



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: J.H.**, zastoupeného *Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem se sídlem Ke Kačí louži 79/3, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 6. 2014, čj. 16225/14-5000-14102-707678, a ze dne 23. 6. 2014, čj. 16226/14-5000-14102-707678,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla za zdaňovací období *roku 2009* doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 196.350,- Kč a současně mu bylo sděleno penále z doměřené daně ve výši 39.270,- Kč a za zdaňovací období *roku 2010* mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 39.435,- Kč a doměřena daňová ztráta ve výši -196.276,- Kč a současně mu bylo sděleno penále z doměřené daně ve výši 7.887,- Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 1.962,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 2. 2013, čj. 306238/13/2301-24803-401574, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2014, čj. 16226/14-5000-14102-707678, a dodatečný platební výměr Finančního

úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 2. 2013, čj. 306331/13/2301-24803-401574, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2014, čj. 16225/14-5000-14102-707678].

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009 a pro rok 2010 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

II. Řízení před správními orgány

Dne 25. 9. 2012 zahájil Finanční úřad v Plzni u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 a 2010.

Dne 8. 10. 2012 správce daně podle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) a e) daňového řádu vyzval žalobce k předložení veškerých důkazních prostředků, které by prokázaly oprávněnost zahrnutí celkové částky 1.960.835,- Kč ve zdaňovacím období 2009 a celkové částky 995.017,- Kč ve zdaňovacím období 2010 do výdajů souvisejících s příjmy podle § 7 ZDP.

Do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul žalobce zejména faktury vystavené společností ZERKONAT s.r.o., a to v roce 2009 faktury č. 16-2009 ze dne 28. 3. 2009 za práce provedené v 1. čtvrtletí 2009 v částce 233.002,- Kč, č. 37-2009 ze dne 25. 6. 2009 za práce provedené ve 2. čtvrtletí 2009 v částce 583.100,- Kč, č. 69-2009 ze dne 22. 9. 2009 za práce provedené ve 3. čtvrtletí 2009 v částce 102.935,- Kč a č. 93-2009 ze dne 28. 12. 2009 za práce provedené ve 4. čtvrtletí 2009 v částce 593.215,- Kč a v roce 2010 faktury č. 13-2010 ze dne 29. 3. 2010 za práce provedené v 1. čtvrtletí 2010 v částce 132.000,- Kč, č. 27-2010 ze dne 28. 6. 2010 za práce provedené ve 2. čtvrtletí 2010 v částce 220.800,- Kč, č. 54-2010 ze dne 28. 9. 2010 za práce provedené ve 3. čtvrtletí 2010 v částce 91.560,- Kč a č. 89-2010 ze dne 22. 12. 2010 za práce provedené ve 4. čtvrtletí 2010 v částce 238.800,- Kč (fakturované částky jsou uvedeny včetně DPH). Ve správním spisu se nacházejí ověřené xerokopie uvedených faktur a stvrzenek o platbách (v hotovosti).

Správci daně vznikly pochybnosti o těchto výdajích. Dne 29. 11. 2012 Finanční úřad v Plzni požádal místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 7, aby zjistil, zda jsou doklady předložené žalobcem totožné s doklady evidovanými společností ZERKONAT s.r.o., zda tato společnost uvedené doklady skutečně vystavila, zda uvedená společnost přijala úhrady v hotovosti tak, jak je uvedeno na příjmových dokladech, a kdo úhradu přijal a jaké konkrétní práce společnost ZERKONAT s.r.o. provedla a na jakém základě byly doklady vystaveny. Dne 14. 1. 2013 dožádaný správce daně odpověděl Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, že společnost ZERKONAT s.r.o. je od roku 2009 nekontaktní a že jí byla zrušena registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností ke dni 18. 10. 2011. V sídle společnosti bylo provedeno místní šetření za účelem ověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a předmětnou společností. Na základě tohoto místního šetření bylo zjištěno, že na adrese ... se nikdo z uvedené společnosti fyzicky nezdržuje. Tato společnost v tomto místě podnikatelskou činnost nevyvíjí a ve skutečnosti zde ani nikdy nesídlila. Na místě samém bylo zjištěno, že v místě sídla tuto společnost nikdo nezná a nikdy o ní nikdo neslyšel. V místě sídla společnosti se nenachází poštovní schránka a ani žádné označení této společnosti. Dále v rámci tohoto

dožádání místně příslušný správce daně prověřil trvalé bydliště v té době jediného jednatele společnosti ZERKONAT s.r.o. R.K. na adrese ... V rámci tohoto šetření bylo zjištěno, že na poštovních schránkách ani na zvoncích osoba s tímto jménem a příjmením není uvedena. Vrátná tohoto objektu nikoho takového nezná a netuší, že by zde R. K. bydlel. Požadované informace tudíž nebylo možno dožadujícímu správci daně sdělit ani nijak prověřit.

Při ústním jednání dne 8. 2. 2013 správce daně seznámil žalobce s dílčími zjištěními vyplývajícími z prováděné daňové kontroly. Správce daně kromě jiného předestřel pochybnosti o výdajích žalobce dle faktur, které měly být vystaveny společností ZERKONAT s.r.o. za práce provedené v 1. až 4. čtvrtletí 2009 a v 1. až 4. čtvrtletí 2010. Žalobce byl obeznámen s výše uvedenou odpovědí Finančního úřadu pro Prahu 7. Finanční úřad pro Plzeňský kraj k oběma zdaňovacím obdobím doplnil, že šetřením místně příslušného správce daně se uskutečnění prací a zaúčtování výše uvedených faktur nepodařilo ověřit a tudíž potvrdit. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Žalobce jak k roku 2009, tak k roku 2010 do protokolu o ústním jednání uvedl, že nemá žádné jiné důkazní prostředky k dispozici. Správce daně pak uzavřel, že výdaje v celkové výši 1.270.749,- Kč nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2009 a že výdaje v celkové výši 569.277,- Kč nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2010. Jedná se o neprokázané výdaje. Skutečnosti uvedené v protokolu slouží jak podklad pro dodatečné vyměření.

Dne 15. 2. 2013 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a projednal s ním zprávu o daňové kontrole. Žalobce souhlasil s výsledkem kontrolního zjištění a způsobem jeho hodnocení bez výhrad a nežádal lhůtu na vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a navržení jejich doplnění. Ve zprávě o daňové kontrole se opakuje, že žalobce ke zpochybňovaným výdajům dle faktur, které měly být v roce 2009 a 2010 vystaveny společností ZERKONAT s.r.o., do protokolu o ústním jednání dne 8. 2. 2013 uvedl, že nemá žádné jiné důkazní prostředky k dispozici.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 2. 2013, čj. 306238/13/2301-24803-401574, Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci za zdaňovací období *roku 2009* doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 196.350,- Kč a současně mu sdělil penále z doměřené daně ve výši 39.270,- Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 2. 2013, čj. 306331/13/2301-24803-401574, Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci za zdaňovací období *roku 2010* doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 39.435,- Kč a doměřil daňovou ztrátu ve výši -196.276,- Kč a současně mu sdělil penále z doměřené daně ve výši 7.887,- Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 1.962,- Kč.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání datované dne 14. 3. 2013 a došlé správci daně dne 15. 3. 2013. Odvolání bylo doplněno podáním datovaným dne 20. 3. 2013 a došlým správci daně dne 21. 3. 2013 a podáním datovaným dne 20. 12. 2013 a došlým správci daně téhož dne.

Za použití ust. § 113 odst. 2 daňového řádu Finanční úřad pro Plzeňský kraj předvolal R. K. Písemnost s předvolávkou zasílaná na adresu ... , však nebyla ve stanovené lhůtě vyzvednuta a byla vrácena správci daně se sdělením, že adresát nemá schránku. Ministerstvo

vnitřní, odbor azylové a migrační politiky, správci daně dne 14. 5. 2013 sdělilo, že R. K. měl povolen dlouhodobý pobyt na území ČR za účelem zaměstnání do 14. 8. 2008, jeho poslední známá adresa je ... a v současné době není v evidencích Cizineckého informačního systému hlášen k pobytu.

Dne 13. 6. 2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj požádal Finanční úřad pro Středočeský kraj o provedení výslechu svědka D.N. Dne 14. 8. 2013 Finanční úřad pro Středočeský kraj zaslal Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj protokol o svědecké výpovědi D. N. Do protokolu ze dne 24. 7. 2013, čj. 2916726/13/2102-05402-208263, svědek D. N. uvedl, že nezná společnost ZERKONAT s.r.o., že nezná pana K., nikdy ho neviděl a neví, kdo to je, že nezná pana H., nikdy s ním nejednal a nic pro něj nedělal a že se společností ZERKONAT s.r.o. nikdy nespolečupracoval, podpisy na fakturách nezná a neví, kdo to mohl podepsat.

Dne 5. 9. 2013 správce daně uvědomil žalobce o výše uvedeném doplnění řízení. Dne 16. 10. 2013 žalobce se svým zástupcem nahlíželi do spisového materiálu za účelem seznámení se s novými důkazními prostředky. Dne 13. 3. 2014 odvolací orgán zaslal žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Na to reagoval zástupce žalobce podáním datovaným dne 16. 4. 2014 a došlým odvolacím orgánu dne 18. 4. 2014.

Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2014, čj. 16226/14-5000-14102-707678, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 2. 2013, čj. 306238/13/2301-24803-401574, potvrdilo. Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2014, čj. 16225/14-5000-14102-707678, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 2. 2013, čj. 306331/13/2301-24803-401574, potvrdilo.

III. Žalobní body

1. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil nebo označil tyto zásadní listinné důkazní prostředky: a) kompletní daňovou evidenci (dříve jednoduché účetnictví) dle § 7b ZDP za rok 2009 a 2010, včetně originálů všech dokladů, které byly předmětem této evidence; b) originály všech dokladů, které byly předmětem výše uvedené daňové evidence, zejména přijaté faktury č. 16-2009, č. 37-2009, č. 69-2009, č. 93-2009, č. 13-2010, č. 27-2010, č. 54-2010 a č. 89-2010 vystavené společností ZERKONAT s.r.o.; c) kopie notářského zápisu (získaná z veřejně dostupné Sbírky listin Obchodního rejstříku) čj. NZ 1372/2008 ze dne 20. 10. 2008, notář JUDr. Jan Hofmann, Praha, týkající se společnosti ZERKONAT s.r.o.; d) výpis z oficiálního Administrativního registru ekonomických subjektů (<http://www.info.mfcr.cz/ares/>), vedeného Ministerstvem financí, týkající se společnosti ZERKONAT s.r.o. [položky c) a d) – viz podání žalobce správci daně ze dne 21. 3. 2013].

2. Jak správce daně, tak žalovaný nedostáli své povinnosti provést přezkoumatelným, tj. zejména srozumitelným a logicky bezchybným, způsobem hodnocení výše uvedených důkazních prostředků (§ 8 odst. 1 DŘ):

a) Žalovaný prakticky vůbec nezohlednil fakt, že daňovým subjektem byla předložena kompletní evidence dle § 7b ZDP. Přitom ze zákona a z judikatury je zřejmé, že účetnictví (a

jiné obdobné povinné evidence) je zcela zásadním důkazním prostředkem, který nejenže nejde v hodnocení pominout, ale vůči němuž navíc správce daně stíhá následně břemeno prokázání skutečností vyvracejících jeho věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ]. Skutečnost, že předmětné výdaje byly uhrazeny v hotovosti, k tomuto účelu nepostačí. Fakt, že nějaké platby jsou provedeny v hotovosti, tj. způsobem zcela obvyklým, běžným, zákonem nikoli jen nezakázaným, ale i předvídaným, není způsobilý vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňovým subjektem předložené daňové evidence včetně podkladových dokladů. Obdobné je možno konstatovat stran žalovaným realizovaného skutkového zjištění, že v době provádění předmětné daňové kontroly se společnost ZERKONAT s.r.o. fakticky ve svém zapsaném sídle nezdržovala a že byla slovy žalovaného „nekontaktní“. Tato skutková zjištění byla správcem daně učiněna až v roce 2013, tedy 3 (resp. 4) roky po faktické realizaci prověřovaných skutečností. Nemají tedy prakticky žádnou vypovídací schopnost vůči daňové evidenci žalobce prováděné v letech 2009 a 2010. Tím méně pak platí, že by byla způsobilá vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto daňových evidencí.

b) Žalovaný zcela pominul fakt, že jakékoli další (tj. nikoli pocházející ze sféry účetnictví, resp. daňové evidence) důkazní prostředky je daňový subjekt povinen předkládat a označovat až tehdy, když správce daně splní své důkazní břemeno stran prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví.

c) Žalovaný všechny výše zmíněné listinné důkazní prostředky nepodrobil prakticky žádnému hodnocení, když se omezil pouze na strohé konstatování, že listiny nejsou schopny prokázat požadované skutečnosti.

d) Žalovaný zcela pominul právní účinky listiny s úředně ověřeným podpisem D.N. (listiny s názvem Plná moc podepsané D. N. dne 16. 10. 2008, kde podpis je úředně ověřen Úřadem MČ Praha 2 dne 16. 10. 2008). Úředním ověřením podpisu získala zmíněná listina statut veřejné listiny, tedy platí, že dokud se neprokáže opak, musí se mít informace o podpisu za pravdivou (vyvratitelná právní domněnka pravosti). Žalovaný přitom v odůvodnění napadených rozhodnutí zjevně takový opak neprokázal, a tedy nemá právo ve zdůvodnění konstatovat, že nelze mít dále za prokázané, že tuto listinu podepsala tam uvedená osoba. Jinými slovy: musí tuto listinu osvědčit jako věrohodný důkaz toho, že D. N. tuto listinu skutečně v daný den podepsal a že podpis na této listině skutečně náleží D. N. Ani skutečnost, že při svědecké výpovědi dne 24. 7. 2013 D. N. se k uvedenému podpisu na zmíněné listině vyjádřil tak, že nic takového nepodepisoval, že to není jeho podpis, že to je padělek, není způsobilá mít účinky důkazu vyvracejícího právní domněnku pravosti předmětného úředně ověřeného podpisu. Tím méně pak může mít takové účinky konstatování žalovaného, že podpis svědka na výše uvedeném protokolu ze dne 24. 7. 2013 je odlišný od podpisu na zmíněné plné moci ze dne 16. 10. 2008.

3. Na návrh daňového subjektu a i z moci úřední byly provedeny výslechy několika svědků:

a) Žalovaný se při hodnocení výpovědí těchto svědků dopouští nepřesností, nesprávností a tendenčních hodnocení.

b) Dne 24. 7. 2013 byla provedena svědecká výpověď D. N. Ve svém hodnocení této svědecké výpovědi žalovaný pouze stručně konstatuje, že tato výpověď nebyla osvědčena jako důkaz o faktickém uskutečnění deklarovaných prací a jejich úhradě. Podle názoru žalobce by ovšem z této svědecké výpovědi při jejím správném a dostatečně racionálním

hodnocení měl žalovaný zejména konstatovat, že je z ní naprosto patrné, že svědek popírá pravost svého podpisu na listinách, na nichž byl jeho podpis úředně ověřen a kteréžto listiny jsou uloženy v oficiální Sbírce listin Obchodního rejstříku (přičemž je navíc zřejmé, že přinejmenším správu těchto listin provedl notář). Je zde tedy zcela zásadní rozpor mezi výpovědí svědka a právně platným stavem dle existující a v oficiálním rejstříku se nacházející listiny s úředně ověřeným podpisem, kterému svědčí presumpce pravosti. Podle názoru žalobce z tohoto rozporu vyplývá přinejmenším zásadní námitka stran věrohodnosti tohoto svědka a věrohodnosti jeho výpovědi, a to i ve vztahu ke všem dalším odpovědím tohoto svědka. Svědek dále popírá, že by znal společnost ODESMAS s.r.o. a že by byl jejím jednatelem. Přitom ovšem současně platí, že dle stavu zápisu v obchodním rejstříku je tento svědek od vzniku této společnosti dne 24. 10. 2008 (až do současnosti) řádným společníkem této společnosti (stěží si přitom představit, že řádný a zapsaný společník společnost nezná). I zde je tedy zcela zásadní rozpor mezi výpovědí svědka a právně platným stavem dle stavu v obchodním rejstříku. Podle názoru žalobce se tímto jen posiluje jeho výše zmíněná zásadní námitka proti věrohodnosti tohoto svědka a věrohodnosti jeho celé výpovědi. V tomto světle pak další konstatování svědka, že nezná pana H. a že podpisy na předložených fakturách nezná a že neví, kdo by mohl podepsat, mají prakticky nulovou relevanci k jakýmkoliv, zejména skutkovým, závěrům. Při správném hodnocení této svědecké výpovědi jako důkazního prostředku (§ 8 daňového řádu) by měl žalovaný přinejmenším zvážit dopady velmi podivného chování svědka, zejména při existenci zcela zásadních rozporů mezi právním stavem dle veřejných listin a jeho výpověďmi, a uvažovat pak i tím směrem, zda toto chování svědka nesvědčí spíše o existenci eventuálního podvodu na straně dodavatele předmětných služeb.

c) Dne 20. 5. 2014 proběhl výslech svědkyně L.V. Hodnocení této výpovědi v napadeném rozhodnutí zcela absentuje. Z této výpovědi je pro předmětný případ při hodnocení tohoto důkazního prostředku zejména vhodné zdůraznit, že svědkyně potvrdila, že plné moci (včetně té ze dne 16. 10. 2008) nechala ověřit a následně jí byly dodány (osobně nebo zprostředkovaně). Tato výpověď tedy, na rozdíl od výše komentované výpovědi D. N., svědčí ve prospěch existence a pravosti výše komentované plné moci ze dne 16. 10. 2008. Tím spíše je tedy pravděpodobnější, že svědek D. N. neřikal pravdu, tím spíše je tedy svědek D. N. a jeho celá svědecká výpověď nevěrohodný.

d) Dne 17. 6. 2014 se měla na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu konat svědecká výpověď R. K., který je od 21. 12. 2009 jediným jednatelem společnosti ZERKONAT s.r.o. Svědek se ovšem nedostavil. Podle zjištění finančního úřadu (na dotaz žalobce) předvolání ani nepřevzal. Z pohledu žalobce, který provedení této svědecké výpovědi sám navrhoval, je nutno konstatovat, že žalovaný nedostál své povinnosti provést žalobcem navržený a zdůvodněný důkazní prostředek. Přestože se evidentně jednalo o zcela zásadního svědka a přestože ani zdaleka není pravda, že by z dosavadního dokazování byl skutkový stav zjištěn dostatečně určitě, finanční úřad ani žalovaný se ani nepokusili tohoto svědka předvolat opakovaně (§ 100 odst. 2 daňového řádu), tím méně jej nechat předvést (§ 100 odst. 2 a 3 daňového řádu).

4. Při sdělení konání svědecké výpovědi D. N. dne 24. 7. 2013 nedostál finanční úřad své poučovací povinnosti (§ 6 odst. 3 daňového řádu), když v tomto svém sdělení ze dne 2. 7. 2013 vůbec ani náznakem a ani nepřímou adresáta (žalobce) nepoučil o tom, že má právo být tomuto výslechu přítomen a že má právo klást svědkovi otázky (§ 96 odst. 4 daňového řádu).

Fatálnost absence tohoto poučení je o to intenzivnější, že se jednalo o svědka, kterého daňový subjekt předtím nenavrhoval, a tedy neměl ani nejmenší tušení o smyslu a formě tohoto důkazního prostředku. Tíživost absence tohoto poučení je intenzivnější i proto, že předmětné sdělení bylo přímo doručováno daňovému subjektu (žalobci), který je sám v oblasti daňového práva evidentním laikem a který nebyl v té době ani nikým v daňovém řízení zastupován. Přitom je evidentní, že nejen textualita, ale i purposivita a teleologie ust. § 6 odst. 3 daňového řádu jasně směřuje právě k tomu, aby všem bylo finančním úřadem poskytnuto poučení o jejich zejména procesních právech a povinnostech. V praxi si lze jen stěží představit situaci, kdy by míra potřeby poučení daňového subjektu o jeho právech a povinnostech byla potřebnější než v daném případě, kdy se jedná o výpověď klíčového svědka, kterého navíc finanční úřad pozval sám ze své vůle bez součinnosti daňového subjektu (žalobce) a kdy navíc existuje evidentní nedostatečnost v míře prokázání podstatných skutkových okolností případu. Je přitom mimo jakoukoliv pochybnost, že účast daňového subjektu při takovéto svědecké výpovědi mohla přinést zcela zásadní posun v kvalitě a obsahu svědecké výpovědi jako důkazního prostředku.

5. Žalovaný na str. 3 napadených rozhodnutí sám konstatuje, že podpis D. N. vykazuje podle jeho názoru evidentní shodu s podpisem uvedeným na předmětných dokladech o úhradě. Takovéto konstatování žalovaného nelze hodnotit jinak než jako potvrzení pravdivosti skutkového tvrzení žalobce o tom, že předmětné úhrady byly skutečně provedeny, respektive potvrzení pravosti dokladů tyto úhrady stvrzujících. Jeví se pak přinejmenším jako nekonzistentní či nekoherentní tvrzení žalovaného, že skutkové tvrzení žalobce o provedení úhrad předmětných faktur se neprokázalo.

6. Další ze zásadních vad řízení žalovaného, mající bezesporu vliv na zákonnost, je absence (ve sdělení) popisu kompletní skutkové představy, tj. popisu toho, jak se dle názoru (zjištění, úvahy) žalovaného předmětné děje ve skutečnosti odehrály, a to zejména s ohledem na provedené důkazy a jejich úplné hodnocení a hodnotící úvahy. Přitom je potřeba doplnit, že daňové řízení vedené správcem daně má obligatorní cíl zjistit skutkový stav co nejúplněji (viz zejména § 92 odst. 2 DŘ) se současným cílem stanovení správného zjištění daně (viz § 1 odst. 2 DŘ). Nutno navíc podotknout, že doktrína k novému daňovému řádu konstatuje, že v daňovém řízení by se při dokazování měla respektovat zásada materiální pravdy, tj. že správce daně je povinen směřovat k poznání celé pravdy o věci. V našem konkrétním případě to tedy například znamená, že je zásadní vadou řízení, vadou dokazování, vadou zjišťování skutkového stavu, když žalovaný na jedné straně potvrzuje, že předmětné stvrzenky pro zaplacení předmětných faktur byly podepsány tak, že podpis vykazuje evidentní shodu s podpisem D. N. (zakládajícím a stále existujícím společníkem předmětného dodavatele ZERKONAT s.r.o.), a přitom trvá na svém závěru o 100 % daňové neuznatelnosti daných výdajů. Přitom o provedení předmětných prací (zámečnické práce, vzduchotechnika, polykarbonáty na stavbách, zednické práce; akce 2009: výměna skel na pražských tramvajových zastávkách, boční prosklení gymnázium Plzeň Lochotín, střední škola Horní Bříza, Universita Plzeň; akce 2010: Myčka Jateční, Zateplení haly Koterovská, škola Schwarzova Plzeň; viz také přiložené fotografie) nikdy nemohlo být pochyb (při provedení místních šetření /ohledání/ na místě staveb by se o tom správce daně snadno sám přesvědčil). Přitom současně žalovaný ani nenaznačuje, jak se to mohlo stát, že práce byly provedeny (když tedy nikoli tak, jak tvrdí žalobce), a přitom současně žalovaný ani nenaznačuje (tím

méně prokazuje), že se eventuálně jedná o nějakou manipulaci nebo přímo podvod na straně žalobce. Nelze podle názoru žalobce setrvat na současné existenci těchto rozporuplných skutkových zjištění a přitom současně naplnit nikoli jenom zmíněnou doktrínu, ale též požadavky ustanovení § 1 odst. 2 DŘ (cílem správy daní musí být správné, tj. nikoli jenom ve prospěch státu, zjištění a stanovení daně) a ustanovení § 92 odst. 2 DŘ (kdy správce daně je povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně byly zjištěny co nejúplněji, a nebýt přitom vázán jen na návrhy daňových subjektů). Žalobce tedy požaduje po soudu, aby toto posoudil jako zásadní vadu řízení mající vliv na zákonnost a také jako nezákonnost spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

7. Při svém hodnocení důkazů žalovaný nedostatečně reflektoval fakt, že správní soudy pravidelně judikují, že i nepřímé důkazy mohou být dostatečné pro prokázání určitých skutečností, a to zejména pak za situace (která platí i v našem případě), že kvalitní přímé důkazy objektivně neexistují a ani nemohou existovat (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84). Přinejmenším nepřímé důkazy žalobce tedy předložil, přičemž platí, že jejich nepřímost či neúplnost má objektivní základ v tom, že jiné důkazní prostředky neexistují a ani si je nelze představit a žalovaný ani jeden jediný v napadeném rozhodnutí neuvádí.

8. Při svém hodnocení důkazů žalovaný nedostatečně reflektoval fakt, že daňový subjekt požadoval po správci daně a i žalovaném šetření práv nabytých v dobré víře, resp. posuzování provedených důkazů i z pohledu zásady ochrany práv nabytých v dobré víře, resp. ochrany dobré víry vůbec. Některá skutková zjištění či úvahy správce daně o těchto skutkových zjištěních přinejmenším naznačují (zejména to platí o rozporech ve výpovědi svědka D. N.), že se o nějakou formu podvodu jednat mohlo, přestože správní orgány měly povinnost provedeným dokazováním zjistit, kdo o tomto podvodu věděl nebo mohl vědět, zejména pak, zda o tomto podvodu věděl nebo mohl vědět žalobce. Dalším momentem zásady ochrany práv nabytých v dobré víře je i zjištění, zda z provedeného dokazování ve své hodnotící úvaze žalovaný konstatuje, zda daňový subjekt projevil normální opatrnost, kterou lze na něm spravedlivě požadovat, resp. zda přijal dostatečná opatření. Hodnotící úvaha uvedená žalovaným ovšem tento pohled (tj. použití důkazů na prokázání dobré nebo zlé víry, resp. na prokázání projevu normální opatrnosti na straně daňového subjektu) zohledňuje jen velmi málo a jen málo přezkoumatelně.

9. Správce daně i žalovaný zcela pominuli fakt, že judikatura již dávno setrvává na tom, že účetnictví a/nebo daňová evidence (dle § 7b ZDP) jsou významnými důkazními prostředky, které nelze pominout (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-67, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). Tato judikatura navíc uvádí, že správce daně stíhá důkazní břemeno stran prokázání vážných a důvodných pochyb o správnosti účetnictví (nebo evidence dle § 7b ZDP). Teprve poté, co správce daně toto důkazní břemeno unese, může požadovat po daňovém subjektu předkládat další důkazy. V daném případě správce daně ani žalovaný neprokázali vážné a důvodné pochyby o správnosti daňové evidence – pouhé subjektivní pochybnosti správce daně neobstojí (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-67).

10. Pro případ, že by i soud došel k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a že právě v důsledku této skutečnosti nebude uznán výdaj na předmětné dodavatelské práce vůbec, žalobce požaduje, aby soud zvážil jeho požadavek, aby daňově uznatelné výdaje, respektive celkový základ daně z příjmů, byly stanoveny na základě pomůcek (§ 98 daňového řádu). Jeví se jako extrémně nespravedlivé, aby při podle názoru správce daně nedostatečném množství a kvalitě důkazních prostředků na prokázání výdajů, které byly ovšem skutečně zaplacený (viz výše uvedený souhlas odvolacího orgánu s tím, že předmětné stvrzenky o úhradě byly skutečně podepsány správnou osobou, tedy že jsou pravé), a při skutečně existující a provedené práci (viz výše uvedený seznam prací, viz přiložené fotografie), byl daňový důsledek pro daňový subjekt tak tvrdý, že zaplacené výdaje jsou v celé výši neuznány do daňových výdajů, tedy stejně jako by k žádným pracem a ani platbám vůbec a od samého počátku nedošlo.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 7. 11. 2014 pod čj. 29625/14/5100-41452-709523. Jelikož žalobní námitky do určité míry korespondují s námitkami uplatněnými v odvolání, žalovaný správní orgán odkázal také na odůvodnění svých žalobou napadených rozhodnutí.

Ad 2. S ohledem na skutečnost, že na předložených dokladech (tj. fakturách a stvrzenkách o úhradě v hotovosti) nebyl uveden rozsah provedených prací, zpravidla nebylo zřejmé, k jaké zakázce se vztahují, a jejich úhrada probíhala v hotovosti, správci daně vznikly pochybnosti o uplatněných výdajích za provedené práce, resp. o faktickém uskutečnění plnění dle uvedených dokladů a úhradě za takto poskytnutá plnění. Důkazní břemeno stran údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání leží na daňovém subjektu, tj. uplatní-li si daňový subjekt výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, je povinen prokázat, že takto uplatněné výdaje skutečně vynaložil, a to způsobem, jak deklaroval na předloženém účetním dokladu. Z § 24 odst. 1 ZDP je pak zřejmé, že pro uznání takto uplatněných výdajů nestačí doložení formálních dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat skutečnou existenci takto uplatněných výdajů. Daňový subjekt má tedy nejen povinnost daň tvrdit (břemeno tvrzení), ale rovněž povinnost toto své tvrzení věrohodným a nespochybnitelným způsobem prokázat (popř. navrhnout provedení důkazů, kterými by jeho tvrzení bylo prokázáno).

Žalobcem předložené doklady sice osvědčují formální stránku deklarovaného plnění, nikoliv jeho faktické uskutečnění. Pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněných výdajů nebyly odstraněny ani na základě dožádání, adresovaného Finančnímu úřadu pro Prahu 7, když bylo zjištěno, že v předložených dokladech deklarovaný dodavatel - společnost ZERKONAT s.r.o. je pro správce daně dlouhodobě nekontaktní, na písemnosti správce daně nereaguje, v místě svého sídla nesídlí a nikdy nesídlila. Na základě dožádání bylo dále zjištěno, že jediný jednatel společnosti ZERKONAT s.r.o. – R. Kazymyrovych se na adrese svého bydliště nezdržuje. Z obsahu správního spisu je jednoznačně seznatelné, že jak v průběhu řízení před správcem daně prvního stupně, tak i v rámci doplnění odvolacího řízení, správce daně činil úkony k ověření, zda došlo k faktickému provedení prací společností ZERKONAT s.r.o. dle předložených účetních dokladů. V této souvislosti také zjistil, že jediný jednatel společnosti – R. K. se ani na jedné z dostupných adres ...) nezdržuje, pročež požádal Ministerstvo vnitra, odbor azylové a migrační politiky, o sdělení, na jaké adrese má v

současné době R. K. povolen pobyt na území ČR a zda a kde měl povolen pobyt na území ČR v letech 2009 a 2010. Ze sdělení Ministerstva vnitra vyplynulo, že R. K. měl povolen dlouhodobý pobyt na území ČR za účelem zaměstnání do 14. 8. 2008, přičemž poslední známá adresa je ... v současné době není v evidencích Cizineckého informačního systému hlášen k pobytu. Společnost ZERKONAT s.r.o. byla dle dostupných listin založených ve Sbírce listin obchodního rejstříku založena dne 20. 10. 2008, je tedy evidentní, že R. K. nebyl jejím faktickým jednatelem.

Žalobce správci daně předložil dále stvrzenky o úhradě. Na všech takto předložených stvrzenkách je na místě pokladníka přijímajícího finanční částky od žalobce jménem společnosti ZERKONAT s.r.o. uvedeno jméno D. N. Srovnáním listin založených ve Sbírce listin obchodního rejstříku a dokladů předložených žalobcem lze dospět k závěru, že podpis uvedený na těchto listinách se shoduje s podpisem D. N. obsaženým na stvrzenkách předložených žalobcem. V této souvislosti je však třeba konstatovat, že D. N. nebyl dle dostupných dokumentů oprávněn jednat jménem společnosti ZERKONAT s.r.o. Přesto - za účelem zjištění všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu - správce daně dožádal Finanční úřad pro Středočeský kraj o provedení výsledku D. N., ačkoliv žalobce toto nepožadoval, osobu jménem D. N. v průběhu daňového řízení nikterak nezminil (až v rámci doplnění odvolání ze dne 20. 12. 2013 a vyjádření k seznámení se zjištěními skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení ze dne 16. 4. 2014 požaduje zopakování výsledku tohoto svědka), ani nikdy netvrdil, že finanční prostředky za provedené práce dle shora uvedených faktur předával právě této osobě. Finanční úřad pro Středočeský kraj provedl výsledek jmenovaného svědka dne 24. 7. 2014. Daňový subjekt se výsledku nezúčastnil, ačkoliv byl o výsledku v dostatečném předstihu informován. Z takto provedené svědecké výpovědi vyplynulo, že svědek nikdy nebyl společníkem společnosti ZERKONAT s.r.o., tuto společnost nezná, správcem daně předložené listiny zveřejněné v obchodním rejstříku (plná moc ze dne 16. 10. 2008, zápis z jednání valné hromady ze dne 30. 11. 2009) nepodepsal, podpis označil za padělek (v této souvislosti je třeba poznamenat, že podpis v protokolu o výsledku svědka čj. 2916726/13/2102-05402-208263, podepsaný D. N. je zcela odlišný od podpisu figurujícího na listinách uložených ve Sbírce listin obchodního rejstříku), R. K. nezná, nikdy ho neviděl, neví, o koho se jedná, nezná pana H., neví, kdo podepsal předložené faktury. Takto provedená svědecká výpověď tedy nebyla osvědčena jako důkaz o faktickém uskutečnění deklarovaných prací a jejich úhradě.

Žalovaný v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu tvrzení daňového subjektu, předložené faktury, stvrzenky o úhradě, provedenou svědeckou výpověď zhodnotil v kontextu s dalšími zjištěními v dané věci a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že práce fakturované společností ZERKONAT s.r.o. byly skutečně provedeny, uhrazeny a tyto výdaje uplatněny jako daňové výdaje v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Pro uznání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nestačí doložení formálních dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat jejich skutečnou realizaci. V případě pochybností je daňový subjekt povinen prokázat, že výdaje skutečně vynaložil tak, jak je deklarované na příslušném účetním dokladu. Za situace, kdy daňový subjekt není schopen předložit dostatečné důkazy o tom, jak konkrétně byly práce realizovány, předložit důkazy, které by uskutečnění prací zachycovaly co do průběhu a výsledku včetně uskutečnění jejich úhrady, neunese důkazní břemeno a nemůže tedy předmětné deklarovat jako výdaje daňové účinné, resp. takto deklarované výdaje nelze uznat

jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Rozhodnou skutečností v dané věci je to, že nebyla prokázána realizace těchto prací deklarovanou společností a následná úhrada žalobcem. Lze shrnout, že žalobce za účelem oprávněnosti uplatnění předmětných výdajů předložil toliko důkazy formální povahy (faktury, stvrzenky o úhradě), v průběhu celého daňového řízení neprokázal, že by došlo k faktickému uskutečnění předloženými doklady deklarovaných prací a jejich úhradě, tj. zůstal toliko na úrovni svého tvrzení, neunesl tak důkazní břemeno, pročež jím uplatněné výdaje dle předložených, shora specifikovaných faktur, nebylo možné uznat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Tvrzení žalobce *sub 2./a)* žalovaný jako zcela účelové odmítá. Ze spisového materiálu je evidentní, že za účelem ověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností ZERKONAT s.r.o. formou dožádání bylo místně příslušným správcem daně - Finančním úřadem pro hlavní město Prahu provedeno místní šetření v sídle jmenované společnosti. Takto bylo zjištěno, že na adrese deklarovaného sídla (...) jmenovaná společnost ve skutečnosti nikdy nesídlila a svoji činnost nevykonávala, v místě sídla společnosti tuto nikdo nezná a nikdy o ní neslyšel. V místě sídla společnosti se nenachází poštovní schránka ani žádné označení této společnosti. Prostřednictvím dožádání bylo zjištěno i to, že společnost ZERKONAT s.r.o. dlouhodobě nespolupracuje se správcem daně, je nekontaktní a pro neplnění zákonných povinností jí byla ke dni 18. 10. 2011 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. Žalobce deklaroval, že byly vynaloženy výdaje dle dokladů vystavených společností ZERKONAT s.r.o. a podmínkou pro uznání takto uplatněných výdajů prokázání faktické realizace a výše takto uplatněných výdajů. Prokazování realizace obchodního případu, resp. uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, je však třeba si uvědomit, že ani po formální stránce perfektní doklad sám o sobě neprokazuje uskutečnění v nich deklarované transakce, existují-li pochybnosti o pravdivosti údajů v nich uvedených. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že daňový subjekt za účelem prokázání oprávněnosti uplatnění výdaje má povinnost předložit nejen formálně bezvadný daňový doklad (v daném případě faktury a stvrzenky), ale též další důkazní prostředky svědčící faktickému uskutečnění těmito doklady deklarovaného obchodního případu. Z obsahu spisového materiálu je zcela evidentní, že žalobci se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně ohledně přijetí předloženými fakturami deklarovaných prací a jejich úhradě, a to tím spíše, když správcem daně bylo zjištěno, že uvedená společnost je pro správce daně dlouhodobě nekontaktní, neplní si své zákonné povinnosti, v místě svého deklarovaného sídla nikdy fakticky nesídlila a podnikatelskou činnost nevykonávala. V tomto směru tížilo důkazní břemeno žalobce a jednoznačně z jeho strany nebylo uneseno. Šetřením místně příslušného správce daně se nepodařilo ověřit faktické provedení prací společností ZERKONAT s.r.o., resp. vůbec uskutečnění obchodních případů tak, jak byly předloženými doklady deklarovány, a žalobce sám nepředložil, ani nenavrhoval provedení dalších důkazních prostředků, prostřednictvím nichž by mohla být faktická realizace daných obchodních případů prokázána. Naopak, v průběhu ústního jednání uskutečněného dne 8. 2. 2013, kde byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi vyplývajícími z dosud provedené daňové kontroly, žalobce uvedl, že v dané věci nemá žádné jiné důkazní prostředky k dispozici.

K námitce žalobce *sub 2./d)* žalovaný konstatuje, že správce daně za účelem ověření oprávněnosti uplatněných výdajů provedl prostřednictvím dožádaného správce daně výslech svědka – D. N., u něhož bylo na základě dosavadních zjištění důvodné se domnívat, že je

osobou, která by mohla mít povědomí o činnosti společnosti ZERKONAT s.r.o. V rámci provedeného výsledku D. N. zpochybnil, že by znal společnost ZERKONAT s.r.o., popřel pravost svého údajného podpisu umístěného na listinách uložených ve Sbírce listin obchodního rejstříku, tyto podpisy označil za padělek, uvedl, že R. K. nezná, nic nepodepisoval, nezná ani pana H., se společností ZERKONAT s.r.o. nikdy nespolupracoval a podpisy na předložených fakturách nezná. Jinými slovy, přímo osoba, která měla předložené listiny (plná moc ze dne 16. 10. 2008, zápis z jednání valné hromady ze dne 30. 11. 2009) podepsat, zpochybnila svým svědectvím učiněným do protokolu o výsledku svědka pravost podpisů zde umístěných, resp. skutečnost, že tyto listiny podepsala (tj. mimo jiné právě žalobcem namítanou plnou moc ze dne 16. 10. 2008) a nutno dodat, že skutečně podpis obsažený v protokolu o výsledku svědka čj. 2916726/13/2102-05402-208263 ze dne 24. 7. 2013 je zcela odlišný od podpisů umístěných na listinách obsažených ve Sbírce listin obchodního rejstříku a na žalobcem předložených stvrzenkách o úhradě, nehledě na skutečnost, že D. N. nebyl oprávněn jednat jménem společnosti ZERKONAT s.r.o. Žalobce tak neprokázal rozhodné skutečnosti - faktické uskutečnění předloženými fakturami deklarovaných plnění a jejich úhradu.

Ad 3. Výpověď svědka D. N. nebylo možné osvědčit jako důkaz o faktickém uskutečnění deklarovaných prací a jejich úhradě, neboť touto svědeckou výpovědí nebylo jakkoliv prokázáno nebo doloženo, že by uvedený svědek vyvíjel jakoukoliv činnost ve prospěch žalobce. Výslech svědkyně L. V. nebyl proveden v rámci daňového řízení, které je předmětem tohoto soudního sporu, protože její výpověď v žalobou napadených rozhodnutích nebyla (a ani být nemohla) hodnocena. I přes výše uvedené má žalovaný za to, že obsah této svědecké výpovědi nikterak nezpochybňuje závěry jím učiněné. Ohledně R. K. dožádaný správce daně prověřil deklarované místo jeho pobytu na adrese ... V této souvislosti bylo zjištěno, že na poštovních schránkách ani zvoncích není jméno R. K. uvedeno. Ze sdělení vrátne objektu pak vyplynulo, že osobu tohoto jména nezná a není jí známo, že by osoba tohoto jména v objektu bydlela. V podání doručeném správci daně dne 15. 3. 2013 žalobce uvedl další možnou adresu, na které by R. K. mohl pobývat – ... Na uvedenou adresu bylo R. K. dne 11. 4. 2013 zasláno předvolání k jednání před správcem daně za účelem ověření obchodní spolupráce společnosti ZERKONAT s.r.o. a žalobce. Uvedená písemnost se správci daně vrátila zpět s tím, že adresát písemnosti nemá na uvedené adrese schránku. S ohledem na uvedené správce daně požádal Ministerstvo vnitra, odbor azylové a migrační politiky, o sdělení aktuálního místa pobytu R. K. na území ČR a o sdělení, kde měl jmenovaný povolen pobyt v letech 2009 a 2010. Z reakce Ministerstva vnitra doručené správci daně dne 16. 5. 2013 vyplynulo, že R. K. měl povolen dlouhodobý pobyt na území ČR do 14. 8. 2008, poslední známou adresou je ... Z uvedeného je tedy zřejmé, že správce daně využil všech možností směřujících k předvolání R.K. k jednání před správcem daně. Všechny shora uvedené okolnosti pak nasvědčují tomu, že R. K. nebyl faktickým jednatelem společnosti ZERKONAT s.r.o., když již v době založení jmenované společnosti neměl na území ČR povolen pobyt a nezúčastnil se ani jednání valné hromady dne 30. 11. 2009, kde byl jmenován novým jednatelem uvedené společnosti.

Ad 4. Ve sdělení Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 2. 7. 2013, čj. 2718887/13/2102-05402-208263, jímž byl žalobce vyrozuměn o provedení svědecké výpovědi D. Nazara, jsou obsaženy veškeré náležitosti dle § 96 odst. 6 daňového řádu. Je

v něm obsažen také výslovný odkaz na § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu. Dle názoru žalovaného tak žalobce nebyl nikterak krácen na svých právech být přítomen výsledku svědka. Správce daně včas žalobce vyrozuměl o datu a místu chystaného výsledku svědka, konkretizoval osobu svědka, uvedl, v jaké věci bude výsledek svědka proveden, a odkazem na příslušná zákonná ustanovení poučil žalobce o jeho právu účastnit se výsledku svědka a klást v jeho průběhu svědkovi otázky. Je-li takto daňový subjekt vyrozuměn o provádění svědecké výpovědi, je čistě na jeho zvážení, zda svého práva být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky využije či nikoliv. S obsahem provedené svědecké výpovědi byl žalobce seznámen písemností ze dne 5. 9. 2013, čj. 1428157/13/2300-14100-402099. Pokud následně žalobce požadoval zopakování uvedeného výsledku, nelze než konstatovat, že toto by bylo zcela nadbytečné a nedůvodné.

Ad 5. Žalobce zde argumentuje určitou pasáží vytrženou z kontextu celého odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že na stvrzenkách o úhradě předložených žalobcem je na místě pokladníka přijímajícího finanční částky jménem společnosti ZERKONAT s.r.o. uvedeno jméno osoby pana N., přičemž po srovnání podpisu uvedeného na těchto stvrzenkách a podpisu obsaženého na listinách založených ve Sbírce listin obchodního rejstříku lze konstatovat, že podpis obsažený na listinách založených ve Sbírce listin obchodního rejstříku se evidentně shoduje s podpisem D. N. obsaženým na předložených stvrzenkách. Na základě uvedeného správce daně dospěl k závěru, že D. N. by mohl mít bližší povědomí o obchodních vztazích společnosti ZERKONAT s.r.o. a žalobce. Správce daně tedy provedl výsledek D. N., kde tento popřel, že by vyvíjel činnost ve prospěch společnosti ZERKONAT s.r.o., popřel pravost podpisů obsažených na předložených listinách, nezná jednatele společnosti ZERKONAT s.r.o., tj. osobu, jejíž podpis měl figurovat na dotčených listinách svým přímým svědectvím zpochybnila pravost tohoto podpisu a v zásadě vyloučila jakoukoli svoji vazbu na společnost ZERKONAT s.r.o., a je třeba uvést, že podpis D. N. obsažený v protokolu o výsledku svědka je pak na první pohled zcela odlišný od podpisu uvedeného na listinách předložených žalobcem (faktury, stvrzenky, listiny ze Sbírky listin obchodního rejstříku). Nadto nelze odhlédnout od faktu, že z žádné z předložených a správci daně dostupných listin nikterak nevyplývá, že by D. N. byl vůbec oprávněn jednat jménem společnosti ZERKONAT s.r.o.

Ad 6. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu důkazní břemeno nese daňový subjekt, který má nejen povinnost tvrzení (břemeno tvrzení), ale současně povinnost své tvrzení nezpochybnitelným způsobem prokázat (důkazní břemeno). Uplatní-li si tedy žalobce výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, musí být schopen nezpochybnitelným způsobem prokázat jejich reálnou existenci (tj. jejich výši a úhradu). K průkazu faktické existence uplatněných výdajů nepostačí pouze předložení dokladů (faktur a stvrzenek o úhradě), kterými je formálně deklarována realizace obchodního případu, ale též důkazy prokazující, že se obchodní případ fakticky uskutečnil tak, jak je na takto předložených dokladech deklarováno, tj. relevantně reálnou existenci uplatněného výdaje (a jeho výši) a jeho úhradu deklarovanému dodavateli. Žalobci se však nepodařilo v průběhu daňového řízení vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, když v průběhu daňového řízení kromě faktur a stvrzenek o úhradě nebyl schopen předložit žádné jiné důkazy týkající se obchodní spolupráce s deklarovaným dodavatelem prací - společností ZERKONAT s.r.o. a ani výpověď svědka D. N. nepřisvědčila tvrzením daňového subjektu. Žalobce tedy neprokázal rozhodnou skutečnost - faktickou realizaci

deklarovaných prací a vynaložených výdajů. Neosvědčí-li správce daně důvodně některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci.

Ad 7. Za účelem prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů žalobce fakticky předložil toliko faktury a stvrzenky o úhradě, tj. doklady, které v případě pochybností nejsou způsobilé prokázat faktické uskutečnění obchodních případů deklarovaných uvedenými doklady, jejich faktickou úhradu a výši uplatněných výdajů. Z iniciativy správce daně provedený výslech svědka D. N. nepřisvědčil tvrzením žalobce. Je toliko na daňovém subjektu, s jakou obezřetností bude postupovat v rámci svých obchodních vztahů a jaké si zajistí důkazní prostředky dokládající faktické uskutečnění deklarovaných obchodních transakcí, aby v budoucnu byl schopen dostát své povinnosti a prokázat oprávněnost uplatnění výdajů. Důkazní břemeno leží ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 na daňovém subjektu (žalobci) a správce daně v žádném případě není oprávněn diktovat daňovému subjektu, jaké konkrétní důkazní prostředky má za účelem prokázání svých tvrzení předložit. Je to právě daňový subjekt jako účastník konkrétního obchodního vztahu (obchodní transakce), kdo má povědomí o tom, jaké konkrétní důkazní prostředky ve smyslu § 93 a násl. daňového řádu má k dispozici a je schopen správci daně předložit za účelem prokázání svých tvrzení, resp. za účelem prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Ad 8. Záleží zcela na úvaze daňového subjektu (žalobce), jakou míru rizika je ochoten při svém podnikání podstoupit. Musí si však být vědom toho, že důsledky takto postoupeného rizika ponese pouze a toliko on sám, tyto v žádném případě nelze přenášet na správce daně, resp. stát. Z pohledu zákona o daních z příjmů není relevantní, zda daňový subjekt jednal v dobré víře či nikoliv, relevantní je ta skutečnost, zda v případě, že si uplatnil výdaje snižující základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, je schopen oprávněnost takto uplatněných výdajů prokázat. Žalobce oprávněnost uplatněných výdajů dle dokladů vystavených společností ZERKONAT s.r.o. neprokázal. Z výše uvedeného i obsahu spisového materiálu je jasně seznatelné, že žalobcem deklarované obchodní transakce byly provázeny nestandardními okolnostmi - platby za provedené práce probíhaly v hotovosti, hotovostní platby přebírala osoba, která v rámci svědecké výpovědi vyloučila jakýkoliv vztah a účast ve společnosti dodavatele žalobce a současně vyloučila, že by žalobce znala, nadto uvedená osoba dle dostupných listinných materiálů nebyla ani oprávněna za dodavatele - společnost ZERKONAT s.r.o. jednat, u deklarovaného dodavatele nebylo možné provedení prací ověřit, neboť tento je nekontaktní a místním šetřením bylo zjištěno, že na adrese oficiálního sídla podnikatelskou činnost nikdy nevykonával, jediného jednatele dodavatele – R. K. se nepodařilo dohledat - na známých adresách se nezdržuje, pobyt na území ČR měl povolen toliko do 14. 8. 2008, tj. v době založení dodavatele již neměl povolení k pobytu na území ČR, nebyl účastníkem jednání valné hromady, kde byl jmenován novým jednatelem dodavatele. Zmíněné indicie ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které vyvracejí skutečnosti tvrzené žalobcem ve věci realizace obchodních případů dle předložených dokladů a jejich úhrady. I kdyby si žalobce ověřoval registraci k dani z přidané hodnoty a zjišťoval informace uvedené ve Sbírce listin obchodního rejstříku o svém dodavateli, takto učiněná opatření nebyla dostačující. Důsledky svého postupu nemůže žalobce přenášet na správce daně.

Ad 9. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní stran existence a výše vynaložených výdajů i jejich účelu nese v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především daňovou evidencí a jinými povinnými záznamy, ale je povinen prokázat také faktické uskutečnění daňovými doklady deklarovaných plnění (prací). Okruh možných důkazních prostředků je pak vymezen v § 93 a násl. daňového řádu. Žalobce v průběhu daňového řízení nedoložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické provedení prací deklarovaným dodavatelem společností ZERKONAT s.r.o. Důkazní břemeno ve věci prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných výdajů tížilo žalobce a nebylo z jeho strany uneseno.

Ad 10. Ke stanovení daně za použití pomůcek lze přistoupit pouze v případě, že daň nelze stanovit na základě dokazování. V případě žalobce byla daň stanovena dokazováním, přičemž na základě výsledků daňové kontroly správce daně vyloučil část žalobcem uplatněných výdajů, neboť žalobce neprokázal jejich daňovou uznatelnost. Žalovaný má za to, že v daném případě bylo možné stanovit daň dokazováním, pročez pro náhradní způsob stanovení daně – podle pomůcek nebyl prostor.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 15. 3. 2016 účastníci řízení setrvali na argumentaci obsažené v jejich písemných podáních, tj. v žalobě a ve vyjádření žalovaného k žalobě.

VI. Posouzení věci krajským soudem

V přezkoumávané věci je sporné především dokazování. Tento institut byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 31 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb.).

K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „*Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.*“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

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 (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

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 [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].

K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamena, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72), „*Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „*K prokázání existence skutečností, které vyvracejí*

věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], 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, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové*

nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti [věta první], a není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu [věta druhá].

K první větě tohoto ustanovení soudní praxe uvedla: „Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102). Ke druhé větě uvedeného ustanovení se v odborné literatuře uvádí: „Nevyhoví-li správce daně návrhu daňového subjektu, vyrozumí o tom daňový subjekt, a to včetně uvedení důvodu, proč se tak stalo. Tato povinnost má daňovému subjektu napomoci odstranit vytýkané nedostatky, a pokusit se například na základě doplněné žádosti přesvědčit správce daně o vhodnosti výslech provést.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného správního orgánu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal faktickou realizaci deklarovaných prací společností ZERKONAT s.r.o. a jejich úhradu této společnosti.

Žalobce předložil správci daně faktury, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost ZERKONAT s.r.o., a stvrzenky o platbách, na nichž je tato společnost uvedena jako příjemce. Pro rok 2009 to byly faktury č. 16-2009 ze dne 28. 3. 2009, č. 37-2009 ze dne 25. 6. 2009, č. 69-2009 ze dne 22. 9. 2009 a č. 93-2009 ze dne 28. 12. 2009 a stvrzenky o platbách č. 87-2009 ze dne 28. 3. 2009, č. 93-2009 ze dne 25. 6. 2009, č. 93-2009 ze dne 22. 9. 2009 a č. 98-2009 ze dne 28. 12. 2009. Jako dodávky byly označeny na faktuře č. 16-2009 práce provedené během 1. čtvrtletí 2009, na faktuře č. 37-2009 práce provedené během 2. čtvrtletí 2009, na faktuře č. 69-2009 práce provedené během 3. čtvrtletí 2009, gymnázium Křížáka Plzeň, Škoda Power, Fryč a na faktuře č. 93-2009 práce provedené během 4. čtvrtletí 2009 na akci gymnázium Horní Bríza, kurs, Ing. Špeta. Pro rok 2010 to byly faktury č. 13-2010 ze dne 29. 3. 2010, č. 27-2010 ze dne 28. 6. 2010, č. 54-2010 ze dne 28. 9. 2010 a č. 89-2010 ze dne 22.

12. 2010 a stvrzenky o platbách č. 35-2010 ze dne 29. 3. 2010, č. 67-2010 ze dne 28. 6. 2010, č. 81-2010 ze dne 28. 9. 2010 a č. 94-2010 ze dne 22. 12. 2010. Jako dodávky byly označeny na faktuře č. 13-2010 práce provedené během 1. čtvrtletí 2010 na akci Katalog Servis a další dle dohody, na faktuře č. 27-2010 práce provedené během 2. čtvrtletí 2010 při ? vzduchotechnických prvků, na faktuře č. 54-2010 práce provedené během 3. čtvrtletí 2010 na akci Katalog Servis VYDOS ELMOT s.r.o. a na faktuře č. 89-2010 práce provedené během 4. čtvrtletí 2010 na akci Katalog Servis, VYDOS, fa LKB.

Správci daně vznikly pochybnosti o uplatněných výdajích za provedené práce, neboť na fakturách nebyl uveden rozsah provedených prací, zpravidla nebylo zřejmé, k jaké zakázce se vztahují, a jejich úhrada probíhala v hotovosti. Správce daně zjišťoval, zda shora uvedené doklady předložené žalobcem jsou totožné s doklady evidovanými společností ZERKONAT s.r.o., zda uvedené doklady společnost ZERKONAT s.r.o. skutečně vystavila a za jaké konkrétní práce a zda došlo k úhradě deklarovaných prací. Prostřednictvím dožádaného správce daně bylo zjištěno, že společnost ZERKONAT s.r.o. dlouhodobě se správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní, byla jí zrušena registrace k dani z přidané hodnoty ke dni 18. 10. 2011 (pro neplnění zákonných povinností). V rámci dožádání bylo provedeno rovněž místní šetření za účelem prověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností ZERKONAT s.r.o. Bylo zjištěno, že v sídle společnosti ZERKONAT s.r.o. (...) se nikdo z uvedené společnosti nezdržuje, tato společnost zde svoji činnost nevyvíjí, ve skutečnosti zde ani nikdy nesídlila. V místě deklarovaného sídla společnosti ZERKONAT s.r.o. se nenachází poštovní schránka ani žádné označení této společnosti. V rámci tohoto dožádání místně příslušný správce daně prověřil také trvalé bydliště R. K. jediného jednatele společnosti ZERKONAT s.r.o., na adrese ... V této souvislosti bylo zjištěno, že na poštovních schránkách ani zvoncích osoba s tímto jménem není označena, dle sdělení vrátné tohoto objektu se osoba tohoto jména v tomto nezdržuje a není jí známa. Na základě těchto podkladů lze mít za to, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost listin uplatněných daňovým subjektem. Označení dodávek je nekonkrétní, větší platby v hotovosti mohou vzbuzovat pochybnosti o jejich uskutečnění, dodavatel v deklarovaném sídle nikdy nesídlil (a je nekontaktní). K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předmětných účetních dokladů došlo nejen na základě posouzení obsahu těchto dokladů, ale i na základě údajů získaných v rámci dožádání, tj. vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti. Správce daně identifikací konkrétních skutečností prokázal, že o souladu uvedených účetních případů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které je činí nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými. Je na místě dodat, že v dalším řízení správce daně zjistil a předložil další skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předmětných účetních dokladů (zejména informace k R. K. a svědectví D. N.).

Jelikož správce daně dostal své povinnosti stanovené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, bylo na daňovém subjektu, aby předložil další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. Ač byl seznámen se zjištěnými skutečnostmi, žalobce jak k roku 2009, tak k roku 2010 do protokolu o ústním jednání uvedl, že nemá k dispozici žádné jiné důkazní prostředky.

Žalobce souhlasil s výsledkem kontrolního zjištění a způsobem jeho hodnocení bez výhrad a nežádal lhůtu na vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a navrzení jejich doplnění.

Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP 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. Bylo na žalobci, aby prokázal daňovou uznatelnost sporných výdajů (nákladů). V § 92 odst. 3 daňového řádu se praví: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost účastníka řízení tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost účastníka řízení předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

V daném případě pokládá soud za zcela zásadní, že žalobce nepředložil žádná konkrétní *tvrzení* o sporných účetních případech. Žalobce nijak neupřesnil provedené práce. Za jejich upřesnění nelze považovat ani soudu předložené sedm fotografií, na nichž je sice zhruba uvedeno místo pořízení, ale z nichž není patrné, kdo je provedl, v jakém rozsahu a v jaké hodnotě a kdy. Správci daně se tu nedostalo žádných dalších listinných dokladů či návrhů na svědecké výpovědi. Žalobci nutno přisvědčit, že smlouvy lze uzavírat i ústně. Může to ovšem přinést obtíže při prokazování. Žalobce se však nevyjádřil k tomu, jakou smlouvu vlastně uzavřel, se kterou oprávněnou osobou ji uzavřel, co bylo jejím předmětem, jaké smluvní podmínky byly dohodnuty apod. O výsledcích R. K. se snažil správce daně, žalobce nekonkretizoval K. roli v přezkoumávané věci. Žalobci nutno přisvědčit také v tom, že platby lze – do určité výše – provádět v hotovosti. Rovněž to ovšem může přinášet obtíže při prokazování. Žalobce se však nevyjádřil k tomu, jak byla kalkulována cena za provedené práce, kdo faktury vystavil a kdo mu je dodal, kdo hotovostní platby převzal a proč mohl mít za to, že jednání přebírající osoby je přiřitatelné společnosti ZERKONAT s.r.o. apod. I výsledkem D. N. se konal z iniciativy správce daně, žalobce neuvedl, že to byl D. N., kdo od něj fakturované částky přebíral. Až v podání ze dne 20. 12. 2013 je D. N. označen jako klíčový svědek, ale z toho, co žalobce uvedl, není zřejmé, v čem se má klíčovitost tohoto svědka spatřovat. Soud na tomto místě připomíná, že daňový subjekt je povinen současně s návrhem svědeckého výsledku sdělit správci daně informaci o tom, které skutečnosti hodlá výsledkem svědka prokázat nebo vysvětlit (§ 92 odst. 6 věta první daňového řádu). V daném případě tak žalobce neučinil. Za prokázání sporných skutečností nelze pokládat ani text, že ze samotného rozsahu jím vystavených faktur jednoznačně vyplývá, že by nebylo v lidských možnostech, aby takovýto rozsah zakázek byl zhotoven jediným člověkem, a že z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že žalobce musel použít k realizaci jiné pracovní síly, což v daném případě bylo prostřednictvím smluvního vztahu se společností ZERKONAT s.r.o.

Žalobce tedy netvrdil, natož aby prokazoval. O to více se zaměřil na zpochybňování postupu správce daně. Proti tomu nelze v zásadě nic namítat, žalobce by tím však mohl dosíci úspěchu toliko tehdy, kdyby postup správce daně (a žalovaného) byl zatížen skutečně zásadní vadou či vadami. Ve všech ostatních případech bylo třeba unést vlastní břemeno tvrzení a důkazní břemeno.

Závažnou vadou by jistě bylo, kdyby žalobce nebyl poučen o svých právech v souvislosti s výsledkem svědka. Ve sdělení Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 2. 7. 2013, čj. 2718887/13/2102-05402-208263, jímž byl žalobce vyrozuměn o provedení svědecké výpovědi D. N., se uvádí: „Sdělujeme Vám v souladu s § 96 odst. 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že bude na Finančním úřadě pro Středočeský kraj, Územní pracoviště pro Prahu – západ ... dne 24. 7. 2013 v 9.00 hod. ... proveden výslech svědka N. D. ... ve věci daňového řízení, které je vedeno vůči Vám.“. Zásilku s tímto sdělením převzal žalobce dne 8. 7. 2013. I když poučení obsažené v uvedeném sdělení by bezpochyby mohlo být širší a návodnější, to poučení, které se *in concreto* žalobci dostalo, podle názoru soudu již splňuje zákonné požadavky, které musí naplnit správce daně a jež může očekávat daňový subjekt (§ 6 odst. 3 daňového řádu).

Soud může jen souhlasit s tím, že informace o zrušení registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností by měla být k dispozici v přiměřené době. Jestliže však tento požadavek není naplněn a předmětná informace se zainteresované veřejnosti dostává až se zpožděním, nemá to samo o sobě vliv na daňovou povinnost ostatních.

Aniž unesl vlastní břemeno tvrzení a důkazní břemeno, žalobce namítá velké množství procesních vad a nezákonnosti u správce daně a odvolacího orgánu. Žalovaný správní orgán však žalobcovy výtky ve vyjádření k žalobě detekoval a vyvrátil způsobem, s nímž se soud ztotožňuje a na nějž ve zbytku odkazuje.

Lze tak zopakovat, že v přezkoumávané věci daňový subjekt neprokázal soulad účetních dokladů se skutečností, tj. nedoložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, ani neorigoval svá původní tvrzení a nenabídl nová tvrzení a nové důkazy, reflektující existenci pochyb o souladu účetních dokladů se skutečností.

K bodu 8 třeba podotknout, že v daném případě se opravdu jedná o prokazování rozhodných skutečností, ne o otázku dobré víry. I v tomto ohledu se lze dovolat vyjádření žalovaného k žalobě.

Podle § 98 odst. 1 věty první 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. K tomu soud uvádí, že oprávnění i povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek vzniká správci daně až tehdy, kdy nelze stanovit daň dokazováním. Zákon totiž preferuje „správné“ stanovení daně, tedy její stanovení na základě dokazování, do té míry, že správci daně umožňuje stanovit daň za použití pomůcek pouze tehdy, jestliže ji není možné stanovit dokazováním. Podmínkou tedy je taková objektivní nemožnost dokazování, která by nenastala v případě, že

správce daně má k dispozici dostatek důkazních prostředků ke stanovení daňové povinnosti a prakticky může unést důkazní břemeno za daňový subjekt (např. když se jedná o jednorázovou či nahodilou činnost, kterou správce daně vyhledal a daňový subjekt nepřiznal). Existuje zde tenká, obtížně definovatelná hranice, kdy správce daně ještě pouze vylučuje některé skutečnosti, např. jednotlivé položky z nákladů u daně z příjmů, protože nebyly náležitě prokázány a mění tím tedy jen výslednou daň, a kdy je již míra nevěrohodnosti celého dokazování taková, že se musí přejít ke kontumačnímu vyměření. V právě přezkoumávané věci jde podle přesvědčení soudu o prvou z těchto eventualit. Stanovení daně podle pomůcek také není automatickým korektivem tvrdostí dopadnuvších na daňový subjekt jako následek jeho indolence při prokazování rozhodných skutečností.

Zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: „*Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „*Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů*“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „*Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.*“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu vysvětluje odborná literatura zejména takto: „*Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran.*

Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamená, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyly podle názoru soudu postup a závěry správních orgánů zpochybněny. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, na kterých správní orgány založily svá zjištění a učiněné závěry, jsou přitom seznatelné zejména z pečlivě vypracovaných rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 96 daňového řádu. Za této situace soud nemůže akceptovat tvrzení žalobce, že uskutečnění prací a platby za ně společností a společností ZERKONAT s.r.o. prokázal. V dalším soud odkazuje zejména na žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2014, čj. 16225/14-5000-14102-707678, a ze dne 23. 6. 2014, čj. 16226/14-5000-14102-707678.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Úspěšný žalovaný správní orgán žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 Plzni dne 15. března 2016

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková