



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **R. M.**, zast. Mgr. Martinem Bauerem, advokátem se sídlem v Brně, Lipová 22, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 10. 2010, č. j. 14136/10-1102-701130 a č. j. 14138/10-1102-701130,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 19. 3. 2009 vydal Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“), dodatečně platební výměry č. j. 87687/09/288511701357 a č. j. 87696/09/288511701357, kterými byl žalobci dodatečně stanoven základ daně, **dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob**, dodatečně vyměřena daňová ztráta a stanoven nárok na daňový bonus za zdaňovací období roku **2005**, resp. **2006**. Proti platebním výměrům podal žalobce včas odvolání, která žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Žalobci byla dodatečně vyměřena daň, jelikož neunesl důkazní povinnost ve smyslu ust. § 16 odst. 2 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), a ust. § 31 odst. 9 ZSDP tím, že neprokázal existenci daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), které uvedl v daňovém přiznání. Spornou část těchto výdajů tvořily výdaje vynaložené v r. 2005, resp. 2006, na hotovostní úhrady faktur vystavených společností

STAVITEL, spol. s.r.o., za provedení zemních a podobných prací formou subdodávky pro žalobce. Ten pak tyto práce fakturoval objednatelům těchto zakázek. Správci daně vznikly pochybnosti o pravosti předmětných subdodavatelských faktur, kdy vyšlo najevo, že tyto nebyly vystaveny společností STAVITEL, spol. s.r.o., ani jejím jednatelem panem I. S., přestože na fakturách bylo uvedeno razítko společnosti a údajný podpis tohoto jednatele. Žalobce vysvětloval tento rozpor tím, že vždy jednal s panem R. D., který vystupoval jménem společnosti STAVITEL, spol. s.r.o. Žalobce v průběhu daňové kontroly však neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných služeb tímto deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu a faktickou finanční úhradu těchto prací v deklarované výši.

Žalobce podal proti výše označeným rozhodnutím žalovaného včas žalobu. Napadená rozhodnutí považoval za nezákonná a založená na podstatných vadách řízení. Měl za to, že byl zkrácen na svých právech. Kromě obecných připomínek žalobce vymezil následující námitky:

(1) Správce daně postupoval nezákonně, když dne 17. 7. 2008 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, aniž by u něj existovalo jakékoliv konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že žalobce svou daňovou povinnost splnil nedostatečně nebo vůbec. Jelikož byla daňová kontrola zahájena nezákonně (pro nedostatek apriorních důvodů k jejímu zahájení), nemohl mít nejen protokol o zahájení kontroly, ale ani samotná daňová kontrola jako celek žádné právní následky. Pokud správce daně doměřil daň na základě této kontroly, učinil tak na základě nezákonného podkladu. Stejně pochybil žalovaný, když platební výměry pro tuto vadu nezrušil. Správní orgány postupovaly v rozporu s ust. § 2 odst. 1 ZSDP, § 16 ZSDP, čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Ústavy České republiky. V souvislosti s tím žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

(2) Po celou dobu provádění daňové kontroly nebylo žalobci sděleno, jaké má správce daně pochybnosti o žalobcem uplatněných výdajích. O pochybnostech se dozvěděl až ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů. Žalobci nebylo umožněno, aby ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, prokázal relevanci uplatněných výdajů. Závěr správních orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno, tedy že neprokázal, že by sporné částky vynaložil na sporné výdaje, je zcela nesprávný a na základě skutkového stavu nemůže obstát. Tím, že správce daně žalobce řádně nevyzval k prokázání naplnění ust. § 24 odst. 1 ZDP, postupoval v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a § 9 ZSDP, tj. bez úzké součinnosti s daňovým subjektem. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006-70, ze kterého vyplývá, že žalovaný pochybil, když platební výměry nezrušil, příp. nepostupoval podle ust. § 50 odst. 3 ZSDP.

(3) Správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Žalobce navrhoval důkaz svědeckou výpovědí pana R. D., za účelem prokázání, zda skutečně zastupoval společnost STAVITEL spol. s.r.o., či byl subdodavatelem někdo jiný, např. pan R. D. sám. V průběhu řízení vyšlo najevo, že pan R. D. zemřel, a proto jej nebylo možno vyslechnout. Neprovedení tohoto důkazu nelze vykládat k tíži žalobce, že neunesl důkazní břemeno, nýbrž bylo na místě provést další důkazy, které by skutkový stav objasnil. Takovýmto dalším důkazem mohl být znalecký posudek znalce z oboru písmoznalectví, jehož provedení žalobce rovněž v průběhu daňového řízení navrhoval. Tímto důkazem mělo být prokázáno, zda podpisy na předmětných fakturách jsou skutečně pana R. D., čímž mohlo být prokázáno, že předmětné subdodávky byly pro daňový subjekt skutečně provedeny a cena za ně skutečně zaplacená. Byť by osobou, která subdodávky prováděla, nebyla společnost

STAVITEL, spol. s r.o., ale pan R. D. Jelikož správní orgány tento důkaz neprovedly, navrhnul žalobce, aby po ustanovení znalce správním soudem byl důkaz proveden při nařízeném soudním jednání. V souvislosti s tím žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, který konstatoval, že „i v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.“

(4) Správní orgány zohlednily zásadně jen důkazy k tíži žalobce a řádně se nevypořádaly s provedenými důkazy v jeho prospěch (výpověď svědka Z. K., výpověď svědkyně R. D., výpověď žalobce, faktury žalobce). Správní orgány přikládaly zásadní váhu výpovědi pana I. S., jednatele společnosti STAVITEL, spol. s r.o., který však byl ve věci osobně zainteresovaný, jelikož tvrzením, že žalobci žádné plnění neposkytl a ani jakoukoliv hotovost nepřijal, mohl zkrátit svoji vlastní daňovou povinnost. Správní orgány tak nesprávně hodnotily provedené důkazy, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Důsledkem pochybení při hodnocení důkazů byl nesprávný právní závěr, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných sporných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.

(5) Správní orgány v předmětném řízení opomenuly právo každého daňového subjektu, tedy i žalobce, na stanovení přiměřených výdajů, pokud jsou současně akceptovány příjmy z nich vycházející. Postup správce daně, kdy na jedné straně konzumuje příjmy žalobce a na straně druhé neakceptuje jakékoliv k nim se vztahující výdaje, byl nezákonný. Na to měl reagovat žalovaný tím, že měl věc vrátit zpět k doplnění skutkových zjištění nebo mohl sám stanovit daň za použití pomůcek, např. na základě zjištění obvyklých nákladů nutných k dosažení předmětných příjmů (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75). Správní orgány pochybily, pokud za daného skutkového stavu žalobci dodatečně vyměřily daň dokazováním a nikoliv pomůckami. Správce daně je povinen zohlednit právo žalobce na přiměřené výdaje a tomu přizpůsobit způsob stanovení daně. Pokud není sporu o tom, že žalobce musel vynaložit finanční prostředky na provedení prací, které byly předmětem jeho příjmu, přičemž neprokáže výši skutečně vynaložených výdajů, je jeho právem, aby mu správce daně, byť za použití pomůcek, přiměřené výdaje vyčíslil.

(6) Správní orgány došly k závěru, že žalobce neprokázal, že by sporné výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nebylo však zjištěno ani prokázáno, že by se v dané věci jednalo o fiktivní plnění. Aby mohl žalobce provést předmětné výkopové práce, jejichž faktická existence nebyla popřena, musel vynaložit výdaje na jejich provedení. Důsledkem stanovení daně dokazováním bylo, že žalobci nebyly uznány žádné náklady, na rozdíl od situace, kdy by mu byla daň stanovena pomůckami. Nesprávným postupem při stanovení daně došlo k porušení ust. § 2 odst. 1 a 3 ZSDP, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a principu rovného postavení daňových subjektů. Žalobce byl totiž znevýhodněn oproti ostatním soutěžitelům na relevantním trhu. Nebyly mu uznány žádné daňově uznatelné výdaje, ačkoli je mimo jakoukoliv pochybnost, že mu určité výdaje vzniknout musely, jinak by nedosáhl vykazovaných příjmů.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 4. 3. 2011 setrval na svém stanovisku uvedeném v napadených rozhodnutích a mj. uvedl, že žalobce námitku, že byla daňová

kontrola zahájena nezákonně, během daňové kontroly ani odvolacího řízení nevznsl. Daňová kontrola probíhala zcela v souladu se zákonem. Při vyvozování obecných pravidel z nálezů Ústavního soudu je vždy nutno mít na zřeteli specifické okolnosti konkrétního případu. Příklad řešený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, vykazoval specifika, která v nyní posuzované věci nejsou, a tudíž není tento nález na danou věc aplikovatelný. Nelze zaměňovat institut daňové kontroly dle ust. § 16 ZSDP a vytýkácího řízení dle ust. § 43 ZSDP, protože oba slouží ke zcela odlišnému účelu. Daňová kontrola má funkci preventivní, na rozdíl od vytýkácího řízení, kde již správce daně musí mít určité pochybnosti o údajích poskytnutých daňovým subjektem. V rámci daňové kontroly nelze po správci daně požadovat vyslovení „apriorních důvodů“ pro její zahájení. Takový výklad by odporoval právním předpisům i zamýšlené preventivní funkci těchto kontrol. Ty probíhají v České republice i v celé Evropě na základě náhodného výběru pomocí výpočetní techniky, a není tedy možno takto náhodně vybraným subjektům sdělovat konkrétní podezření či pochybení. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu je třeba dbát na *ochranu před svévolí správce daně a minimalizaci zásahů do autonomní sféry daňového subjektu*. Že byla kontrola zahájena svévolně je však daňový subjekt povinen prokázat, což se v daném případě nestalo, jelikož žalobce pouze obecně odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Žalovaný měl dále za to, že dokazování probíhalo v souladu s ust. § 16 odst. 1 a ust. § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. Výzva k dokazování ze dne 9. 9. 2008 byla dostatečně konkrétní a bylo z ní patrné, jaké doklady správce daně požadoval k prokázání jakých skutečností. Žalobce v průběhu daňové kontroly nedal nijak najevo, že by mu byly nejasné skutečnosti, které má prokazovat. Na výše uvedenou výzvu reagoval podáním ze dne 20. 9. 2008, ve kterém předložil důkazní prostředky, které považoval za relevantní. Při ústním jednání konaném dne 11. 3. 2009 ve věci projednání zjištění a výsledku daňové kontroly rovněž neměla zplnomocněná zástupkyně žalobce žádné připomínky k výsledku kontroly a ani nenavrhla doplnění kontrolních zjištění. O tom, že bude provedena svědecká výpověď pana I. S., jednatele společnosti STAVITEL, spol. s r.o., byl žalobce řádně informován a svoji účast na jednání přislíbil. Nicméně se na konaný výslech svědka nedostavil a nevyužil tak svého práva klást mu otázky, kterými by mohl případně zpochybnit jeho věrohodnost. Dalšími důkazy prováděnými na návrh žalobce (výsledky svědků, prověření telefonních čísel) rovněž nebylo prokázáno, že předmětné výdaje žalobce lze považovat za výdaje vynaložené v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP. Důkaz provedením znaleckého posudku znalcem z oboru písmoznalectví, kterým mělo být prokázáno, zda podpisy na předmětných fakturách jsou skutečně pana R. D., žalovaný neprovedl, neboť podle jeho názoru nemohl přispět k prokázání skutkového stavu věci. Výsledky provedeného dokazování mají oporu ve spisech a jsou výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, které byly hodnoceny, jak jednotlivě, tak ve svém celku.

Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP lze stanovit daň pomocí pomůcek pouze tehdy, není-li možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. V dané věci dokazování možné bylo, žalobce však neunesl své důkazní břemeno. Nebyly tedy splněny podmínky pro určení daně podle pomůcek

Žalovaný nezjistil závady v předchozím postupu obou správních orgánů a soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Krajský soud nařídil na den 6. 11. 2012 k projednání věci ústní jednání, při kterém účastníci řízení setrvali na svých tvrzeních a návrzích. Žalobce prostřednictvím svého zástupce ještě doplnil svá tvrzení o právu na stanovení alespoň přiměřených výdajů, jsou-li mu akceptovány příjmy z nich vycházející, dále o nezákonném postupu žalovaného v případě neuznání žádných výdajů žalobci a dále o pochybení správce daně a žalovaného při stanovení

daně dokazováním a nikoliv pomůckami, když žalobci bylo za r. 2005 vyloučeno více než 67 % výdajů a za r. 2006 téměř 59 % výdajů, přičemž tato tvrzení žalobce podpořil listinou, obsahující odkazy na několik rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Návrh žalobce, aby byl proveden důkaz znaleckým posudkem vypracovaný znalcem z oboru písmoznalectví soud zamítl (bližší odůvodnění viz níže).

Obsahem připojených správních spisů jsou mimo jiné podaná daňová přiznání za rok 2005 a 2006, účetní doklady, protokol o zahájení daňové kontroly, protokoly o výpovědích svědků, výzvy k dokazování, vyjádření žalobce na tyto výzvy, včetně příloh, zpráva o výsledku daňové kontroly, dodatečné platební výměry, doplňovaná odvolání žalobce a napadená rozhodnutí žalovaného.

Dříve, než se Krajský soud v Brně mohl zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou ve věci splněny podmínky řízení. Přitom dospěl k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně přezkoumal obě napadená správní rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jejich vydání, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Žalobce své žalobní námitky směřoval proti rozhodnutím správního orgánu prvního stupně i proti rozhodnutím žalovaného. Odvolací námitky uplatněné v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí byly z převážné části obdobné, jako námitky uplatněné v žalobě. Odvolacími námitkami se žalovaný řádně zabýval v odůvodnění svého rozhodnutí. S jeho hodnocením se ztotožnil i Krajský soud v Brně a na toto jeho odůvodnění rozhodnutí odkazuje.

Co se týče nezákonného zahájení daňové kontroly pro nedostatek apriorních důvodů, lze odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, dle kterého je nutno omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. v případě, na který odkazoval žalobce pod sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za porušení tohoto principu a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 16 ZSDP, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52). V posuzovaném případě byla u žalobce zahájena v souladu s právními předpisy, především ust. § 16 ZSDP, dne 17. 7. 2008 namátková daňová kontrola, jejímž cílem bylo u žalobce mj. ověřit daň z příjmů fyzických osob v souladu se ZDP za zdaňovací období r. 2005 a 2006. Kontrola probíhala zákonným postupem a v jejím průběhu byla respektována všechna procesní práva žalobce. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 7. 2008, č. j. 198689/08/288935/7992, neplyne, že by žalobce považoval zahajovanou kontrolu za nezákonně zahájenou. Takovou námitku nevznnesl ani v dalším průběhu daňové kontroly a ani v následném odvolacím řízení. Zdejší soud neshledal, že by správní orgán postupoval

svévolně či v rozporu s principem proporcionality při omezení osobní sféry žalobce. Z těchto důvodů nebylo možno na daný případ bez dalšího vztáhnout závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem a nic nebránilo správnímu orgánu ji použít jako podklad pro vydání předmětných platebních výměrů, resp. napadených rozhodnutí žalovaného. Pokud žalobce dovozoval nezákonnost zahájení daňové kontroly pro nedostatek důvodů (ničím nepodložené podezření o nesprávnosti podaného daňového přiznání či uplatněných výdajích, popř. neuvedení konkrétního podezření žalobci ohledně neuznatelných výdajů) z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak soud k tomu zdůrazňuje, že již došlo k překonání závěrů v něm uvedených stran ústavnosti daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, a to právě shora citovaným stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Na toto stanovisko pléna Ústavního soudu zdejší soud v dané věci odkazuje s tím, že se ani v tomto případě nemohlo jednat o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce byl vyzván podle ust. § 16 odst. 2 a ust. § 31 odst. 9 ZSDP výzvou ze dne 9. 9. 2008, č. j. 236871/08/288935/7992 (doručena zástupkyni žalobce paní I. S. dne 15. 9. 2008), aby mj. prokázal a doložil průkaznými důkazními prostředky (mimo již předložených dokladů) oprávněnost údajů vykázaných v podaných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za období r. 2005 a 2006. Zejména, aby prokázal u faktur ve výzvě specifikovaných, že se jedná o výdaje v souladu s ust. § 24 odst. 1 a 2 ZDP, a že tyto výdaje byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 20. 9. 2008, ve kterém předložil dle něj relevantní doklady, avšak oprávněnost specifikovaných faktur nedoložil. Žalobce byl v průběhu řízení ještě několikrát vyzván k doplnění důkazů a na výzvy vždy reagoval (např. na výzvu k dokazování ze dne 23. 10. 2008, č.j. 272965/08/288935/7992, reagoval podáním ze dne 10.11.2008, včetně příloh). Dle zdejšího soudu předmětné výzvy k dokazování splňovaly veškeré zákonné náležitosti, bylo z nich jednoznačně zřejmé, co správce daně vyžaduje po daňovém subjektu, který na ně adekvátně písemně reagoval, doložit a prokazovat. Žalobce v průběhu daňového řízení nedal najevo, že by mu nebylo jasné, co má prokazovat. Z výše uvedených důvodů je nedůvodná námitka žalobce, že mu nebylo řádně sděleno, jaké má žalovaný pochybnosti o uplatněných výdajích. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006-70, na který žalobce poukazoval, se týkal posouzení daňové kontroly jako nezákonného zásahu a závěry z něho plynoucí nebylo možno vztáhnout na nyní posuzovanou věc. Žalobce se v daňovém řízení ocitl v důkazní nouzi a nepodařilo se mu prokázat, kdo konkrétně pro něj dodavatelsky provedl (podle předkládaných účetních dokladů za r. 2005 a 2006) zemní a výkopové práce, a zda a v jaké konkrétní výši za to převzal od žalobce hotovostní úhradu. Nebylo tedy prokázáno, že předmětné deklarované výdaje žalobce lze považovat za daňově uznatelné výdaje vynaložené v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP. Předložené daňové doklady nelze bez prokázání uskutečnění jejich věcného obsahu osvědčit jako důkaz o prokazatelném vynaložení výdajů na dosažení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, byť by třeba po formální stránce obsahovaly všechny podstatné náležitosti. Navíc za situace, kdy nebylo možné z předmětných výdajových dokladů vycházet, neboť se správci daně podařilo ve smyslu ust. 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokázat nevěrohodnost těchto dokladů, neboť byly vystaveny jinou osobou, než tou, která měla podle nich plnění realizovat a inkasovat za to hotovostní úhrady. Existence takových dokladů neprokazuje, že se fakturované práce fakticky uskutečnily, a že jejich úhrada proběhla tak, jak je na nich uvedeno.

Jak vyplývá ze správního spisu i napadených rozhodnutí, žalovaný provedl rozsáhlé dokazování, které bylo doplněno i o řadu důkazů, které navrhnul žalobce (výsledky svědků, prověření telefonních čísel). Žalovaný však nevyhověl návrhu žalobce na provedení dokazování vypracováním znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, který měl zodpovědět otázku, zda podpis na předmětných fakturách je podpisem pana R. D., případně, zda se jedná o jeho vlastnoruční písmo. V odůvodnění, proč tento důkaz nebylo nutno provést, se zdejší soud ztotožňuje s žalovaným. I kdyby znalec jednoznačně určil, že se na předmětných fakturách jedná o písmo pana R. D., nemohla by tato skutečnost postačovat ke správnému stanovení daňové povinnosti žalobce. Nebylo by tím prokázáno, že rozsah prací, jejich cena a realizovaná hotovostní úhrada, uvedená na fakturách, odpovídají skutečnosti. Případný podpis pana R. D. jako „I. S.“ na uvedených fakturách nemohl bez dalšího prokázat, že on sám skutečně vykonával zemní a výkopové práce v deklarovaném rozsahu a prokazatelně za to inkasoval cenu ve výši, která byla uvedena na fakturách. Tento důkaz by mohl sloužit jen jako podpůrný, pokud by žalobce předložil nějaké další relevantní důkazy prokazující skutečné provedení prací prostřednictvím pana R. D. a skutečné zaplacení fakturovaných cen. I přesto, že pan R. D. zemřel a nemohl být proveden jeho výslech, žalobce mohl předložit jiné relevantní důkazy (např. výpovědi pracovníků, předložené stavebních deníků, předávacích protokolů a jiných písemností atd.). Žádné takové důkazy však žalobce nepředložil, a proto provedení důkazu znaleckým posudkem bylo podle názoru soudu pro danou věc nadbytečné. Soud tedy návrh na provedení znaleckého posudku zamítl, když by v pozitivním případě přinesl maximálně zjištění, že jde o písmo p. R. D., avšak nebylo by prokázáno to, co je ve věci podstatné, a tedy kdo fakticky předmětné zemní práce dodavatelsky pro žalobce provedl a v jakém rozsahu a kdo za to inkasoval hotovostní platby od žalobce a v jaké konkrétní výši. V tomto lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73: *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“*

Z napadených rozhodnutí je zřejmá poctivá snaha žalovaného se vypořádat se všemi důkazními prostředky, které se v průběhu řízení objevily. Zhodnotil jak výpovědi všech svědků, (pana K., paní D., pana S.), tak všechny listinné důkazy či výsledky prověřování telefonních čísel. Žalobce měl možnost namítanou zaujatost svědka I. S. prokázat při jeho výslechu konaném dne 23. 1. 2009 dožádaným správcem daně – Finančním úřadem v Moravské Třebové. Přestože o provedení tohoto výslechu žalobce předem věděl, (byl řádně obeslán), na jednání se nedostavil a nevyužil tak svého procesního práva klást svědku otázky a vyvrátit tak tvrzení tohoto svědka, či pochybnosti o oprávněnosti uplatněných daňových výdajů. Naopak odpovědi svědka korespondovaly s ostatními zjištěními žalovaného. Je třeba zdůraznit, že pokud žalobce zpochybňoval věrohodnost svědecké výpovědi p. I. S., pak tak měl činit především při jeho výslechu prostřednictvím kladených otázek a bylo jen na vůli žalobce, že tohoto svého práva nevyužil a k předmětnému výslechu se nedostavil. Závěry z provedeného dokazování mají oporu ve spisech a jsou výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, které byly hodnoceny, jak jednotlivě, tak ve svém celku. Dokazování probíhalo v souladu s ust. § 16 odst. 1 a ust. § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. Žalovaný rovněž prověřil okolnosti podnikání p. R. D. a zjistil, že mu nikdy nebylo vydáno

živnostenské oprávnění (nebyl o něm jakýkoliv záznam v živnostenském rejstříku) a z obchodního rejstříku zjistil, že nebyl nikdy jednatelem ani společníkem firmy STAVITEL, spol. s r. o.

V průběhu řízení vznikly žalovanému pochybnosti o správnosti údajů doložených žalobcem o existenci daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Skutečnosti vyvracející věrohodnost těchto údajů žalovaný prokázal ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a vyzval žalobce ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP, aby tvrzené údaje prokázal. Žalobci se ani po provedeném dokazování nepodařilo prokázat, že předmětné výdaje žalobce lze považovat za výdaje vynaložené v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP. Je třeba ještě zdůraznit, že daňové doklady nejsou důkazem o uskutečnění obchodním případu, nýbrž jen tvrzením daňového subjektu o tom, že takové plnění bylo uskutečněno. Daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a současně toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Lze shrnout, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP, neboť neprokázal u předmětných výdajů faktické uskutečnění fakturovaných prací deklarovaným dodavatelem a neprokázal, že uplatněné (a v daňové evidenci evidované) výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP, ačkoliv byl správcem daně řádně vyzván k prokázání těchto skutečností. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když neprokázané výdaje vyloučil z daňově uznatelných výdajů při dodatečně stanoveném základu daně za r. 2005 a 2006.

Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností tak, že zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je dle ust. § 31 odst. 5 ZSDP správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. V předmětné věci byl žalobce vyzván, aby prokázal faktické uskutečnění na fakturách uvedených prací deklarovaným dodavatelem a skutečnou úhradu finančních prostředků za tyto provedené služby. Jak již bylo řečeno výše, žalobce neunesl své důkazní břemeno, a tudíž nemohly být tyto výdaje uznány jako započitatelné a daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP. To však neznamená, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Rozporované výdaje byly jen částí celkového účetnictví žalobce a po jejich vyloučení mohl být s přihlédnutím k ostatním důkazům dodatečně stanoven základ daně a vyměřena daňová povinnost. V daném případě tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak požadoval žalobce a postup žalovaného byl v souladu s právními předpisy (stanovit daň podle pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP lze pouze tehdy, nelze-li ji stanovit dokazováním). Na podporu tohoto závěru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83: „Dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění do 31. 12. 2000) je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání všechny příjmy. Ke stanovení základu daně se od těchto příjmů odečtou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané daňovým subjektem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Předmětem sporu v daňovém řízení nebyla výše příjmů, ale výše prokázaných výdajů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení vztahujících se k výdajům. Neunesení důkazního břemene má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je není možno odečíst od dosažených příjmů. Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení výše daňové povinnosti. Žalovaný pouze dospěl ke správnému závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložil výdaje takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. Skutečnost, že žalovaný neuznal stěžovatelem tvrzené výdaje, je pouze nepříznivým důsledkem závěrů důkazního řízení.“ V posuzované věci nebyla narušena zásada rovného postavení daňových subjektů před zákonem. Stejně jako ostatní daňové subjekty měl

i žalobce v rámci daňového řízení možnost prokázat pravdivost tvrzených údajů v daňovém přiznání, a při neunesení důkazního břemene mu nebyly uznány, stejně jako by to bylo u ostatních daňových subjektů, předmětné výdaje jako odečitatelné dle ust. § 24 odst. 1 ZDP.

Výše uvedené závěry jsou v souladu i s rozhodnutími, na která žalobce odkazoval při nařízeném jednání dne 6. 11. 2012. Příklad vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, byl skutkově odlišný, když žalobkyni, narozdíl od nyní posuzovaného případu, nebylo správcem daně dostatečně umožněno, aby prokázala, že deklarované výdaje skutečně vynaložila, a že je vynaložila v jí tvrzené výši. Správce daně totiž po zjištění, že účetní doklad byl vystaven neexistujícím subjektem, vycházel z "presumpce zavinění" stěžovatelky, nevyzval ji k prokázání vynaložených výdajů a další důkazy odmítl s tvrzením, že je stěžovatelka nepředložila. V nyní posuzované věci měl žalobce příležitost prokázat vynaložené výdaje a byl k tomu i řádně vyzván.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006, vycházel ze skutkového stavu, že správce daně jako žalovaný bez dalšího konstatoval, že předložené důkazy – jednotlivé faktury, smlouvy o dílo, příjmové a výdajové pokladní doklady, zápisy o předání a převzetí stavení, protokoly o provedení zemních prací, výpisy z denních záznamů stavby, matematické propočty, kterými stěžovatel dokládal, že nemohl vlastními silami realizovat takové množství zakázek, nebyly dostatečné. Nezabýval se ani tím, že svědci potvrdili, že práce byly řádně provedeny, vyfakturovány a stěžovateli uhrazeny. Správce daně tak nedostal své zákonné povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. V nyní posuzované věci však nebylo předmětem sporu, že by žalovaný nesplnil povinnost dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Žalovaný naopak prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost podkladů (především účetních dokladů, rámcové objednávky prací pro r. 2005 a rámcové smlouvy o dílo pro r. 2006) předložených žalobcem, a zároveň mu dal dostatek prostoru, aby tyto pochybnosti rozptýlil.

Žalobce opakovaně poukazoval na závěry již výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011-141, podle něhož jedná-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, stěžít lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. zachována. Podle žalobce měla být v tomto případě stanovena daň podle pomůcek. S přihlédnutím k správnímu spisu neshledal krajský soud v této věci důvod ke stanovení daně podle pomůcek, neboť účetnictví žalobce, vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období, netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury lze „na daňové pomůcky“ přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodnou či neprůkaznou možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu (např. 95 % výdajů jako ve věci Nejvyššího správního soudu pod č. j. 5 Afs 76/2011-141). O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť průkaznost účetnictví byla vyvrácena toliko ve vztahu k nároku na odpočet výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Je tedy zřejmé, že účetnictví žalobce jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a proto ve věci nebyly splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky.

Napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se ZSDP i konstantní judikaturou Ústavního soudu a správních soudů. Rozhodnutí obsahují veškeré náležitosti stanovené zákonem a nejsou věcně či právně nesprávné. Jejich odůvodnění je dostatečně přesvědčivé a vyčerpávající. Soud se zcela ztotožnil se závěry žalovaného a naopak nesouhlasil s tvrzením žalobce o nezákonnosti rozhodnutí a o vadách řízení.

S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci žalobce úspěšný nebyl, a proto mu nebylo možno přiznat právo na náhradu nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení tedy bylo možno za této situace přiznat žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by mu s tímto řízením nějaké náklady vznikly (nad rámec jeho běžné činnosti) a ani žalovaný takové náklady neuplatnil, rozhodl soud tak, že mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 6. listopadu 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu