



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: O. V.**, nar. „X“, bytem „X“, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2012, č. j. 5767/12-1300-500853,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 5. 6. 2012, č. j. 5767/12-1300-500853, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno dvacet níže uvedených dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2011. Rozhodnutím č. j. 146743/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 ve výši 18.200 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 3.640 Kč. Rozhodnutím č. j. 146770/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2007 ve výši 218.689 Kč a penále 43.737 Kč. Rozhodnutím č. j. 146780/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2007 ve výši 425.423 Kč a penále 85.084 Kč. Rozhodnutím č. j. 146806/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 466.681 Kč a penále 93.336 Kč. Rozhodnutím

č. j. 146822/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 1. čtvrtletí 2008 ve výši 191.301 Kč a penále 38.260 Kč. Rozhodnutím č. j. 146846/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2008 ve výši 328.995 Kč a penále 65.799 Kč. Rozhodnutím č. j. 146871/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2008 ve výši 426.667 Kč a penále 85.333 Kč. Rozhodnutím č. j. 146885/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 729.926 Kč a penále 145.985 Kč. Rozhodnutím č. j. 146914/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za leden 2009 ve výši 356.238 Kč a penále 71.247 Kč. Rozhodnutím č. j. 146935/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za únor 2009 ve výši 454.566 Kč a penále 90.913 Kč. Rozhodnutím č. j. 146943/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za březen 2009 ve výši 712.925 Kč a penále 142.585 Kč. Rozhodnutím č. j. 146954/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za duben 2009 ve výši 946.022 Kč a penále 189.204 Kč. Rozhodnutím č. j. 146964/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za květen 2009 ve výši 64.333 Kč a penále 12.866 Kč. Rozhodnutím č. j. 146979/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za červen 2009 ve výši 363.150 Kč a penále 72.630 Kč. Rozhodnutím č. j. 146999/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za červenec 2009 ve výši 274.425 Kč. Rozhodnutím č. j. 147011/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za srpen 2009 ve výši 280.834 Kč a penále 56.166 Kč. Rozhodnutím č. j. 147034/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za září 2009 ve výši 1.030.383 Kč a penále 206.076 Kč. Rozhodnutím č. j. 147053/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za říjen 2009 ve výši 150.514 Kč. Rozhodnutím č. j. 147070/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za listopad 2009 ve výši 345.195 Kč a penále 69.039 Kč. Rozhodnutím č. j. 147089/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za prosinec 2009 ve výši 125.385 Kč a penále 25.077 Kč.

V žalobě žalobce podotkl, že podniká jako fyzická osoba ve stavebnictví a v oblasti zemních prací. Při zahájení daňové kontroly dne 23. 6. 2010 [*míněno 11. 3. 2010, pozn. soudu*] sdělil, že došlo k odcizení osobního automobilu, ve kterém bylo uloženo veškeré účetnictví připravené pro správce daně ke kontrole, což doložil potvrzením od Policie České republiky. Správci daně tak muselo být zřejmé, že žalobce nebude schopen předložit všechny účetní doklady přesně korespondující se zaúčtovanými položkami podle podaných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období. V rámci kontroly akceptoval správce daně všechna uskutečněná zdanitelná plnění beze změny, ačkoliv všechna nebyla prokázána, zatímco přijatá zdanitelná plnění zpochybňoval. Správce daně u uskutečněných zdanitelných plnění zkoumal jen to, že nebyly předloženy daňové doklady splňující podmínku § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. že byly vystaveny plátcem daně; nezkoumal u nich již faktické plnění.

Žalobce namítal nesprávný postup správce daně i původního žalovaného, kteří ponechali stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování. Podle žalobce nemohlo zajištěné torzo účetních dokladů postačovat a daň měla být stanovena náhradním způsobem, tj. podle pomůcek. Napadené rozhodnutí označil žalobce za naprosto zavádějící a nesprávné. Důvodem k dodatečnému doměření daně byla pouze ta skutečnost, že žalobce nepředložil řádné daňové doklady s odkazem na § 72 a § 73 zákona o DPH.

Ve vztahu k prokázání přijetí prací od R. M. žalobce uvedl, že správce daně, ani původní žalovaný neakceptovali předložené a provedené důkazy, včetně svědeckých výpovědí, jako dostatečné, pokud jde o prokázání výdajů podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [*míněno prokázání nároku na odpočet DPH, v tomto řízení nejde o daň z příjmů, pozn. soudu*]. Další doklady žalobce nepředložil, neboť to považoval za nadbytečné, a správce daně shledal, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobce poznamenal, že v roce 2008 byly práce od stejného dodavatele uznány.

Žalobce uzavřel, že dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí byly vydány neoprávněně, v rozporu s právními předpisy a v rozporu se zásadou zákonnosti uvedenou v § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí včetně jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že žalobce při zahájení daňové kontroly dne 11. 3. 2010 oznámil, že mu byly veškeré doklady a evidence odcizeny z auta, což doložil protokolem o trestním oznámení ze dne 25. 2. 2010 a potvrzením o přijatém oznámení vydaným Policií České republiky. Žalobce správci daně označil účet vedený u GE Money Bank, a. s., a předložil seznam dodavatelů, které správce daně následně vyzval k zaslání kopií faktur, smluv, apod. vypovídajících o spolupráci se žalobcem, o provedení prací, atd. Dodavatelé na výzvy reagovali a požadované doklady zaslali. Z kopií výpisů z účtu správce daně zjistil odběratele žalobce, kteří platili za provedené práce prostřednictvím účtu. Porovnáním údajů uvedených v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období a údajů získaných na základě zmíněných výzev vznikly správci daně pochybnosti o uplatněné DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. Správce daně žalobce opakovaně vyzýval k prokázání údajů jím uvedených a průběžně jej seznamoval se zjištěními. Žalobce předložil další doklady a navrhl výslech svědka R. M. Svědek sice potvrdil vystavení faktur pro žalobce v roce 2008 a 2009, nicméně nedokázal blíže specifikovat okolnosti údajného provedení prací.

Podle názoru žalovaného nedošlo k situaci, ve které by správce daně nemohl stanovit daň dokazováním a musel přejít na stanovení daně podle pomůcek. Žalobce sice nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat, co uvedl ve svých daňových přiznáních, ale DPH bylo možné dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním, a to z kopií výpisů z účtu u GE Money Bank, a. s., kopií faktur od dodavatelů, kopií faktur od odběratelů a z kopií dokladů, které předložil sám žalobce, ač tyto byly v menšině oproti dokladům, které zajistil správce daně výzvami k součinnosti třetích osob. Na základě výpisů z účtu a kopií faktur od odběratelů byla prakticky potvrzena výše uskutečněných zdanitelných plnění vykázaná žalobcem v daňových přiznáních, žalobce výši těchto plnění nerozporoval, proto je správce daně uznal v rozsahu přiznaném žalobcem v daňových přiznáních.

Ohledně přijatých zdanitelných plnění původní žalovaný uvedl, že žalobce doložil soupis dodavatelů a některé doklady, správce daně dále vycházel z kopií dokladů, které mu jednotliví žalobcem označení dodavatelé zaslali. Na jejich základě uznal žalobci odpočty DPH, pokud dodavatelé potvrdili převzetí prací žalobcem. I přesto vznikly mezi sumami vyčíslenými správcem daně z těchto dokladů a sumami uvedenými jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období významné rozdíly. Žalobce dostal příležitost prokázat tyto rozdíly a nárok na odpočet, a to na opakované výzvy správce daně; některé doklady doložil. Správce daně veškeré své hodnocení v rámci dokazování se žalobcem vždy obsáhle projednal, o čemž svědčí řada protokolů o ústních jednáních. Původní žalovaný proto konstatoval, že správce daně zcela správně nepřistoupil ke stanovení daně pomocí pomůcek. Uzavřel, že žalobce nebyl nijak zkrácen na

svých zákonných právech, správce daně i původní žalovaný postupovali v souladu s příslušnými právními předpisy a napadené rozhodnutí je zákonné a přezkoumatelné.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Pro upřesnění právního rámce projednávané věci je nezbytné uvést, že daňové řízení bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se v něm postupovalo do 31. 12. 2010. Počínaje dnem 1. 1. 2011 byly všechny úkony daňových orgánů prováděny v režimu daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu).

Nejprve se soud zabýval námitkou žalobce, že zajištěné torzo účetních dokladů nemohlo postačovat pro stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování a daň měla být stanovena náhradním způsobem, tj. podle pomůcek. V této souvislosti považuje soud za nutné připomenout, že daňový řád, stejně jako dříve zákon o správě daní a poplatků, uvádí tři základní způsoby stanovení daně: dokazováním (§ 92 daňového řádu, § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků), podle pomůcek (§ 98 odst. 1 až 3 daňového řádu, § 31 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků) a sjednáním daně (§ 98 odst. 4 daňového řádu, § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Ze systematiky zmíněných ustanovení je přitom zřejmé, že za základní metodu stanovení daně považoval zákonodárce dokazování, neboť daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny nejpřesněji a tento postup nejvíce šetří práva daňového subjektu. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a sjednání daně jsou metody náhradní, které přicházejí v úvahu až při vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Míra přesnosti je pak nepochybně nižší než u metody předchozí. Zákon tedy předpokládá, že ke stanovení daňové povinnosti dojde dokazováním, případně za použití pomůcek, či na základě sjednání daně, přičemž použití každé následující metody bude možné pouze při vyloučení metody předchozí.

Podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu [dříve v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků] tak, že „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“ Daňové řízení je v České republice, 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. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v rámci dokazování, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a v jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejména náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb.], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

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

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

Mezi stranami nebylo sporu o tom, že žalobci bylo odcizeno vozidlo, ve kterém měl připraveno pro správce daně ke kontrole veškeré účetnictví, což žalobci ztížilo důkazní situaci, nicméně neznemožnilo to stanovit daň dokazováním. Všechny osoby, jež poskytují plnění, které je předmětem daně, tedy i každý takový žalobcův dodavatel a odběratel, totiž mají podle § 57 odst. 1 písm. b) a § 58 odst. 1 daňového řádu [do 31. 12. 2010 viz § 34 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků] povinnost poskytnout na základě vyžádání správce daně údaje nezbytné pro správu daní. Pro účely plnění vlastních povinností při správě daní musejí žalobcovi dodavatelé a odběratelé vést evidenci vydaných a přijatých daňových dokladů, která nutně musí obsahovat stejnopisy nebo kopie dokladů, jež tvořily součást žalobcova účetnictví. Není pochyb o tom, že ztracené účetnictví žalobce nebránilo tomu, aby

správce daně stanovil daň dokazováním, neboť potřebné daňové doklady si mohl na základě § 57 a § 58 daňového řádu, resp. § 34 zákona o správě daní a poplatků, opatřit od žalobcových dodavatelů a odběratelů. Žalobci rovněž nic nebránilo v tom, aby svá daňová tvrzení na výzvy správce daně prokázal jiným věrohodným způsobem. K obdobným závěrům dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 98/2008 - 68, publ. pod č. 2227/2011 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 1/2012 - 47, www.nssoud.cz.

S ohledem na tyto skutečnosti soud shledal, že v projednávané věci bylo možné stanovit daň dokazováním. Tento způsob stanovení daně má přitom přednost před stanovením daně podle pomůcek, pro což nebyly splněny zákonné podmínky (srov. § 98 odst. 1 daňového řádu, § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Námitka žalobce, že daň měla být stanovena podle pomůcek, proto není důvodná.

Žalobce dále zpochybňoval postup správce daně při dokazování; konkrétně správci daně vytýkal, že ve vztahu k prokázání přijetí prací od R. M. ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2009 neakceptoval předložené a provedené důkazy, včetně svědeckých výpovědí. Další doklady žalobce nepředložil, neboť to považoval za nadbytečné, a správce daně shledal, že žalobce neunesl důkazní břemeno, ačkoli v roce 2008 byly práce od stejného dodavatele uznány. V této souvislosti považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu (dříve § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Podle písmene c) obou těchto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, dříve § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků] zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, www.usoud.cz).

Povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně stíhala žalobce i v situaci, kdy mu bylo odcizeno vozidlo, ve kterém měl připraveny doklady k daňové kontrole. Samotné odcizení vozidla a nemožnost předložit vlastní účetní evidenci a daňové doklady, které žalobce nashromáždil, nebránily tomu, aby žalobce v průběhu daňové kontroly prokázal skutečnosti potřebné pro stanovení daně jiným způsobem. Daňová kontrola byla zahájena dne 11. 3. 2010 a týkala se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007, 2008 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 až 4. čtvrtletí 2007, 1. čtvrtletí 2008 až 4. čtvrtletí 2008, leden 2009 až listopad 2009. Dne 23. 6. 2010 pak správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

V průběhu daňové kontroly si správce daně v součinnosti se žalobcem opatřil seznam jeho nejčastějších dodavatelů a odběratelů, které následně podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků obeslal výzvou k součinnosti třetích osob s požadavkem na předložení daňových dokladů týkajících se jejich obchodní spolupráce se žalobcem v letech 2007 až

2009. Další odběratele a dodavatele zjistil správce daně z výpisů z bankovního účtu žalobce, které si opatřil podle § 34 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků. Také tyto osoby správce daně obeslal výzvou k součinnosti.

Na základě údajů zjištěných ze součinnosti třetích osob vydal správce daně dne 5. 8. 2010 výzvu k prokázání skutečností podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V této výzvě správce daně seznámil žalobce se svými zjištěními a vyzval jej, aby prokázal konkrétně vyčíslené rozdíly mezi údaji uvedenými v jednotlivých daňových přiznáních a údaji zjištěnými z odpovědí na výzvy k součinnosti třetích osob. Současně žalobce vyzval k tomu, aby doložil chybějící daňové doklady nebo jiné důkazní prostředky a aby se vyjádřil k zjištěným skutečnostem a pochybnostem správce daně.

V reakci na uvedenou výzvu předložil žalobce další daňové doklady a přehled výdajů vynaložených na dosažení příjmů v letech 2007 až 2009, vyhotovený dne 9. 11. 2010. Správce daně následně dne 12. 11. 2010 předvolal v tomto přehledu označeného dodavatele Romana Mika; předvolání se však nepodařilo doručit. Dne 15. 12. 2010 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně k prokázání, že výdaje vůči dodavateli R. M. byly skutečně vynaloženy a že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. V odůvodnění poukázal správce daně na to, že R. M. je nekontaktní, nenachází se v místě své provozovny a za zdaňovací období roku 2009 nepodal žádné daňové přiznání.

Poté ve dnech 25. 1. 2011 a 14. 2. 2011 předložil žalobce další přehledy a doklady. Dne 14. 2. 2011 proběhl rovněž výslech svědka R. M., jehož účast zajistil žalobce. Svědek vypověděl, že žalobce zná osobně a potvrdil vystavení i proplacení faktur uvedených v přehledu předloženém žalobcem. Svědek dále obecně popsal realizované práce a uvedl, že se na nich osobně nepodílel (měl subdodavatele). Přislíbil doložení stavebních deníků a dalších dokladů. Dne 5. 4. 2011 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, včetně dosud zjištěných důkazů, a stanovil žalobci lhůtu patnácti dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Ve vztahu ke zdanitelným plněním uvedeným v daňových dokladech vystavených R. M. správce daně uvedl, že svědeckou výpověď R. M. nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno, že dodavatel práce deklarované na fakturách skutečně provedl, neboť svědek neoznačil místa výkonu prací, ani konkrétní osoby, které se na nich podílely, nepopsal ani způsob a průběh provádění těchto prací. Svědek nepředložil ani žádné jiné důkazní prostředky o provedení těchto prací. Správce daně uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti správce daně o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti, tudíž nelze uznat ani příslušný nárok na odpočet daně.

Dne 20. 4. 2011 předložil R. M. objednávky žalobce a záznamy o průběhu staveb za rok 2008 a smlouvu o spolupráci ze dne 25. 2. 2009. Dne 3. 5. 2011 byly se žalobcem projednány zprávy o daňových kontrolách, ve kterých správce daně podrobně popsal výsledek kontrolních zjištění a seznámil žalobce s hodnocením jednotlivých důkazů, které opatřil. Správce daně mimo jiné uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2. a 3. čtvrtletí 2008 žalobce důkazní břemeno prokázání přijetí prací od R. M. unesl. Ve vztahu ke zdaňovacím

obdobím březen, září a listopad 2009 se však vzniklé pochybnosti nepodařilo odstranit. Důvodem k pochybnostem správce daně byl fakt, že žalobce označil R. M. za svého dodavatele skoro po osmi měsících od zahájení daňové kontroly a R. M. nepodal za příslušná zdaňovací období daňová přiznání k DPH. Svědeckou výpověď R. M. nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno, že dodavatel práce deklarované na fakturách za rok 2009 skutečně provedl, neboť svědek neoznačil místa výkonu prací, ani konkrétní osoby, které se na nich podílely, nepopsal ani způsob a průběh provádění těchto prací. Svědek nepředložil ani žádné jiné důkazní prostředky o provedení těchto prací.

Z popsaného průběhu daňové kontroly je podle názoru soudu zcela zřejmé, že správce daně postupoval plně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a později (od 1. 1. 2011) v souladu s daňovým řádem, když usiloval o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Správce daně zajistil v průběhu daňové kontroly s využitím svých oprávnění řadu důkazních prostředků, které svědčily ve prospěch žalobce. Správce daně také žalobce opakovaně podrobně seznamoval se zjištěným skutkovým stavem a se svým hodnocením těchto zjištění, včetně popisu a zdůvodnění pochybností, které správci daně v těchto souvislostech vznikly. Zároveň správce daně žalobce opakovaně vyzýval k doložení dalších důkazních prostředků a k vyjádření k popsaným zjištěním a pochybnostem.

Existence pochybností, resp. skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], přitom byla ze strany správce daně řádně prokázána a je jednoznačně patrná z nesouladu mezi údaji uvedenými v daňových přiznáních a údaji zjištěnými dokazováním, které správce daně provedl. Prokázáním pochybností správcem daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl na základě výzev správce daně v souladu s § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) a s § 92 odst. 4 daňového řádu, povinen prokázat všechny skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Této povinnosti žalobce nedostál a důkazní břemeno neunesl. Správce daně tak rozhodl na základě svých skutkových zjištění v neprospěch žalobce. Lze proto uzavřít, že daňové orgány postupovaly plně v souladu s příslušnými právními předpisy, když s ohledem na to, že žalobce neodstranil jejich pochybnosti, dodatečně doměřily žalobci DPH a penále. Správce daně, ani původní žalovaný tedy neporušili ani žalobcem zmiňovanou zásadu zákonitosti.

Ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, uskutečněným dne 5. 4. 2011, zcela jednoznačně vyplývá, z jakých důvodů přetrvávaly pochybnosti správce daně o tom, že zdanitelná plnění uvedená na fakturách vystavených R. M. byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti. Důvodem přetrvávajících pochybností byla skutečnost, že žalobce nedoložil skutečné provedení těchto prací. Soud se ztotožňuje se závěrem správce daně o tom, že výpověď svědka R. M. nedokládá skutečné provedení prací, neboť svědek práce nevykonával osobně a nebyl schopen označit alespoň jednu konkrétní osobu, která se na vlastním provádění prací podílela, ani uvést přesné místo a způsob provádění prací. Pochybnosti správce daně o uplatnění DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění tak nebyly svědeckou výpovědí R. M. vyvráceny.

Důvod, proč správce daně neuznal nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění uvedených na fakturách vystavených R. M. v roce 2009, spočíval v tom, že ve lhůtě patnácti dnů stanovené výzvou správce daně ze dne 5. 4. 2011 byly doloženy objednávky a záznamy o průběhu staveb týkající se toliko prací uskutečněných v roce 2008. Obecná smlouva o spolupráci ze dne 25. 2. 2009 nepochybně není způsobilá prokázat provedení jakýchkoliv prací. Správce daně proto podle názoru soudu zcela správně dospěl k závěru, že žalobce vyvrátil jeho pochybnosti a unesl důkazní břemeno ohledně zdanitelných plnění přijatých od R. M. v roce 2008, zatímco ohledně roku 2009 nikoliv. Žalobcem namítaný rozdíl vyplývá z toho, že provedení prací v roce 2008 bylo prokázáno (objednávky, stavební záznamy), zatímco provedení prací v roce 2009 prokázáno nebylo. Jedná se tedy o rozdíl řádně zdůvodněný a logický. Námitka zpochybňující postup správce daně při dokazování proto není důvodná.

Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně nezkoumal faktické plnění, nýbrž jen to, že nebyly předloženy daňové doklady splňující podmínku ustanovení § 72 zákona o DPH, tj. že byly vystaveny plátcem daně. Z výše popsaného průběhu daňového řízení je evidentní, že správce daně zkoumal faktické plnění a vyžadoval, aby bylo prokázáno, že práce uvedené na fakturách vystavených R. M. byly skutečně provedeny. Ve všech výzvách dále správce daně žalobce naváděl k tomu, že přijetí zdanitelných plnění může prokázat daňovým dokladem vystaveným dodavatelem, nebo jinými důkazními prostředky. Nelze proto souhlasit ani s tvrzením žalobce, že důvodem k dodatečnému doměření daně byla pouze ta skutečnost, že žalobce nepředložil řádné daňové doklady s odkazem na § 72 a § 73 zákona o DPH.

K námitce žalobce, že správce daně akceptoval v rámci kontroly všechna uskutečněná zdanitelná plnění beze změny, ačkoliv všechna nebyla prokázána, soud uvádí, že správce daně v průběhu daňové kontroly porovnával údaje uvedené v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období se svými skutkovými zjištěními. Ohledně uskutečněných zdanitelných plnění vycházel správce daně z výpisů z účtu, přes který žalobcovi odběratelé hradili žalobci jeho dodávky, a v této souvislosti správci daně nevznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Ani sám žalobce žádné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění v průběhu daňového řízení nevznnesl, proto nebyl důvod v daňovém řízení zkoumat fakticitu těchto plnění. Žádné konkrétní pochybnosti neuplatnil žalobce ani v žalobě, tato žalobní námitka proto není důvodná. K podobným závěrům dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2009, č. j. 5 Afs 96/2008 - 57, www.nssoud.cz.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí byly vydány v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 18. března 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová