



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci **žalobce: J. S. , zastoupen JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem**, se sídlem Komenského 160, 562 01 Ústí nad Orlicí, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí **Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2012, č.j. 7649/12-1100-603393**,

**t a k t o :**

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku Finanční ředitelství v Hradci Králové (od 1. 1. 2013 v souladu s § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, Odvolací finanční ředitelství v Brně - dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 6. 8. 2012, č. j. 137823/12/273910605280, kterým byly žalobci za zdaňovací období roku 2009 dodatečně

doměřeny daň z příjmů fyzických osob ve výši 395.205 Kč a daňový bonus ve výši -21.360 Kč a současně bylo sděleno penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), a to ve výši 79.041 Kč.

Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného včasnou žalobu, kterou se domáhal jeho zrušení, vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a náhrady nákladů soudního řízení.

Žalobce nejprve zrekapituloval, že finanční úřad vyloučil z jeho účetnictví výdaje – souhrn faktur od JP mont CZ s. r. o., které za rok 2009 činily bez DPH 2.430.539,80 Kč (vyloučil tedy skoro 90% účtovaných výdajů) a vyměřovací základ pro daň z příjmů zvýšil o celou tuto částku. Žalovaný zároveň vyloučil možnost použití paušálních výdajů ve výši 80% z příjmů s tím, že toto může v dodatečném daňovém přiznání učinit pouze poplatník. Žalobce tak následně učinil, v dodatečném daňovém přiznání uplatnil výdajový paušál ve výši 80% a nově stanovená daňová povinnost tak činí 53.280 Kč. Penále v celkové výši 79.041 Kč však nadále zůstává.

V dalších částech žaloby uvedl žalobce tyto žalobní námitky:

Žalobce podniká v oboru stavebnictví (zednické práce), kde je běžná marže 5-25%, takže vykázané uvedené a správcem daně přijaté a nezpochybněné příjmy lze dle žalobce dosáhnout při vynaložení 75% obvyklých výdajů (práce, mzdy, hotové výdaje atd.). Výdaje musely být žalobcem minimálně vynaloženy, aby dosáhl uvedených příjmů za rok 2009. Z dokazování vyplynulo, že žalobce poskytoval práce-slужby, musel tedy za ně logicky platit a musel mít tedy i výdaje. V dodatečném daňovém přiznání uplatnil žalobce výdajový paušál 80% dosažených příjmů, čímž došlo ke snížení vlastní daňové povinnosti žalobce za rok 2009 o 341.000 Kč na 53.280 Kč. Toto je správně zjištěná a vyměřená daň. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že neprůkazná je pouze nepodstatná část účetnictví žalobce. Pokud finanční úřad a žalovaný vyloučily hodnotově téměř 90% výdajů, došlo k „podstatné změně stavu podnikání žalobce dle účetnictví“. Finanční úřad a žalovaný tak měly použít pomůcek za účelem správného zjištění a vyměření daně. I použití 80% výdajového paušálu přitom může být pomůckou. Pominutí nutnosti vynaložit výdaje na dosažení a udržení příjmů nemůže vést ke zjištění a vyměření daně ve správné výši. V současné době je daňová povinnost žalobce za rok 2009 podle dodatečného daňového 53.280 Kč. Žalobce ovšem zároveň tíží povinnost zaplatit za rok 2009 penále ve výši 79.041 Kč z dřívější daňové povinnosti, která činila včetně daňového bonusu 416.565 Kč. Toto považuje žalobce za „paradox“, který je v rozporu se smyslem a účelem zákona o dani z příjmů. Celá problematika je řešena judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), zejména rozsudkem ze dne 11. 7. 2012, č. j. 8 Afs 71/2011-144 (body 17., 20., 23., 25.). Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním doručeným soudu dne 6.6.2013, kterým navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou s tím, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, s právními názory žalobce nesouhlasí, přičemž zcela odkazuje na spisový materiál, včetně napadeného rozhodnutí, v němž jsou skutkový stav, právní posouzení a správní úvahy podrobně rozvedeny. Žalovaný rovněž nejprve rekapituloval postup správních orgánů. K jednotlivým žalobním námitkám se pak vyjádřil následujícím způsobem:

Žalobce má povinnost vést řádně daňovou evidenci a pro případ paušálního uplatnění výdajů též evidenci o příjmech. Pro zdaňovací období roku 2009 se žalobce rozhodl uplatnit skutečné, prokázané výdaje. Během daňové kontroly vyvstaly značné pochybnosti o faktickém nákupu subdodávek od konkrétního dodavatele, naopak ohledně dalších výdajů a příjmů finanční úřad žádné pochybnosti neměl. Neprokázané výdaje tedy vyloučil, když mu

právní úprava neumožňuje, aby je vlastním úsudkem zvýšil nebo snížil, případně kombinoval stanovení daně dokazováním a pomůckami. Ve vztahu k žalobcem požadovanému vyměření daně dle pomůcek žalovaný odkazuje na zákon a dále konstantní judikaturu NSS, např. rozsudek č. j. 1 Afs 79/2005-52, z níž vyplývá, že prioritu má stanovení daně dokazováním. V dané věci žalovaný vyloučil z účetní evidence žalobce toliko 13 faktur vystavených společností JP mont CZ s. r. o., což nezpochybnuje úplnost a průkaznost žalobcova účetnictví jako celku. V rozsudku NSS č. j. 8 Afs 71/2011-144 nebyl řešen skutkově totožný případ, neboť se jednalo o neuznání podstatné části účetnictví správcem daně, zatímco v projednávané věci jde toliko o 13 faktur jediného subjektu (tj. 1,5% z celkového počtu položek), přičemž výše výdajů v nich vyjádřená nemůže automaticky znamenat splnění zákonné podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. Neprokázaná část výdajů ve výši 2.430.539 Kč tvoří 76,5% z celkového objemu deklarovaných výdajů. Žalovaný zdůraznil, že ještě vedle zpochybněných plateb společnosti JP mont CZ žalobce vykázal jako výdaje v souvislosti s rekonstrukcí svých nemovitostí ještě částku 377.869,81 Kč, přičemž tento výdaj není daňově uznatelný. Žalovaný proto považuje za zavádějící tvrzení žalobce o vyloučení téměř 90 % v celkovém objemu výdajů, když v těchto uváděných výdajích žalobcem jsou zahrnuty i výše zmíněné vyloučené výdaje, které zákon nepřipouští (§ 25 odst. 1 písm.u zákona o daních z příjmů). Pokud se týká žalobcem tvrzeného „paradoxu“, kdy je povinen platit penále v souvislosti s daňovou povinností, kterou si žalobce snížil na základě dodatečného daňového přiznání, tak daňová kontrola prokázala, že určitá část výdajů žalobcem zahrnutých do základu daně v řádném daňovém přiznání není prokazatelná. Finanční úřad tak musel daň doměřit do správné výše, čímž vznikla žalobci povinnost zaplatit z takto doměřené částky penále. Skutečnost, že následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání, v němž svou daňovou povinnost optimalizoval, není relevantní. Povinnost platit penále žalobci vznikla na základě doměření daně správcem daně poté, co vykázal v řádném daňovém přiznání daň v nesprávné výši.

Replika k vyjádření žalovaného nebyla žalobcem podána.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, když účastníci řízení s tímto postupem souhlasili, a to konkludentně, neboť na výzvu soudu k vyjádření se, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci samé bez jednání, ve lhůtě do dvou týdnů neodpověděli, ač byli ve výzvě poučeni o tom, že nevyjádří-li v dané lhůtě svůj nesouhlas, bude se mít zato, že s projednáním věci bez nařízení jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, tj. ze stavu k datu 12. 12. 2012, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Ze správního spisu vyplynuly tyto skutečnosti:

Dne 23. 8. 2011 zahájil finanční úřad u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010, kdy jejím předmětem byly „všechny skutečnosti ovlivňující daňovou povinnost vykázanou v daňovém přiznání“. V rámci této kontroly finanční úřad zjistil, že žalobce přijal v roce 2010 od společnosti JP mont CZ s. r. o. 13 faktur na celkovou částku 2.892.350 Kč, přičemž sám žalobce uvedl, že se společností neuzavřel písemné smlouvy k jednotlivým zakázkám, jednal s panem J. P., jehož bližší identifikaci ovšem nesdělil, jemu též na různých místech uhradil v hotovosti jednotlivé faktury, není schopen uvést konkrétní osoby pracující na jednotlivých zakázkách, neví, zda se jednalo o

zaměstnance dané společnosti, práce jim určoval stavbyvedoucí (protokol o ústním jednání ze dne 6. 12. 2011). Z odpovědi místně příslušného správce daně společnosti JP mont CZ s. r. o. ze dne 28. 11. 2011, poskytnuté na dožádání finančního úřadu, vyplynulo, že společnost nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010, jediná jednatelka společnosti L. J. měla povolený dlouhodobý přechodný pobyt do 24. 5. 2011, o prodloužení pobytu nepožádala a její současné místo pobytu není známo, společnost nepřebírá korespondenci a pro správce daně je nekontaktní. Na výzvu k prokázání skutečného smluvního vztahu mezi ním a společností JP mont CZ s. r. o. a provedení vyúčtovaných stavebních prací, tedy k prokázání toho, že výdaje dle sporných 13 faktur byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce zejména předložil „sumáře odpracovaných hodin, které sloužily pro potřebu výpočtu fakturace na společnost Agile spol. s r. o., ze kterých je patrné, kolik pracovníků kterého dne měla moje firma na stavbě“ a navrhl výslech M. T., mistra stavby, pracovníka společnosti Agile spol. s r. o. a R. K., pracovníka společnosti STAPO spol.s r.o.. Svědek T. vypověděl, že žalobce prováděl pro společnost Agile spol. s r. o. stavební práce, kdy svědek stavbu vedl. Potřebný počet lidí vždy přijel se žalobcem na stavbu, kde jim byla určena práce. Svědek si vedl evidenci odpracovaných hodin, která sloužila jako podklad pro fakturaci, jména osob si nepamatuje, neví, kdo byl jejich zaměstnavatelem, vozil je žalobce a někdy s nimi i pracoval, náradí měly své, větší zařízení si půjčovaly, materiál zajišťovala společnost Agile spol. s r. o. Svědek K. uvedl, že mezi žalobcem a společností STAPO spol.s r.o. probíhala spolupráce na stavbě, jména osob pracujících na stavbě neuvedl. Dále správce daně zjistil, že žalobce zahrnul výdaje ve výši 377.869,17 Kč na opravu domu žalobce ve Zhoří (č.p. 33) a opravu stavby pro individuální rekreaci (Nekoř č.p. 10), přičemž tyto stavby nebyly zahrnuty v jeho obchodním majetku, když tyto výdaje nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto správce daně zvýšil základ daně nejen o výše zmíněných 2.430.539, 80 Kč (tj. v souvislosti s neuznanými výdaji dle zmíněných 13 faktur společnosti JP mont CZ), ale i o tuto částku, celkem tedy o 2.808.409 Kč. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, kdy finanční úřad podrobně rozebral jednotlivé důkazní prostředky a uzavřel, že faktury, části denních záznamů stavby, evidence docházky, ani svědecké výpovědi neprokazují provedení fakturovaných prací společností JP mont CZ s. r. o. Příjmové doklady pak neprokazují, že osoba, která přijímala od žalobce na nich uvedené částky, tyto přijímala pro společnost JP mont CZ s. r. o. Tedy žalobce neprokázal oprávněnost částek vyúčtovaných danými 13 fakturami jako daňově uznatelných výdajů a dále ani zmíněných výdajů na opravu nemovitostí žalobce, proto finanční úřad o danou částku zvýšil základ daně z příjmů fyzických osob. Žalobce vyjádřil s výsledkem kontrolního zjištění písemně nesouhlas s tím, že stavební práce byly provedeny, a finanční úřad, pokud má pochybnosti o výši výdajů, může formou pomůcek vyhodnotit jiný jejich objem. Dne 1. 8. 2012 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 131831/12/273930608575 a dne 6. 8. 2012 pak byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Proti tomuto podal žalobce včasné odvolání, v němž zdůraznil, že stavební práce byly provedeny a tedy správce daně by měl prokázat, že nebyly provedeny společností JP mont CZ s. r. o., což ovšem neučinil, pouze nesprávně posuzoval provedené důkazy. Pokud měl správce daně pochybnosti o výši výdajů, mohl formou pomůcek vyhodnotit jejich jiný objem. Postup, kdy vyloučil všechny jím zpochybněné výdaje, je nepřiměřeně tvrdý a likvidační. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím specifikovaným v záhlaví rozsudku. Dne 21. 1. 2013 pak žalobce podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, v němž uplatnil výdaje procentem z příjmů, konkrétně ve výši 80% z příjmů.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkouvá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případech, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě

vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Rozhodující otázkou, kterou soud musel v dané věci zodpovědět, bylo, zda správce daně mohl na základě provedení dokazování vyloučit výdaje fakturované celkem 13 fakturami vystavenými společností JP mont CZ s. r. o., nebo zda bylo jeho povinností stanovit daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek. Prokázání výdajů, stejně jako povinnost finančního úřadu postupovat v případě pochybností o nich podle pomůcek, namítl žalobce již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a pro posouzení věci tak bylo zásadní, jak se s jeho odvolacími námitkami vypořádal žalovaný. Soud ve správním soudnictví se totiž nemůže k námitkám, které uplatnil žalobce již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, vyjadřovat takovým způsobem, že by nahrazoval činnost odvolacího správního orgánu. Krajský soud není třetí instancí ve správním řízení, pouze v případě drobných odchylek, tj. jestliže se zcela neztotožní s tím, jak se odvolací orgán vypořádal s odvolacími námitkami, může korigovat právní názor, o který se opírá žalované rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87). Nemůže ovšem zcela změnit právní názor odvolacího správního orgánu, protože podstatná změna právního názoru odvolacího orgánu soudem ve správním soudnictví by mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí soudu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 18.10.1999, sp.zn. IV. ÚS 279/99). Krajský soud se tedy musel v dané věci zaměřit na posouzení zákonnosti úvah žalovaného v případě zmíněných odvolacích námitek shodných s námitkami uvedenými v žalobě. Žalovaný se k odvolacím námitkám vyjádřil na stranách 4 až 7 napadeného rozhodnutí. Mimo jiné uvedl následující: Předmětem sporu není provedení prací, ale zda k jejich provedení vynaložil žalobce výdaje uplatněné na základě sporných 13 faktur, přičemž žalobci se nepodařilo prokázat, že práce pro něj provedla společnost JP mont CZ s. r. o., toto nevyplývalo ani ze svědecké výpovědi, ani ze stavebního deníku, další důkazní prostředky pak žalobce nepředložil. Žalovaný v souladu se stanoviskem NSS (např. rozsudek ve věci sp.zn. 9 Afs 4/2011) konstatoval, že v projednávané věci se jedná o dílčí zpochybnění daňové evidence, které se týká toliko výdajů vůči jedné společnosti, proto použití daňových pomůcek není na místě, neboť daňová evidence netrpí natolik závažnými deficity, aby ji nebylo možno použít pro stanovení daně dokazováním. Žalobce neunesl důkazní břemeno k jím deklarovaným výdajům a jím tvrzené daňové povinnosti. Výdaje uplatnil žalobce pouze formálně, přičemž žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí k těmto závěrům uvedl i důkazy, které byly provedeny (zejména výslechy svědků, kteří o dodávkách prací od zmíněné firmy a o osobách provádějících tyto práce z této jiné firmy - JP mont CZ, nic nevěděli). Neprokázal-li pak, od koho služby nabyt, jakou částku na ně vynaložil, nelze jím uváděné výdaje uznat za daňově uznatelné. Za neprůkazné bylo označeno pouze 13 výdajových položek daňové evidence (tj. jen 3% jejích položek), nikoliv podstatná část daňové evidence. K návrhu žalobce, aby mu byly uplatněny výdaje paušálem

uvedl, že tyto výdaje nemůže uplatnit ani na základě žádosti daňového subjektu, protože přechod z uplatnění výdajů skutečných na paušální je spojen s povinnostmi uvedenými v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Dále žalovaný uvedl argumentaci týkající se již výše zmíněného vyloučení žalobcem uplatněných výdajů na opravu jeho nemovitostí ve výši 377.869, 17 Kč.

Žalovaný se vypořádal se žalobcovými námitkami správně, vystihl podstatu věci, když uvedl, že v daném případě nebyl prostor pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek a správce daně neprokázané výdaje správně vyloučil, resp. neuznal za daňově uznatelné a navýšil tedy o ně základ daně z příjmů fyzických osob. Soud nemá, co by žalovanému vytknul a na odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela odkazuje (viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, v němž se uvádí: „...sluší se uvést, že i NSS často odkazuje na závěry již v řízení učiněné, jak již krajským soudem či žalovaným, neb i v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně „opakovat“ již správně vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry, přičemž pokud u přezkumného orgánu padne shoda na učiněných závěrech, není důvodu, proč by na ně nemohlo být odkázáno.“). Zároveň, zejména s ohledem na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 71/2011-144 uvedený v žalobě ve srovnání se žalobcovým odvoláním nově, považuje soud za potřebné uvést následující:

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pro účely zjištění základu daně lze od příjmů odečíst pouze takové výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“

Podle § 98 odst. 1 daňového řádu: „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“

Je pravdou, že je povinností správce daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), ovšem tuto povinnost nelze vykládat tak, že správce daně musí nahrazovat činnost daňového subjektu, místo něho vyhledávat veškeré možné důkazní prostředky. Naopak, správa daně je založena na vzájemné spolupráci správce daně a osob na správě daní zúčastněných (§ 6 odst. 2 daňového řádu), přičemž daňový subjekt, jak vyplývá z výše citovaného zákonného ustanovení, má důkazní povinnost ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. V tomto konkrétním případě, pokud žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 tvrdil výdaje ve výši 2.430.539,80 Kč bez DPH na základě 13 faktur společnosti JP mont CZ s. r. o., měl k těmto výdajům též povinnost důkazní. Soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně a žalovaného, že tuto povinnost neunesl, když z provedených důkazních prostředků nevyplývá, že by práce byly vykonány společností JP mont CZ s. r. o. a jí uhrazeny. Žalobce sice sám vozil pracovníky na stavbu, ovšem nebyl schopen ani jednoho z nich konkretizovat, stavbyvedoucí

pak nevěděl, o čí pracovníky se jednalo. Příjmové doklady neprokazují, že by v nich uvedené částky byly skutečně zaplacený společnosti JP mont CZ s. r. o., pana P. žalobce nijak blíže neidentifikoval. Z faktur a příjmových dokladů nevyplyvá existence smluvního vztahu mezi žalobcem a společností JP mont CZ s. r. o., samotné vyúčtování prací a vystavení příjmového dokladu ještě nemusí znamenat skutečné provedení prací danou společností a zaplacení prací právě této společností. Podpis na dokladech je nečitelný, plná moc či jiné ztotožnění podepisující se osoby nebylo předloženo. Záznamy o odpracovaných hodinách a svědecká výpověď pana T. rovněž neprokazují provedení prací společností JP mont CZ s. r. o. pro žalobce, na základě jeho požadavků. Jiné důkazní prostředky žalobce nepředložil ani nenavrhl, proto závěr správce daně a následně též žalovaného o neunesení důkazního břemena ve vztahu k deklarovaným výdajům je správný a vyloučení těchto výdajů, resp. neuznání jich jako daňově uznatelných je v souladu se zákonem. Ostatně žalobce ani v žalobě uvedené skutečnosti nezpochybnil.

Pokud se týká povinnosti správce daně stanovit daň podle pomůcek, soud se s tímto názorem žalobce neztotožňuje. Takový postup přichází v úvahu tehdy, pokud nelze daňovou povinnost stanovit na základě dokazování, když právě dokazování je prioritním (prvořadým) způsobem stanovení daňové povinnosti. Uvedená zákonná podmínka nebyla v dané věci splněna. Soud se v tomto ohledu ztotožňuje se správními orgány v tom, že vyloučení 13 faktur neznamená zpochybnění celé daňové evidence žalobce, tuto lze použít jako důkazní prostředek a na základě ní daň stanovit. Je pravdou, že procentuálně neuznané výdaje představují větší část žalobcem deklarovaných výdajů, ovšem pouze z procentuálního hlediska nelze věc posuzovat. Neuznané výdaje se týkají toliko 13 faktur (tj. 3 % položek daňové evidence, přičemž tento údaj uvedený v žalovaném rozhodnutí žalobce ani nezpochybnil v žalobě, navíc od jediného subjektu. Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 71/2011-144 nelze podle soudu aplikovat, neboť jím řešená věc je zcela odlišná. V daném případě se jednalo o nákup a prodej vozidel, kdy nebyly prokázány věrohodně ani příjmy v souvislosti s prodejem vozidel, vyloučeno bylo více než 95% výdajů deklarovaných daňovým subjektem a výdaje navíc musely být logicky vynaloženy, jinak by daňový subjekt neměl co prodávat. V projednávané věci příjmy prokázány byly, neuznány byly výdaje toliko od jediného subjektu a v nižší procentuální míře, a nutnost výdajů spočívajících v uhrazení prací provedených společností JP mont CZ s. r. o. na základě požadavků žalobce rovněž nebyla zcela nepochybná a logická, zvláště za situace, kdy žalobce ani nebyl schopen identifikovat pracovníky, které sám dovážel na stavbu. Navíc nelze přehlédnout, že žalobce do jím procentuálně uvedené výše vyloučených výdajů (90%) buď omylem či účelově zahrnul výdaje týkající se oněch 13 faktur a zcela pomlčel o tom, že to nebyly jediné správce daně vyloučené výdaje. Přehlédl totiž, že mu byly vyloučeny ještě jím nesprávně uplatněné výdaje na opravu jeho nemovitostí ve výši 377.869,17 Kč, přičemž proti tomuto postupu žalobce neuvedl v žalobě žádnou námitku zpochybňující tento postup správce daně. Není tedy pravdou, že výdaje týkající se zmíněných 13 faktur by činily „skoro 90% účtovaných daňových výdajů žalobce“. V případě námitky týkající se uložené povinnosti hradit penále s odkazem na žalobcovu „optimalizaci“ jeho daňové povinnosti v souvislosti s jím podaným dodatečným daňovým přiznáním, kterým si snížil daňovou povinnost na 53.280 Kč, tak ani této námitce nemůže soud přisvědčit. Jak bylo řečeno shora, povinností soudu je přezkoumat napadené rozhodnutí k datu jeho vydání, tj. k datu 12. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno až v lednu 2013, tedy po vydání a nabytí právní moci přezkoumávaného rozhodnutí, nemohl soud k této skutečnosti přihlížet. K datu vydání napadeného rozhodnutí pak postup žalovaného a správce daně hodnotí jako zákonný, stejně jako samotné rozhodnutí. Navíc se soud ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě, podle něhož daňová kontrola



prokázala, že určitá část výdajů žalobcem zahrnutých do základu daně v řádném daňovém přiznání není prokazatelná. Finanční úřad tak musel daň doměřit do správné výše, čímž vznikla žalobci povinnost zaplatit z takto doměřené částky penále. Skutečnost, že následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání, v němž svou daňovou povinnost optimalizoval, není relevantní.

Soud uzavírá, s ohledem na podrobné odůvodnění shora, že žalobu shledal nedůvodnou a tedy ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst.1 s. ř. s. Ve věci byl plně úspěšný žalovaný, který měl vůči žalobci právo na náhradu nákladů v soudním řízení důvodně vynaložených. Ze soudního spisu se však nepodává, že by žalovaný nějaké náklady v souvislosti s řízením před soudem měl, proto soud vyslovil, že žalobce jako neúspěšný účastník řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.

### **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 vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Pardubicích dne 24. července 2013

JUDr. Jan Dvořák v.r.  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
V. P.