



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **B. B.**, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. prosince 2011, čj. 7553/11-1100-608497, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 včetně penále a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

Žalobce zdůraznil, že neuznání výdajů za subdodávky od společnosti BPP TRADING, s.r.o., ve výši 34 361 Kč, dále výdajů za subdodávky od společnosti BH, s.r.o., ve výši 729 880 Kč a výdajů za subdodávky od společnosti MANSUR, v.o.s.,

ve výši 392 789 Kč považuje za nesprávné a nezákonné. Za podstatu sporu označil skutečnost, zda zhotovení stavebních prací subdodavatelem podložené předávacími protokoly, fakturami a podepsanými a orazítkovanými pokladními doklady bylo z jeho strany dostatečně prokázáno.

Žalobce upozornil, že sice v předmětném zdaňovacím období vykázal daňovou ztrátu ve výši 490 335 Kč, ovšem ta nebyla způsobena ztrátovostí jeho hospodaření, nýbrž pouze časovým posunem jednotlivých plateb v rámci systému daňové evidence, neboť žalobce zaplatil některé výdaje dříve, než mu byly jeho odběrateli zaplacený jím uskutečněné dodávky. Dále uvedl, že v oboru stavebnictví je běžné a obvyklé subdodávky hradit hotově bezprostředně po dokončení díla. Upozornil rovněž, že správce daně v průběhu daňového řízení prověřoval všechny subdodavatele, ovšem pouze u tří shora jmenovaných nebylo možno ověřit vydání daňových dokladů v jejich účetnictví, neboť tito subdodavatelé se stali nekontaktními. Přitom správce daně ani žalovaný nikdy provedení subdodávaných prací nezpochybnili, nebyl zpochybněn ani fakt, že rozsah dodaných prací nemohl žalobce sám pro své odběratele zajistit.

Dle žalobceva přesvědčení to byl správce daně, kdo svoje důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) a § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neunesl, když žalobce předložil bezvadné doklady o uskutečnění předmětných prací, faktury, pokladní doklady a předávací protokoly o provedených pracích. Z daňového řízení rovněž nepochybně vyplynulo, že žalobce nemohl práce provést sám. Žalobce přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího právního soudu obsaženou v jeho rozsudcích ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008 a ze dne 18. 1. 2012, sp. zn. 1 Afs 75/2011. Žalovaný dle názoru žalobce v posuzovaném případě přestřel pouze subjektivní pochybnosti o předmětných dokladech a nepředložil tak přesvědčivé důkazy, jež by správnost žalobcem předložených dokladů vyvracely.

Dále žalobce zdůraznil, že výzva vydaná správcem daně dne 21. 7. 2010 je výzvou nezákonnou, neboť pochybnosti prvostupňového orgánu o věrohodnosti a pravdivosti předložených důkazů byly neobjektivní. Správce daně své subjektivní pochybnosti založil pouze na úvaze, že inkriminovaní subdodavatelé byli nekontaktní a nesplnili své zákonné povinnosti. Žalobce zdůraznil, že toto nesplnění nemůže být trestán on. To odporuje zásadám logiky i judikatuře Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu (např. jeho rozsudek ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/ 2007).

K subdodávce od společnosti BH, s.r.o., žalobce konstatoval, že správce daně pokládal otázky, na něž se nemohl připravit, i když se jednalo o události nastalé před třemi lety přede dnem ústního jednání. Za podstatnou považoval skutečnost, že za společnost BH, s.r.o. jednal, R. G., kterému byly i předány peníze za provedené práce. Žalobce přitom neměl žádné podezření, že by snad jmenovanému neměl věřit. K prokázání toho, že tato osoba vystupovala jako oprávněná jednat za uvedenou společnost navrhl žalobce výslech svědka P. P., který měl

povědomost o všech pracích prováděných na stavbách, neboť byl zaměstnancem společnosti BAK, a.s. Dále považoval za nesprávnou a nepodloženou úvahu žalovaného, dle níž na příjmových odkladech od společnosti BH, s.r.o., jsou uvedena stejná čísla jako na výdajových pokladních dokladech samotného žalobce. K tomu žalobce uvedl, že na příjmových dokladech vystavených společností BH, s.r.o., je vcelku logicky uvedena vazba na základní dokument, tedy výdajový doklad žalobce, aby obě operace bylo možné v účetnictví spárovat. Interní číslo předmětného příjmového dokladu společnosti BH, s.r.o., tak nelze zjistit ze samotného příjmového dokladu, ale pouze z jejího účetnictví. K námitce žalovaného, že za společnost BH, s.r.o., mohl jednat pouze její statutární orgán, tedy A. K., žalobce odkázal na ust. § 15 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) a uvedl, že R. G. v mnoha obchodních případech vystupoval jako zástupce uvedené společnosti a jejím jménem činil právní úkony, takže žalobce ani nemohl mít o jeho úkonech důvodné pochybnosti.

K subdodávkám od společnosti MANSUR, v.o.s., žalobce uvedl, že se jednalo o události starší tří let, proto žádal správce daně o lhůtu a v ní podstatné informace poskytl. Vyslovil přesvědčení, že důkazní břemeno vázlo na správci daně a jeho výzvu označil za nezákonnou. K otázce oprávnění jednat za uvedenou subdodavatelskou společnost konstatoval, že se žalovaný mylí, pokud má zato, že jménem této společnosti byl oprávněn jednat pouze statutární orgán, tedy jednatel V. T.. Odkázal přitom opět na ust. § 15 obchodního zákoníku s dodatkem, že byl po dlouhou dobu zástupcem uvedené společnosti M. B., který jménem této společnosti činil právní úkony. Tuto skutečnost potvrdil i svědek P. W.. Žalobce v průběhu daňového řízení navrhl za účelem stvrzení této skutečnosti i výslech dalšího svědka, Y. I., správce daně však tento důkazní prostředek neprovedl.

K subdodávkám od společnost BPP TRADING, s.r.o., žalobce uvedl, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí k tomuto případu nikterak nevyjadřuje. Žalovaný tak nepředložil žádný důkaz, který by tvrzení žalobce vyvracel. Uvedl, že za tuto společnost jednal M. B., což potvrdil i při svém výslechu svědek P. W.. Žalobce měl zato, že výdaj za subdodávky od uvedené společnosti dostatečně prokázal, výzvu správce daně navíc označil za nezákonnou.

Penále z doměření daňové ztráty bylo dle žalobce stanoveno v nesprávné výši, neboť jeho výpočet měl být uskutečněn dle ust. § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu a ze snížené ztráty mělo být uplatněné penále pouze ve výši 1 % a nikoliv 5 % dle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní. Podle názoru žalobce není ust. § 264 odst. 13 daňového řádu, podle kterého se má aplikovat přísnější trest, v souladu s ústavním pořádkem. Jak vyplývá z dostupné judikatury, správní orgán musí při trestání správních deliktů respektovat princip uvedený v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, vyvození odpovědnosti a uložení postihu je proto nutno posoudit podle právní úpravy účinné v době, kdy k jednání došlo, není-li úprava účinná v době rozhodnutí pro delikventa příznivější. Podle názoru žalobce se o správní trestání v posuzovaném případě jedná, a proto je nutné aplikovat právní úpravu mírnější. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud předložil Ústavnímu soudu

návrh ohledně ust. § 264 odst. 13 daňového řádu, neboť má zato, že není v souladu s ústavním pořádkem.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že při kontrole správce daně mimo jiné zjistil, že žalobce zahrnul do výdajů úhrnnou částku 729 880 Kč vyplacenou v hotovosti společnosti BH, s.r.o., za subdodávky stavebních prací. V průběhu ústního jednání dne 29.6.2009 byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokazatelným způsobem doložil, že uvedené výdaje jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce předložil správci daně jako důkaz výdajové pokladní doklady. Správce daně po jejich zhodnocení došel k závěru, že z interních výdajových dokladů není možno ověřit, kterým konkrétním osobám byly peněžní částky vyplaceny. Se stanoviskem správce daně byl žalobce seznámen při ústním jednání, současně byl seznámen se skutečností, že správce daně zaslal dožádání na Finanční úřad pro Prahu 4 ve věci ověření, zda jsou v účetnictví společnosti BH, s.r.o., zahrnuty doklady prokazující uskutečnění obchodní spolupráce a doklady prokazující přijetí předmětných plateb v hotovosti. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že společnost se v sídle uvedeném v obchodním rejstříku nenachází, na stejné adrese má fiktivní sídlo několik dalších společností. Podle zápisu v obchodním rejstříku byla za společnost BH, s.r.o., v roce 2006 oprávněna jednat výhradně jednatelka A. K.. Z vyjádření žalobce učiněného do protokolu o ústním jednání vyplynulo, že smlouva mezi ním a společností BH, s.r.o., na bourací a zednické práce byla uzavřena ústně. Žalobce si přesně nepamatoval, kdy byla smlouva uzavřena, kdy, kde a s kým ohledně jejího uzavření jednal, nevybavil si, s kým za tuto společnost jednal, kdy, kde a jakým způsobem převzal jednotlivá vyúčtování za provedené služby, kdy, kde a komu předal finanční hotovost a zda-li mu byl vystaven doklad. Žalobce si nevybavil ani jméno osoby, která je na jím vystavených pokladních dokladech podepsaná. V písemném podání ze dne 5. 2. 2010 žalobce doplnil a upřesnil své vyjádření tak, že spolupráce se společností BH, s.r.o., probíhala stejně jako u ostatních společností, zaměstnanec, se kterým uzavíral ústní smlouvy, předával mu výkresovou dokumentaci, kontroloval a přebíral vykonané stavební práce se jmenoval R. G.. S tímto zaměstnancem proběhla veškerá dokladová i finanční vyrovnání. K dosud předloženým důkazním prostředkům předložil žalobce kopie příjmových dokladů od společnosti BH, s.r.o. Správce daně vyjádření žalobce i přiložené doklady vyhodnotil a dospěl k závěru, že důkazní prostředky jsou nevěrohodné.

Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky jako neprůkazné, proto vydal dne 21.7.2010 výzvu podle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní, v níž žalobce vyzval, aby prokazatelným způsobem doložil, že výdaje v celkové výši 729 880 Kč, které zahrnul do evidence pro daňové účely jako výkony materiální povahy od společnosti BH, s.r.o., jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzniklé pochybnosti žalobce neodstranil ani sdělením jména zaměstnance, který s ním měl za společnost BH, s.r.o., jednat. V podání dne 5. 2. 2010 tvrdil, že právě se zaměstnancem R. G. uskutečnil dokladové i finanční

vyrovnání za společnost BH, s.r.o. Žalobce tuto osobu blíže neidentifikoval a citovaná společnost nepřebírala písemnosti, na adrese sídla společnosti byla neznámá. Správce daně tak nemohl osvědčit tvrzení žalobce, že R. G. byl oprávněn za tuto společnost jednat a přebírat za ni finanční úhrady.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce na výzvu ze dne 21.7.2010 podal dne 30. 9. 2010 písemné podání, v němž nejprve argumentoval (stejně jako později v odvolání) tím, že příjmové pokladní doklady společnosti BH, s.r.o., jsou v daňovém řízení dostatečným důkazem k prokázání daňově účinného výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť mají všechny náležitosti účetního dokladu podle § 11 zákona o účetnictví. K této námitce žalovaný uvedl, že v kontrolovaném roce 2006 žalobce nemohl využít čl. VII Opatření čj.: 283/77411/2000 ze dne 10.11.2000, jak ve svém odvolání namítal.

Dále žalovaný konstatoval, že samotné předložení formálně správných dokladů, které podle tvrzení vydala společnost BH, s.r.o., automaticky neznamená splnění důkazní povinnosti. Podstatné pro danou věc je prokázání skutečnosti, že výdaje byly vynaloženy v takové výši, jak je na dokladu deklarováno. Doklad, který jen simuluje uskutečnění výdaje finančních prostředků, není relevantním důkazem a jeho předložení vedlo správce daně k formulaci požadavku směřujícího k důkazu existence předání finanční hotovosti osobě, která byla oprávněna za společnost BH, s.r.o., tuto hotovost převzít a o této skutečnosti vystavit doklad. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného účetního dokladu dostatečným podkladem o výdeji finančních prostředků. Uvedl, že pochybnosti správce daně byly v daném případě oprávněné, neboť interní pokladní doklady společnosti BH, s.r.o., byly očíslovány stejnými čísly jako interní doklady žalobce, navíc na žádném z předložených dokladů (V 56/1, V 56/2, V 60/1, V 82/1, V 96, V 98 a V 99/1) nebyl blíže označen příjemce peněz, opatřeny byly pouze nečitelným podpisem.

Dne 14.10.2010, jak žalovaný dále uvedl, předložil žalobce správci daně evidenci zakázek za rok 2006 a protokoly o předání prací, které měly potvrdit rozsah provedených stavebních prací. Dále navrhl výslech svědků pana M. J. a pana P. W., kteří měli potvrdit předávání finanční hotovosti společností BH, s.r.o., a MANSUR, v.o.s. Předložené předávací protokoly a soupisy prací, které sloužily jako podklad pro fakturaci žalobce na objednatele díla společnost BAK, a.s., prokazují skutečnost, že žalobce sám, jelikož podnikal bez zaměstnanců a spolupracujících osob, nemohl provést tak velký objem zakázek, proto je zajistil dodavatelským způsobem, tzn. práce vykonali subdodavatelé. Správce daně vyhodnotil předávací protokoly, kde je jako zhotovitel označena společnost BH, s.r.o., zastoupená R. G., zaměstnancem zhotovitele. Zápis v obchodním rejstříku svědčí o tom, že za společnost BH, s.r.o., byla oprávněna jednat pouze jednatelka paní A. K.. Žalobce tvrdil, že jednal se zaměstnancem společnosti R. G., ale ověření pravdivosti tohoto tvrzení není možné, neboť společnost BH, s.r.o., sídlí na fiktivní adrese a je nekontaktní. Osoba pana G. není blíže identifikována, uvedeny jsou pouze nečitelné podpisy. Žádný z předložených důkazních prostředků tedy neprokazuje, že by tato osoba byla

za společnost BH, s.r.o., oprávněna jednat a že finanční částky deklarované žalobcem jako uhrazené, byly skutečně vyplaceny této společnosti.

Navrhovaní svědci, M. J. a P. W., byli podle tvrzení žalobce přítomni vybírání hotovosti v bance a předávání finančních prostředků společností BH, s.r.o., a MANSUR, v.o.s., oba byli dobře obeznámeni s prováděnými pracemi a mohou i na základě profesních znalostí potvrdit rozsah a hodnotu nakupovaného díla a rozsah a hodnotu díla odevzdávaného objednateli. Svědek P. W. vypověděl, že nenavštívil v roce 2006 bankovní pobočku s žalobcem vůbec, svědek M. J. sice pobočky GE Money Bank v roce 2006 s žalobcem několikrát navštívil (Karlovo náměstí, Prosek), neví však ve kterých dnech, ani kolik peněz žalobce vyzvedl. Oba svědci shodně uvedli, že žalobce předával finanční hotovost na pokoji ubytovny v Praze Letňanech, kde byli společně ubytováni, ani jeden ze svědků však konkrétně nepotvrdil, že byly tyto částky předány R. G. nebo jiné osobě, která jednala za společnost BH, s.r.o. Svědci nebyli schopni osoby, kterým žalobce předával finanční hotovost, jednoznačně identifikovat, jednalo se zejména o Ukrajince, svědci uvedli pouze několik příjmení (svědek W.: pan G., pan B.; svědek J.: pan T.) s tím, že spíše vědí, jak tyto osoby vypadaly než jak se jmenovaly. Na dotaz správce daně, zda se jim někdy tyto osoby proukazovaly, odpověděli oba svědci záporně. Svědci tedy dle žalovaného potvrdili, že žalobce vyplácel finanční hotovost zejména Ukrajincům, jednoznačně však nepotvrdili komu a v jaké souvislosti, výpovědi svědků byly nekonkrétní, v daňovém řízení nemohly sloužit jako dostatečný důkaz o pravdivosti tvrzení žalobce.

Žalovaný vyhodnotil předložené a navržené důkazní prostředky v souladu se zásadou volného hodnocení důkazních prostředků podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ve věci prokázání plateb společností MANSUR, v. o. s., zjistil, že důkazní situace je obdobná jako u výdajů uhrazených podle tvrzení žalobce společností BH, s.r.o. Žalobce nebyl při kontrole schopen uvést jméno osoby, se kterou za tuto společnost v rámci obchodní spolupráce jednal, neodpověděl na otázky správce daně kdy, kde a s kým jednal ohledně uzavření smlouvy a předání vyúčtování za provedené služby, ani komu předával finanční hotovost. Ačkoliv byl sám přímým účastníkem jednání a předávání finančních hotovostí a dokladů, nebyl schopen tuto osobu ani popsat. V písemném podání ze dne 5.2.2010 žalobce uvedl, že v případě spolupráce se společností MANSUR, v.o.s., veškerá jednání, dokladová a finanční vypořádání proběhla se zaměstnancem této firmy M. B.. V písemném podání dne 30.9.2010 žalobce uvedl, že všechny zakázky a předání jednotlivých subdodávek má evidovány, načež dne 14.10.2010 předložil protokoly o předání díla, kde je za zhotovitele označena společnost MANSUR, v.o.s., zastoupená M. B., zaměstnancem zhotovitele. Osoba pana B. jako příjemce hotovosti není blíže identifikována, uvedeny jsou pouze nečitelné podpisy. Žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje, že by pan B. byl za společnost MANSUR, v.o.s., oprávněn jednat. V obchodním rejstříku je pro rok 2006 zapsán jako jednatel pan V. T.. Správce daně požádal Finanční úřad pro Prahu 9 o ověření skutečností tvrzených žalobcem. Ze šetření místně příslušného správce daně vyplynulo, že předvolání se jednatelem nepodařilo doručit, neboť podle sdělení majitele ubytovny je adresát na uvedené adrese neznámý, rovněž společnost MANSUR,

v.o.s., se na adrese sídla nenachází, takže nebylo možno ověřit pravdivost tvrzení žalobce a předložené důkazní prostředky osvědčit jako důkazy o vyplacení předmětné finanční částky společnosti MANSUR, v.o.s. Předání předmětné částky společnosti MANSUR, v.o.s., jednoznačně nepotvrdili ani svědci P. W. a M. J.. Oba svědci shodně vypověděli, že žalobce vyplácel peníze za provedené stavební práce, konkrétní příjemce však nedokázali jednoznačně identifikovat, jednalo se zejména o Ukrajince. Oba svědci vypověděli, že viděli vyhotovování písemnosti, jejich obsah však neznají, nevědí o jaké konkrétní finanční částky se jednalo. Svědci tedy jednoznačně nepotvrdili úhrady předmětných částek společností BH, s.r.o., a MANSUR, v.o.s. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že ani výpověď svědků, stejně tak jako ostatní předložené důkazní prostředky, nebylo možno osvědčit jako důkaz prokazující pravdivost tvrzení daňového subjektu.

K prokázání předmětných výdajů navrhl žalobce v doplnění odvolání další svědky, a to Ukrajince pana R. G., zaměstnance společnosti BH, s.r.o., a pana Yurye Ivaskevycha, zaměstnance společnosti MANSUR, v.o.s., jejich výslech však v dohodnutém termínu nezajistil. V dalším doplnění odvolání navrhl jako svědky zaměstnance společnosti MANSUR, v.o.s. Y. I. a pana M. J.. Žalovaný navrhovaný výslech svědků neprovedl, neboť zjistil, že Y. I. nebyl zaměstnancem společnosti MANSUR, v.o.s., jak tvrdil žalobce v doplnění odvolání, ale podnikal samostatně na základě živnostenského listu a podílel se jako obchodní partner na zakázkách žalobce pro společnost BAK, a.s., stejně jako druhý navrhovaný svědek pan M. J.. Navrhovaný svědek tedy nebyl zaměstnancem společností MANSUR, v.o.s., takže nemůže mít dostatečnou povědomost o konkrétních okolnostech obchodních transakcí této společnosti. Navíc by jeho výpověď postrádala potřebnou důkazní sílu, neboť žalobce podle svého tvrzení a předložených dokladů jednal v případě společnosti MANSUR, v.o.s., s panem B. a při jednáních nebyly přítomny další osoby. U svědka M. J. by se jednalo o opakovaný výslech, neboť již v dané věci jednou vypovídal a z jeho výpovědi vyplynulo, že v Praze bydlel s žalobcem na stejné ubytovně, byl svědkem výplaty peněz osobám za stavební práce, jednalo se zejména o Ukrajince, osoby nedokázal identifikovat, vzpomněl si na jméno T.. Žalovaný vyhodnotil jeho výpověď jako nekonkrétní, svědek v žádném případě nepotvrdil, že došlo k předání sporných finančních částek společností BH, s.r.o., údajně zastupované panem R. G., případně společností MANSUR, v.o.s., údajně zastupované panem M. B.. Opakovaný výslech svědka ve stejné věci je podle názoru žalovaného nadbytečný a nehospodárný.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce zdůraznil, že žalovaný své důkazní břemeno neunesl. V posuzovaném případě shledal jistou analogii s tzv. řetězovými podvody na DPH. Stane-li se plátce DPH součástí takového řetězce dodávek, je mu podle konstantních závěrů judikatury Soudního dvora Evropské unie odmítnut nárok na odpočet daně jedině v případě, že věděl, nebo vědět musel, že se podvodu účastní. Totiž v posuzovaném případě subdodavatel žalobce nesplnil jeho blíže neurčené povinnosti vůči státu a v podstatě jen na základě nesplnění těchto povinností je žalobci odmítnut nárok na snížení základu daně z příjmu o uskutečněné výdaje. Podstatou je tedy posuzovaný spor k problematice tzv. řetězových podvodů

velice blízký. Proto podle názoru žalobce je možné zde na projednávaný případ bez dalšího aplikovat principy vyplývající z judikatury soudu týkající se právě řetězových podvodů. Jako příklad uvedl rozhodnutí soudního dvora EU ve věci C-484/03 Bond House systems LTd. ze dne 12. 1. 2006, C-354/03 Optigen Ltd. ze dne 12. 1. 2006 a C-355/03 Fulcrum electronics Ltd. ze dne 12. 1. 2006. Principy uvedené v citované judikatuře bez dalšího převzal i Nejvyšší správní soud v ČR, např. v rozsudku čj. 8Afs 14/2010-195, který byl zveřejněn ve sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 2172/2011. Podle odůvodnění rozhodnutí soudního dvora EU ze dne 6. 9. 2012 ve věci Gábor Toth (blíže viz odst. 39 citovaného rozhodnutí) daňové orgány musí z hlediska objektivních okolností prokázat, že dotyčná osoba povinná k dani věděla, nebo musela vědět, že plnění uplatňované odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného vystavovatelem či jiným hospodářským subjektem, vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Podle rozhodnutí NSS ČR čj. 1Afs 58/2012-46 ze dne 5. 9. 2012 při posuzování objektivní stránky zavinění je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt při výkonu své hospodářské činnosti přijal přiměřená opatření, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Posledně citovaný názor NSS ČR lze dle žalobce považovat za doktrinální výklad pojmu „věděl nebo vědět musel“. Žalobce zdůraznil, že se v inkriminovaných případech subdodávek nechoval nijak neobvykle ve srovnání s jinými obchodními případy a přijal stejná opatření, jako v případech jiných.

K dotazu soudu zástupce žalobce uvedl, že navržený svědek P. P. byl na stavbách, na kterých prováděl práce i žalobce, stavbyvedoucím a mohl by potvrdit, že R. G. jedná za společnost BH, s. r. o. Mohl by se pravděpodobně vyjádřit k případným předávkám peněz mezi žalobcem a společností BH, s. r. o., a společností za kterou jednal, hlavně pak by mohl potvrdit i rozsah prací, které žalobce pro společnost BAK, a. s., prováděl.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal při nařízeném jednání v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 2. 4. 2012.

Na předvolání se při dalším soudním jednání dostavil svědek P. P.. Na dotaz soudu sdělil, že je zaměstnancem společnosti BAK, a. s., Trutnov. Pracuje v ní jako stavbyvedoucí a potvrdil, že dodavatelem pro některé stavby byl žalobce. Dále potvrdil, že pro žalobce práce vykonávala společnost BH, s. r. o., za kterou jednal pan G. nebo G.. Ten se svědka snažil několikrát kontaktovat s tím, že by pro společnost BAK, a.s., dodal pracovníky, kteří by prováděli potřebné práce přímo, nikoliv prostřednictvím žalobce. Svědek uvedl, že vzhledem k tomu, že byla smlouva uzavřena s žalobcem, jednal s ním a s pracovníky, kteří byli identifikováni při předávání staveníště. Ti pak na zakázce pracovali. Pokud se v průběhu stavby měnili podle profesí, které byly zapotřebí, opět se tak stalo přes žalobce. S ohledem na to, že svědek stavbu kontroloval, znal se osobně prakticky s každým pracovníkem, který na stavbě dělal. Pokud se setkal s panem G., bylo to tehdy, když ho sám oslovil. Rozhodně svědek nezjišťoval ani nevěděl, zda má pověření jednat za společnost BH, s.r.o.

Dále svědek uvedl, že vzhledem k tomu, že se léta s žalobcem zná, a bydleli na stejné ubytovně, občas se stalo, že žalobce před svědkem řekl, že jede pro peníze. Svědek také asi ve dvou případech viděl, jak žalobce na ubytovně peníze předával panu G. a v jednom případě za společnost Gazda panu T., viděl tam také pana B.. Svědek však zdůraznil, že jakmile zjistil, že se předávají peníze, raději odešel, nechtěl tam být přítomen. Pokud jde o výši předávaných peněz, obecně konstatoval, že někdy se žalobce zmínil „jdu vybrat 100 000 na výplatu pro dělníky“, tedy proto, aby svědek za něho na stavbě dohlédl na jeho lidi. Jaké částky pak komu vyplácel, svědek nevěděl. Dále svědek uvedl, že pana G. na jejich stavbách neviděl zhruba 4 roky, možná déle.

K dotazu zástupce žalobce svědek uvedl, že pana B. si pamatuje, domníval se, že pracoval pro společnost MANSUR, v.o.s. K předávání peněz na pokoji žalobce svědek uvedl, že když do pokoje vstoupil, ležely peníze na stole a byl tam pan B.. Poté svědek z pokoje odešel, takže osobně předávání peněz z ruky do ruky nikdy neviděl, nebyl tomu přítomen a nemohl říci o jakou částku se jednalo. Dále svědek na dotaz zástupce žalobce uvedl, že se někdy stává, že když je třeba dokončit některé práce a hrozí, že by pracovníci nenastoupili, pokud jim nebude zapláceno, vyplácejí se i hotově, aby bylo možno dále v dohodnutých pracích pokračovat. Nejedná se však o zcela běžnou praxi.

K dotazu pověřeného pracovníka žalovaného svědek uvedl, že není schopen bez dalšího říci, zda a na kterých stavbách v roce 2006 pracovali pracovníci společnosti BH, s. r. o.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011) dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné

uvedl, že „daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], 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. (...) 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, anebo 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.“

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. „Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyt a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím předložených důkazních prostředků. V souzené věci nešlo o prokazování povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj.“

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soud dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V případě výdajů uplatněných žalobcem za subdodávky společnosti BH, s.r.o., předložil žalobce jako důkaz výdajové pokladní doklady. Žalobce pak do protokolu o ústním jednání uvedl, že smlouvy s touto společností na bourací a zednické práce uzavřel ústně, nevzpomínal si, kdo za tuto společnost jednal, kdy kde a komu předal finanční hotovost. V následném písemném vyjádření pak svoji původní výpověď konkretizoval s tím, že jednal se zaměstnancem této společnosti, R. G., s nímž uzavíral ústní smlouvy a přebíral od něho vykonané práce. Krajský soud provedl při nařízeném soudním jednání žalobcem navrhovaný výslech svědka P. P., jenž měl spolupráci společnosti BH, s.r.o., prostřednictvím R. G. potvrdit. K tomu svědek na dotaz soudu uvedl, že nezjišťoval ani nevěděl, zda má tento zaměstnanec pověření jednat za společnost BH, s.r.o., nicméně svědek byl obeznámen s tím, že se o zaměstnance této společnosti jedná. Dále potvrdil, že byl sice informován o tom, že žalobce zástupcům subdodavatelských firem, tedy i R. G. předával na ubytovně finanční hotovosti, nicméně konkrétnímu předání nebyl nikdy přítomen, takže ani nemohl potvrdit, o jakou výši hotovosti se jednalo. Stejně v dané věci vypovídali i další žalobcem navržené svědci, jejichž výslech byl uskutečněn v rámci daňového řízení. Svědek P. W. a M. J., kteří měli povědomost o tom, že žalobce u příslušné pobočky banky vybíral větší hotovost a tu pak předával zástupcům subdodavatelských firem. O jaké částky šlo a konkrétně za jaké práce a komu byly vyplaceny však svědci neuvedli. Uvedená subdodavatelská firma byla pro správce daně nekontaktní.

Obdobná důkazní situace nastala i při dokazování vynaložených výdajů za subdodavatelské práce provedené společností MANSUR, v.o.s. Je nepochybné, že žalobce, ostatně jako při předešlých shora uvedených dodavatelských pracích, nejednal přímo s jednatelem této společnosti, nicméně lze přisvědčit námitce žalobce, že právní úkony za tuto společnost mohla činit i jiná zmocněná osoba. Z tvrzení žalobkyně a ostatně i svědeckých výpovědí svědků P. W. a P. P. lze připustit, že žalobce při zadávání a přebírání subdodavatelských prací jednal s osobou jménem B.. Lze rovněž připustit, že této osobě vyplácel i určitou finanční hotovost. Tyto skutečnosti lze mít za prokázané. Další důkazy, jež by prokazovaly konkrétní a přesnou výši výdajů vynaložených za konkrétně provedené práce v konkrétním časovém období, však žalobce v průběhu daňového ani soudního řízení nepředložil. Žalobce navrhoval v průběhu daňového řízení další výslechy svědků. Žalovaný takto navrhované důkazy neprovedl a svůj postup v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje a v plném rozsahu na závěry žalovaného odkazuje.

V případě subdodávek, jež měla žalobci zajišťovat společnost BPP TRADING, s.r.o., žalobce nepředložil žádné důkazy, jež by ve prospěch jeho tvrzení svědčily.

K nastolenému skutkovému i důkaznímu stavu krajský soud shodně s názorem žalovaného konstatuje, že nemá pochybnosti o tom, že subdodavatelské práce byly pro žalobce uskutečněny. Nelze pochybovat tom, že žalobce, který neměl žádné zaměstnance, předával další stavební společnosti práce, které musel provést jiný dodavatel. Na druhou stranu je však zřejmé, že je to pouze žalobce, koho tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše. Žalobce sice předložil formálně správné doklady, avšak žádnými důkazními prostředky neprokázal, od koho vlastně služby nabyt a jakou částku na jejich pořízení vynaložil. Takovýto stav důkazní nouze pak musí jednoznačně zapříčiňovat to, že správci daně nepřislušelo, aby deklarované výdaje uznal za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou a v této části důkazního řízení žalobce obstál. Nicméně pokud dalšími důkazy uskutečnění prací od konkrétních dodavatelů neprokázal, pak lze mít zato, že soulad skutečného stavu se stavem formálně právním v jeho případě nenastal. Jak již bylo shora konstatováno, „po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů.“ Správce daně v daném důkazním řízení unesl svoje důkazní břemeno, když na základě navržených důkazů i důkazů, které si v daňovém řízení sám opatřil, vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení žalobce a správnost jím předložených důkazních prostředků.

Ve vazbě na shora uvedené krajský soud rovněž uvádí, že v dané věci nešlo o prokazování povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj. Jeho námitka vznesená při nařízeném jednání týkající se řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty ve vazbě na judikaturu Soudního dvora Evropské unie tak není důvodná. V daném případě totiž žalobce neprokázal, jaké konkrétní práce od konkrétních dodavatelů přijal. Správce daně ani žalovaný přitom nezvažovali, že by se žalobce mohl stát součástí podvodného řetězce.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž bylo penále z doměření daňové ztráty stanoveno v nesprávné výši. Správce daně při vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů a penále vycházel z platné a závazné právní úpravy, tedy ust. § 264 odst. 13 daňového řádu, dle níž se v případě žalobcovy daňové povinnosti, tedy v případě, kdy lhůta pro podání řádného daňového přiznání o dani uplynula do dne nabytí účinnosti daňového řádu, uplatní penále podle dosavadních právních předpisů. Jedná se o obecnou zásadu teorie práva, která tak byla převzata do úplného znění daňového řádu. Krajský soud nemohl přisvědčit názoru žalobce, že výměr penále lze podřadit pod kategorii správního trestání a správních deliktů. Za správní delikt lze považovat protiprávní jednání fyzické nebo právnické osoby, jehož znaky jsou založeny zákonem, jsou za něj ukládány sankce stanovené normami správního práva. Naproti tomu penále vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona a daňový řád jej zařazuje do kategorie následků porušení povinnosti při správě daní. Žalobcova námitka, dle níž postupoval správce daně v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod proto není důvodná.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Žalovanému, dle prohlášení jeho pověřeného pracovníka při jednání před soudem, žádné náklady nevznikly.

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 Hradci Králové dne 19. listopadu 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu