



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **J. O.** zastoupeného JUDr. Stanislavem Vachtou, LL. M., advokátem se sídlem Krajinská 16, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 25. 10. 2012, čj. 7645/12-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 4. 2014, čj. 10 Af 621/2012 – 118,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad ve Strakoniciích (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2012, čj. 90002/12/105910305453, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 65 320 Kč a předsal mu penále ve výši 13 064 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2012, čj. 90005/12/105910305453, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 52 600 Kč a předsal mu penále ve výši 10 520 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2012, čj. 90013/12/105910305453, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 4380 Kč, daňovou ztrátu ve výši 3047 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 1028 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zamítlo rozhodnutím ze dne 25. 10. 2012, čj. 7645/12-1100.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 2. 4. 2013, čj. 10 Af 621/2012 - 51. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 1. 2014, čj. 8 Afs 35/2013 - 46, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Učinil tak z důvodu, že krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky.

[4] Krajský soud novým rozsudkem ze dne 9. 4. 2014, čj. 10 Af 621/2012 - 118, žalobu opětovně zamítl s tím, že pro nedostatek důkazních prostředků nebylo v dané věci namístě stanovit daň dokazováním, ale pomůckami. Na základě zjištěných podkladů nebylo možné jednoznačně určit množství spotřebovaného materiálu, počet odpracovaných hodin, výši přijatých peněz od zákazníků a jejich zdanění. Nákup materiálu byl sdružením, v němž žalobce působil spolu s J. H., evidován do daňových výdajů, ale jeho prodej nebyl u některých zakázek prokázán. Stejně tak nebylo možné stanovit správnou výši cestovních náhrad, protože služební vozidlo jezdilo na plyn, avšak v daňové evidenci byl odečítán nákup benzínu. Krajský soud se vypořádal v obsáhlém odůvodnění rozsudku s jednotlivými žalobními námitkami, jimiž žalobce brojil především proti rozsahu a hodnocení dokazování před správcem daně (neprovedení některých navržených důkazů, hodnocení svědeckých výpovědí) a vytýkal správci daně procesní pochybení při vedení daňového řízení (doručování zásilek právnímu zástupci, podjatost oprávněné úřední osoby). Rozsudek krajského soudu je oběma účastníkům řízení znám a jeho plné znění lze nalézt rovněž na webových stránkách Nejvyššího správního soudu (www.nssoud.cz).

III.

[5] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) obsáhlou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel má za to, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Správci daně vytkl, že ve všech třech dodatečných platebních výměrech uvedl nesprávný (vyšší) počet zákazníků (např. zakázky p. R. a p. V., spadající do r. 2006, zařadil i do let 2007 a 2008). Stěžovatelovo tvrzení by prokázaly dodací listy, které ovšem správce daně nezajistil, nebo výslech revizního technika I. V. Krajský soud nicméně konstatoval, že svědek V. by nebyl schopen sdělit skutečnosti, které by umožnily stanovit daň dokazováním. Správce daně nesprávně zařadil i zakázku MUDr. H.; nepřesné informace si přitom mohl ověřit jejím výslechem. Jelikož J. H., se kterým stěžovatel podnikal ve sdružení, ve skutečnosti vyfaktoval tuto zakázku až 5. 3. 2010, nemůže být předmětem doměření daně. Správce daně zmínil v platebních výměrech zakázku MEŘO Vodňany, která byla zčásti započtena ve fiktivních fakturách S., Š. a K. Předmětem dodanění by však mělo být pouze rozdílné tvrzení p. D. a J. H. o předané a převzaté částce; zbytek této zakázky byl fakturován společnosti ALVA Strakonice s.r.o.

[7] Ačkoliv správce daně disponoval doklady o zakázce pro p. D., nebyl jej schopen předvolat a ověřit si tak kolik finančních prostředků od něj J. H. převzal. Jelikož uvedené

doklady prokazují možné krácení daně ze strany J. H., správce daně měl u něj provést šetření ve věci daně z příjmu i z přidané hodnoty. Stěžovatel zde poukázal na podjatost správce daně.

[8] Postup správce daně při ověřování shora uvedených údajů svědčí podle stěžovatele o diskriminaci jednoho daňového subjektu vůči druhému. Není přípustné, aby správce daně v jednom případě předvolal svědky, přestože nebyli přímo požadováni a ve druhém případě neověřil fakturu prokazatelně nezavedenou do účetních dokladů a svědka nepředvolal. Stěžovatel byl nucen platit daň z příjmu, kterého nedosáhl, v důsledku trestné činnosti druhého účastníka sdružení, který byl pověřen vedením účetnictví. Liknavý přístup správce daně umožnil J. H. manipulaci s účetními doklady sdružení z roku 2008. Stěžovatel správci daně rovněž vytkl, že nezjistil okamžik ukončení existence sdružení fyzických osob, ale omezil se pouze na závěr, že k ukončení sdružení došlo v polovině roku 2008.

[9] Správce daně se podle stěžovatele nevypořádal s důkazy, z nichž vyplývá, že J. H. za sdružení vystavoval faktury a jednal i po ukončení jeho existence. Nerozlišoval příjmy sdružení a příjmy J. H., jichž dosahoval mimo sdružení a stěžovateli tak vyměřil daň za příjem, který obdržel jen J. H. Účastníci sdružení se zavázali soustřeďovat peněžní prostředky dosažené společnou činností na jednom účtu. Správce daně se stejně jako krajský soud se nezabýval tím, že veškeré platby a příjmy, které nebyly odvedeny na společný účet, mohou souviset s činností J. H. mimo sdružení.

[10] Jelikož sdružení nemá právní subjektivitu, nemohl správce daně konstatovat, že částku 280 000 Kč od p. D. mělo převzít sdružení. Danou částku nepřevzalo sdružení, ale J. H. Uvedené obdobně platí i pro zjištění správce daně ohledně zakázek L., M., V.

[11] Ve věci cestovních výdajů jde o nepravdivé tvrzení o služebním vozidle spz. X. Jedná se o soukromé vozidlo J. H., který také osobně čerpal všechny cestovní náhrady. V případě služebního vozidla jsou však náklady rozděleny na polovinu.

[12] Správce daně podle stěžovatele ve zprávě o kontrolním zjištění nesprávně vyhodnotil zakázku D. a L. Ačkoliv je zakázka pro p. D. prokazatelná, správce daně jej nevyslechl a u J. H. nezačal daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty. Jedná se výlučně o nezdaněný příjem J. H. a nikoli o příjem stěžovatele. Správce daně v závěrečné zprávě uvedl, že výslech p. L. nepotvrdil stěžovatelovo tvrzení, že odebral pro svou potřebu na sdružení elektromateriál v hodnotě asi 210 000 Kč. Správce daně ovšem nezajistil dodací listy, které prokazují dobu ukončení zakázky a fakturační dobu. Stěžovatel také marně žádal o výslech I. V. ohledně čerpání materiálu na sdružení, neboť byl schopen předložit revizní zprávy a objasnit i ostatní zakázky a jejich dokončení.

[13] Stěžovatel konečně namítl nesprávnost názoru správce daně, že sdružení nevedlo evidenci zakázek. Sdružení evidenci vedlo, ale J. H. ji úmyslně nepředložil. Evidenci zakázek i čísla zakázek přitom několikrát uvedl i sám správce daně (viz zakázky MĚŘO Vodňany, D.). S ohledem na shora uvedené považuje stěžovatel dosavadní postup správce daně, včetně vyhotovení zprávy o kontrolním zjištění, za nezákonný.

[14] Stěžovatel dále poukázal na procesní pochybení daňových orgánů. Nejprve namítl, že ve věci rozhodovala podjatá úřední osoba – J. V., zaměstnankyně správce daně. Mezi p. V., její dcerou a dcerami J. H. existuje kamarádský vztah, daný působením v týmu vodního póla. S ohledem na odlišný a neobjektivní postup správce daně vůči stěžovateli a J. H., stěžovatel navrhl, aby byla J. V. vyloučena z dalších úkonů správce daně vůči sdružení. Správce daně shledal námitku podjatosti nedůvodnou, přesto však z důvodů „organizačních změn“ vyměnil úřední osoby provádějící daňovou kontrolu. Krajský soud zcela opomenul, že se zde nejednalo pouze o přátelský vztah mezi dětmi J. V. a J. H., ale o přátelský vztah mezi dětmi J. H. a přímo J. V. Neobstojí ani argumentace soudu, že daň byla doměřena rovněž J. H. J. H. sdružení zatěžoval pasivy a aktiva si přivlastňoval pro svoji potřebu, proto pro něj bylo výhodné stanovení daně podle pomůcek.

[15] Stěžovatel dále namítl, že správce daně doručoval jeho právnímu zástupci v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatel konstatoval, že za písemnost určenou advokátovi nelze považovat tu písemnost, v jejíž adrese není u jména uvedeno označení „advokát“, a to i přesto, že je zásilka doručována na adresu, kde sídlí pouze advokátní kancelář. Krajský soud tento procesní nedostatek v rozsudku bagatelizoval.

[16] Správce daně podle stěžovatele pochybil i tím, že neoprávněně manipuloval s protokoly o jednání, a to aniž by dle § 61 daňového řádu, příp. § 12 zákona o správě daní a poplatků uvedl, co bylo před podpisem protokolu opraveno a aniž by nechal čitelný původní zápis. Správce daně stěžovateli ponechal původní protokol ze dne 11. 3. 2010, čj. 20186/10/105930/303740 a ze dne 12. 3. 2010, čj. 20300/10/105930/303740. Z nich je zřejmé, že správce daně před jejich podpisem prováděl změny, aniž by je vyznačil. Problematikou protizákonného přepisu protokolů před jejich podpisem se krajský soud nezabýval. Stěžovatel vytkl správci daně také nesprávné vedení spisu. V některých případech je pod jedním číslem obsažena složka obsahující blíže nespecifikované dokumenty, pročež u nich nelze vyloučit manipulaci s jejich obsahem a množstvím. Žalovaný se k této námitce nevyjádřil.

[17] Zpráva o kontrolním zjištění postrádá náležitosti stanovené v § 88 daňového řádu. Není v ní uvedeno datum, neobsahuje výsledek kontrolního zjištění ani odkaz na protokoly či úřední záznamy. Celá řada důkazů si vzájemně odporuje. Zpráva je nepřezkoumatelná, protože neobsahuje hodnocení důkazů a ani zdůvodnění, proč správce daně neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy. Tímto bylo porušeno právo stěžovatele zaručené v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud správce daně neprovedl řádně dokazování, nemohl uzavřít, že daň nelze stanovit dokazováním.

[18] Stěžovatel dále vytkl správci daně to, že neprovedl celou řadu jím navržených důkazů (výslech svědka I. V., vedoucího pobočky SMS Elektro s.r.o. P. N., H. P., J. K.).

[19] Správce daně neprovedl důkazy týkající se úhrady faktury od společnosti LAMELA Sušice z roku 2000 a ohledně zakázky P. z let 2006 - 2008, při níž J. H. nevystavil faktury. V této souvislosti stěžovatel správce daně požádal o provedení místního šetření v mlýnu Nemětice a v bytě svědka P., v němž měla být provedena kompletní elektroinstalace. Správce daně se s těmito důkazními návrhy ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal.

[20] Stěžovatel požádal správce daně o výsledky svědků D., R., V., L., P., M., M., Š. a Š. a o provedení místního šetření ve společnosti Haas Chanovice. Jelikož správce daně tyto návrhy přes 2 měsíce ignoroval, stěžovatel na jejich provedení pod nátlakem správce daně rezignoval. Domníval se, že správce daně bude respektovat zásadu oficiality a bude vyhledávat důkazy z úřední povinnosti dle § 78 daňového řádu a navržené svědky vyslechné.

[21] Stěžovatel konečně vyjádřil názor, že přinejmenším v roce 2008 byly účetní doklady vedeny řádně, neboť správce daně v kontrolním zjištění u daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2008 ze dne 7. 5. 2014, čj. 1197895/14/2211-05402-303407, neshledal žádné vady. Jestliže je v pořádku daň z přidané hodnoty, pak musí být v pořádku i daň z příjmů fyzických osob. Z tohoto důvodu nebylo možné stanovit pomůckami.

IV.

[22] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že během daňové kontroly nebylo zjištěno, že by J. H. podnikal samostatně. Daňová povinnost byla stanovena pomůckami, kterými byly údaje srovnatelného daňového subjektu a nikoliv doklady předložené stěžovatelem nebo druhým účastníkem sdružení. Kasační námitky zpochybňující závěry správce daně stran kontrolních zjištění ohledně zakázek D. a L. nemohou vyvrátit závěr správce daně, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Neopodstatněná je i námitka, že stěžovatel nebyl vyrozuměn o výsledku svědka Ing. Z. P. Obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 3. 6. 2010, čj. 43400/10/105930303740, není svědecká výpověď, nýbrž předložení faktur došlých ve zdaňovacích obdobích r. 2006, 2007 a 2008 od dodavatele – Sdružení ELEKTRO A.

[23] K namítané podjatosti J. V. žalovaný uvedl, že tato úřední osoba nebyla shledána podjatou, nicméně v důsledku organizačních změn následně došlo ke změně úředních osob. Z toho nelze dovodit odlišný a neobjektivní přístup správce daně ke stěžovateli oproti J. H. Všechny stěžovatelem uvedené písemnosti byly doručovány na adresu sídla advokátní kanceláře jeho zástupce. Ačkoliv na doručence nebyl u jména zástupce uveden dodatek „advokát“, je doručení předmětných písemností nezpochybnitelné. Stěžovatel na tyto výzvy reagoval a dostavoval se k jednání před správcem daně i se svým zástupcem. Oznámení o výsledku p. Š. a p. K. bylo sice původně zasláno na adresu bydliště zástupce stěžovatele, nicméně následně bylo doručeno i do sídla advokátní kanceláře, kdy za jménem zástupce byl uveden dovětek „advokát“. Nedůvodnými jsou podle žalovaného také námitky týkající se manipulace s protokolem o ústním jednání. Správce daně po připomínkách stěžovatele podepsaný protokol o ústním jednání dne 20. 12. 2010, v originálu založený ve spise J. H. pod č. 35, okopíroval a zařadil do spisu stěžovatele s tím, že č. 35 přeškrtl a protokol označil č. 41, které odpovídá zařazení ve spise stěžovatele. Žalovaný odmítl i tvrzení stěžovatele o nesprávně vedeném daňovém spisu. Pokud je v jedné složce založeno více dokumentů, je to proto, že tyto listiny spolu souvisí.

[24] Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, že zpráva o kontrolním zjištění postrádá základní náležitosti dle § 88 daňového řádu. Kontrolní zjištění obsahující rekapitulaci daňové kontroly, hodnocení důkazů a závěry správce daně je nedílnou součástí protokolu ze dne 13. 4. 2012, čj. 47969/12/105930303407. Ani přes vyjádření stěžovatele nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, proto s ním byla dne 13. 6. 2012

projednána zpráva o daňové kontrole, která splňuje náležitosti dle § 88 odst. 1 daňového řádu.

[25] Ani přes rozsáhlé důkazní řízení nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Z předložené daňové evidence nelze zjistit, jaký materiál na konkrétní zakázku stěžovatel (sdružení) nakoupil, jakou práci provedl, v jaké částce zakázku vyfakturoval a kolik za ni obdržel. Správnosti závěru správce daně svědčí podle žalovaného i ta skutečnost, že sám stěžovatel v kasační stížnosti zpochybnil předložené daňové evidence a účetní podklady. Žalovaný odmítl, že účetní doklady za rok 2008 byly vedeny v pořádku, neboť správce daně v kontrolním zjištění u daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2008 neshledal žádné vady. Základním důkazním prostředkem v oblasti daně z příjmů fyzických osob je daňová evidence, která musí být vedena v souladu se zákonem o daních z příjmů. Naproti tomu uskutečněná přijatá plnění v rámci daně z přidané hodnoty představují toliko výše uvedené důkazní povinnosti.

V.

[26] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.)

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud předesílá, že řízení o kasační stížnosti nelze považovat za opakování nebo pouhé pokračování řízení o správní žalobě před krajským soudem, ale jde o mimořádný opravný prostředek, proti již pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, který lze podat pouze ze zákonem stanovených důvodů. Stěžovatel nemůže v kasační stížnosti pouze zopakovat důvody uplatněné v žalobě a očekávat, že je Nejvyšší správní soud posoudí jinak nežli před ním krajský soud. Naopak z kasační stížnosti musí zřetelně vyplynout důvody, pro které stěžovatel považuje rozhodnutí krajského soudu za nezákonné či nepřezkoumatelné. V kasační stížnosti musí stěžovatel spojit námitky s příslušnými částmi odůvodnění rozsudku, konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah soudu, při jakých úkonech se soud dopustil procesních pochybení a jaká ustanovení procesních předpisů, tím porušil. Pokud se podle názoru stěžovatele krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, pak je nutno uvést, o jaký bod se jednalo (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 7 Afs 102/2004 - 71). Stěžovatel však takto nepostupoval. Velmi obsáhlé kasační námitky v drtivé většině vůbec nereflktují, jak obsahově obdobnou předchozí žalobní námitku vypořádal krajský soud. Místo toho opakují stanovisko stěžovatele, které zastával již v daňovém řízení. Krajský soud přitom podrobně reagoval na žalobní tvrzení a rozsudek řádně odůvodnil.

[29] Nejvyšší správní soud (viz např. usnesení ze dne 21. 11. 2007, čj. 8 As 52/2006 - 74) rovněž opakovaně vyslovil, že vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti, na stěžovateli. Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn sám vyhledávat možné důvody nezákonnosti rozhodnutí soudu. Náležitosti kasačního důvodu ve smyslu §103 odst. 1 s. ř. s. nejsou dány, jestliže stěžovatel nekonkretizuje vady v řízení či vady v právním úsudku, jichž se měl krajský soud dopustit.

[30] Ačkoliv stěžovatel formálně namítl (mimo jiné) kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., věcně pod toto ustanovení nepodřadil žádné konkrétní tvrzení, které by směřovalo k nesprávnému právnímu posouzení vlastních rozhodovacích důvodů krajského soudu.

[31] Stěžovatel podnikal ve sdružení společně s J. H. na základě Smlouvy o sdružení uzavřené podle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Účelem sdružení bylo provádění elektroinstalačních prací společně a na společný účet. Za tímto účelem mělo být vedeno společné účetnictví. Předmětem činnosti sdružení byla montáž, opravy a údržba vyhrazených elektrických zařízení. Na zisku a ztrátách se účastníci sdružení podíleli stejným dílem. Účastníci sdružení se zavázali soustřeďovat peněžní prostředky na jediném účtu, jehož prostřednictvím budou prováděny veškeré platby související se společnou činností, jestliže nepůjde o hotovostní platby z pokladny. Smlouva obsahovala rovněž ujednání o zákazu konkurence, podle kterého účastník sdružení nesměl vykonávat činnost, která je účelem sdružení, mimo sdružení vlastním jménem, jako člen jiného sdružení, družstva nebo jako společník obchodní společnosti. Při porušení tohoto zákazu měl zbývající účastník sdružení právo na náhradu škody takto způsobené, právo na převedení sjednaných zakázek nebo zisku z nich. Oba účastníci podávali v rozhodných zdaňovacích obdobích daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, kde vykazovali jen příjmy a výdaje ze sdružení Elektro A, a to vždy rovným dílem. Žádný nevykázal příjmy ze samostatné činnosti.

[32] Ze správního spisu vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti a správnosti vykázaných příjmů za elektroinstalační zakázky, protože stěžovatel nepředložil žádnou evidenci přijatých a provedených zakázek ani rekapitulaci zakázek tak, aby bylo možné určit jejich rozsah, úhrady za jejich realizaci a spotřebovaný materiál. Podle kontrolního zjištění k dani z příjmů na předmětná zdaňovací období stěžovatel neprokázal správnost a úplnost příjmů a rovněž z jím navržených důkazů nelze jednoznačně určit výši přijatých finančních prostředků a jejich zdanění. U zakázek pro osoby, jejichž výsledky byly provedeny nebo jejichž výsledku se stěžovatel domáhal, nelze ani výsledkem těchto osob jednoznačně určit množství zpracovaného materiálu, počet odpracovaných hodin, výši přijatých finančních prostředků a jejich zdanění. Sdružení zahrnovalo veškeré nákupy materiálu do daňových výdajů, avšak nepodařilo se prokázat prodej tohoto materiálu při uskutečněných zakázkách. Rovněž nebylo možné přesně určit výši cestovních náhrad, protože služební vozidlo jezdilo dle stěžovatele na plyn, ale v evidenci byl veden nákup benzínu. Zpráva o kontrolním zjištění je dostatečně konkrétní, bezpečně z ní vyplývá, co správce daně zjistil a které skutečnosti byly důvodem pro doměření daně.

[33] Z § 92 odst. 3 daňového řádu (dříve shodně z § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) vyplývá, že daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat a povinnost svá tvrzení doložit. Nese tedy břemeno tvrzení a důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména správným, úplným, průkazným a srozumitelným účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu a stavu formálně právního. Účetní doklady (tj. příjmové doklady či faktury) ani smlouvy totiž zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Jinými slovy řečeno, jestliže

zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k požadavku správce daně k předložení důkazu o existenci zdanitelného plnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, a ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68; nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

[34] Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

[35] Stěžovatelovu argumentaci uplatněnou nejen v kasační stížnosti lze charakterizovat tak, že především upozorňuje na pravděpodobné krácení daně druhého společníka sdružení. Nedostatky daňové evidence, které mu vytkl správce daně, nezpochybňuje, avšak „přenáší“ důsledky této situace na správce daně a požaduje, aby podrobným dokazováním sjednal jasno o rozsahu skutečně realizovaných zakázek. Nutně se podle stěžovatele musí prokázat jeho vážné pochybnosti o postupu druhého účastníka sdružení. Takový postup není správný. Nadále totiž platí, že důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v daňovém tvrzení nese daňový subjekt. Je tedy na něm, aby v daňovém řízení prokázal, že údaje uvedené v daňovém tvrzení odpovídají realitě. Je třeba současně přisvědčit názoru krajského soudu, že přípustnost stanovit daň podle pomůcek není závislá na tom, zda byly provedeny všechny důkazy. Jestliže tu nejsou spolehlivé účetní podklady a daňová evidence, které nebyly nahrazeny přesným sdělením svědků o výdajích na materiál a práci při převzatých zakázkách, pak daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním.

[36] Bylo podnikatelským rozhodnutím stěžovatele podnikat se svým partnerem podle smlouvy o sdružení bez právní subjektivity a daňovou povinnost realizovat v režimu § 12 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení účinného v příslušných zdaňovacích obdobích se rozdělovaly příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů mezi poplatníky rovným dílem, nebylo-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Pokud nebyly příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, mohli účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši. Pokud se stěžovatel rozhodl takto podnikat, vyplývaly z takového rozhodnutí i odpovídající daňové důsledky. Především to, že jeho daňové poměry byly ovlivněny též činností druhého společníka. Neobstojí proto poukaz stěžovatele na tvrzenou diskriminaci oproti druhému společníkovi.

[37] Účelem daňového řízení rovněž není nahrazovat případný soukromoprávní spor či vytvářet procesní rámec pro případný nárok jednoho společníka proti druhému. Správci daně nepříslušelo vést důkazní řízení k rozsahu prací, které měl p. H. případně vykonávat mimo sdružení. Takové dokazování by nemohlo vést ke správnému stanovení daně, byť si je lze představit v jiném řízení o případnou náhradu škody za tvrzené porušení čl. VII.

smlouvy o sdružení. Žalovaný navíc uzavřel, že nebylo prokázáno, že by druhý společník vykonával takovou činnost.

[38] Stěžovatel naopak posiluje tvrzením o činnosti pana H., kterou měl vykonávat mimo sdružení, předpoklad, že předložené doklady oprávněně vzbuzovaly pochybnosti o jeho úplnosti, věrohodnosti a průkaznosti. Byly proto splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Tento výsledek však nebyl následkem „*liknavosti správce daně při provádění dokazování*“, ale důsledkem účasti stěžovatele ve sdružení a pochybností, které správci daně oprávněně vznikly. Nemůže být proto důvodná relativně obecná kasační námitka, že krajský soud nerozlišoval mezi příjmy sdružení dosaženými společnou činností a ostatními příjmy jednotlivých účastníků sdružení. Správce daně nestanovil daň dokazováním a z povahy věci tedy nelze tvrdit, že do základu daně zahrnul příjmy, u kterých tak neměl učinit. Stanovil daň za použití pomůcek a bylo třeba se zaměřit na to, zda byly splněny podmínky pro takový postup.

[39] Znovu je třeba zopakovat, že rozpory, které nakonec vedly k ukončení činnosti sdružení, nelze primárně řešit v daňovém řízení a požadovat, aby správce daně provedl rozsáhlé dokazování, kterým by fakticky nahradil chybějící doklady daňové evidence a rekonstruoval realitu příslušných daňových období. To vše za situace, kdy předmětem činnosti stěžovatele byly elektroinstalační práce (montáž, opravy a údržba), tedy činnosti, která není regulována veřejnoprávními předpisy do té míry, že by podléhala speciální evidenci a nemohly nastat pochybnosti o jejím realizovaném rozsahu. Správce daně však uložil stěžovateli již v roce 2000 záznamní povinnost podle § 39 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel by povinen vést věrohodně a prokazatelně seznam prováděných činností a ke každé smlouvě evidovat spotřebu materiálu, počet odpracovaných hodin, přijaté faktury, výdajové pokladní doklady a výdejky materiálu ze skladu označené číslem uzavřené smlouvy, ke které se vztahují. Rovněž měl evidovat vystavené zálohové faktury, vystavené faktury, vydané příjmové doklady, data předání vykonané práce a vést evidenci jízd motorovým vozidlem. Účelem této povinnosti bylo zajistit, aby byl znám rozsah stěžovatelovy činnosti pro účely daňového řízení. Pomocí takto vedené evidence by bylo možné podstatně lépe odlišit činnosti, které oba společníci vykonávali v rámci sdružení a ostatní činnosti, které případně vykonával p. H. sám. Stěžovatel však řádně nevedl tuto evidenci. Nevedl žádné záznamy, skladovou evidenci či evidenci jízd. To vše měl mít podle jeho názoru na starost druhý účastník sdružení. Lze jen poznamenat, že smlouva o sdružení výslovně neukládá povinnost vést účetnictví panu H. V čl. I se pouze obecně uvádí, že účelem sdružení je provádění elektroinstalačních prací společně a na společný účet a za tímto účelem budou účastníci vést společné účetnictví.

[40] Nelze tedy pochybovat, že předložená daňová evidence neskýtala věrohodný obraz o skutečném rozsahu realizovaných zakázek, materiálu, který byl použit a rozsahu. Rovněž evidence provozu motorového vozidla vykazovala závažné nedostatky, neboť v ní byl evidován nákup benzínu, ačkoli užívané vozidlo bylo konstruováno na plynový pohon. Tyto nedostatky nebylo možné překlenout ani doplněným dokazováním. Jak vyplývá i ze stěžovatelem předloženého přípisu správci daně ze dne 12. 7. 2009, stěžovatel si byl vědom, že účetnictví vedené panem H. nebylo možno ověřit z hlediska správnosti údajů o příjmech a výdajích oproti inventarizaci. Stěžovatel sám odkázal na str. 16 žaloby na názor p. H. o přínosnosti výpovědi sv. S., který podle názoru p. H. uvede, že pro něj p.

H. vůbec neprovedl fakturované práce, že vystavil fiktivní faktury a že ani jiné práce nebyly provedeny na osoby, jejichž jména jsou uvedena na fakturách, ale pro někoho jiného. I takové tvrzení svědčí správnosti názoru správce daně a krajského soudu, že předložené doklady netvořily spolehlivý podklad pro stanovení daně dokazováním.

[41] Stěžovatel je tedy do jisté míry v paradoxní situaci, neboť zřetelně tvrdí, že jeho daňové doklady nejsou schopny poskytnout bezpečný přehled o rozsahu jeho činnosti pro správné stanovení daně dokazováním. Současně však brojí proti stanovení daně podle pomůcek a přenáší odpovědnost za stav daňové evidence na správce daně. Ani stěžovatel však netvrdí a tvrdit nemůže, že by takto doplněné dokazování vedlo ke zjištění, že daňová evidence byla vedena správně a že by doplněné dokazování již bezesbýtku poskytovalo nezkreslenou představu o rozsahu činností, které byly předmětem daně z příjmů.

[42] Jedním z mála kasačních tvrzení, které míří proti rozsudku krajského soudu a není opakováním procesního stanoviska zastávaného již v daňovém řízení, je námitka o podjatosti úřední osoby J. V. Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že vedle přátelského vztahu mezi dětmi úřední osoby a dětmi p. H. nezmínil též přátelský a kamarádský vztah mezi těmito dětmi a úřední osobou. Tato námitka není důvodná. Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil dne 20. 9. 2011 námitku podjatosti úřední osoby. O námitce rozhodla ředitelka správce daně dne 6. 10. 2011 tak, že úřední osoba není vyloučena z řízení. V odůvodnění citovala stanovisko úřední osoby, že zná p. H. pouze zběžně, není mezi nimi žádný přátelský vztah, dcery p. H. jsou o generaci mladší a přestože spolu hrají v jednom oddíle, nejde o přátelství, na základě kterého by měla k p. H. bližší vztah. Ředitelka správce daně postavila názor o nepodjatosti úřední osoby na obecnější úvaze o mimopracovních aktivitách pracovníků správce daně, během kterých nepochybně dochází, zejména s ohledem na velikost města, i k setkávání s případnými účastníky daňových řízení. Již ředitelka správce daně tedy zohlednila nejen vztah mezi dětmi p. H. a dcerou úřední osoby, ale též vztah mezi těmito dětmi a úřední osobou. Není pravdou, že by krajský soud ponechal zcela stranou vztah dcer pana H. k úřední osobě. Tvrzený přátelský vztah byl hodnocen se zřetelem k dalším skutečnostem (tvrzení o neobjektivním vedení daňového řízení, fakt, že daňové řízení nevedla pouze J. V., ale i další pracovníci správce daně). Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu dostatečně odůvodněn. Nejvyšší správní soud přisvědčuje tomu, že kasační tvrzení o možné společné dopravě na sportovní zápasy nemůže samo o sobě vést k podjatosti úřední osoby, pokud nejsou alespoň tvrzeny okolnosti, které by svědčily skutečnému přátelskému vztahu pracovníka správce daně a daňového subjektu.

[43] Pokud krajský soud zmínil, že rovněž p. H. byla daň stanovena podle pomůcek, nelze takové konstatování považovat za nedostatečné odůvodnění nepodjatosti úřední osoby. Krajský soud tuto okolnost uvedl jako reakci na tvrzené nestandardní vedení daňového řízení ve prospěch p. H. na úkor stěžovatele. Úvaha, zda bylo stanovení daně podle pomůcek fakticky výhodné pro p. H., pak míří mimo důvody, pro které byla daň stanovena tímto způsobem a nemůže ovlivnit názor o zákonnosti takového postupu.

[44] Na sedmnácté straně kasační stížnosti stěžovatel stručně namítl, že krajský soud nevypořádal námitku protizákonného přepisu protokolů před jejich podpisem. Je skutečností, že odůvodnění rozsudku krajského soudu neobsahuje samostatnou pasáž,

kteřá by se věnovala takto vymezenému tvrzení. Je tomu tak patrně proto, že stěžovatel uplatnil obdobnou žalobní námitku v úzké vazbě na tvrzení, že správce daně neoprávněně založil kopie protokolu, jehož původní originál je založen v daňovém spisu p. H. Pro důvodnost kasační námitky je však podstatné, že stěžovatel ani v podané žalobě nespecifikoval, v jakém rozsahu a v čem konkrétně došlo k nepřipustné úpravě protokolu z jednání. Jen tak by bylo možné posoudit, zda případná změna měla vliv na kontrolní zjištění správce daně a zda mohla mít případně vliv na zákonnost rozhodnutí. Vzhledem k obecnosti kasační námitky postačí konstatovat, že daňový spis obsahuje pouze jedno vyhotovení protokolu o ústním jednání z 12. 3. 2010, které je podepsáno stěžovatelem a pracovníky správce daně. V jeho závěru se uvádí, že před „*popisem nebylo v protokolu opraveno nebo jinak změněno*“.

[45] Nedůvodnou je rovněž námitka, že krajský soud bagatelizoval pochybení při doručování zástupci stěžovatele, pokud zásilky neobsahovaly dovětek „advokát“. Krajský soud neopomněl tuto námitku vypořádat. Poukázal však na to, že nedošlo k zásahu do práv stěžovatele, neboť písemnosti byly adresátem převzaty a ten na zásilky reagoval. Takovým tvrzením však věc nebagatelizoval. Vždy je třeba posoudit, zda a jak tvrzené pochybení zasáhlo v konkrétní situaci do práv účastníka řízení. Pokud tomu tak nebylo, nelze tvrdit, že žalobou napadené rozhodnutí bylo nezákonné nebo že došlo k závažné vadě řízení před správním orgánem, pro kterou by bylo třeba zrušit žalobou napadené rozhodnutí.

[46] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[47] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. prosince 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu