



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **P.H.**, v řízení zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 13, Sluneční náměstí 14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.4.2009 č.j. 101/09-1102-801766 a č.j. 102/09-1102801766, ve věcech daně z příjmů,

t a k t o :

I. Řízení žalobce proti žalovanému o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.4.2009 č.j. 12831/08-1102-801766, vedené dosud

zdejší soudem samostatně pod sp. zn. 22 Ca 186/2009, se **spojuje** ke společnému projednání a rozhodnutí.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.4.2009 č.j. 12831/08-1102-801766, č.j. 101/09-1102-801766 a č.j. 102/09-1102-801766 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 34.850,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta se sídlem Praha 13, Sluneční náměstí 14.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanými žalobami domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2014 na žalovaného) ze dne 15.4.2009 č.j. 101/09-1102-801766, č.j. 102/09-1102801766 a č.j. 12831/08-1102-801766, jimiž byla zamítnuta žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 1.8.2008 č.j. 124365/ 08/362914/6251, č.j. 124375/08/362914/6251 a č.j. 124350/08/362914/6251, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2003, 2004 a 2005.

Namítá, že žalobci je kladeno k tíži, že daňové orgány nemohly kontaktovat žalobcovy dodavatele Š. H. (zemřel), HELIOS ENERGY s.r.o. (resp. jejího jednatele L. W. – nekontaktní) a V. R. (nekontaktní), kteří žalobci dodali výkopové práce. Tyto práce však přibýly do dispoziční sféry žalobce, který je též řádně předal svým odběratelům – sporné je jen, zda tyto výkopové práce lze přičítat žalobcem označeným dodavatelům. Daňové orgány přitom nezpochybňují pravost listin (faktury, pokladní doklady, smlouva o dílo). Výkopové práce nevyžadovaly žádnou speciální techniku a jejich převzetí bylo možno provést jednoduchou vizuální kontrolou (nebylo třeba předvádět funkčnost díla či mít zvláštní odborné znalosti k pochopení bezvadnosti díla), proto nebylo nutné vyhotovovat případný předávací protokol.

Žaloby jsou obsahově prakticky totožné, přičemž řízení je vedeno s týmiž účastníky. Proto soud výrokem I. tohoto rozsudku spojil věci ke společnému projednání a rozhodnutí [§ 39 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „s.ř.s.“)].

Pokud by soud pochyboval o pravosti listin, které žalobce založil do daňového spisu, navrhuje žalobce důkaz grafologickým posudkem. Žalobce dále navrhuje doplnit dokazování výsledkem svědka D. H. (syna zemř. Š. H.), který se na aktivitách svého otce podílel a může mít tak o jeho aktivitách řadu informací (pokud daňové orgány vzdor žalobcovým návrhům tento důkaz neprovedly, pokládá to žalobce za významný opomenutý důkaz).

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Za zásadní pokládá fakt, že žalobci byla doměřena daň za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Námitky žalobce směřují do procesu dokazování, nikoli vůči samotným užitým pomůckám. Odkazuje přitom na obsah napadených rozhodnutí a obsah správního spisu. Zdůrazňuje, že jedním z případů stanovení daně za použití pomůcek je situace, kdy shromážděné důkazní prostředky jsou ve svém celku tak sporné, že je nelze použít.

Žalobce své důkazní břemeno neunesl právě v takovém rozsahu, že to mělo za následek objektivní nemožnost dokazování, když správce daně zpochybnil věrohodnost vedené daňové evidence. Žalobcem uplatněné výdaje totiž postrádají dostatečnou specifikaci a konkretizaci co do obsahu, místa i času, jejich zaúčtování nikterak neprokazuje, že operace, které jsou jejich předmětem, byly opravdu deklarovaným způsobem uskutečněny. Žalobce ani na výzvu správce daně nekonkretizoval jednotlivé zakázky, nevymezil jejich časovou realizaci či objemovou specifikaci. Ztotožňuje se se závěrem správce daně o existenci skutečností vyvracejících správnost žalobcova účetnictví (jeho podstatné části), jak je obsažen ve zprávě o daňové kontrole. Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce a toto důkazní břemeno žalobce neunesl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.r.s.) a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že u žalobce byla dne 28.8.2006 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2003, 2004 a 2005. Kontrolou účetnictví bylo zjištěno, že:

- žalobce zaúčtoval do výdajů zdaňovacího období roku 2003 účetní doklady za pomocné výkopové práce dodavatele V. R. (jediný žalobcův dodavatel v r. 2003). Správce daně žádal dožádaný Finanční úřad v Hranicích o prověření těchto obchodních případů u V. R., kdy správci daně bylo sděleno, že dožádání nelze vyhovět, když V. R. se v místě bydliště nezdržuje, jiná jeho adresa není známa, nepodává žádná daňová přiznání, veškerá korespondence je mu doručována veřejnou vyhláškou;
- žalobce zaúčtoval do výdajů zdaňovacího období roku 2004 účetní doklady za pomocné výkopové práce dodavatele Š. H. (zemř. X, jediný žalobcův dodavatel v době od 1.1.2004 do 11.6.2004). Správce daně žádal dožádaný Finanční úřad Ostrava II. o prověření těchto obchodních případů, kdy správci daně bylo sděleno, že se nepodařilo získat žádné podrobnější informace o podnikání Š. H., vdova po něm již účetní doklady nemá, zakázky a obchodní partnery svého manžela si nepamatuje. Součástí odpovědi byly i kopie daňového přiznání Š. H. k dani z příjmů za část zdaňovacího období roku 2004, kdy na ř. 101 jsou uvedeny příjmy odpovídající toliko 1/3 částek fakturovaných Š. H. žalobci;
- žalobce zaúčtoval do výdajů zdaňovacího období let 2004 a 2005 účetní doklady za pomocné výkopové práce dodavatele HELIOS ENERGY s.r.o. (jediný žalobcův dodavatel od července 2004). Správce daně žádal dožádaný Finanční úřad v Krnově o prověření těchto obchodních případů u HELIOS ENERGY s.r.o., kdy správci daně bylo sděleno, že dožádání nelze vyhovět, když tato společnost podala poslední daňové přiznání k dani z příjmů za r. 2003, poslední daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za duben 2004. Společnost se dle sdělení

bývalého jednatele Kovalčíka měla přestěhovat někam do Frýdku-Místku. Písemnosti od června 2004 nikdo nepřebírá, současný jednatel L. W. je zcela nekontaktní.

Pokud byl vyslechnut syn zemř. Š. H., vyjádřil se ke spolupráci s žalobcem jen v obecné rovině, aniž by jeho výpověď ověřila místo, čas a rozsah provedených prací.

Na základě shora uvedeného dospěl správce daně k závěru, že mu vznikly pochybnosti o tom, že se obchodní případy udály skutečně tak, jak je popsáno na dokladech. Následují výzvy správce daně žalobci k prokázání realizace obchodních případů a další dokazování, které přineslo jediný relevantní výsledek – u odběratelů žalobce bylo zjištěno, že výkopové práce jim byly řádně žalobcem předány; odběratelé se však již nevyjádřili konkrétně k místu, času ani rozsahu provedených prací, žalobcovy dodavatele neznají, jednají vždy s žalobcem (pouze svědek S. v obecné rovině potvrdil, že pro žalobce pracoval i p. H., jehož jméno někde zaslechl). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že nepochybuje pravost účetních dokladů žalobce, avšak realizace obchodních případů tak, jak je na dokladech popsáno, nebyla prokázána, protože stanovil žalobci daň podle pomůcek. Proti jeho rozhodnutí podal žalobce odvolání zamítnutá napadenými rozhodnutími Finančního ředitelství v Ostravě. To v napadených rozhodnutích zdůrazňuje, že není zpochybňována pravost účetních dokladů ani skutečnost, že (nějaké) práce byly provedeny. Vzniklé pochybnosti se týkají otázky, zda tyto práce uskutečnili předmětní dodavatelé a zda se tak stalo v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Verifikuje závěr správce daně, že věrohodnost účetních dokladů žalobce byla zpochybněna v okamžiku, kdy se dodavatelé žalobce V. R. a HELIOS ENERGY s.r.o. ukázali jako nekontaktní a kdy není nikoho, kdo by mohl objasnit podnikání zemř. Š. H..

Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ke vztahu uvedených ustanovení se opakovaně vyjadřovala judikatura krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví i Nejvyššího správního soudu. Za shrnující je možno považovat závěr, že způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) ZSDP. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím,

ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008 č.j. 2 Afs 24/2007-119, Sb. NSS č. 1572/2008, www.nssoud.cz).

Odhlížet přitom nelze ani od rozhodovací praxe Ústavního soudu. Ten přitom v nálezu ze dne 28.5.2009 sp. zn. III. ÚS 2096/07 (nalus.usoud.cz) posuzoval situaci, kdy správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda deklarované plnění poskytla daňovému subjektu právě společnost uváděná na účetních dokladech (která se ukázala nekontaktní). Za situace, kdy se jednalo v době obchodního případu o existentní subjekt, dospěl Ústavní soud k závěru, že z pouhé nekontaktnosti dodavatele nelze dovodit, že předmětná plnění ve skutečnosti neproběhla tak, jak jsou deklarována na účetních dokladech.

Od 1.5.2004 (okamžik vstupu České republiky do Evropské unie) je pak nutno respektovat i judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Ten ve spojených věcech M. a D. (sp. zn. C-80/11 a C-142/11, rozsudek ze dne 21.6.2012, curia.europa.eu) dovodil, že uskutečnění plnění může vyplývat i přímo z účetního dokladu (odst. 44 rozsudku), který k prokázání tohoto plnění postačuje za situace, kdy daňový subjekt nemá žádné indicie opravňující k podezření, že by na straně jeho dodavatele jako vystavitele účetního dokladu došlo k nesrovnalostem či podvodu.

Jakkoli se některé z uvedených judikatorních výstupů věcně týkají daně z přidané hodnoty, předmětem posuzování byla otázka hodnocení důkazů, která je právem České republiky upravena jednotně pro všechny daně, proto má krajský soud za to, že uvedené závěry je třeba zohlednit i při hodnocení důkazů v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů.

Shora uvedené závěry přitom krajský soud plně respektuje, s nimi se ztotožňuje a v posuzované věci neshledal důvody, pro které by se od nich měl odchýlit.

Krajský soud shrnuje, že jedinou skutečností, ze které správce daně (a následně Finanční ředitelství v Ostravě i žalovaný) dovozují závěr, že správce daně unesl své důkazní břemeno o existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených žalobcem [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP] je nekontaktnost, příp. úmrtí jeho dodavatelů, kteří však byli v době obchodních případů existentními subjekty. Krajský soud zdůrazňuje též, že správce daně, Finanční ředitelství v Ostravě ani žalovaný nezpochybňují pravost dokladů, které žalobce zanesl do svého účetnictví, tzn. smluv mezi žalobcem a jeho dodavateli, faktur ani dokladů o provedených platbách. Nezpochybňují tedy, že práce byly skutečně předmětnými subjekty žalobci fakturovány a žalobcem těmto subjektům zaplacený.

Za této situace krajský soud uzavírá, že nebylo-li žalobcovo účetnictví jinak než nekontaktností (úmrtím) žalobcových dodavatelů zpochybněno (co do nejednoznačného časového vymezení provedených prací krajský soud uvádí, že z účetních dokladů je evidentní, ke kterému zdaňovacímu období se vztahují), poskytuje správci daně věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu. Ve světle shora uvedené judikatury (kterou krajský soud respektuje, s ní se ztotožňuje a nemá v nyní posuzované věci důvodu se od ní odchýlit) pak pouhá nekontaktnost (úmrtí) žalobcových dodavatelů, příp. neplnění jejich vlastních povinností vůči daňovým orgánům, není skutečností, která by sama o sobě ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP vyvracela věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcova účetnictví.

Neměl-li pak správce daně (ani Finanční ředitelství v Ostravě) jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcova účetnictví (což se ovšem ze správního spisu nikterak nepodává), nesplnily daňové orgány svou důkazní povinnost, která je ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcova účetnictví (poté, co bylo správci daně předloženo) tížila. Z uvedeného je pak evidentní, že k přechodu daňové povinnosti na žalobce nedošlo, což má za následek, že nesplnění této neexistentní žalobcovy důkazní povinnosti nemůže mít ani za následek stanovení daně podle pomůcek.

Z uvedených důvodů krajský soud napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věci podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm jsou daňové orgány vázány právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl v řízení plně procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které tvoří:

ve věci pův. sp. zn. 22 Ca 185/2009

- | | |
|--|---------------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek | 4.000,- Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| a) odměna advokáta za zastupování | |
| v řízení ve výši 3.150,- Kč / úkon | |
| při těchto poskytnutých úkonech | |
| právní služby: | § 7, § 9 odst. 3 písm. f) |
| 1) příprava a převzetí věci | § 12 odst. 3 |
| 2) sepis žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb |

3) sepis podání ve věci 8.7.2009	ve znění do 31.12.2012.	9.450,- Kč
β) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 6.200,- Kč / úkon při těchto poskytnutých úkonech právní služby:	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb	
1) sepis podání ve věci 29.4.2013	ve znění do od 1.1.2013	6.200,- Kč
γ) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α) – β)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	1.200,- Kč
<u>ve věci pův. sp. zn. 22 Ca 185/2009</u>		
d) zaplacený soudní poplatek z žaloby		2.000,- Kč
e) zaplacený soudní poplatek z kasační stížnosti proti usnesení č.j. 22 Ca 186/2009-51		3.000,- Kč
f) náklady právního zastoupení advokátem		
α) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 2.100,- Kč / úkon při těchto poskytnutých úkonech právní služby:		
1) příprava a převzetí věci		
2) sepis žaloby		
3) sepis podání ve věci 7.7.2009		
4) sepis kasační stížnosti proti usnesení č.j. 22 Ca 186/2009-51	§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhl. č. 177/1996 Sb ve znění do 31.12.2012.	8.400,- Kč
β) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100,- Kč / úkon při těchto poskytnutých úkonech právní služby:	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb	
1) sepis podání ve věci 29.4.2013	ve znění do od 1.1.2013	3.100,- Kč
γ) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α) – β)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	1.500,- Kč
Celkem		34.850,- Kč

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, která žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 29. srpna 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu