt zásadně prokazuje svá tvrzení předložením účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud však správce daně tyto účetní a další doklady zpochybní, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal jiným hodnověrným způsobem; mělo by se jednat o takové důkazní prostředky, které nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví nahradí nebo doplní.

V nyní projednávaném případě vznikly správci daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 pochybnosti o tom, zda žalobcem v daňových přiznáních uplatněné výdaje (konkrétně výdaje za subdodávky) byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; předložené doklady totiž nespécifikovaly konkrétní místo provádění stavebních prací, o jakou činnost či službu se konkrétně jednalo a jak souvisí s žalobcovým zdanitelným příjmem, jaké konkrétní práce byly provedeny ani za jaké období byly provedeny. Správce daně proto žalobce vyzval, aby prokázal, že se fakturované práce a služby skutečně uskutečnily a co bylo jejich obsahem, a dále aby prokázal souvislost zpochybněných výdajů s jeho podnikatelskou činností. V reakci na tuto výzvu žalobce správci daně předložil další dokumenty, a to vyjádření nazvané jako doplnění prokázání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zápisy o předání a převzetí montážních a stavebních prací, zakázkové listy a fotodokumentaci staveb, následně pak některé nabídkové listy. Současně žalobce navrhl provedení výslechů svědků. Ze správního spisu je dále patrné, že výslechnutí svědci osvědčili, že s žalobcem v průběhu dotazovaných let spolupracovali. Správce daně proto vzal za prokázané fakturované částky, které měl žalobce v letech 2007, 2008 a 2009 uhradit panu K., M., J., M., S. a paní L.; to však byl jen zlomek zpochybněných výdajů. Platby údajně prováděné žalobcem v hotovosti dalším subdodavatelům prokázány nebyly, přičemž k osvědčení zbylých plateb nepřispěla z důvodu nekontaktnosti těchto subdodavatelů ani provedená dožádání u místně příslušných správců daně.

Námitka žalobce, že správcem daně požadované údaje prokázal předložením shora uvedených dokumentů, je nedůvodná. Žalovaný se s jednotlivými žalobcem předloženými dokumenty náležitě a srozumitelně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž soud se s touto argumentací ztotožňuje. Předně soud zdůrazňuje, že jak zápisy o předání a převzetí montážních a stavebních prací, tak zakázkové listy byly vypracovány žalobcem a přestože měly zakázkové listy tvořit základ pro zápisy, zápisy odkaz na jednotlivé zakázkové listy neobsahují. Žalobce správci daně neposkytl žádné další dokumenty, které by sloužily jako podklad pro vypracování zakázkových listů, například emailovou korespondencí se subdodavatelí. Předložené doklady tedy neprokazují, že v nich uvedené práce byly subdodavatelí skutečně provedeny. Na tento závěr nemá vliv ani skutečnost, že zápisy byly

podepsány a označeny razítkem dodavatele, neboť pochybnosti o věrohodnosti žalobcem uplatněných daňových výdajů byly opodstatněné. Pochybnosti správce daně pramenily též z toho, že v zápisech nebyla uvedena žádná osoba, která by byla za předávané práce odpovědná, že dle dožádání je většina žalobcových hlavních subdodavatelů nekontaktní, a nelze proto ověřit, zda byly práce skutečně provedeny a zda dodavatelé převzali žalobcem tvrzené částky, a například že čestná prohlášení jednoho z žalobcových dodavatelů za roky 2008 a 2009 získaná dožádáním dokonce odporují tvrzením žalobce. V případě písemnosti žalobce ze dne 25. 11. 2010 nazvaného jako doplnění prokázání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se dle názoru soudu nejedná o důkaz, ale o prosté vyjádření žalobce, a tak k němu přistupoval i správce daně.

K nabídkovým listům za roky 2007, 2008 a 2009, které měly být dle vyjádření žalobce sestavovány před samotným zahájením stavby, resp. po obdržení poptávky a které měly být předpokladem (kalkulací) dané stavby, soud nepřihlédl. Navzdory tomu, že daňová kontrola za předmětná zdaňovací období byla u žalobce zahájena již dne 23. 9. 2010 a dne 2. 11. 2010 byl žalobce vyzván k prokázání, že jím uplatněné výdaje byly skutečně v plné výši výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, předložil žalobce tyto dokumenty správci daně až při ústním jednání konaném dne 20. 2. 2012, tedy po více než jednom roce, a to bez jakéhokoli bližšího odůvodnění. Nelze též odhlédnout od skutečnosti, že žalobce správci daně poskytl jen vybrané nabídkové listy, a nikoli všechny. Pochyby správce daně o tom, zda byly nabídkové listy skutečně vyhotoveny před provedením prací jako součást nabídky prací a jejich ceny prováděných žalobcem, jsou dle názoru soudu vzhledem k datu jejich předložení namístě.

Nedůvodná je námitka žalobce týkající se přiložené fotodokumentace. Jak správně konstatoval správce daně i žalovaný, z jednotlivých fotografií není zřejmé, kdo stavební práce provedl, jaké konkrétní práce byly na stavbách provedeny, jaký byl (u některých staveb) stav před prováděním stavebních prací atd. Soud tedy uzavírá, že předmětná fotodokumentace neprokazuje vynaložení konkrétních částek, jakožto výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Soud souhlasí se žalobcem, že daňový subjekt nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost jeho obchodních partnerů ani za to, že si tito dodavatelé neplní své zákonné povinnosti. Z daňového řízení je nicméně patrné, že správce daně tuto skutečnost nekladl k tíži žalobce. Důvodem pochybností o výši skutečných výdajů žalobce nebyla nekontaktnost jeho dodavatelů, nýbrž to, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by zdanitelná plnění přijal právě od jím deklarovaných společností a v jím tvrzené výši. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, „*nekontaktnost dodavatele v daném ohledu její pozici (myšleno stěžovatelky - pozn. soudu) nezhoršuje, ale, nutno konstatovat, ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sám. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností (...)*“. Nekontaktnost žalobcových předních dodavatelů ve spojení s výše uvedenými skutečnostmi přispěla k oprávněným pochybám správce daně o skutečném provedení montážních a stavebních prací a o oprávněném uplatnění výdajů tvrzených žalobcem.

Nedůvodná je námitka žalobce, dle níž nelze dodavatele vedené v obchodním rejstříku jako aktivní subjekty ani subjekty podávající daňová přiznání shledat nekontaktními. Údaje zjištěné z veřejných registrů, tj. i z obchodního rejstříku, totiž nijak nesouvisí s tím, zda žalobce prokázal, že částky fakturované za práce provedené jednotlivými subdodavateli

zahrnul do daňově uznatelných výdajů oprávněně; uvedené registry o těchto skutečnostech nic nevypovídají. Pro úplnost soud dodává, že za nekontaktní je třeba považovat takové subjekty, jimž se nedaří doručovat, které nepřebírají zásilky a nelze se s nimi spojit, které se nezdržují na adrese svého sídla. Pro závěr o nekontaktnosti konkrétní osoby tedy není rozhodný stav v obchodním rejstříku.

S názorem žalobce, že cizí státní příslušnost společníků či jednatelů dodavatelských obchodních společností nemůže pro daňový subjekt představovat přítěžující okolnost, se soud ztotožňuje. Správce daně nicméně tuto skutečnost jako přítěžující pro žalobce nehodnotil, pouze ji ve vztahu k nekontaktnosti některých subdodavatelů konstatoval, což neodporuje zákonu.

Námítka o tvrzené záměrné spolupráci žalobce s dnes nekontaktními dodavateli je nedůvodná. Soud upozorňuje na skutečnost, že se správce daně v žádném dokumentu nevyjádřil, že by měl za to, že žalobce spolupracoval s nekontaktními dodavateli s cílem ovlivnit daňový základ. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně pouze poukázal na četnost výskytu nekontaktních dodavatelů prací za kontrolované období, což jej ve spojitosti s dalšími skutečnostmi vedlo k pochybnostem o žalobcem předložených dokladech a uplatněných daňových výdajích.

Námítku, kterou žalobce brojil proti způsobu hodnocení důkazů žalovaným, shledal soud neopodstatněnou, neboť žalovaný i správce daně přihlédli ke všem tvrzením žalobce a ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a obstarali si dostatek podkladů k vydání rozhodnutí. Hodnocení věci žalovaným, vyjádřené v žalobou napadeném rozhodnutí, má tedy dostatečnou oporu ve správním spise a shromážděné důkazní prostředky ve svém souhrnu závěry žalovaného potvrzují.

Nedůvodná je dále námitka žalobce týkající se hrazení faktur v hotovosti. Skutečnost, že žalobce zásadně hradil faktury svým subdodavatelům v hotovosti (a to i faktury znějící na nezanedbatelné částky – více než 300 000,- Kč bez DPH) a že předávání peněz nebyli přítomni žádní svědci, představovala jeden z důvodů, na jehož základě měl správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobcem uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Hrazení faktur v hotovosti tedy samo o sobě nevedlo správce daně k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Dalším důvodem vzbuzujícím pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů byla skutečnost, že z předložených faktur není zřejmá ani cena, ani podíl práce žalobce a jeho zaměstnanců. Na této skutečnosti nezmění nic ani tvrzení žalobce, že pokud by byly veškeré práce obstarány dodavatelským způsobem, nemohl by nikdy vykazovat základ daně. Pochybnosti ve správci daně vyvolala též skutečnost, že přestože příjem žalobce činil ve všech zdaňovacích obdobích okolo 10 milionů Kč, vykázaný základ daně každoročně klesal, resp. v roce 2009 žalobce dokonce vykázal daňovou ztrátu; podíl prací fakturovaných společností CALDARE spol. s r.o. (která byla na základě dožádání hodnocena jako nekontaktní, s virtuálním sídlem a bez zaměstnanců) se zvyšoval, zatímco výdaje na nákup materiálu se snižovaly.

Námítka, v níž žalobce zpochybnil, zda je správci daně skutečně známa běžná praxe na stavbách, je irelevantní. Podstatou sporu v nyní projednávaném případě je otázka, zda žalobce po zpochybnění jím uplatněných daňových výdajů pochybnosti správce daně vyvrátil a svá tvrzení uvedená v podaných daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období prokázal. Posouzení, zda na stavbách může pracovat několik osob samostatně nebo jestli musí pracovat pod vedením jedné osoby, není pro rozhodnutí ve věci podstatné.

Soud nepřisvědčil námitce žalobce o pochybeních správce daně při provádění výslechů svědků. Jak vyplývá z protokolů o výsleších, správce daně se svědků nejprve dotazoval

na jejich spolupráci se žalobcem v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, následně svědky zahrnul otázkami týkajícími se případné spolupráce žalobce a dalších subdodavatelů. Smyslem těchto otázek bylo zjistit, zda nemají někteří ze svědků povědomí o kooperaci žalobce s jinými dodavateli na konkrétních zakázkách a zda nebyli přítomni předáváním peněz těmto subdodavatelům. Pokud by tomu tak bylo, mohl by správce daně (bez nutnosti žalobce předkládat další důkazní prostředky) vzít za prokázané i tyto částky hrazené žalobcem, a to i v případě nekontaktnosti subdodavatele. Výpověďmi svědků však konkrétní spolupráce žalobce s dalšími subdodavateli prokázána nebyla; výpovědi byly v tomto ohledu zcela nekonkrétní a neprůkazné. Přestože někteří svědci ve svých výpovědích uváděli křestní jména osob, které měly na stavbách se žalobcem spolupracovat, a někteří znali společnost CALDARE spol. s r.o., nikdo z nich nebyl schopen správci daně sdělit, na jakých konkrétních zakázkách žalobce s určitým subdodavatelem spolupracoval, případně zda žalobce za provedenou práci platil.

Námítka, že správce daně nepřipustil, aby svědek k zodpovězení dotazu použil své poznámky, přestože ustanovení § 96 daňového řádu takový postup nevylučuje, je irelevantní, jelikož správce daně nakonec vzal za prokázané všechny fakturované částky, které měl žalobce dle svých tvrzení v kontrolovaném období uhradit všem svědkům, kteří spolupráci s ním při výslechu potvrdili.

Na další pochybnosti (neprokázání výdajů spojených s provozem aut, neprokázání skutečného stavu zásob) správce daně poukázal nikoli ve výzvách ihned po zahájení daňové kontroly, ale až v jejím průběhu. K tomu soud dodává, že dle judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79) není daňový subjekt zkrácen na svých právech, pokud správce daně vyjeví své pochybnosti o určitých skutečnostech teprve ve zprávě o daňové kontrole; i v této fázi řízení je totiž daňový subjekt stále oprávněn vyvracet pochybnosti správce daně podáváním návrhů na provedení dalších důkazů, a splnit tak svoji důkazní povinnost.

Žalobce si ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů vyčíslil výdaje spojené s provozem vozidel (v rádech statisíců Kč), aniž by vedl evidenci jízd, která by prokazovala oprávněnost uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty, a výdaje za nákup materiálu (v rádech milionů Kč), aniž by vedl skladovou evidenci zásob, jež by prokazovala jeho tvrzení, že veškerý nakoupený materiál byl vždy spotřebován na konkrétních zakázkách. Skutečnost, že nevedl skladovou evidenci ani evidenci jízd, uvedl žalobce do protokolu o ústním jednání při zahájení daňové kontroly; v průběhu daňové kontroly navíc nenavrl žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly řádné uplatnění výdajů na provoz vozidel a na nákup materiálu jako výdajů daňově uznatelných. V žalobě žalobce upozorňoval toliko na to, že v průběhu daňové kontroly správci daně předložil inventuru zásob k 31. 12. 2007, 31. 12. 2008 a 31. 12. 2009, z čehož dovodil, že pouhé nepředložení knihy jízd nemůže vyvracet věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí.

Přestože zákon výslovně neurčuje způsob prokázání výdajů spojených s provozem vozidel, pouhé zaevidování těchto výdajů v daňové evidenci je však zcela nedostačující. Výdaje uplatněné v souvislosti s provozem vozidel je třeba náležitě prokázat, zejména předložením evidence jízd, která by obsahovala datum jízdy, cíl jízdy, počet ujetých kilometrů, a v případě že bylo vozidlo užito k podnikatelské činnosti (a nikoli pro soukromou potřebu) též konkrétní účel jízdy. K prokázání, že tyto výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, mohl žalobce správci daně dále předložit např. parkovací lístky či navrhnout výslechy svědků.

Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a údaje majetku a závazcích. Žalobce však správci daně nepředložil žádnou evidenci (zásob), z níž by bylo možno zjistit druh a množství materiálu, který žalobce nakoupil na konkrétní zakázku, a zda a příp. v jakém množství byl tento materiál při realizaci zakázky spotřebován. Ani shora zmíněné inventury tuto evidenci nenahrazují, neboť vypovídají pouze o stavu zásob vždy k poslednímu dni předmětného zdaňovacího období; není z nich seznatelný pohyb zakoupeného materiálu v průběhu roku, tzn. jakým způsobem s ním bylo naloženo. Bez řádně vedené evidence skladových zásob tak zásadně nelze určit, zda nákup materiálu představuje výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Námítka žalobce, že se správce daně nevypořádal se všemi předloženými důkazními prostředky a podanými vysvětleními a že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody a skutečnostmi uvedenými v odvolání, není opodstatněná. Žalobce totiž svá tvrzení blíže neupřesnil a neuvedl, s čím konkrétně se žalovaný a správce daně opomněli vypořádat; pouhý obecný odkaz na námitky uplatněné v podáních učiněných v předcházejícím řízení před správními orgány nepostačuje. Veškeré žalobní námitky je nutné vymezit srozumitelným způsobem a dostatečně je konkretizovat, jelikož úkolem soudu není obecně uplatněné žalobní body za žalobce domýšlet a odhadovat, co vše by se dalo pod tato obecná tvrzení podřadit. V obecné rovině však soud uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí odpovídá požadavkům stanoveným v § 68 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění rozhodném, žalovaný rozhodnutí správce daně řádně přezkoumal a svůj závěr náležitě a logicky odůvodnil – vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce, jmenoval skutečnosti, ze kterých vycházel, a úvahy, kterými se při rozhodování řídil.

Jak správně konstatoval správce daně (v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 2. 2012), na základě objemu celkem vykázaných příjmů v kontrolovaných letech lze předpokládat, že žalobce těchto příjmů dosáhl využitím subdodávek od dodavatelů, a to nejen od těch, kteří za sebe výdaje žalobce osvědčili, ale též dodávkami od dalších subdodavatelů. To však nic nemění na závěru, že přesnou výši vynaložených výdajů (převážnou část výdajů za dodané práce a služby od subdodavatelů, výdaje spojené s provozem vozidel žalobce a výdaje na pořízený materiál, jenž měl být dle tvrzení žalobce při jednotlivých zakázkách vždy kompletně spotřebován) nebylo možné dokazováním stanovit. Správce daně ani žalovaný tedy nijak nepochybili, když daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období žalobci stanovili na základě pomůcek.

Soud uzavírá, že na základě předložených dokumentů vznikla správci daně důvodná pochybnost o výši skutečných výdajů uplatněných žalobcem v daňových přiznáních za předmětná období, kterou žalobce ani v průběhu daňové kontroly neodstranil. Podle názoru zdejšího soudu postupoval správce daně v souladu se zákonem, když dospěl k závěru, že po vyloučení všech neprokázaných výdajů (podstatné části výdajů za práci od nekontaktních subdodavatelů, výdajů spojených s provozem vozidel a výdajů na nákup materiálu) by žalobce nemohl dosáhnout jím vykázaných příjmů, a za této situace dovodil, že bylo zapotřebí stanovit daň na základě kvalifikovaného odhadu podle pomůcek. Uvedený postup odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 5. 6. 2015, čj. 5 Afs 162/2014-27, konstatoval, že „*při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Nelze proto akceptovat pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ*“. Soud k tomu ve shodě s žalovaným dodává, že podmínky pro stanovení daně pomůckami byly splněny, poněvadž věrohodnost a průkaznost žalobcem vedené daňové evidence byla

zpochybněna a pro absenci relevantních důkazních prostředků (evidencích jízd a evidenci zásob) zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši uplatněných výdajů dokazováním.

Jelikož soud shledal zákonným postup správce daně, jímž byla žalobci stanovena daň prostřednictvím pomůcek, byl dále povinen posoudit, zda použití pomůcek představovalo kvalifikovaný odhad, tedy zda se daň stanovená pomocí pomůcek co možná nejvíce blížila realitě.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, „v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojít proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil.“ Zdejší soud má za to, žalovaný ani správce daně v posuzovaném řízení nepochybili a daň z příjmů žalobci za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 stanovili na základě přiměřených pomůcek dostatečně spolehlivě.

V důsledku toho, že nebylo možno stanovit daň dokazováním, přistoupil správce daně k jejímu stanovení na základě pomůcek, přičemž neopomenul přihlédnout ke všemu, z čehož vyplývají výhody pro daňový subjekt – žalobce. Při výpočtu daně dle pomůcek správce daně tam, kde to bylo možné, uplatnil údaje z žalobcovy daňové evidence. Zcela logickou a srozumitelnou úvahou pak dospěl správce daně k závěru, že vzhledem k vysokému objemu vykázaných příjmů musel žalobce využívat též subdodávky, a to nejen těch, kteří při svědecké výpovědi svou spolupráci se žalobcem osvědčili. Obdobně správce daně uvážil o motorových vozidlech či zásobách (přestože nevedl potřebné evidence), které žalobce jistě ke své činnosti užíval.

V souvislosti s námitkami směřujícími proti výši doměřené daně odkazuje soud především na úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek ze dne 21. 5. 2012, v němž správce daně konkrétní výpočet daně podrobně popsal. V odstavcích níže se soud zaměřil pouze na ty pomůcky, vůči nimž žalobce v podané žalobě brojil.

Dle názoru soudu nezkrátil správce daně žalobce použitím údajů o podnikání jiných daňových subjektů, neboť tyto subjekty A a B (jak byly označeny v úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek) jsou se žalobcem srovnatelné – podmínky a výsledky podnikání srovnatelných subjektů odpovídají podmínkám, za nichž uskutečňoval svou činnost žalobce, a neboť při stanovení daně použil výpočet minimálního možného dosaženého zisku. Oba srovnatelné subjekty podnikají ve stavebnictví v hlavním městě Praze, ve většině případů využívají subdodávky od jiných fyzických či právnických osob, veškerý materiál nakupovaly samy a přijaté faktury obsahovaly pouze práci; objem příjmů subjektu A byl cca 8 milionů Kč, subjektu B cca 4 miliony Kč. Podle názoru soudu tak nic nebránilo tomu, aby údaje o příjmech a výdajích srovnatelných subjektech byly využity v nyní projednávaném případě jako pomůcky. Správce daně odhadl předpokládaný zisk z nákupu materiálu průměrem na 7,5 %, zisk k subdodávkám určil při dolní hranici na 10 %, vlastní práci žalobce ohodnotil na 250 Kč/hod (tedy v hodnotě srovnatelných subjektů) a zisk na práci žalobcových zaměstnanců měl představovat 54 % (i zde zvolil správce daně dolní hranici).

Ve vztahu k výdajům spojeným s provozem vozidel správce daně uvedl, že vycházel z vlastních poznatků, dle nichž nevedou-li daňové subjekty evidenci jízd vůbec nebo nevedou-li ji řádně, odhadují výdaje související s provozem aut na 10 % až 30 %. Podle názoru soudu nelze postupu správce daně, který v rámci pomůcek zkrátil žalobcem uplatněné (neprokázané) výdaje za jednotlivá zdaňovací období o 10 %, tedy o nejmenší možnou hodnotu, nic vytknout.

K námitce žalobce, že správcem daně stanovený průměrný daňový základ vychází cca 200 000,- Kč měsíčně, což předčí plat prezidenta anebo ústavních činitelů vlády, soud uvádí následující. Jak již bylo konstatováno výše, ke stanovení daně pomůckami se přistoupí, pokud daňový subjekt pochybí v některé ze svých zákonných povinností; za takové situace musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Daň stanovená na základě pomůcek neodráží věrně realitu, to by nebylo ani dost dobře možné, nýbrž se snaží této realitě co nejvíce přiblížit.

Shora uvedený závěr podporuje i Nejvyšší správní soud, jenž v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, čj. 8 Afs 9/2010-99, dovodil, že „*stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restriktci vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká*“.

Ani ve světle citované judikatury soud neshledal, že by správce daně při stanovení daně dle pomůcek pochybil, neboť daňovou povinnost žalobce stanovil vzhledem k použitým pomůckám dostatečně spolehlivě.

Jako nedůvodnou shledal soud námitku, že správce daně nepřihlédl ke všem výhodám vyplývajícím pro daňový subjekt, neboť nevzal v potaz, že tuto práci nelze provádět za deště a není-li průměrná teplota alespoň 5 °C; v letech 2007 a 2009 bylo dle žalobce možno práci vykonávat od dubna do října a v roce 2008 od poloviny dubna do poloviny listopadu. Soud nespatřuje pochybení v tom, že správce daně při výpočtu daně dle pomůcek vycházel z počtu cca 250 pracovních dnů v roce a odpracování průměrně 8 hodin denně, tedy že do výpočtu započítal i pracovní dny v měsících listopad až březen, v nichž podle názoru žalobce nebylo možno stavební práce kvůli nepříznivým klimatickým podmínkám vykonávat. Toto tvrzení totiž vylučují některé žalobcem předložené zápisy o předání a převzetí montážních a stavebních prací, které uvádí jako termín provedení prací v předmětných zdaňovacích obdobích též žalobcem vyloučené měsíce (například zápis ze dne 15. 12. 2007 o provedení prací na objektu Střední škola civilního letectví Ruzyně společností CALDARE spol. s r.o. v termínu od 12. 9. 2007 do 13. 12. 2007, zápis ze dne 1. 3. 2008 o provedení prací na objektu Rodinné domy Psáry společností CALDARE spol. s r.o. v termínu od 15. 1. 2008 do 28. 2. 2008, zápis ze dne 30. 11. 2008 o provedení prací na objektu Sklady firmy Terranova-Weber společností Korkád v termínu od 1. 11. 2008 do 30. 11. 2008 nebo zápis ze dne 16. 9. 2009 o provedení prací na objektu Hasičská zbrojnice obec Řeporyje společností CALDARE spol. s r.o. v termínu od 10. 2. 2009 do 15. 9. 2009). Pro úplnost soud dodává, že se jednotlivými výhodami pro žalobce, které vzal správce daně při stanovení daně v potaz, již zabýval v odstavcích výše.

S ohledem na vše výše uvedené soud uzavírá, že žalobce nedostál svým povinnostem vyplývajícím z daňového řádu, zejména povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních; následky neunesení důkazního břemene daňovým subjektem pak spočívají ve stanovení daně kvalifikovaným odhadem na základě pomůcek. Správce daně tedy k doměření daní z příjmů fyzických osob použil pomůcky zcela důvodně a oprávněně, přičemž na jejich základě stanovil žalobci daně za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 dostatečně spolehlivě; v řízení použil přiměřené pomůcky a nijak nepřekročil meze stanovené zákonem. Žalovaný

poté napadená rozhodnutí náležitě odůvodnil a vypořádal se s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami.

Žalobce tedy se svými námitkami neuspěl. Jelikož v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, soud zamítl podané žaloby jako nedůvodné dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 15. března 2017

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková