



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobce: **M. P.**, bytem x, zastoupen MgA. Mgr. Pavlem Krylem, advokátem se sídlem Na Baště sv. Jiří 7, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2013, čj. 15705/13/5000-14103-806032,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1) Žalobce napadl žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. V dané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Finanční úřad v Kolíně (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Na základě jejích výsledků vydal dne 22. 12. 2011 dodatečný platební výměr čj. 212727-11-034911204070, který je založen mimo jiné na tom, že správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů částku 808.300 Kč prokazovanou třemi fakturami vystavenými společností H. – Stavební s. r. o. (faktury č. 2010143, 2010087 a 20100116). Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému správce daně rozhodnutím ze dne 1. 11. 2012, čj. 181290/12/034911204070, částečně vyhověl, ovšem nikoliv pokud jde o daňovou uznatelnost výdajů doložených fakturami společnosti H. – Stavební s. r. o. Žalobce proto napadl rozhodnutí správce daně o odvolání dalším odvoláním, o němž již rozhodoval žalovaný, a to rozhodnutím uvedeným v záhlaví rozsudku. Žalovaný odvolání částečně vyhověl, ovšem nikoliv v části, která se týká daňové uznatelnosti výdajů doložených

fakturami od společnosti H. – Stavební s. r. o. K těmto obchodním transakcím žalovaný uvedl, že na základě provedených důkazů není zpochybňována fyzická existence provedených prací, které jsou předmětem faktur. Žalobce nicméně neunesl důkazní břemeno ohledně skutečné výše výdajů ve vztahu k deklarovanému dodavateli. Provedenými důkazy nebylo prokázáno, že údaje formálně deklarované na fakturách odpovídají skutečnosti. Vyplynulo z nich totiž, že společnost H. – Stavební s. r. o. faktury nevystavila.

II. Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

2) Žalobce prvním žalobním bodem napadl závěr žalovaného, že provedenými důkazy nebylo prokázáno provedení prací společností H. – Stavební s. r. o. Žalobce má naopak za to, že z výpovědi svědků V., P. a H. nelze dovozovat, že osoby, které užívaly automobil s logem H. – Stavební s. r. o. a které prováděly práce v rámci subdodávky pro žalobce, nebyly zaměstnanci společnosti H. – Stavební. Tyto osoby jezdily vozidlem označeným logem společnosti H. – Stavební, a je tak nanejvýš pravděpodobné, že byly řízeny touto společností, tedy že subdodavatelské práce vykonala pro žalobce společnost H. – Stavební. Je přitom nepodstatné, jaký je právní vztah těchto osob ke společnosti H. – Stavební, tj. zda jde o zaměstnance nebo osoby samostatně výdělečně činné realizující subdodávku pro společnost H. – Stavební. Navrhuje vyslechnout pana Č.

3) Žalobce dále namítl, že z pohledu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), není rozhodující, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. V dané věci přitom bylo prokázáno, že práce byly fakticky provedeny, byly předány odběrateli a byly zaplacený. Nejedná se tedy o dodávky fiktivní. Ze skutečnosti, že je společnost H. – Stavební s. r. o. nekontaktní, nelze ve vztahu k žalobci dovozovat žádné závěry o skutkovém či právním stavu předmětu kontroly. Z výpovědi bývalého jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. pana B., že působil ve společnosti jako „bílý kůň“, nelze dovozovat, že společnost vůbec nepodnikala, neuzavírala smlouvy, neposkytovala své služby a nepřijímala za to peněžitá plnění. Sám pan B. vypověděl, že za společnost jednal pan V., kterého měl správce daně vyslechnout. Žalobce proto navrhuje vyslechnout jako svědka pana V. a F. H. a dále provést důkaz účetnictvím společnosti H. – Stavební ke zjištění rozsahu jejích podnikatelských aktivit. Ostatně správce daně vůbec nepochyboval o věrohodnosti svědka B., na jehož výpovědi jako na jediném důkazním prostředku založil svůj závěr o neprokázání výdajů; přitom svědek B. se mohl chtít svojí výpovědí vyhnout trestnímu stíhání nebo mohl vypovídat pod vlivem obavy o svůj život. Navíc správce daně svůj závěr o tom, že svědecké výpovědi nepotvrdily, že práce skutečně provedla společnost H. – Stavební a že částky dle pokladních dokladů byly uhrazeny jednatelem této společnosti, nijak blíže nerozvedl a neodůvodnil, pouze ho konstatoval. Nikde není předepsáno, že by společnost H. – Stavební mohla jednat toliko prostřednictvím svého jednatele. I když za společnost jednají třetí osoby, které překročí svá oprávnění, vznikají práva a povinnosti přímo právnické osobě, nemohla-li o překročení oprávnění osoba, vůči níž bylo jednáno, vědět (viz § 20 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). Není tak určující, že nebylo plněno přímo jednatelem společnosti H. – Stavební, neboť nepochybně bylo plněno dle vystavených faktur ve prospěch uvedené společnosti. Žalobce se domnívá, že není povinen podat důkaz absolutní pravdy, což ostatně ani není možné, nýbrž postačí prokázat velkou míru pravděpodobnosti, že obchodní transakce proběhla, jak tvrdí.

4) Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě citoval vybrané pasáže ze svého rozhodnutí, v němž reagoval na odvolací námitky žalobce, které nyní uplatňuje v žalobě jako žalobní body. Ve stručnosti lze shrnout, že dle žalovaného z výpovědi svědků vyplynulo, že práce realizoval blíže neurčený počet neznámých osob (svědci si pamatovali jen jméno Č.). Nebylo však prokázáno, že se jednalo o osoby provádějící práce za společnost H. – Stavební, ani že žalobce uhradil částky uplatňované jako daňově účinné výdaje v uváděné výši. Rozhodnutí žalovaného není založeno na přičítání podvodného jednání třetích osob žalobci, nýbrž vychází z rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně a výsledků dokazování. Žalobce neprokázal skutečnou výši tvrzených výdajů ve vztahu k deklarovanému dodavateli. Důkazní prostředky nelze nahradit pouhým tvrzením o provedení prací a úhrad částek. Z úředního záznamu o podání vysvětlení žalobce, který byl sepsán Policií ČR, se podává, jak žalobce postupoval, aby měl věrohodné důkazy k prokázání svých výdajů. Žalobce uvedl, že se někde v N. na parkovišti seznámil s lidmi, kteří jezdili autem označeným logem H. – Stavební s. r. o., a dohodl s nimi zakázku u D. a. s. Osoby se představily jako pan Č., pan H., pan K. a pan B. Faktury žalobci předával a hotovost od něj přijímal u první části zakázky pan Č. a u druhé části zakázky pan Č. a pan B.. Písemnou smlouvu nese-psali, neví, z jakých peněz bral hotovost na úhradu faktur. Žalobce se nechtěl vyjádřit k tomu, od koho dostával peníze v hotovosti v době od června 2010 do ledna 2011, v jaké výši. Nevěděl, jaký byl jeho roční obrát, a nikdy neměl žádného zaměstnance.

5) Žalobce doručil soudu dne 12. 2. 2016 doplnění žaloby. Obohatil již uplatněné žalobní body o některé další dílčí aspekty. K odkazu na § 20 odst. 2 občanského zákoníku, jenž je obsažen již v žalobě, doplnil i odkaz na § 15 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Dovodil, že správce daně nedbal své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), neboť nevzal v úvahu výše uvedené normy soukromého práva týkající se jednání za právnickou osobu. Znovu zdůraznil, že objednané práce byly skutečně provedeny, přičemž se tak nemohlo stát bez jakýchkoliv nákladů. Měl-li by žalobce zájem zakrývat fiktivní příjmové doklady nebo jinak obcházet daňovou povinnost, uplatnil by výdaje v paušální výši dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Opětovně poukázal i na text vyrozumění Policie ČR ze dne 25. 8. 2011. V této souvislosti označil za zarážející, že správce daně dospěl při prověřování obdobných skutečností k protichůdným závěrům než policejní orgán, navíc v situaci, kdy oba mají povinnost postupovat a důkazy opatřovat *ex officio*. Správce daně výsledky svědka dokazoval pouze to, že finanční prostředky nebyly předány R. B., nikoliv že nebyly provedeny práce a za ně zaplacené. Dokazoval tak skutečnost naprosto nepodstatnou pro stanovení daně. Správce daně dále vyhodnotil výpověď R. H. zcela odlišně, než jak by vyplývalo z jeho výsledku. Neosvědčil svědeckou výpověď jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, že doklady vystavila a platby převzala společnost H. – Stavební s. r. o. Vyhodnocení tohoto důkazu však nezdůvodnil, jde o tzv. opomenutý důkaz. Žalobce dále poukázal na běžnou praxi, že na příjmovém dokladu se uvádí jen otisk razítka společnosti a podpis osoby, která ho vystavila a převzala hotovost. I kdyby žalobce hradil platby bezhotovostně, nebyl by schopen ověřit, komu účet patří. Žalobce nicméně uplatnil i jeden nový žalobní bod, a sice že žalovaný neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť podle tohoto ustanovení je správce daně povinen prokázat věrohodnost (*patrně správně nevěrohodnost – pozn. soudu*) důkazních prostředků žalobce (příjmových dokladů), nikoliv je pouze zpochybnit, a tím se zbavit své povinnosti. Vyvrácením důkazu se přitom rozumí popření skutečnosti, na které je důkaz založen, tj. poskytnutí protidůkazu. Tvrdí-li tedy žalobce, že práce byly provedeny a finanční hotovost předána, musí správce daně poskytnout důkaz, který by jednoznačně prokázal, že důkaz žalobce je smyšlený či jinak lživý. To však správce daně neučinil.

6) Při jednání, které soud k projednání věci nařídil, setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Žalobce při něm uplatnil další důkazní návrhy [viz bod 53) níže].

III. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

7) Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

8) Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, soud neshledal.

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu daňového spisu

9) Z obsahu daňového spisu soud zjistil, že dne 16. 6. 2011 byla vůči žalobci zahájena daňová kontrola mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Žalobce své podnikání v roce 2010 popsal tak, že zprostředkovával služby a práce. Na některých pracích se osobně podílel, např. malování, pomocné práce. K zakázkám vždy dodával potřebný materiál a zajišťoval jejich provedení (viz protokol čj. 151346/11/034931204154). Dle daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobce nevedl účetnictví, nýbrž daňovou evidenci.

10) Žalobce předložil správci daně faktury vystavené společností H. – Stavební s. r. o. dne 15. 6. 2010 č. 2010087 na částku 250.000 Kč bez DPH (záloha na provedení opravy potrubí podvozků ř. 68000 003, objednávka č. 10/6/2010), dne 21. 7. 2010 č. 20100116 na částku 308.300 Kč bez DPH (provedení opravy potrubí podvozků č. 68000 003 na 14 kusech, s vyúčtováním přijaté zálohy ve výši 250.000 Kč pod č. 2010087), dne 2. 11. 2010 č. 2010143 na částku 250.000 Kč bez DPH (záloha na provedení opravy potrubí na 14 kusech rámů podvozků pro 680 001, objednávka č. 2/11/2010) a dne 30. 11. 2010 č. 20100186 na částku 308.300 Kč bez DPH (provedení opravy potrubí podvozků č. 68000 001 na 14 kusech, s vyúčtováním přijaté zálohy ve výši 250.000 Kč pod č. 2010143). Všechny faktury měl vystavit R. B.. Na fakturách je otisk razítka „H. – Stavební s. r. o.“ a podpis (nečitelný). K fakturám byly předloženy příjmové pokladní doklady vystavené společností H. – Stavební s. r. o. dne 15. 6. 2010 na částku 300.000 Kč (účelem platby je úhrada zálohové faktury č. 2010087), dne 23. 8. 2010 na částku 100.000 Kč (účel platby „FA 20100116“), dne 27. 10. 2010 na částku 269.960 Kč (účelem platby je doplatek FA 20100116), dne 2. 11. 2010 na částku 300.000 Kč (účelem platby je úhrada zálohové faktury 2010143), dne 19. 1. 2011 na částku 250.000 Kč (účel platby „FA 20100186“) a dne 24. 1. 2011 na částku 119.960 Kč (účelem platby je doplatek faktury 20100186).

11) Dne 14. 9. 2011 předal správce daně žalobci při ústním jednání výzvu k prokázání skutečností ze dne 14. 9. 2011, čj. 181219/11/034931204154, kterou správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů pro společnost H. – Stavební s. r. o. dle faktur č. 2010143, 2010087 a 20100116), evidovaných žalobcem pod č. 104/10, 106/10 a 107/10, na částku 250.000 Kč, 250.000 Kč a 308.300 Kč. Výzva je odůvodněna tím, že

správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobce přijal uvedené faktury od společnosti H. – Stavební s. r. o., zda práce uvedené na fakturách přijal od této společnosti a zda faktury uhradil v hotovosti této společnosti. Obchodní spoluprací mezi žalobcem a společností H. – Stavební s. r. o. se správce daně zabýval již v rámci postupu k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010. Tehdy žalobce předložil správci daně záznam o přijatém oznámení na Městské státní zastupitelství v Brně ze dne 14. 4. 2011, který potvrzuje, že jednatel společnosti pan B. není osobou, která se za něj při uzavírání obchodu a při placení vydávala. Správce daně neuznal nárok na odpočet DPH u výše uvedených faktur. Správce daně poučil žalobce, že pokud neprokáže, že práce uvedené na fakturách přijal od společnosti H. – Stavební s. r. o. a výdaje uhradil této společnosti, neosvědčí správce daně výdaje jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

12) Z vyrozumění Policie České republiky, Městského ředitelství policie Brno, územního odboru SKPV MŘ Brno, 1. oddělení hospodářské kriminality, ze dne 25. 8. 2011, čj. KRPB-50499-17/ČJ-2011-060281-ZE, se podává, že oznámení žalobce pro podezření ze spáchání trestného činu, kterého se měly dopustit neznámé osoby v souvislosti se smluvním vztahem mezi žalobcem a společností H. – Stavební s. r. o., bylo administrativně uloženo bez dalšího opatření, neboť z něho nevyplynou žádné právně relevantní skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu. Šetřením bylo zjištěno, že práce, které si oznamovatel (žalobce) objednal a následně uhradil, byly ze strany těchto osob provedeny, takže nelze konstatovat, že by tyto osoby inkasovaly finanční prostředky bez dohodnutého plnění, tedy že by vznikla škoda. Při ústním jednání dne 7. 10. 2011 seznámil správce daně žalobce se svým názorem, že tato listina neprokazuje přijetí dokladů a prací od společnosti H. – Stavební s. r. o., ani úhradu faktur v hotovosti této společnosti. K tomu žalobce uvedl, že práce byla provedena a řádně zaplacená, dle svých možností si ověřil, že firma existuje a je plátcem DPH, nikoho nelegitimoval. Nepochyboval o tom, že jedná se zaměstnanci firmy. Navrhl vyslechnout svědky ze strany objednatele, které označí dodatečně (viz protokol čj. 186737/11/034931204154). Dne 14. 10. 2011 navrhl žalobce k prokázání oprávněnosti výdajů týkajících se společnosti H. – Stavební s. r. o. vyslechnout zaměstnance D. v N., a to L. V., R. H. a S. P. (viz protokol čj. 188408/11/034931204154).

13) Z výpovědi svědka L. V. má soud za prokazané, že společnost D., u níž je svědek zaměstnán v provozním středisku oprav v N., objednala u žalobce opravu potrubí podvozků. Oprava se prováděla v červnu 2010 v D. v N.. Svědek zakázku přebíral od člověka, který zakázku prováděl, někdy u toho byl i žalobce. Žalobce osobně opravu neprováděl, jezdili tam dva nebo tři muži, svědek přišel do styku jen s jedním z nich, a to s panem Č. Tímto jménem ho žalobce svědkovi představil, svědek si to neověřoval. Pan Č. jezdil autem s nápisem H. stavební. Svědek nebyl přítomen předávání hotovosti žalobcem (viz protokol čj. 190492/11/034931204154).

14) Z výpovědi svědka R. H., který pracuje v D. N. jako mistr oprav, se podává, že žalobce prováděl u nich v podniku někdy v létě opravu potrubí 14 podvozků. Žalobce osobně opravy neprováděl, byla to nějaká jiná firma. Jezdili dodávkou označenou „H. stavební“. Opravu prováděl pan Č., s nímž žalobce svědka seznámil a představil ho tímto jménem, a další asi dva lidé. O tom, že jde o pracovníky společnosti H. stavební, věděl svědek jen dle nápisu na autě a ze sdělení žalobce. Svědek jednou viděl, jak žalobce dává někomu peníze, asi panu Č., to bylo nejspíš v červnu (viz protokol čj. 191063/11/034931204154).

15) Z výpovědi svědka S. P., jenž pracuje jako mistr provozního ošetření podvozků řady 680 (Pendolina), vyplývá, že žalobce prováděl přímo v depu D. v N. vloni na podzim a letos v červnu (výslech byl proveden dne 19. 10. 2011) opravu potrubí 14 podvozků. Svědek neměl se zakázkou pracovně nic do činění, žalobce však zná. Opravy prováděl někdo jiný než žalobce, byl u toho pan Č. Když přijeli, tak se tento pán představil svědkovi jako Č., firma H., svědek si to však neověřoval. U předávání hotovosti přítomen nebyl. Svědek posléze upřesnil, že práce se prováděly v červnu a na podzim loňského roku, letos nikoliv. Žalobce svědka informoval, že práce bude dělat externí firma, konkrétně společnost H. – Stavební (viz protokol čj. 190493/11/034931204154).

16) Žalobce byl při jednání dne 25. 10. 2011 ze strany správce daně seznámen s hodnocením doposud provedených důkazů, a to vyrozumění Policie ČR ze dne 29. 9. 2011 [správce daně zopakoval své hodnocení zachycené v protokolu čj. 186737/11/034931204154, viz bod 12) shora] a výpovědí svědků L. V., R.H. a S. P.. Výpovědi svědků dle správce daně prokazují, že žalobce představil svědkům pana Č., který pro žalobce pracoval, a že pan Č. společně se dvěma pracovníky jezdil autem označeným H. Stavební. U předání peněz nebyli, pouze pan H. jednou viděl, že žalobce panu Č. předal nějakou hotovost. Svědci věrohodně nepotvrdili, že se na opravě podvozků skutečně podílela společnost H. – Stavební s. r. o. a že této společnosti byly žalobcem předány uvedené částky. Žalobce k tomu uvedl, že od těchto lidí dostal výpis z obchodního rejstříku a na internetu si ověřil, že jsou plátcí DPH. Jejich totožnost si neověřil. Zaplatil zálohu na materiál, jednu částku dával panu B., něco platil panu Č., u nějaké platby byli oba. Peníze předával někdy u sebe v kanceláři v Kolíně, jindy v N. Správce daně nato zdůraznil, že nezpochybňuje, že práce někdo provedl. Žalobce však neprokázal, že práce skutečně provedla společnost H. – Stavební s. r. o., že žalobce jednal s osobou oprávněnou jednat za uvedenou společnost a že sporné výdaje skutečně zaplatil této společnosti. Žalobce současně předložil správci daně úřední záznam o podání vysvětlení sepsaný Policií ČR dne 3. 6. 2011 (viz protokol čj. 193404/11034931204154).

17) Při ústním jednání dne 1. 11. 2011 sdělil správce daně žalobci, že úřední záznam sepsaný Policií ČR o podání vysvětlení neprokazuje, že faktury č. 2010143, 2010087 a 20100116 přijal žalobce od společnosti H. – Stavební s. r. o. a v hotovosti je uhradil této společnosti. Žalobce byl vyzván k předložení jiných důkazních prostředků, jimiž by prokázal oprávněnost zahrnutí dokladů do daňově uznatelných výdajů. Na to žalobce sdělil, že se vyjádří do 14 dnů. Na dotaz správce daně žalobce doplnil, že R. B., který byl jednatelem společnosti H. – Stavební s. r. o. a kterého žalobce vyhledal a osobně se s ním v Brně setkal, není tou osobou, s kterou jednal ohledně provedení zakázky a která se mu představila jako pan B. (viz protokol čj. 198814/11/034931204154).

18) Dle sdělení dožádaného správce daně Finančního úřadu Praha 2 ze dne 23. 11. 2011 bylo provedeno místní šetření v místě sídla společnosti H. – Stavební s. r. o. na adrese x. Jde o adresu, na které sídlí virtuální kanceláře. Zástupce společnosti C. O. s. r. o. sdělil, že společnost H. – Stavební s. r. o. si zde v roce 2010 pronajala sídlo a uhradila poplatek za pronájem do 10. 2. 2011. Od té doby se již nikdo neozval, došlou poštu si nikdo nevyzvedl, nikdo nový kontakt nesdělil. Přiznání k dani z příjmů právnických osob nepodává společnost od roku 2009 a přiznání k DPH od roku 2010.

19) Dne 30. 11. 2011 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolních zjištění. Podle něho žalobce neprokázal, že faktury přijal od společnosti H. – Stavební s. r. o. a že hotovost uhradil této společnosti (viz protokol čj. 207614/11/034931204154). Žalobce ve lhůtě pro podání vyjádření k výsledku kontrolních zjištění, stanovené na jeho žádost, sdělil

správci daně v podání doručeném dne 16. 12. 2011, že se závěry nesouhlasí, neboť mimo jiné pomocí svědeckých výpovědí prokázal, že práce byly skutečně provedeny a měl z nich příjem. Jde tedy o výdaj na dosažení příjmů.

20) Ve zprávě o daňové kontrole čj. 211539/11/034931204154 správce daně shrnul průběh dokazování týkajícího se výdajů na služby od společnosti H. – Stavební s. r. o. a své hodnocení provedených důkazů. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že faktury přijal od společnosti H. – Stavební a že v hotovosti skutečně uhradil této společnosti částky zaevidované pod čísla dokladů V-521, V-522 a V-523. Správce daně projednal zprávu o daňové kontrole s žalobcem při jednání dne 20. 12. 2011. Žalobce odmítl zprávu podepsat z důvodu, že s ní nesouhlasí (viz protokol čj. 211541/11/034931204154).

21) V odvolání žalobce navrhl vyslechnout jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. pana R. B. k tomu, zda podepisoval faktury vystavené touto společností. Jiné důkazní návrhy neuplatnil.

22) Dne 23. 4. 2012 vyslechl dožádaný správce daně Finanční úřad Brno I, za účasti žalobce, svědka R. B. Ten uvedl, že v době, kdy byl jednatelem společnosti H. – Stavební s. r. o. (od 15. 2. 2010 do 5. 9. 2011) se společnost zabývala prováděním a zprostředkováním staveb. Neví, zda měla společnost zaměstnance, on s žalobcem nikdy nespolupracoval, faktury ani příjmové pokladní doklady nepodepsal, hotovost odpovídající údajům na pokladních dokladech nepřevzal. Působení svědka ve společnosti bylo čistě formální, bylo mu řečeno, že se nemá o nic starat, a byla mu za výkon funkce nabídnuta odměna. Neměl v úmyslu řídit podnikání. Ve společnosti působil pan V. a ještě další lidé. Nějaký P. (příjmení svědek nezná) po něm chtěl, aby podepsal nějaké faktury vystavené společností H. – Stavební s. r. o., to však svědek odmítl. O majetku společnosti neměl svědek ani tušení (tedy zda měla auta s logem).

23) V rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 11. 2012, čj. 181290/12/034911204070, správce daně shrnul dosavadní průběh dokazování ohledně obchodních transakcí se společností H. – Stavební s. r. o., včetně obsahu výpovědi bývalého jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. pana R. B.. Poukázal na to, že se žalobce seznámil s lidmi, kteří práce provedli, na parkovišti, jejich totožnost si neověřoval, nebyl v sídle společnosti. Zdůraznil, že je povinností daňového subjektu prokázat nejen faktické uskutečnění plnění, ale rovněž to, že bylo uskutečněno způsobem vyplývajícím z dokladů předložených k důkazu. Dále je povinen prokázat, zda a komu výdaje za provedené práce uhradil. Provedenými důkazy ovšem nebylo prokázáno, že doklady vystavil ten, kdo je na nich uveden jako vystavovatel, a nebylo prokázáno, že vystavovatel přijal částky uvedené na pokladních dokladech za skutečně jím odvedenou práci. Správce daně uvedl, že nečiní žalobce odpovědným za nekontaktnost jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. Doklad, který obsahuje neověřitelný údaj, nemůže být shledán jako věrohodný důkazní prostředek. Neprokáže-li daňový subjekt, kdo konkrétně práce provedl, faktury vystavil a částky přijal, nelze výdaje na pořízení provedených prací uznat za daňově uznatelné. Správce daně nezpochybnuje provedení prací, nýbrž že práce uvedené na přijatých fakturách byly přijaty od společnosti H. – Stavební s. r. o. a že úhrady v hotovosti byly předány skutečně této společnosti.

24) V odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 1. 11. 2012, čj. 181290/12/034911204070, a ani v dalším průběhu odvolacího řízení žalobce žádné důkazní návrhy neuplatnil.

V. Posouzení žalobních bodů

25) Žalobní bod, podle něhož správce daně neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., neboť neposkytl protidůkaz k tvrzení žalobce, že práce byly provedeny a finanční hotovost předána, byl uplatněn až dne 12. 2. 2016, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Rozšířit žalobu o nový žalobní bod lze přitom pouze ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Jde tedy o žalobní bod opožděný a soud se jím nezabýval. Soud se k argumentaci žalobce přesto věcně vyjádřil v souvislosti s vypořádáním stěžejního, řádně a včas uplatněného žalobního bodu (viz níže)

26) Soud se nejprve zabýval prvním a *de facto* stěžejním žalobním bodem, kterým žalobce napadá správnost skutkového závěru žalovaného, tedy zda provedenými důkazními prostředky byly prokázány všechny předpoklady uznatelnosti sporných výdajů vynaložených na plnění poskytnuté společností H. – Stavební s. r. o.

27) Soud předesílá, že žalobce nevedl v roce 2010 účetnictví, ale pouze daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Z pohledu daňového tak není relevantní, zda žalobce přijal od jiného subjektu plnění (to by představovalo v systému účetnictví náklad žalobce), nýbrž zda za toto plnění zaplatil (tj. uskutečnil výdaj). Daňová evidence totiž spočívá na uskutečnění příjmů a výdajů, tedy na reálných platbách, nikoliv na realizaci výnosů a nákladů, tedy ekonomických plnění (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2009, čj. 1 Afs 146/2008 – 87, bod 29, který se vyjadřuje k podstatě tzv. jednoduchého účetnictví, které bylo nahrazeno právě daňovou evidencí). Nepostačí tedy prokázat, že žalobce přijal ekonomické plnění od jiného subjektu, ale též že za něj tomuto subjektu zaplatil.

28) O daňově účinný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanele do daňové evidence a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 – 60, rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010 – 72, nebo též rozsudek ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 37/2011 - 68).

29) Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Daňový subjekt je povinen prokázat, že výdaj vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. dle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyluje od údajů uvedených v účetních dokladech). Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy. Není-li prokázáno, vůči komu byl výdaj vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém příjmu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec výdaj vznikl (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011 – 68, bod 52, a rozsudek ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014 – 77, bod 48, a dále rozsudek ze dne 14. 9. 2011, čj. 9 Afs 2/2011 – 82). Prokazuje-li daňový subjekt výdaj jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek

NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73). Teze žalobce, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stačí prokázat uskutečnění výdaje, aniž by bylo třeba prokazovat, kdo byl dodavatelem plnění a příjemcem platby, je tedy nesprávná. Nebylo-li zjištěno, vůči komu daňový subjekt náklad vynaložil, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 – 116, v němž formuloval právní názor, podle něhož neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky [k tomu viz bod 48) níže], správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje na jeho pořízení nikoliv. V rozsudku ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83 (viz body 25 až 27), pak Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud daňový subjekt neprokázal část svých výdajů, byť jejich vynaložení v obecné rovině není zpochybňováno, neznamená to, že by proporcionálním způsobem měla být pokráčena výše příjmů, která vstupuje do základu daně. Pokud jde o výši příjmů, v průběhu daňového řízení žalobce neuplatnil žádné tvrzení, podle něhož by výše skutečných příjmů byla nižší oproti příjmům obsaženým v daňovém přiznání a daňové evidenci.

30) Soud považuje za nezbytné, byť proti tomu žalobce výslovně ve své žalobě nebrojí, nejprve stručně shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 d. ř., daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, jako je daňová evidence dle § 7b zákona o daních z příjmů [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86].

31) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) d. ř.]. „*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.*“ [rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Není tedy povinností správce daně prokazovat, jak se ve skutečnosti obchodní transakce uskutečnila, ani poskytnout „protidůkaz“, že se neuskutečnila tak, jak tvrdí a prokazuje daňový subjekt. Důkazní břemeno správce daně se omezuje na prokázání skutečností, které zpochybňují věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost účetnictví daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 – 63).

32) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost,

věrohodnost a správnost účetnictví (daňové evidence) ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100, část IV/e a), a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013 – 79].

33) Žalobce svá daňová tvrzení o vynaložení výdajů a jejich daňové účinnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazoval předložením formálně bezvadných faktur (daňových dokladů) a příjmových pokladních dokladů vystavených společností H. – Stavební s. r. o. Faktury dle výslovného údaje uvedeného na všech fakturách vystavil pan R. B. Jsou opatřeny otiskem razítka „H. – Stavební s. r. o.“ a nečitelným podpisem. Na příjmových pokladních dokladech nesoucích otisk razítka „H. – Stavební s. r. o.“ není uvedeno, kdo je vystavil, tedy kdo peníze přijal. Podpisy na pokladních dokladech jsou rovněž nečitelné a nápadně se podobají podpisům na fakturách. Tímto způsobem žalobce splnil svoji primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 d. ř. V důsledku toho přešla důkazní povinnost ohledně případného zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů na správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.

34) Správce daně své pochybnosti o správnosti a věrohodnosti předložených účetních záznamů (faktur a příjmových pokladních dokladů) sdělil žalobci výzvou ze dne 14. 9. 2011. Tyto pochybnosti správce daně mají původ v postupu k odstranění pochybností, který byl proveden ve vztahu k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010. Správce daně se opírá o listinu předloženou v rámci tohoto postupu, a sice záznam o přijatém trestním oznámení, podle něhož se při uzavírání obchodu žalobcem a při předávání hotovostních plateb vydávala za pana B. osoba, která je však odlišná od skutečného jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. pana R. B. Již tato skutečnost, která byla správci daně známa z jeho úřední činnosti (znalost o ní nabyt v rámci jiného daňového řízení vedeného s tímž daňovým subjektem), postačuje k vážnému zpochybnění věrohodnosti a správnosti faktur a příjmových pokladních dokladů. Odůvodněnost pochybností správce daně byla v průběhu daňového řízení podpořena výsledkem bývalého jednatele společnosti H. – Stavební s. r. o. R. B., který měl faktury a příjmové pokladní doklady vystavit. Ten vypověděl, že faktury ani příjmové pokladní doklady nevystavil, podpisy na nich uvedené nejsou jeho, žádné platby od žalobce neobdržel, nejednal s ním ohledně žádné obchodní transakce.

35) Žalobce v žalobě spekuluje, že výpověď svědka B. nemusí být pravdivá, neboť může být ovlivněna jeho obavou z případného trestního stíhání či obavou o život. Soud konstatuje, že žádné konkrétní pochybnosti o věrohodnosti výpovědi svědka se z obsahu spisu nepodávají. Soud má naopak za to, že výpověď svědka B. je v souladu s vlastními tvrzeními žalobce. Svědek popřel, že by předložené účetní doklady podepsal. Žalobce sám uvedl, že osoba, s kterou v průběhu realizace zakázky jednal a která se mu představila jako B., je odlišná od skutečného tehdejšího jednatele společnosti H. – Sportovní s. r. o. [viz bod 17) shora]. Žalobce tedy sám tvrdí, že v obchodní transakci se vyskytl nekalý, až podvodný prvek (osoba, s kterou jednal, se vydávala za jednatele společnosti H. – Sportovní s. r. o.). To jen utvrzuje pravdivost výpovědi svědka B., že on doklady nepodepsal. Výpověď svědka a tvrzení žalobce si neodporují, naopak do sebe „zapadají“. Rovněž bylo zjištěno, že v roce 2010 společnost H. – Sportovní s. r. o. nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob ani k dani z přidané hodnoty [viz bod 18) shora].

36) Žalobce má samozřejmě pravdu v tom, že oprávnění uzavřít smlouvu na provedení zakázky jménem a na účet společnosti H. – Sportovní s. r. o. mohou mít i jiné osoby než jen statutární orgán společnosti, jak to vyplývá z právní úpravy jednání za společnost, obsažené v obchodním zákoníku (zejména viz § 15 a § 16). Jde o právní úpravu speciální vztahující se na podnikatele, která vylučuje aplikaci obecné úpravy obsažené v § 20 odst. 2 občanského zákoníku. V řízení nicméně nebyl proveden jediný důkaz, který by prokázal, s kým žalobce jednal a uzavřel smlouvu o dílo. Bylo přitom povinností žalobce (nikoliv správce daně) prokázat, s kým jednal. Osoba, která vůči žalobci vystupovala jako pan B., evidentně nebyla skutečným jednatelem společnosti H. – Sportovní s. r. o. panem R. B. a o panu Č. a jeho případném vztahu ke společnosti H. – Sportovní s. r. o. není nic známo. Jednání třetích osob, které vystupují jménem společnosti H. – Sportovní, ve skutečnosti však k tomu nejsou oprávněny, lze přičítat společnosti H. – Sportovní s. r. o. pouze za podmínky, že k jednání došlo v provozovně této společnosti (§ 16 obchodního zákoníku). Tato ochrana smluvního partnera se nevztahuje na případy, kdy k jednání došlo na parkovišti před restaurací či telefonicky. Ve vztahu k aplikaci § 15 odst. 2 obchodního zákoníku musí být prokázáno, že jednáající osoba byla při provozování podniku pověřena určitou činností. Existence právního vztahu mezi neznámou (sic!) jednáající osobou a společností H. – Sportovní s. r. o. prokázána nebyla, takže se nelze dovolávat tohoto ustanovení.

37) V obecné rovině lze rovněž připustit, že faktury a příjmové pokladní doklady mohla vystavit za společnost H. – Sportovní s. r. o. nějaká jiná oprávněná osoba (nikoliv jednatel společnosti). V takovém případě by nicméně faktury byly nesprávnými účetními doklady, neboť údaje v nich uvedené (jméno osoby odpovědné za účetní případ, tj. výstavce faktury) by neodpovídaly skutečnosti. V této souvislosti lze přiměřeně poukázat na právní názor Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven ve vztahu k zákonu o účetnictví, který je však pro svoji obecnost použitelný i na případy, kdy daňový subjekt vede jen daňovou evidenci: *„Příjmovým pokladním dokladem potvrzuje v něm specifikovaná osoba, že daného dne převzala v hotovosti uvedenou částku. Tyto skutečnosti stvrzuje připojením svého podpisu a případně též otiskem razítka. (...) podpis osoby odpovědné za účetní případ je nezbytnou náležitostí účetního dokladu (§ 11 odst. 1 zákona o účetnictví). Bez identifikace osoby, která hotovost přijala, stejně jako jejího podpisu nelze považovat příjmový pokladní doklad za průkazný ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o účetnictví, neboť ani z formálního hlediska dostatečně nedokládá, jakým způsobem proběhl účetní případ.“* Žalobce by musel prokázat, kdo konkrétně vystavil faktury, resp. kdo přijal hotovostní platby a v jaké výši, a že tato osoba byla oprávněna tak učinit jménem společnosti H. – Sportovní s. r. o. Tyto skutečnosti nicméně prokázány nebyly. Je přitom nerozhodné, zda platby byly provedeny v hotovosti či bezhotovostním převodem, pouze při bezhotovostním převodu by měl žalobce snažší důkazní pozici, neboť v daňovém řízení lze bez obtíží zjistit, pro koho je peněžním ústavem veden účet.

38) Na základě provedení dokazování správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence závažných pochybností o věrohodnosti předložených účetních dokladů ve vztahu ke sporným obchodním případům. Žalobce byl s obsahem vystavších pochybností o věrohodnosti a správnosti faktur a pokladních dokladů seznámen a vyzván k označení dalších důkazních prostředků [viz body 11) a 18) shora]. Průběžně po provedení každého navrženého důkazního prostředku byl žalobce seznámen s jeho hodnocením ze strany správce daně, resp. žalovaného.

39) Za této procesní situace tedy přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který mohl poté, co správce daně zpochybnil věrohodnost předložených faktur a příjmových pokladních

dokladů, setrvat na svých tvrzeních, že výdaje učinil vůči společnosti H. – Stavební s. r. o. a prokázat tato svá tvrzení jinými důkazními prostředky než vlastní daňovou evidencí. Nebo mohl svá původní tvrzení korigovat, např. uvést jiného (skutečného) dodavatele služeb (prací) a navrhnout provedení důkazů k prokázání svého pozměněného tvrzení. Žalobce nicméně svá tvrzení ohledně osoby, vůči níž výdaje provedl, nezměnil. Neoznačil žádné jiné osoby, které byly skutečnými dodavateli služeb, na jejichž pořízení byly uplatněné výdaje vynaloženy. V této fázi řízení však již nemohl žalobce unést své důkazní břemeno předloženými nevěrohodnými fakturami a pokladními doklady, nýbrž musel předložit či navrhnout takové důkazní prostředky, které by pochybnosti o věrohodnosti faktur a příjmových pokladních dokladů (a s tím související pochybnosti o jejich správnosti) zcela rozptýlily.

40) Žalobce v daňovém řízení navrhl provést důkaz výsledkem svědků L. V., R. H. a S. P.. Z jejich výpovědí soud zjistil, že v červnu 2010 a poté na podzim 2010 získal žalobce zakázku od jejich zaměstnavatele D. na opravu potrubí podvozků ve středisku v N.. Žalobce osobně tyto práce neprováděl. Práce fyzicky prováděl nějaký pan Č., kterého jim žalobce představil, a s ním ještě dva nebo tři muži. Jezdili na místo provádění oprav v dodávce s nápisem „H. – Stavební“ a žalobce jim při představování pana Č. řekl, že jde o pracovníky firmy H., která subdodavatelsky provede zakázku namísto žalobce.

41) Soud v návaznosti na argumentaci obsaženou v žalobě podotýká, že při hodnocení průkaznosti svědecké výpovědi je zcela nerozhodné, zda svědek měl nějakou povinnost (např. ověřit totožnost osob), neboť na svědecké výpovědi je podstatný pouze popis událostí, kterým byl svědek osobně přítomen a vnímal je vlastními smysly. Poznámka žalobce, že svědci si nemohli ověřit totožnost pracovníků a jejich právní poměr ke společnosti H. – Stavební s. r. o., neboť k tomu neměli žádný právní titul, se zcela míjí s účelem svědecké výpovědi, jak byl právě soudem předestřen. Výpověď svědků ohledně toho, zda si totožnost pracovníků a jejich vztah k uvedené společnosti nějak prověřovali, je významná pouze pro správné vyhodnocení průkaznosti jejich výpovědi, neboť svědčí o tom, z jakého pramene nabyli povědomí o jméně pracovníků a jejich vztahu ke společnosti H. – Stavební s. r. o.

42) V daňovém řízení, ani v řízení soudním nebylo předmětem sporu, že žalobce zakázku pro D. skutečně realizoval a že docílil zdanitelného příjmu [k tomu viz bod 23) shora]. Spor se vede o splnění důkazní povinnosti a unesení důkazního břemene ve vztahu k daňovým tvrzením žalobce, že práci v rámci zakázky pro D. realizovala společnost H. – Stavební s. r. o. (žalobce přitom ani po formulaci pochybností správce daně o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů své daňové tvrzení nezměnil). Soud je toho názoru, že ani výpovědi svědků V., H. a P. nerozptýlily pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce ohledně toho, jaký subjekt realizoval pro žalobce práce na zakázce v areálu D. v N. a ve prospěch jakého subjektu provedl žalobce hotovostní platby. Svědci si nijak neověřovali, zda jde ve skutečnosti opravdu o pana Č. (jména zbývajících pracovníků neznají vůbec), neověřovali si, že pan Č. a jeho spolupracovníci pracují pro společnost H. – Stavební s. r. o. Vycházeli pouze z informace, kterou jim podal žalobce při představování pana Č., a z nápisu na dodávce, kterou jezdili do místa provádění zakázky. Ze skutečnosti, že pracovníci realizující zakázku v D. N. jezdili na pracoviště dodávkou označenou nápisem „H. Stavební“, nelze v kontextu celé věci dovozovat, že měli relevantní právní vztah ke společnosti H. – Stavební s. r. o., z něhož by vyplývalo, že práci provedla tato společnost. Sám žalobce tvrdil, že zakázku dohodl s panem B., který měl žalobci sdělit, že všechny záležitosti ohledně zakázky bude mít na starosti pan Č.. Když se poté žalobce seznámil se skutečným bývalým jednatelem společnosti H. – Stavební s. r. o. R. B., uznal, že jde o jinou osobu, než jaká se za něj vydávala. Není tedy vůbec zřejmé, s kým žalobce ústní smlouvu o dílo uzavřel. Užívání vozidla s nápisem H.–

Stavební pracovníky provádějícími zakázku v D. N. nemusí znamenat, že šlo skutečně o osoby, které při provádění této konkrétní práce jednaly na účet společnosti H. – Stavební s. r. o. Jinak lze samozřejmě souhlasit s žalobcem, že není rozhodující, jaké povahy byl právní vztah mezi osobami fyzicky provádějícími práci a společností H. – Stavební s. r. o., tedy zda šlo o zaměstnance nebo další subdodavatele. V daňovém řízení ovšem nebylo prokázáno, zda tyto osoby vůbec měly nějaký právní vztah ke společnosti H. – Stavební s. r. o.

43) Výpovědi svědků však především nikterak neprokazují, kdo od žalobce přebíral peníze za provedené práce. Jen svědek H. jednou viděl, jak žalobce někomu, patrně panu Č., předal nějaké peníze. Taková výpověď je však zcela neprůkazná ve vztahu ke skutečnosti, jaká částka byla zaplacená, za co bylo placeno a komu bylo placeno (svědek si nevybavil s určitostí, že peníze přebíral pan Č.). Soud shrnuje, že v roce 2010 se jednalo dle předložených pokladních dokladů celkem o 4 hotovostní platby. Žalobce uvedl, že některé dal panu Č., některé panu B. a někdy u toho byli oba [viz bod 16) shora]. Bylo prokázáno, a výpovědi svědků V., H. a P. na tom nic nezvrátily, že skutečný jednatel společnosti H. – Stavební s. r. o. pan R. B. od žalobce žádnou hotovost nepřevzal. Z podpisů na příjmových pokladních dokladech nelze vzhledem k jejich nečitelnosti zjistit, která konkrétní osoba jednající za společnost H. – Stavební s. r. o. měla peníze převzít. Podpis na všech pokladních dokladech je však stejný, což zpochybňuje tvrzení žalobce, že jednou předal peníze B., jindy zase Č. Podpisy jsou přitom podobné podpisům na fakturách, které dle tištěného textu měl vystavit R. B., což ovšem bylo vyvráceno [viz body 34) a 35) shora]. Na základě provedeného dokazování tedy nebylo zjištěno, jaké částky žalobce vydal a kdo je od něj převzal. Provedené výsledky svědků tak ani v souhrnu s ostatními provedenými důkazy nevytvářejí přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

44) Vyrozumění Policie ČR ze dne 25. 8. 2011 nelze považovat za důkaz, že práce pro žalobce provedla a hotovostní platby převzala společnost H. – Stavební s. r. o. Policie při posouzení odůvodněnosti oznámení o skutečnostech nasvědčujících spáchání trestného činu vyšla z tvrzení žalobce, že práce byly skutečně provedeny, takže přijaté hotovostní platby nepředstavují škodu. Nic to však nevypovídá o tom, kdo práce skutečně provedl, kdo peníze skutečně přijal. Pro výsledek daňového řízení jsou přitom rozhodné právě uvedené skutečnosti, pro trestní řízení je určující pouze to, zda osoba, která peníze přijala, provedla sjednané práce (pak nejde o trestný čin podvodu). Vzhledem k odlišnosti okruhu právně relevantních skutečností je pak pochopitelné, že výsledek prověřování oznámení o skutečnostech nasvědčujících spáchání trestného činu, které nedospělo ani do fáze trestního stíhání, se liší od výsledku daňového řízení. Ostatně trestní řízení a daňové řízení jsou ovládány odlišnými zásadami (v daňovém řízení se neuplatňuje vyšetřovací zásada v podobě známé v trestním řízení, je založeno na koncepci rozložení důkazního břemene), což může vést k odlišným výstupům obou těchto řízení (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 120/2009 – 90, bod 36 a 37). Orgány finanční správy přitom nejsou vázány zjištěními orgánů činných v trestním řízení a provádí dokazování nezávisle na trestním řízení. Z výpovědi svědka R. B. vyplývá, že společnost H. – Stavební s. r. o. byla podnikatelsky činná prostřednictvím jiných osob, které ve společnosti působily. Z toho nicméně nelze dovodit, že byla konkrétně činná i ve vztahu k žalobci, tedy že provedla pro žalobce sjednané práce a přijala od něho platby v hotovosti (svědek o činnosti společnosti nic konkrétního neví). Dle vystavených faktur měl být ve věci činný svědek R. B., což však bylo jeho výpovědí vyvráceno, ostatně i tvrzením žalobce, který se skutečným tehdejším jednatelem společnosti R. B. nikdy do kontaktu nepřišel.

45) V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 – 111, kterého se žalobce dovolává, byl stav důkazního řízení patrně poněkud odlišný než v nyní projednávané věci. V této souvislosti je třeba zmínit, že odůvodnění rozsudku čj. 5 Afs 74/2009 – 111 neobsahuje všechna skutková zjištění učiněná v daňovém řízení, takže nelze přesně zjistit, jaký skutkový stav (resp. výsledek dokazování) byl podkladem pro formulaci právního názoru Nejvyššího správního soudu. Je přitom nepochybné, že právní závěr soudu nelze od skutkového stavu oddělit, přičemž význam mohou mít i zdánlivé maličkosti. Z odůvodnění rozsudku lze nicméně dovodit, že v dané věci bylo sporné, zda pan „V. K.“ (soud vychází z anonymizované verze rozsudku publikované na webových stránkách www.nssoud.cz) byl oprávněn jednat za společnost „A.“, s kterou měl daňový subjekt uzavřenou smlouvu o dodávce zboží. Nebylo přitom sporné, že pan V. K. plnění poskytl a peníze skutečně přijal, jen nebylo prokázáno, zda byl oprávněn peníze přijmout na účet společnosti „A.“, a vystavit tedy jejím jménem účetní doklady. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v situaci, kdy bylo prokázáno, že bylo plnění poskytnuto osobou V. K., která rovněž přijala za toto plnění od daňového subjektu platbu, nelze výdaje daňového subjektu neuznat pouze z toho důvodu, že dle uzavřené smlouvy měla plnění dodat společnost „A.“ a že V. K. patrně nebyl oprávněn jednat za tuto společnost. Nejvyšší správní soud zde implicitně vyšel z ustálené judikatury, že ačkoliv se nepodaří prokázat, že výdaj byl uskutečněn přesně dle údajů uvedených v účetních dokladech, je třeba ho uznat jako daňově účinný, pakliže bude jinými důkazy prokázáno, že plnění bylo skutečně daňovým subjektem přijato, od koho bylo přijato a že této osobě bylo za plnění zapláceno [k tomu viz body 29) a 32) shora]. Z rozsudku tedy nevyplyvá, že by nebylo třeba prokazovat, vůči komu daňový subjekt výdaj vynaložil. Současně soud zdůraznil, že situace by byla jiná, pokud by osoba, které byly peněžní částky vyplaceny, nebyla ve skutečnosti V. K. (viz poslední větu na č. 1. 117 pokračující na č. 1. 118).

46) V nyní projednávané věci je ovšem důkazní situace v podstatných ohledech odlišná a podobá se spíše situaci, ve vztahu k níž Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku upozornil na to, že by jeho právní názor byl opačný (viz poslední věta přecházejícího odstavce). V této věci nebylo prokázáno, který subjekt práce uskutečnil a komu byly vyplaceny platby v hotovosti. Věrohodnost faktur a příjmových pokladních dokladů byla vyvrácena výpovědí R. B., přičemž jinými důkazními prostředky nebylo prokázáno, kdo plnění žalobci skutečně poskytl a kdo od něj přijal peníze. Pan B., který měl část hotovostních plateb přijmout, není R. B., tehdejším jednatelem společnosti H. – S. s. r. o. Kdo se skrývá pod označením „pan Č.“, který měl přijmout zbylé platby v hotovosti, nebylo prokázáno.

47) Soud zdůrazňuje, jak ostatně učinil i správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 1. 11. 2012, že nedovozuje ve vztahu k žalobci žádné negativní důsledky ze skutečnosti, že společnost H. – Stavební s. r. o. je nekontaktní a nepodává daňová přiznání. V tomto se nyní posuzovaná věc liší od věcí, o kterých Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudky ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 – 45, ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 – 60, a ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009 – 111, a v nichž bylo účetnictví nesprávně vyvráceno pouze skutečností, že dodavatel daňového subjektu je nekontaktní (aniž bylo zpochybněno vlastní vynaložení výdaje), resp. že dodavatel daňového subjektu neprokázal, jak sám dodávané zboží nabyt. V nyní posuzované věci je situace jiná v tom, že pochybnosti o správnosti, úplnosti a věrohodnosti daňové evidence jsou založeny na tom, že pan B., s nímž měl žalobce subdodávku dojednat a který měl vystavit faktury, není identickou osobou jako skutečný jednatel společnosti H. – Stavební s. r. o. R. B., jenž jakoukoliv vlastní obchodní aktivitu ve vztahu k žalobci popřel. Správce daně nevyzýval žalobce k prokázání skutečností, které se týkají jiného daňového subjektu, trval pouze na prokázání skutečností, jež se týkají vlastní

činnosti žalobce. Nelze však nevidět, že nekontaktnost této společnosti má nepříznivý dopad na žalobce v tom směru, že nemá k dispozici důkazní prostředky, jimiž by mohl svá daňová tvrzení prokázat. Nelze tedy v účetnictví uvedené společnosti ověřit, zda v něm jsou zaúčtovány faktury vydané žalobci a příjmové pokladní doklady. Nelze zjistit osobní údaje osob, které jménem společnosti H. – Stavební s. r. o. prováděly pro žalobce práce na zakázce v N.. Přitom jejich výslech by nepochybně mohl přinést významné poznatky pro posouzení uznatelnosti uplatněných výdajů. Jinými slovy řečeno, nekontaktnost společnosti H. – Stavební s. r. o. se významným způsobem podílí na důkazní nouzi žalobce. Správce daně na tomto stavu nenese žádné zavinění. Důkazní nouze je výsledkem toho, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný, neprověřil si obchodního partnera a neuchoval si kontaktní údaje na jeho zaměstnance.

48) Žalobce vznáší i subsidiární argument, podle něhož na získání příjmů ze zakázky pro D. a. s. bylo třeba vynaložit i výdaje. Na základě principu věcné shody měly být uplatněné výdaje uznány. K tomu soud uvádí, že žalobcem navrhovaný postup by bylo na místě aplikovat při stanovení daně podle pomůcek. V daném případě byla daň stanovena dokazováním, neboť pouze část daňové evidence byla zasažena nevěrohodností účetních dokladů, takže podmínky pro stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny (daň je třeba stanovit podle pomůcek pouze v situaci, kdy je možno označit za nevěrohodnou či neprůkaznou podstatnou část účetnictví; k tomu viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 – 116 a judikaturu v něm citovanou). Podíl neuznaných výdajů doložených pokladními doklady od společnosti H. – Stavební s. r. o. z celkových výdajů vynaložených v roce 2010 činí pouze 17 %. Ostatně žalobce námitku proti způsobu stanovení daně ani nevznosl. V rámci stanovení daně dokazováním je třeba prokázat přesnou výši výdajů (nikoliv stanovit ji pouze kvalifikovaným odhadem, což je postup vlastní právě stanovení daně na základě pomůcek) a konkrétní osobu, v jejíž prospěch byly platby uskutečněny [viz body 28) a 29) shora]. Na tuto věc proto dopadá právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 32/2008 – 116, citovaný v bodě 29) shora, tj. že při stanovení daně dokazováním lze přihlídnout k dosaženým příjmům a současně vyloučit uplatněné výdaje na dosažení těchto příjmů.

49) K dalšímu podpůrnému argumentu, jenž byl uplatněn v doplnění žaloby, že kdyby žalobce chtěl zastřít své skutečné výdaje, uplatnil by je tzv. výdajovým paušálem dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, soud uvádí, že žalobce by takto mohl jako daňově uznatelný výdaj uplatnit pouze 60 % příjmů (provozuje neřemeslnou živnost). Vzhledem k příjmům za rok 2010 ve výši 4.855.104 Kč by tak paušálně uplatněné výdaje dosahovaly pouze částky 2.913.062 Kč. Žalobce nicméně uplatnil výdaje ve výši 4.689.290 Kč, tedy ve výši 96,5 % příjmů. I při vyloučení výdajů ve výši 808.300 Kč vynaložených dle pokladních dokladů vůči společnosti H. – Stavební s. r. o. tak zůstává pro žalobce výhodnější uplatnění skutečných výdajů (ve výši 80 % příjmů) než uplatnění výdajů paušálem. Uplatnění výdajů paušálem by tedy bylo v této situaci nelogické.

50) Soud tedy uzavírá, že správce daně provedl dokazování v potřebné míře, a to v návaznosti na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a procesní aktivitu žalobce. Správce daně přitom v průběhu daňové kontroly a řízení o odvolání provedl všechny žalobcem navržené důkazy. Žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým daňovým tvrzením, tj. že vynaložil výdaj v souvislosti s realizací zakázek na opravu potrubí podvozků pro D. ve prospěch subjektu uvedeného na sporných fakturách a příjmových pokladních dokladech. Tato daňová tvrzení nemohla být prokázána fakturami a příjmovými pokladními doklady vystavenými společností H. – Stavební s. r. o., neboť z výpovědi tehdejšího jediného

jednatele společnosti (a současně i jediného tehdejšího společníka), jehož jméno je uvedeno na fakturách, jakožto osoby odpovědné za účetní případ, vyplynulo, že on faktury a příjmové pokladní doklady nevystavil, hotovostní platby od žalobce nepřijal. Jiné důkazy, které by byly s to prokázat, že žalobce uskutečnil výdaje ve prospěch subjektu uvedeného na fakturách a předal mu platby v hotovosti, navrženy nebyly. Žalobce tedy v průběhu daňového řízení neprokázal daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Správce daně proto zcela správně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob.

51) Soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ohledně hodnocení výpovědi svědků, jak žalobce naznačuje na 3. straně žaloby (uprostřed) ve vztahu k rozhodnutí správce daně o odvolání. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že rozhodnutí správce daně i žalovaného tvoří jeden celek. Hodnocení provedených důkazů je obsaženo jednak v protokolech o jednáních s žalobcem, které byly vyhotovovány v průběhu daňové kontroly, jednak ve všech vydaných rozhodnutích (ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním dodatečného platebního výměru, v rozhodnutí správce daně o odvolání, na jehož nepřezkoumatelnost poukazuje žalobce, a v navazujícím rozhodnutí žalovaného o odvolání). Žalovaný ve svém rozhodnutí (str. 8 a 9) uvedl, že osoba skutečně oprávněná jednat za společnost H. – Stavební s. r. o., R. B., jednoznačně vypověděl, že faktury ani pokladní doklady nevystavil a nepodepsal, žalobce nezná, o činnosti společnosti neví nic kromě toho, že jejím jménem vystupují zcela jiné osoby. Tuto situaci připustil také žalobce, když v průběhu kontroly uvedl, že se stal obětí podvodu a podal trestní oznámení na neznámého pachatele. Následně žalovaný vyhodnotil důkazy v jejich souhrnu a učinil z nich skutkové závěry o tom, co bylo nepochybně prokázáno (že práce byly pro společnost D. a. s. provedeny) a co naopak prokázáno nebylo (že se tak stalo osobami pracujícími pro společnost H. – Stavební s. r. o. a že žalobce předal hotovostní úhrady osobám z této společnosti). Úvahy žalovaného, jehož rozhodnutí přezkoumává, má soud za plně přezkoumatelné, je z nich zřejmé, o jaké důkazy a právní úvahy se opírají, důkazy jsou součástí daňového spisu. Styčná myšlenková linie žalovaného je v odůvodnění zřetelně vymezena a konzistentně sledována.

52) Výpověď svědka R. H. pak je vyhodnocena ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním dodatečného platebního výměru, a na straně 8 rozhodnutí žalovaného. Správce daně a žalovaný uvedli, že z výpovědi svědka věrohodně nevyplývá, že se na opravě podvozků skutečně podílela společnost H. – Stavební s. r. o. a že této společnosti žalobce uhradil v hotovosti přijaté faktury. Ani v tomto rozsahu tedy není rozhodnutí nepřezkoumatelné. O tzv. opomenutý důkaz se nejedná, neboť důkaz byl řádně proveden a vyhodnocen.

53) Žalobce v žalobě navrhl, aby soud provedl důkaz výsledkem svědků – pana Č., pana V. a F. H. – a účetnictvím společnosti H. – Stavební s. r. o. Při jednání soudu pak navrhl provést důkaz výpisem z účtu č. 5541110001/5500 vedeného pro majitele M. P. za období říjen a listopad 2010, výpisem z účtu č. 421486379/0800 vedeného pro žalobce za období srpen 2010, pokladním dokladem České spořitelny, a. s. ze dne 15. 6. 2010 o výběru z účtu č. 421486379/0800. Tyto listiny mají prokázat, že žalobce v době, kdy dle pokladních dokladů vystavených společností H. – Stavební s. r. o. provedl platby v hotovosti, vybral ze dvou účtů hotovost v odpovídající výši. Dále navrhl provést důkaz listinami ze sbírky listin obchodního rejstříku (společnosti H. – Stavební s. r. o.), a to smlouvou o převodu obchodního podílu ze dne 14. 6. 2010, rozhodnutím jediného společníka při výkonu působnosti valné hromady společnosti ze dne 2. 8. 2011, nedatovanou smlouvou o převodu obchodního podílu uzavřenou mezi P. M. a R. B., podpisovým vzorem R. B. ze dne 15. 2. 2010. Tyto listiny

slouží k porovnání podpisů na předložených účetních dokladech s úředně ověřenými podpisy R. B. na listinách ze sbírky listin obchodního rejstříku. V neposlední řadě pak žalobce navrhl znovu vyslechnout svědka R. B. ke zjištění bližší totožnosti osob, které za společnost H. – Stavební s. r. o. vyvíjely obchodní činnost. Žalobce dal na zvážení, zda by neměl být proveden jeho výslech.

54) V obecné rovině je možné, aby soud zopakoval důkazy již provedené orgány finanční správy, popř. aby provedl důkazy doposud neprovedené. Soudní přezkum rozhodnutí orgánů veřejné správy je totiž založen na konceptu plné jurisdikce, což znamená, že soud není vázán skutkovým stavem zjištěným orgány veřejné správy a je oprávněn jimi zjištěný skutkový stav přezkoumat (a to třeba i zopakováním provedených důkazů) nebo doplnit (provedením nových důkazů). Platí nicméně, že při provádění nově navržených důkazů je třeba mít rovněž na paměti, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového, nýbrž toliko jeho přezkumem. Daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry orgánů finanční správy tedy nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí orgánů finanční správy z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat daňové řízení a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu v soudním řízení tak lze odůvodnit rovněž tím, že jej žalobce mohl a měl navrhopat již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl žalobce ze strany orgánů finanční správy dostatečně informován (viz rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 – 91, zejména body 41 a 43, dále též rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 – 232, nebo rozsudek ze dne 4. 6. 2015, čj. 7 Afs 99/2015 – 27).

55) Soud neprovedl důkaz výsledkem pana Č., pana V. a F. H. ani účetnictvím společnosti H. – Stavební s. r. o., neboť žalobce tyto důkazní návrhy uplatnil poprvé až v žalobě. V průběhu daňové kontroly ani v rámci navazujícího odvolacího řízení takový důkazní návrh nevznsl [viz body 12), 21) a 24) shora]. Žalobci přitom nic nebránilo, aby výslech uvedených svědků a provedení důkazu účetnictvím společnosti H. – Stavební s. r. o. navrhl již v daňovém řízení. Ze zprávy o daňové kontrole, stejně jako z rozhodnutí správce daně o odvolání (rozhodnutí ze dne 1. 11. 2012), v nichž byly doposud provedené důkazy vyhodnoceny, přitom dostatečně zřetelně plyne, že žalobce své důkazní břemeno neunáší. O panu Č. hovořil od samého počátku sám žalobce (jeho jméno pak uvedli i svědci vyslechnutí v rámci daňové kontroly), jméno V. a F. H. zaznělo od svědka B. v rámci jeho výslechu dne 23. 4. 2012, jemuž byl žalobce osobně přítomen. Žalobce tak reálně mohl nejpozději v řízení o odvolání navrhopat výslech svědka Č., V. i H., stejně jako provedení důkazu účetnictvím společnosti H. – Stavební s. r. o., ovšem neučinil tak. K návrhu na provedení důkazu účetnictvím společnosti H. – Stavební s. r. o. lze nadto doplnit, že dle zjištění správce daně je tato společnost nekontaktní, na adrese sídla reálně nesídlí, od roku 2010 nepodává daňová přiznání [viz bod 18) shora]. Nelze tedy očekávat, že by bylo možné opatřit její účetnictví k provedení důkazu.

56) Ze stejného důvodu pak soud neprovedl ani důkaz listinami ze sbírky listiny obchodního rejstříku, které jsou založeny ve složce společnosti H. – Stavební s. r. o., neboť

sbírka listin je veřejně přístupná, dokonce i dálkově prostřednictvím internetu. Žalobci nic nebránilo, aby ještě v daňovém řízení, poté co svědek R. B. popřel, že vystavil faktury a pokladní doklady, které měl žalobce v držení, navrhl provést důkaz podpisovým vzorem R. B. založeným v obchodním rejstříku. R. B. byl za účasti žalobce vyslechnut dne 23. 4. 2012 a žalovaný rozhodl o odvolání až dne 17. 6. 2013. Žalobce tedy měl více než jeden rok k tomu, aby se pokusil navržením dalších důkazů (např. ze sbírky listin obchodního rejstříku) zpochybnit věrohodnost výpovědi tohoto svědka. Přitom z rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 1. 11. 2012 mohl žalobce zjistit, že správce daně hodnotí výpověď svědka B. jako věrohodnou. Žalobce upřesnil, že porovnáním podpisů má být prokázáno, že žalobce byl v dobré víře, že účetní doklady vystavil skutečně jednatel společnosti H. – Stavební s. r. o. Existence dobré víry žalobce ovšem není rozhodná pro posouzení této věci [k tomu viz bod 62) níže]. Informace obchodního rázu, které lze z navržených listin seznat (že došlo k převodům obchodního podílu ve společnosti H. – Stavební s. r. o., že společnost přijala rozhodnutí o změně sídla apod.), nejsou pro posouzení věci vůbec významné. Důkaz výpisem z obchodního rejstříku společnosti H. – Stavební s. r. o. pak soud neprováděl, neboť je založen v daňovém spisu, z jehož obsahu soud při posouzení žaloby vycházel.

57) Soud neshledal žádný důvod ani pro provedení výsledku svědka R. B.. Tento svědek již byl v daňovém řízení vyslechnut, a to na návrh žalobce a za účasti žalobce. Žalobce měl možnost klást svědkovi otázky, a to jednak ohledně toho, zda svědek vystavil za společnost HIM – Stavební s. r. o. faktury a pokladní doklady (a případně se snažit dalšími dotazy zpochybnit věrohodnost svědka), jednak ohledně toho, jaké osoby ve společnosti pracovaly, kdo vedl obchodní činnost společnosti (včetně uvedení údajů, s jejichž pomocí by bylo možné tyto osoby identifikovat). V průběhu výsledku svědka B. zazněla jména F. H. a pan V. Žalobce nicméně v daňovém řízení jejich výslech nenavrhl. Soud rozumí tomu, že žalobci (tehdy ani nyní) nebyly známy bližší osobní údaje těchto osob, potřebné pro předvolání svědka k výsledku, mohl však výslech těchto osob přesto navrhnout a současně požádat o opakovaný výslech R. B. ke zjištění bližších údajů o těchto osobách. Takto však žalobce nepostupoval, ačkoliv v této fázi řízení byla povinnost k důkazní aktivitě zcela na jeho straně. Není důvodu v soudním řízení vyslýchat svědka B. za účelem zjištění osobních (či kontaktních) údajů pana V. a F. H., neboť stejně nejsou splněny podmínky pro provedení výsledku těchto svědků v soudním řízení [k tomu viz bod 55) shora]. Důvodem pro opakování výsledku svědka B. v soudním řízení není, že žalobce nyní napadlo několik dalších otázek (a to třeba i z popudu zástupce, který převzal jeho zastupování v soudním řízení), které by chtěl svědkovi položit a které přitom reálně mohl svědkovi položit již při výsledku provedeném v daňovém řízení. Žalobce byl povinen se na výslech svědka v daňovém řízení řádně připravit a využít této příležitosti, byl ostatně o výsledku předem informován. Žalobce netvrdí, že by se po vydání rozhodnutí žalovaného objevily nové skutečnosti či důkazy, o nichž žalobce předtím nemohl vědět, a které by opodstatnily zopakování výsledku svědka B.

58) Soud neprovedl důkaz výpisy z účtu žalobce a M. P. a pokladním dokladem o výběru hotovosti z účtu, neboť tyto důkazní prostředky nejsou s to prokázat, že žalobce vybranou hotovost vydal na úhradu prací provedených pro D. v N. a zejména jaké osobě hotovost předal. Tyto důkazní prostředky, které ostatně byly předány po zahájení daňové kontroly správci daně, nejsou s to prokázat rozhodující skutečnosti, ohledně nichž žalobce neunesl důkazní břemeno. Pro výsledek řízení tak nejsou významné.

59) K výsledku žalobce soud nepřistoupil, neboť žalobce měl v průběhu daňového řízení dostatek prostoru, aby splnil především svoji povinnost daňového tvrzení a správci daně

vysvětlil průběh obchodní transakce. Ostatně žalobce konkrétně neuvedl, co nového by měla jeho výpověď přinést pro posouzení dané věci.

60) Současně soud nepřisvědčil výtce žalobce, že správce daně zjistil skutkový stav neúplně a že měl vyslechnout i pana Větrovce. Je totiž třeba opětovně zdůraznit, že břemeno důkazní tížilo žalobce a s existencí tohoto břemene je spojena důkazní povinnost. Byl to totiž právě žalobce, kdo byl povinen na podporu svých tvrzení označit důkazní návrhy, s nimiž by se správce daně (či žalovaný) musel následně vypořádat, a to buď jejich provedením a zhodnocením, nebo zdůvodněním, proč k provedení řádně navržených důkazů nepřistoupil. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 d. ř.) neznamena, že žalobce nemá žádné procesní povinnosti a nenese žádnou procesní odpovědnost. V daňovém řízení se neuplatňuje vyšetřovací zásada v podobě, jak je známa např. z trestního řízení. Bylo-li povinností žalobce prokázat určité skutečnosti, pak procesní aktivita při jejich dokazování musí vycházet z jeho strany. Ostatně správce daně nemohl vyslechnout pana V. i z toho důvodu, že bližší osobní údaje této osoby nevyšly v řízení najevo (jméno, datum narození, bydliště apod.) a na základě znalosti toliko příjmení nelze reálně osobu předvolat k výslechu. Daňové řízení proto není zatíženo vadou spočívající v tom, že správce daně, resp. žalovaný iniciativně (tj. bez návrhu žalobce) neprovedl na podporu daňových tvrzení žalobce výslech svědka V.. Totéž lze pak vztáhnout na osobu „pana Č.“ a F. H.

61) Soud tedy dokazování provedené správcem daně v soudním řízení nedoplnil a ztotožnil se zcela se závěry žalovaného, pokud jde o hodnocení provedených důkazů, posouzení otázky unesení důkazního břemene a určení rozsahu skutečností, které byl žalobce povinen prokázat.

62) Žalobce argumentuje tím, že byl v dobré víře, že výdaje vynakládá ve prospěch společnosti H. – Stavební s. r. o., byl mu předán výpis z obchodního rejstříku a ověřil si na internetu, že jde o plátce DPH. Je třeba rozlišovat mezi situací, kdy dobrou víru (či spíše legitimní očekávání) zakládá nějaký postup správce daně (či orgánů veřejné správy obecně), a situací, kdy jde o dobrou víru toliko mezi dvěma soukromými osobami. Zatímco v prvním okruhu případů je dobrá víra spojena s konceptem ochrany práv nabytých v dobré víře, resp. konceptem ochrany legitimního očekávání, který se aplikuje i v daňovém řízení (viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 – 116), v druhém okruhu případů nemá dobrá víra v obecné rovině žádný dopad na posouzení daňových povinností. O prvý z případů se však v dané věci nejedná, resp. žalobce netvrdí, že by mu dobrou víru či legitimní očekávání založil správce daně (či jiný orgán finanční správy). Obecná dobrá víra žalobce, že činí výdaj vůči subjektu uvedenému na faktuře a příjmovém pokladním dokladu, nemá žádný vliv na hodnocení důkazů a závěr o unesení důkazního břemene. Žalobce má nepochybně pravdu, že není povinen ověřovat si identitu svých obchodních partnerů, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení (viz též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 – 116). Toto riziko, které žalobce na sebe (byť patrně nevědomky) převzal, se pro něj ukázalo být fatální, neboť v důsledku toho nebyl schopen unést důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného dodavatele plnění a osoby přebírající platby v hotovosti.

63) Závěrem považuje soud za vhodné vzhledem k celkovému étosu žaloby zdůraznit, že správce daně je oprávněn doměřit daň bez ohledu na to, zda žalobce nese na vzniklém stavu nějaké zavinění. Doměření daně je výsledkem provedeného dokazování, přičemž je zcela nerozhodné, z jakého důvodu žalobce nemohl splnit své procesní povinnosti (povinnost

tvrzení a povinnost důkazní). Správce daně přitom po žalobci nepožadoval prokázat skutečnosti, které se netýkají žalobce nebo které není žalobce z jiného důvodu povinen prokazovat. Domnívá-li se žalobce, že se stal obětí podvodu, pak má nepochybně možnost uplatnit vůči pachatelům této protiprávní činnosti své majetkové nároky. Ztrátu daňové účinnosti výdajů by bylo možné považovat za majetkovou škodu způsobenou protiprávním jednáním konkrétních osob. Žalobce však v žádném případě nemůže být „odškodněn“ tím, že mu stát „odpustí“ (tj. v rozporu se zjištěným skutkovým stavem nedoměří) daň. Stát nenese na vzniklé situaci žádné zavinění.

64) S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou v plném rozsahu zamítl.

65) O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost, přičemž náhradu nákladů spojených s účastí pracovníka žalovaného u jednání soudu nelze žalovanému přiznat (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 – 47).

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 je 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 16. února 2016

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová