



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobce **R. N.**, zast. JUDr. Vladimírem Špačkem, advokátem se sídlem v Náchodě, Tyršova 64, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2011, čj. 1569/11-1100-604189, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě (dále také jen "správce daně") ze dne 24. 6. 2010, čj. 76460/10/243911605146, kterým mu byla dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 148.576,- Kč a s tím související penále ve výši 29.715,- Kč.

V jeho odůvodnění uvedl, že daňovou kontrolou bylo zjištěno, že v kontrolovaném zdaňovacím období byly předmětem hlavní činnosti žalobce výkopové práce, bourací práce, asfaltování vozovek, zemní práce při opravách plynovodu, čištění kanalizací a opravy kanálů, pronajímání bytů a nebytových prostor

v nemovitostech zahrnutých v obchodním majetku. Tyto činnosti prováděl sám bez zaměstnanců. Dle správce daně do výdajů ovlivňujících základ daně zaevidoval v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"), náklady soudního řízení a neprokázané výdaje za zemní, výkopové a pomocné práce.

Dále žalovaný uvedl, že v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2007 žalobce zahrnul do položek snižujících rozdíl mezi příjmy a výdaji podle ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů částku 90.077,- Kč. K ní předložil rozsudek ze dne 25. 6. 2003 ve věci sp. zn. 41 Cm 218/2000, usnesení čj. ONc 4104/2007-5, odvolání proti usnesení Okresního soudu v Náchodě čj. ONc 4104/2007-5, usnesení čj. ONc 4104/2007-21, příjmový pokladní doklad č. 2007/PP/80 na částku 90.077,- Kč a usnesení čj. 20 Co 730/2007-45. Podle předloženého rozsudku ve věci sp. zn. 41 Cm 218/2000 se žalobce domáhal zaplacení 800.000,- Kč s příslušenstvím po společnosti Elmertex Management, s. r. o., za nedodržení smlouvy o přepravě výrobků do SRN, podle které měl přepravovat výrobky 2x týdně po dobu 3 let, a to od září 1998. Žalobci se však nepodařilo prokázat existenci smluvního vztahu mezi účastníky a žaloba byla zamítnuta, a to s uložením povinnosti zaplatit náklady řízení v celkové výši 90.077,10 Kč. Usnesením ze dne 18. 1. 2007, čj. ONc 4104/2007-5, byla následně nařízena exekuce na vymožení povinnosti zaplatit částku 90.077,10 Kč. Ta byla žalobcem podle příjmového pokladního dokladu č. 2007/PP/80 uhrazena dne 16. 7. 2007.

Dle žalovaného je z rozsudku ve věci sp. zn. 41 Cm 218/2000 zřejmé, že soud zhodnotil provedené důkazy se závěrem, že nebylo prokázáno tvrzení žalobce o existenci smluvního vztahu mezi účastníky, tj. nebylo prokázáno, že by se žalovaná společnost Elmertex Management, s. r. o., zavázala k plnění určitého závazku. Žalobce pak v průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by podpořily jeho tvrzení, že konkrétní obchodní vztah mezi jím a společností Elmertex Management, s. r. o., existoval. Ačkoli jej správce daně dne 13. 1. 2010 při ústním jednání seznámil se svým názorem, že předmětné soudní výlohy nesouvisely s jeho podnikatelskou činností, neboť neprokázal smluvní vztah se společností Elmertex Management, s. r. o., reagoval na to pouze písemným vyjádřením ze dne 9. 2. 2010. V něm tvrdil, že obchodní vztah se společností Elmertex Management, s. r. o., existoval, neboť společnosti fakturoval služby, které od ní dostal zaplacený. K tomu žalovaný uvedl, že nebylo sporu o možném obchodním vztahu se společností Elmertex Management, s. r. o., ale o konkrétním obchodním vztahu, kdy žalobce neprokázal, že se zmíněná společnost zavázala k plnění konkrétního závazku, a to k úhradě 800.000,- Kč s příslušenstvím za nesplnění obchodních podmínek. Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů však může být pouze výdaj, se kterým je v příčinné souvislosti již dosažený nebo alespoň potencionálně zdanitelný příjem. Rozhodující skutečností bylo to, že existence souzeného konkrétního obchodního vztahu nebyla prokázána a tím nemohlo být 800.000,- Kč zdanitelným příjmem. Žalovaný podotkl, že žalobce při své činnosti nese podnikatelské riziko a pokud se rozhodne uzavřít smlouvu, která nemá písemnou formu, v jisté míře se tím připravuje o důkazní prostředek pro případ sporu.

K dalším výdajům ve výši 8.687,- Kč, které byly uhrazeny v rámci exekučního řízení na vymožení částky 90.077,10 Kč z neúspěšného soudního řízení vedeného pod sp. zn. 41 Cm 218/2000 žalovaný uvedl, že se jedná o shodnou problematiku jako u soudních výloh ve výši 90.077,- Kč. Protože v daňovém řízení nebyla v souzené věci prokázána existence konkrétního smluvního vztahu se společností Elmertex Management, s. r. o., nemohly z tohoto vztahu žalobci plynout zdanitelné příjmy a nemohly tak být daňově účinné ani výdaje na náhrady soudního řízení a náklady exekučního řízení.

Dále správce daně snížil žalobci daňové výdaje o částku 388.229,- Kč za subdodavatelské kopáčské a ostatní související práce od deklarovaného dodavatele D. R.. Správce daně zjistil, že IČ ani DIČ nekorespondovalo s uvedeným dodavatelem, v evidenci obyvatel neexistovala fyzická osoba s rodným číslem, které by odpovídalo uvedenému DIČ a neexistovala ani adresa dodavatele uvedená na fakturách. S těmito zjištěními seznámil žalobce při o ústním jednání dne 13. 1. 2010 (protokol čj. 831/10/243931604323) a zároveň jej vyzval k prokázání zaplacení částek na fakturách označených dodavatelem D. R. a uskutečnění prací zachycených na těchto fakturách. K tomu se žalobce vyjádřil písemně dne 9. 2. 2010 pouze tak, že faktury od D. R. předal právnímu zástupci a že podal trestní oznámení. Po projednání zprávy z kontroly žalobce podal písemné stanovisko k závěrům správce daně. Poté mu správce daně zaslal dne 19. 4. 2010 výzvu čj. 58962/10/243931604323 k doložení a prokázání tvrzení ohledně předložených faktur od dodavatele D. R.. Na tuto výzvu žalobce doložil jím vystavené faktury, které se měly vztahovat k subdodávkám D. R. a sdělil, že práce prováděl D. R. se svými pracovníky a že všechny faktury byly uhrazeny v hotovosti D. R. osobně. Na podporu svých tvrzení předložil kopii podaného trestního oznámení. Správce daně setrval na svých závěrech v kontrolní zprávě, neboť z předložených důkazních prostředků nebyl dle jeho názoru patrný konkrétní rozpis prací a údajů tak, aby bylo možné ověřit jejich provedení z relevantní dokumentace a ověřit návaznost ceny a rozsahu prací jak na fakturách od D. R., tak na fakturách vystavených žalobcem, a žalobce neprokázal svá tvrzení o souvislosti těchto prací s jeho příjmy. Dle jeho názoru neprokázal, zda a komu byly částky na fakturách skutečně zaplaceny, zda byly práce skutečně provedeny, kdo předmětné práce skutečně provedl, v jakém rozsahu a zda částka uvedená na jednotlivých fakturách skutečně odpovídá objemu provedených prací.

Žalovaný zdůraznil, že pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Konstatoval, že z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, vynaložil v daném zdaňovacím období a o nichž tak stanoví zákon. Pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě žalobce nebyla splněna již první podmínka, tj. nebylo

prokázáno samotné uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť faktury, které v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatel figuroval D. R.I, jako důkaz neobstály. S poukazem na ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, dle kterého 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, žalovaný uvedl, že bylo pouze na žalobci, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení zjištěného nedostatku a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.

Žalovaný zopakoval, že žalobce svá tvrzení ohledně kopáčských prací doložil pouze fakturami, kde je jako dodavatel označen D. R., a dále tím, že k těmto fakturám přiřadil některé své vystavené faktury jeho odběratelům zakázek. Neprokázal však, kdo byl skutečným dodavatelem kopáčských prací, zda a komu byly předány úplaty z předmětných plnění. Nejenže doklady vystavené neidentifikovatelnou osobou nemohou prokazovat oprávněnost uplatněných daňových výdajů, ale i z jednotlivých přijatých faktur nebyl patrný konkrétní rozpis prací a údajů tak, aby bylo možné ověřit jejich provedení z relevantní dokumentace a nebylo ani možno ověřit návaznost ceny a rozsahu prací. Ze žalobcem předložených vystavených faktur pak bylo zjištěno, že některé přiřazené, žalobcem vystavené faktury neodpovídají fakturacím od dodavatele označeného za D. R., a to z hlediska místa a rozsahu prací, kde měly být práce provedeny. Dále nebyl patrný rozpis a rozsah provedených prací jak na fakturách od dodavatele označeného za D. R., tak i na některých žalobcem vystavených fakturách. Z finančních objemů žalobcem fakturovaných prací a z výpočtu způsobu stanovení ceny pak nebylo možno určit návaznost na dodavatelské práce uvedené na fakturách označených dodavatelem D. R.. Ani podpis D. R. na fakturách či jeho vlastnoruční stvrzení placení v hotovosti nemohly obstát jako důkaz, neboť podepsaná osoba na těchto fakturách je neidentifikovatelnou osobou a potvrzení o přijetí úhrad tak nemohlo dokládat úhradu částek na těchto fakturách.

Žalovaný dále shrnul v odvolacím řízení provedené výsledky svědků, které žalobce navrhl k prokázání uskutečnění prací od dodavatele D. R.. Jako svědka předně navrhl D. R., který bydlel v roce 2007 na adrese Hradec Králové, Na Občinách 987. Vzhledem k tomu, že však správce daně neměl konkrétní informace o skutečné identifikaci D. R. a současném místě pobytu, nebylo možné zjistit existenci svědka a nebylo tak možné navrhovaný výsledek svědka provést. Sám žalobce v odvolání uvedl, že se svědek na adrese v Hradci Králové nezdržuje a je celostátně hledán Policií ČR. Neověřil-li si žalobce osobu, se kterou vstoupil do obchodního vztahu, mělo být jeho prioritou D. R. kontaktovat, zjistit jeho skutečnou identifikaci a správci daně prokázat, že tato osoba existuje.

Druhým navrženým svědkem byl Ing. M., vedoucí odboru investic ve společnosti Stavostroj Nové Město nad Metují, pro kterou žalobce v roce 2007 prováděl práce včetně subdodávek pana D. R.. Svědek vypověděl, že měl na starosti zakázky žalobce, přebíral je a osobně kontroloval. Vypověděl, že na akci pracovali Romové a také pan R., který byl zřejmě někde od Hradce, ale bližší informace nevěděl. Ačkoli dle žalovaného z výpovědi svědka vyplynulo, že dodavatel

pan Rafael prováděl práce, svědek nebyl schopen jejich rozsah přesně specifikovat. K provedeným pracím se nevedly stavební deníky. Ze svědecké výpovědi nebylo zjištěno nic k úhradě faktur panu R..

Třetím navrženým svědkem byl M. P., vedoucí oddělení oprav ve firmě Plynárny Náchod. Svědek uvedl, že v roce 2007 pracoval pro společnost Východočeská plynárenská, a. s., na pozici mistr mistrovského okrsku Náchod, a že v roce 2007 pro ně žalobce dělal cca 90% výkopových prací v rámci daného okrsku souvisejících s opravami potrubí plynáren. Z výpovědi svědka však nevyplynulo, že by na zakázkách pro společnost Východočeská plynárenská, a. s., pracoval nebo obstarával práci konkrétně D. R., ani tuto osobu nějak konkrétně nepopisoval. Z výpovědi pouze vyplynulo, že pro žalobce pracovali na zakázce nějací Romové, bez konkrétní identifikace a specifikace. Dle žalovaného tak nebylo prokázáno, kolik peněz bylo za tyto práce vyplaceno a konkrétně komu, ani ze svědecké výpovědi nevyplynulo nic o úhradě panu R..

Čtvrtým navrženým svědkem byl V. U., který pro žalobce zajišťoval subdodavatelsky bagrování a v roce 2007 rovněž pracoval na jeho zakázkách. Z výpovědi tohoto svědka však vyplynulo, že jméno D. R. nikdy neslyšel a nevěděl, zda toto jméno se zakázkami žalobce souviselo. Svědek pouze vypověděl, že pro žalobce pracovali nějací Romové, které neznal, a pouze v jednom případě viděl, jak šéf kopáčů dával žalobci nějaký papír, na jehož základě mu vyplatil nějaké peníze. K rozsahu prací svědek nevěděl nic.

Pátým navrženým svědkem byl D. N., který pro žalobce subdodavatelsky zajišťuje autodopravu, což činil i v roce 2007. Z výpovědi svědka je zřejmé, že jméno D. R. je mu známo, ale bližší údaje o této osobě či jeho bydlišti nevěděl. Svědek vypověděl, že D. R. se svými pracovníky pracoval na zakázkách žalobce v roce 2007 s tím, že prováděli výkopové či pomocné práce. K úhradám faktur se svědek vyjádřil pouze tak, že si myslí, že Romové zadarmo nedělali a že nějaká fakturace byla. Bližší informace nevěděl.

Posledním navrženým svědkem byl J. P., který pro žalobce v roce 2007 subdodavatelsky zajišťoval autodopravu Avii. Ve výpovědi svědka nebyla konkrétně jmenována osoba D. R., tato osoba ani nebyla nějak konkrétně popsána či identifikována. Svědek pouze vypověděl, že pro žalobce pracovala nějaká romská hradecká firma a že ačkoli slyšel o vyplácení peněz této firmě, svědkem u vyplácení nebyl a ani nevěděl kolik peněz a jakou formou tyto peníze od žalobce obdržela.

Žalovaný uzavřel, že z výsledků svědků je zřejmé, že u žalobce pracovali romští pracovníci, ale nebylo prokázáno, že se jednalo o stále stejnou skupinu pracovníků, nebylo prokázáno, o jaké konkrétní osoby se jednalo, ani jejich počet či bližší informace, které by prokazovaly rozsah provedených prací, komu konkrétně byly vyplaceny úhrady za tyto práce a zda úhrady skutečně odpovídaly vykonané práci. Skutečná identifikace dodavatele D. R. rovněž nebyla prokázána. Připustil, že k určitým kopáčským a výkopovým pracím na zakázkách žalobce docházelo a že je prováděli mj. romští pracovníci. Zpochybnil však, že k nim

docházelo v rozsahu a za částky, které žalobce deklaroval na sporných fakturách, jakož i to, že tyto částky byly skutečně žalobcem v plném rozsahu zaplacený a že byly zaplacený subjektu uvedenému na těchto fakturách a že právě tento subjekt předmětné dodavatelské služby za pomoci romských pracovníků v deklarovaném rozsahu poskytl. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění částek z faktur údajného D. R. do daňově účinných výdajů, porušil dle žalovaného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 5 odst. 1 téhož zákona.

K navrženému výsledku svědka P. v doplnění odvolání (technika plynárenských zařízení, který fyzicky přebíral výkopové práce) žalovaný uvedl, že případné svědectví této osoby, která měla dle žalobce vypovídat o tom, že pro něj v roce 2007 na zakázkách pro firmu Plynárny Náchod pracoval D. R. se svojí partou romských kopáčů a že tomuto subdodavateli vyplácel peníze za faktury na provedené práce, by nemohla, při absenci jiných přesvědčivých důkazů, prokázat uskutečnění daňově uznatelných výdajů v rozsahu uvedeném na předmětných fakturách, což je zřejmé z již provedených výsledků svědků. K návrhu na vypracování znaleckého posudku na hodnotu dodaných prací žalovaný uvedl, by to vedlo pouze k určení hodnoty výdajů, které žalobce mohl na jejich pořízení vydat, v žádném případě by tím však nebylo prokázáno, že tyto částky skutečně vynaložil na základě předmětných dodavatelských faktur.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Předně poukázal na své odvolání, ve kterém nesouhlasil se zvýšením základu daně o náklady soudního řízení ve výši 90.077,- Kč, které vynaložil při soudním sporu se společností Elmertex Management, s. r. o., a dále pak o částku 8.687,- Kč, která byla výdajem za neúspěšné soudní řízení v rámci exekučního řízení na vymození částky soudních náhrad. Připustil, že v tomto v soudním sporu neprokázal existenci smluvního vztahu se zmíněnou společností, tj. že se tato společnost platně zavázala k plnění určitého závazku, a že jeho žaloba byla zamítnuta a uložena mu povinnost k náhradě nákladů řízení v celkové výši 90.077,10 Kč. Nepopírá ani to, že proti němu byla nařízena exekuce podle pravomocného a vykonatelného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 41 Cm 218/2000 k vymození povinnosti zaplatit částku 90.077,10 Kč. Dle jeho názoru podmínkou daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu přesné dikce ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není, že příjmu musí být dosaženo, ale že výdaje byly vynaloženy na dosažení nebo na zajištění nebo na udržení zdanitelných příjmů. Uznatelnost výdajů spojených se soudním sporem proto nelze vázat na úspěch soudu, jak činí správce daně. Soud nevynesl rozsudek ve smyslu, že žádný smluvní vztah se žalovanou společností neexistoval, ale pouze ve smyslu, že žalobce neunesl důkazní břemeno prokázání jeho existence. Žalovaný pak pouze převzal názory správce daně, když uvedl, že považuje za rozhodné, zda existoval nárok na příjmy v souzené věci a teprve poté posuzoval výdaje s tímto související. Dle žalobce však to, že existenci smluvního vztahu neprokázal, ještě automaticky neznamená, že tento smluvní vztah neexistoval. Tyto výdaje mu vznikly v souvislosti se snahou o dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů. To, že neunesl důkazní břemeno automaticky neznamená, že smluvní vztah neexistoval. Vyslovil nesouhlas s tím, že neunesením důkazního břemene je prokázáno, že jím tvrzená skutečnost neexistuje, ale znamená to pouze neúspěch ve sporu.

Žalobce dále nesouhlasil s hodnocením výpovědí svědků, neboť, jak uváděl již ve svém odvolání, správce daně při něm porušil základní zásady daňového řízení. Pokud šlo o výslech D. R., žalobce uvedl, že správci daně poskytl veškeré informace, které mu byly známy a byly dostupné a že není jeho povinností poskytovat „přesné konkrétní informace o současném místě pobytu“ navrženého svědka, ani dokládat „přesnou identifikaci, podle které by bylo možné místo pobytu navrženého svědka zjistit“. Zdůraznil, že tyto informace mu nejsou dostupné a na rozdíl od správce daně nedisponuje pravomocí takové informace získávat a ověřovat jejich pravdivost.

K výslechu Ing. M. žalobce uvedl, že tento svědek potvrdil, že měl na starost jeho zakázky (havarijní opravy) a uvedl jeho konkrétní dodavatele subdodávek v rámci této akce (pana U., N., Romy a pana R.). Rovněž potvrdil, že jmenovaní prováděli pro žalobce práce na uvedené zakázce jako subdodavatelé, a potvrdil rovněž, že pan R. ho osobně kontaktoval s nabídkou prací a byl to tentýž pan R., který následně pracoval na uvedené zakázce v rámci subdodávky kopáčských prací pro žalobce. Hodnocení výpovědi správcem daně je však dle žalobce v rozporu se základními zásadami daňového řízení, neboť se nevyrovnal se skutečností, že práce skutečně prováděl D. R. a jeho parta kopáčů, přestože to svědek potvrdil.

K hodnocení výpovědi svědka P. žalobce uvedl, že tento svědek uvedl, že na zakázkách žalobce pro Plynárny Náchod vždy pracovali nějací Romové, přesto správce daně rovněž dospěl k závěru, že výslechem svědka nebylo prokázáno, že na akcích žalobce D. R. pracoval. Svědek přitom potvrdil, že pro Plynárny Náchod žalobce zajišťoval v roce 2007 cca 90 % všech výkopových prací, potvrdil i existenci jeho subdodavatelů, pouze si nevzpomněl na konkrétní jména. Svědek rovněž potvrdil problémy, které vznikly, když Romové nepřišli do práce poté, co jim žalobce vyplatil peníze, rovněž potvrdil (s uvedením konkrétní zakázky), že pro žalobce jako subdodavatelé pracovali romští kopáči. Dle žalobce proto z výpovědi tohoto svědka nelze dovodit závěr, že pro žalobce pan R. se svými kopáči nepracoval, resp. že faktury za tyto práce nebyly uhrazeny.

Žalobce nesouhlasil ani s hodnocením výslechu svědka V. U.. Svědek vypověděl, že na zakázkách žalobce pracovali nějací Romové, přičemž si nepamatoval jméno D. R., ani ostatních Romů. Potvrdil, že byl jednou přítomen předání faktury ze strany šéfa Romů a i tomu, jak žalobce tomuto šéfovi vyplácel peníze v hotovosti, nevěděl však kolik. Svědek potvrdil existenci dalších subdodavatelů (N., F. a rovněž Romů) s tím, že se nejednalo o náchodské Romy, ale odjinud, kterým šéfoval „takový suverén“. Uvedl rovněž, že když zastavil bagr, tak za žalobcem šéf Romů přišel a hlásil mu ukončení výkopových prací. Potvrdil rovněž, že šéf Romů předával žalobci fakturu a viděl, jak mu žalobce vyplácí peníze v hotovosti, nevěděl pouze kolik. Rovněž potvrdil, že

žalobci sám půjčoval peníze, aby mohl kopáčské práce Romů zaplatit. Platbu potvrdil na zakázce Stavostroj.

I další svědek D. N. svou výpověď dle žalobce potvrdil existenci D. R., i to, že pro něj pracoval např. na zakázce Stavostroj. Správce daně proto nemůže objektivně a nestranně dovodit, že osoba se jménem D. R. neexistuje a že pro žalobce se svojí partou kopáčů nepracoval. Svědek rovněž uvedl, že dalšími subdodavateli žalobce byli pan U., parta Romů, firma Doska Zblov (majitel pan Č.). U jiných staveb potvrdil účast Romů, ale nebyl si jistý, zda tam byl také D. R.. Potvrdil, že osobu D. R. oslovovali ostatní na stavbě „D. R.“ a že to byl Rom.

Dle žalobce správce daně nesprávně hodnotil i výslech svědka J. P.. Tento svědek potvrdil, že pracoval na zakázkách žalobce v roce 2007, konkrétně na zakázce Stavostroj. Rovněž potvrdil existenci dalších subdodavatelů – D. N., pana K. a V. U.. Svědek potvrdil i účast nějaké hradecké firmy na zakázce ve Stavostroji a dalších zakázkách. Svědek upřesnil, že lidé z hradecké firmy prováděli pomoc při výkopových pracích, dočištění, urovnání balené směsi (asfaltu), to vše s lopatami, krumpáči a hrabičkami, a že to byli Romové. Svědek potvrdil, že určitě za svoji práci peníze dostali, neboť druhý den po výplatě nepřišli do práce. Z jeho výpovědi je tedy zřejmé, že pro žalobce v roce 2007 pracovali hradečtí Romové na výkopových pracích a že jim byla práce zaplacená. Žalobce má zato, že jakkoli je výpověď svědka P. obecná, rozhodně nesvědčí pro závěry správce daně, ale potvrzuje jeho tvrzení a vysvětlení, která podával v průběhu daňové kontroly správci daně. Dle jeho názoru mělo být rozhodující, že práce byly skutečně provedeny, že je provedli romští kopáči (je jedno, kteří konkrétně) pod vedením D. R., kterému za tyto práce zaplatil v hotovosti. Tyto skutečnosti byly v průběhu daňové kontroly a v rámci výsledku svědků dle žalobce názoru prokázány, přičemž to, zda úhrady odpovídají provedené práci vyplývá přímo z daňové evidence.

Dle názoru žalobce jeho odvolací námitky a argumentaci žalovaný prakticky nebral na vědomí. Má zato, že i pokud IČ ani DIČ nekoresponduje s dodavatelem D. R., pokud v evidenci obyvatel neexistuje fyzická osoba s rodným číslem, které by odpovídalo uvedenému DIČ a pokud neexistuje ani adresa dodavatele uvedená na fakturách, ještě to automaticky neznamená, že tento člověk pro něj práce nevykonával a že za ně nedostal zaplacené. Žalobce zdůraznil, že částky uvedené v jednotlivých přijatých fakturách vydal a správci daně nic nebránilo v tom, aby si tyto práce nechal ocenit v obvyklých cenách z doby jejich provedení a pomocí této „pomůcky“ výdaje žalobce upravil. Žalobce zopakoval, že předložil faktury, které byly současně i výdajovými doklady. D. R. mu fakturu podepsal – potvrdil příjem. To, že tento dodavatel porušuje živnostenské předpisy dle žalobce automaticky neznamená, že mu za jeho práci nezaplatil. Dodavatele kopáčských prací označil a bylo chybou správce daně, že ho nevypátral, neboť o tom, že se jedná o existující osobu, nemohou být žádné pochybnosti. Navíc, pokud je D. R. celostátně hledán Policií ČR, pak to rovněž znamená, že existuje. Existence rozporů mezi vystavenými fakturami konečnému příjemci a fakturací dodavatele

D. R. vyplývá dle žalobce z toho, že každý fakturoval jiné časové období a jiný rozsah prací.

Žalobce upozornil na to, že žalovaný sám ani nepopírá, že u žalobce pracovali romští pracovníci. Připomněl, že žádné zaměstnance neměl a žádná jiná firma, která by zaměstnávala Romy, mu kopáčské práce nefakturovala. Jestliže žalovaný zpochybňuje rozsah kopáčských prací, mohl si je nechat znalecky ověřit, stejně tak i to, zda tento rozsah odpovídá fakturovaným částkám. Znalecký posudek by byl dle žalobce oním jednoznačným, transparentním způsobem, který by prokázal jeho tvrzení. Vyslovil přesvědčení, že splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že doložil, resp. prokázal, své výdaje.

Závěrem žalobce poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu, obsažené v rozsudku čj. 5 Afs 131/2004-45 týkající se rozložení důkazního břemeno mezi daňový subjekt a správce daně. Poukázal i na další rozsudek tohoto soudu pod sp. zn. 7 Afs 29/2009, v němž je řešena problematika neakceptování návrhu na provedení důkazů správcem daně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání soudu konaném dne 21. června 2012 setrvaly obě strany sporu na svých argumentech a procesních návrzích.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a žalobu důvodnou neshledal.

Spornou mezi účastníky byla otázka, zda žalobce prokázal, že do daňově účinných výdajů oprávněně zařadil náklady soudního řízení ve výši 90.077,- Kč a ve výši 8.687,- Kč a dále výdaje za zemní, výkopové a pomocné práce v celkové částce 388.229,- Kč fakturované dodavatelem D. R.. Žalobce měl zato, že podmínky pro uplatnění těchto výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů splnil. Naopak dle správce daně zaevidoval žalobce tyto položky do výdajů ovlivňujících základ daně v rozporu se zákonem o daních z příjmů, a proto mu o zmíněné částky zvýšil základ daně a dodatečným platebním výměrem doměřil daň z příjmů za kontrolované zdaňovací období roku 2007 a současně stanovil s tím související penále.

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se za výdaje, které je možno odečíst od příjmů pro stanovení základu daně, považují pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za takové výdaje lze přitom uznat pouze výdaje poplatníkem prokázané. Z uvedeného vyplývá důkazní povinnost poplatníka prokázat existenci takových výdajů a zároveň i vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s ní spojené následky, pokud důkazní břemeno neunes. Ze zmíněného ustanovení, jak správně konstatoval žalovaný, tak vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat

takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, vynaložil v daném zdaňovacím období a o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný tak může obstát jako výdaj daňově uznatelný, neboť se může jednat o výdaj, který s podnikáním de facto souviset nebude anebo souviset bude, avšak poplatník neprokáže, že jej skutečně vynaložil.

První spornou položkou byly náklady soudního řízení ve výši 90.077,- Kč, které žalobce vynaložil při soudním sporu se společností Elmertex Management, s. r. o., a ve výši 8.687,- Kč, které vznikly v souvislosti s následným exekucním řízením na vymození předmětných soudních nákladů. Žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení nebyla v předtím souzené věci prokázána existence konkrétního smluvního vztahu se společností Elmertex Management, s. r. o., nemohly proto z tohoto vztahu žalobci plynout žádné (ani potencionální) zdanitelné příjmy a nemohly tak být daňově účinnými ani výdaje na soudní a následné exekucní řízení. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil. Není totiž pravdou, že by daňovou uznatelnost výdajů spojených se soudním sporem odvozovali správce daně a žalovaný pouze od samotného úspěchu žalobce v předmětném soudním sporu. Na rozsudek ve věci sp. zn. 41 Cm 218/2000 ze dne 25. 6. 2003 sice poukazovali a hodnotili jej, avšak zejména proto, že jej žalobce předložil jako důkaz ke sporným výdajům. Z rozsudku přitom vyplynulo, že v soudním řízení žalobce neprokázal, že se žalovaná společnost Elmertex Management, s. r. o., zavázala k plnění určitého, tj. v předmětném soudním řízení žalovaného závazku, a proto žalobu zamítl. V průběhu daňového řízení správce daně sdělil žalobci svůj názor na neuznání uplatněných soudních výdajů jako daňových (mimo jiné při jednání dne 13. 1. 2010), žalobce však k existenci sporného závazku žádný další důkaz nenabídl ani nepředložil.

Krajský soud tedy považuje za podstatné, že žalobce vůbec neprokázal existenci konkrétního závazku společnosti Elmertex Management, s. r. o., kvůli kterému vedl soudní spor, v souvislosti s nímž měl předmětné výdaje. Neprokázal tedy, že existoval závazek, o kterém tvrdil, že má souvislost s dosažením, zajištěním nebo udržením jeho zdanitelných příjmů, a to nejen při soudním sporu, ale zejména následně ani v daňovém řízení nepředložil důkazní prostředky, kterými by toto své tvrzení prokázal. Neunesl tedy své důkazní břemeno tvrzení v daňovém řízení a důsledek s tím spojený spočíval v neuznání konkrétních s tím spojených výdajů.

Druhou spornou položkou byly výdaje za zemní, výkopové a pomocné práce (dále také jen „zemní práce“) v celkové částce 388.229,- Kč fakturované dodavatelem D. R..

Jak je již shora uvedeno, podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňové řízení je přitom ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). 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. Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

V dané věci správce daně dostatečným způsobem vyvrátil věrohodnost předmětných faktur, které měl vystavit dodavatel D. R., když zjistil, že na faktuře uvedené IČ ani DIČ nekorespondovalo s tímto dodavatelem, v centrální evidenci obyvatel nebyla nalezena osoba s rodným číslem, které by korespondovalo uvedenému DIČ a i adresa vypsaná na fakturách byla shledána jako neexistující, resp. v uváděné ulici neexistuje uváděné číslo popisné. Vyzval proto žalobce k doložení jiných důkazních prostředků, které by mohly být důkazem o tvrzeném výdaji. Ten kromě předložení záznamu o podání trestního oznámení na Daniela Rafaela a porovnání sporných faktur s fakturací konečnému zákazníkovi (tj. se žalobcem vystavenými fakturami), navrhl i výslechy svědků. Správce daně provedl výslechy svědků Ing. M., M. P., V. U., D. N. a J. P.. D. R. z důvodu nemožnosti zjistit jeho identifikaci nevyslechl.

Správce daně a následně i žalovaný podrobně popsali, proč nebylo možno jako důkaz o sporných výdajích vycházet z porovnání žalobcem přijatých (sporných) a žalobcem vydaných faktur a krajský soud dospěl ke stejnému názoru. Předně již sama skutečnost, že sporné faktury byly vystaveny neidentifikovatelnou osobou, zpochybňuje údaje na nich uvedené. Současně však na těchto fakturách není uveden podrobnější rozpis rozsahu prací tak, aby bylo možno ověřit jejich provedení z další relevantní dokumentace a nelze tak ani ověřit návaznost ceny a rozsahu prací. Navíc správce daně při porovnávání zmíněných faktur zjistil, že některé žalobcem vystavené a přiřazené faktury neodpovídaly fakturaci od dodavatele D. R. z hlediska místa, kde měly být práce provedeny (viz sdělení správce daně žalobci ze dne 8. 6. 2010).

Svědecké výpovědi však za důkaz osvědčující sporné výdaje nemohly být rovněž uznány. Někteří svědci sice měli vědomost o tom, že na konkrétních akcích pracovali Romové, zaznělo i jméno D. R., avšak nikdo ze svědků nevypověděl nic bližšího o konkrétním rozsahu prací ani konkrétních částkách, které měl žalobce za tyto práce zaplatit a už vůbec nic ve vazbě na údaje deklarované na sporných fakturách, tj. ani to, kdo je vystavil, neboť u toho nikdo z nich nebyl. Nebyl u toho ani svědek U., o kterém žalobce tvrdí, že potvrdil předání faktury D. R. žalobci. Svědek totiž pouze uvedl, že viděl, jak žalobci D. R. dával „papír, čili asi fakturu“. Navíc by se tak mohlo jednat pouze o jednu fakturu, avšak sporných faktur je deset. Žalobce se mylí, pokud má zato, že pro dostatečné prokázání a doložení mimo jiné i celkové výše jím uplatněných výdajů za pomocné zemní práce postačí obecná výpověď některých svědků o tom, že parta Romů pod vedením D. R. pro něho prováděla subdodavatelské kopáčské práce (nikdo ze svědků však nemohl přesně specifikovat jejich rozsah) a že žalobce této

osobě dával nějaké peníze (nikdo ze svědků však neviděl kolik). Žalobce opakovaně uváděl, že znovu provedenými výsledky svědků by byl vyvrácen závěr správce daně o tom, že pro něj D. R. a jeho parta romských kopáčů nepracovala. Ale takto věc nestojí a správce daně ani takový paušální závěr neučinil. Je totiž třeba rozlišovat mezi otázkou, zda došlo k provedení nějakých zemních prací a prokázáním skutečného vynaložení výdajů na tyto práce, a to v deklarovaném rozsahu. Správce daně a žalovaný proto v souladu se zákonem posuzovali unesení důkazního břemene žalobcem o tom, že faktury včetně částek na nich deklarovaných, kterými prokazoval oprávněnost uplatněných výdajů v celkové částce 388.229,- Kč, odpovídají faktickému stavu, tj. zda deklarovaný subjekt předmětné dodavatelské služby v deklarovaném rozsahu poskytl a zda mu žalobce deklarovanou částku zaplatil. To se ale žalobci prokázat nepodařilo. Je to přitom právě daňový subjekt, který jestliže tvrdí, že výdaj v deklarované výši vynaložil, je současně jeho povinností jeho konkrétní výši a daňový vliv prokázat. Je totiž jeho věcí, aby si své obchodní aktivity uspořádal takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponoval správnými, úplnými a průkaznými doklady a příp. jinými důkazními prostředky, kterými bude moci prokázat pravdivost svého tvrzení o uskutečnění daňových výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tohoto důkazního břemene jej nemůže zprostit ani skutečnost, že k pochybnostem o oprávněnosti uplatnění výdajů mohlo přispět event. protiprávní jednání třetí osoby, která je jeho dodavatelem.

Pokud žalobce k otázce důkazního břemene poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004, lze konstatovat, že závěry správce daně a žalovaného s ním v rozporu nejsou. Daňovému subjektu skutečně nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňových povinností jiného daňového subjektu. V nyní posuzovaném případě však žalobci nic takového vytýkáno není a k prokazování jiných, než jím tvrzených skutečností (tj. k prokázání rozsahu zemních prací a skutečného vynaložení jím v daňovém přiznání deklarovaných výdajů za ně) rovněž vyzván nebyl.

Za pochybení správce daně nelze považovat ani to, že neprovedl výslech samotného D. R.. Předně je nutno připomenout, že tato osoba nebyla během celého daňového řízení dostatečně identifikována, jak je uvedeno shora, přičemž sám žalobce již v daňovém řízení uvedl, že jde o osobu hledanou Policií ČR, čímž dokumentoval existenci této osoby. Přitom jestliže jde o osobu, u které není známo její rodné číslo nebo datum narození a není známo bydliště a ani to, kde se zdržuje, nelze po správci daně spravedlivě požadovat, aby takovou osobu předvolal nebo nechal předvést k výslechu. Nemá k tomu totiž potřebné informace a bezesporu nemá ani jiné nebo snad „lepší“ možnosti při hledání osob, než Policie ČR. Poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 29/2009 týkající se neprovedení výslechu svědka je nepřipadný, neboť skutkové okolnosti ohledně osoby svědka (zejména ve vztahu k možnosti jeho předvolání nebo předvedení) jsou v nyní projednávané věci zcela odlišné.

Krajský soud proto i v otázce výdajů za zemní, výkopové a pomocné práce přisvědčil závěru žalovaného, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů dle faktur vystavených D. R. jako daňově uznatelných a porušil tak

ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Po zhodnocení předložených listinných důkazů a výsledků svědků je totiž zřejmé, že žalobce neprokázal, že k pracím došlo v rozsahu a za částky, které byly deklarovány na sporných fakturách (tj. že částka uvedená na jednotlivých fakturách skutečně odpovídá objemu provedených prací) a že tyto částky byly skutečně žalobcem v plném rozsahu zaplacený, a to subjektu uvedenému na těchto fakturách. Na sporných fakturách přitom nebyl uveden ani konkrétní rozpis prací a údajů tak, aby bylo možné ověřit jejich provedení z další relevantní dokumentace a ověřit návaznost rozsahu prací a ceny za ně na fakturách vystavených D. R. a na fakturách vystavených žalobcem konečným odběratelům.

Žalobci tedy nebylo možno přisvědčit v tom, že zpochybněné výdaje dostatečným a jednoznačným způsobem prokázal. K jeho argumentaci, že správce daně mohl k rozsahu zemních prací nechat vypracovat znalecký posudek a práce nechat ocenit v obvyklých cenách v době jejich provedení a pomocí této pomůcky jeho výdaje upravit, nutno dodat, že takový postup by odpovídal postupu při stanovení daně podle pomůcek. Způsob stanovení daně však není určován volbou správce daně nebo návrhem daňového subjektu, ale uplatňuje se v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Prvotním způsobem stanovení daně je dokazování. Stanovení daně za použití pomůcek je pak způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit pouze a jen za splnění dvou základních podmínek, tj. když daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a daňovou povinnost proto není možno stanovit dokazováním. Ze zprávy o daňové kontrole však nevyplývá, že by u žalobce v jím předložených dokladech a záznamech byly shledány takové nesrovnalosti, že by nebylo možno za celé kontrolované zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Spornými zůstaly pouze jednotlivé konkrétní položky, přičemž daňová uznatelnost sporných faktur se žalobci prokázat nepodařila. Takovéto dílčí neprokázání konkrétních výdajů nemůže být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Dle krajského soudu se současně nejednalo svým objemem o natolik podstatnou část výdajů žalobce (ze žalobcem uplatněných celkových výdajů ve výši cca 2,1 mil. Kč správce daně vyloučil dle předmětných faktur částku cca 388 tis. Kč), že by právě to byl důvod pro přechod do režimu pomůcek a stanovení celé jeho daňové povinnosti podle pomůcek. Dlužno dodat, že jestliže dle žalobce měl správce daně za pomoci pomůcek stanovit výdaje pouze u sporných faktur za zemní práce, pak takový postup není ani přípustný. Daňová povinnost jako celek musí být stanovena v jednom režimu (buď dokazováním nebo podle pomůcek), v žádném případě však nelze část daňové povinnosti stanovit dokazováním (tj. na základě správných a nesporných dokladů) a částečně (tj. u sporných dokladů) přejít do režimu pomůcek. Není totiž přípustné kombinovat dokazování a pomůcky.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný při jednání u soudu prohlásil, že mu žádné náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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 26. června 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu