



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **R. S.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2020, č. j. 45943/20/5200-10422-711919,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2020, č. j. 45943/20/5200-10422-711919, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2015. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

§ 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále z doměřené daně, a to výměrem č. j. 1618400/15/2501-50524-507587 za zdaňovací období roku 2010 daň ve výši 29 160 Kč a penále ve výši 5 832 Kč a výměrem č. j. 1618493/15/2501-50524-507587 za zdaňovací období roku 2011 daň ve výši 57 360 Kč a penále ve výši 11 472 Kč. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také oba zmíněné dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že v rozhodných zdaňovacích obdobích byl spolupracujícím osobou podle § 13 zákona o daních z příjmů ve vztahu ke své manželce A. S. (dále též „hlavní daňový subjekt“) a dosažené příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení si mezi sebe dělili rovným dílem vycházející z údajů zachycených v daňové evidenci vedené na základě § 7b zákona o daních z příjmů žalobcovou manželkou. Jiné zdanitelné příjmy než příjmy dosažené na základě této spolupráce žalobce v letech 2010 a 2011 nevykázal. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 87/2018-38 žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřoval v tom, že žalovaný nereagoval na odvolací námitku uplatněnou v písemnosti ze dne 26. 8. 2020, podle níž správce daně nedostál své povinnosti zabývat se otázkou existence daňového podvodu.
3. Podle žalobce správce daně nesprávně vymezil věcný rozsah žalobcova důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce upozornil na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, IV. ÚS 402/99 a IV. ÚS 29/05 a rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. j. 8 Afs 23/2018-37 a č. j. 2 Afs 44/2016-38 (*myšleno patrně 2 Afs 55/2016-38, pozn. soudu*) týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce konstatoval, že žalovaný tuto judikaturu při prověřování výdajů vynaložených na základě faktur vystavených společnostmi BonyStav s. r. o. a V. Š. nerespektoval. Zdůraznil, že daňovým orgánům muselo být známo, že předmětem deklarovaných plnění jsou dodávky pomocných stavebních prací na železničních svrscích na území České republiky, následně fakturované odběratelům, daňovým orgánům rovněž známým. Z faktur vystavených hlavním daňovým subjektem je proto podle žalobce patrné, jakou výdělečnou činností se hlavní daňový subjekt a žalobce v rozhodném období zabývali, na jakých místech a v jakém rozsahu ji prováděli. Dodal, že vzhledem k rozsahu prováděných prací a výši příjmů z této činnosti bylo evidentně vyloučeno, aby hlavní daňový subjekt potažmo žalobce dokázali tyto práce vykonat vlastními silami. Vyloučením předmětných výdajů za pomocné stavební práce z daňově uznatelných výdajů daňové orgány podle žalobce zcela rezignovaly na hledisko materiální správnosti stanovené daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu a upřednostnily fiskální zájem státu; k tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 41/2013-33 a č. j. 5 Afs 27/2017-45. S odkazem na rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 30/2007-73 žalobce připomněl, že za výdaje snižující základ daně z příjmů lze uznat takové, které poplatník 1) skutečně vynaložil 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů 3) v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že z judikatury Nejvyššího správního soudu [konkrétně uvedl rozsudky č. j. 9 Afs 11/2011-68, č. j. 5 Afs 57/2011-63, č. j. 9 Afs 19/2012-35, č. j. 4 Afs 91/2015-28, č. j. 10 Afs 310/2016-35, č. j. 10 Afs 235/2017-72 (*myšleno patrně 10 Afs 235/2015-72, pozn. soudu*), č. j. 5 Afs 132/2017-29, č. j. 10 Afs 181/2017-36, č. j. 10 Afs 381/2016-46 (*myšleno patrně 10 Afs 381/2017-46, pozn. soudu*) a č. j. 5 Afs 349/2017-39] Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jednoznačně plyne, že podmínka průkazu poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na faktuře nespadá mezi podmínky daňové uznatelnosti výdaje, resp. je nerozhodné, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Žalobce upozornil na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2019-30 a č. j. 1 Afs 20/2019-28, podle kterých náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný. Pokud se uvedené závěry Nejvyššího správního soudu nepopírají, lze je podle žalobce interpretovat pouze tak, že vyjde-li najevo, že skutečným dodavatelem je jiný subjekt, dojde ke zpochybnění faktického vynaložení výdaje a nelze ověřit, zda neznámý dodavatel skutečně příjem obdržel a zdanil; v takovém případě může odběratel „uhájit“ daňovou uznatelnost dotčeného výdaje pouze tehdy, pokud se mu podaří prokázat identitu skutečného dodavatele plnění. Žalobce zdůraznil, že povinnost odběratele prokázat identitu osoby skutečného dodavatele odlišného od osoby deklarovaného dodavatele nastává jen v případě, že správce daně prokáže, že se identita skutečného a deklarovaného dodavatele rozcházejí. Žalobce trval na tom, že pro posouzení daňové uznatelnosti výdaje je podstatné, aby daňový subjekt prokázal, že plnění, na něž vynaložil výdaj, bylo skutečně dodáno a zapláceno. Uzavřel, že podmínka shody identity skutečného a deklarovaného dodavatele nespadá mezi okruh rozhodných skutečností pro uznání daňových účinků výdaje, a proto ohledně naplnění této podmínky netíží důkazní břemeno žalobce, který se tak při neprokázání naplnění této podmínky nemohl ocitnout v důkazní nouzi.

4. Žalobce namítal, že daňové orgány neprokázaly, že předmětné pomocné stavební práce neprováděli deklarovaní dodavatelé společnost BonyStav s. r. o. a V. Š. Podle žalobce daňové orgány rezignovaly na svou povinnost dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť neprovedly žádný kontrolní úkon či postup, kterým by se alespoň pokusily dotčená plnění ověřit na straně deklarovaných dodavatelů. Žalobce konstatoval, že činnost společnosti BonyStav s. r. o. byla provázena celou řadou nestandardních okolností nasvědčujících tomu, že tato společnost spáchala daňový podvod. Podle žalobce je nepřípustné, aby z nekontaktnosti zmíněné společnosti nebo z jejího protiprávního jednání vyplývaly jakékoli negativní důsledky pro žalobce včetně zhoršení procesního postavení v podobě oslabení reálné možnosti unést důkazní břemeno. Žalobcovo zapojení do daňového podvodu se neprokázalo, a proto by vyvozování takovýchto případných důsledků fakticky znamenalo nepřípustné vyvozování právní odpovědnosti bez zavinění žalobce za jednání společnosti BonyStav s. r. o.
5. Podle žalobce daňové orgány pochybily tím, že se vůbec nezabývaly šetřením skutkové verze daňového podvodu, ačkoli bylo zřejmé, že šetřená obchodní transakce je provázena nestandardními skutkovými okolnostmi, které podle ustálené judikatury dokládají existenci daňového podvodu. Přestože se to v napadeném rozhodnutí neuvádí, žalobce byl přesvědčen, že ze sporných transakcí (se společností BonyStav s. r. o. a zřejmě i s V. Š.) stát daň nevybral, neboť z nekontaktnosti zmíněné společnosti lze usuzovat, že její daňová povinnost za rozhodná zdaňovací období nebyla vyměřena. Žalobce proto požádal soud, aby doplnil dokazování o poznatky ohledně plnění daňových povinností uvedených subjektů za rozhodná zdaňovací období. Vady důkazní situace spojení s deklarovaným dodavatelem, resp. neprokázání identity dodavatele z důvodu nekontaktnosti deklarovaného dodavatele, podle žalobce představují specifický případ daňového podvodu spočívajícího v neodvedení daně deklarovaným dodavatelem. Dodal, že tento závěr

potvrzuje judikatura Soudního dvora Evropské unie (bod 40 rozsudku ve věci C-277/14). S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 23/2016-52 žalobce konstatoval, že závěry judikatury vztahující se k uplatnění společného systému daně z přidané hodnoty mají obecnou platnost a uplatnění daňových výdajů není vyloučeno ani za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než je uveden na příslušných daňových dokladech. Tvzení žalovaného o odlišnosti koncepce daně z příjmů a daně z přidané hodnoty nemohou podle žalobce obstát, neboť nejsou podloženy žádnými věcnými argumenty. Zdůraznil, že v situaci, kdy daňové orgány nepopřely faktickou existenci předmětných plnění, avšak sporným se jeví prokázání tvrzeného výdaje ve vztahu k deklarovanému dodavateli, je povinností daňových orgánů uplatňovat zásadu ochrany dobré víry. K tomu opětovně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 23/2016-52. Podle žalobce lze z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 1/2005-57 dovodit, že pokud objednatel plnění zaplatil a skutečně obdržel, má právo se rozumně domnívat, že je obdržel v příčinné souvislosti s objednávkou, ledaže by věděl, že tomu tak nebylo. Uzavřel, že ze zásady ochrany dobré víry vyplývá, že není možné po daňovém subjektu požadovat, aby měl přehled o zaměstnancích nebo subdodavatelích svého dodavatele, pokud daňové orgány neprokáží absenci dobré víry na straně daňového subjektu. To daňové orgány podle žalobce v dané věci nerespektovaly.

6. Žalobce dále namítal, že uložení trestní sankce v podobě daňového penále je v rozporu se standardy založenými Listinou základních práv a svobod (čl. 40) a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (čl. 6). Připomněl usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014-57 a zdůraznil, že ukládání daňového penále musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy. Podle žalobce musí stát jednoznačně a objektivně prokázat vinu, což znamená aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“, a proto je z principu vyloučeno uložení trestní sankce za nesplnění důkazní povinnosti. Podotkl, že penále ukládané na základě § 251 daňového řádu je podle § 2 odst. 5 věty druhé téhož zákona příslušenstvím daně, které sleduje osud daně. Podle žalobce mu v dané věci bylo penále uloženo na základě závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene ohledně naplnění podmínek pro uplatnění daňově uznatelných výdajů, a stalo se tak v rozporu se standardy trestního postihu, neboť daňové orgány žalobci neprokázaly nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění daňově uznatelných výdajů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že žalobce uplatňuje v podstatě totožné námitky jako v odvolání, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že byl vázán právním názorem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 238/2018-39 a v jeho intencích postupoval. Žalovaný popřel namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť reagoval na všechny klíčové námitky (na námitku daňového podvodu v odstavci 83 odůvodnění). K tomu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích sp. zn. 52 Af 9/2014. Dodal, že žalobcův nesouhlas se závěry žalovaného nezakládá nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
8. Podle žalovaného nebylo v daném případě prokázáno, že by předmětná plnění byla pro žalobce fakticky uskutečněna dodavatelem uvedeným na předložených daňových dokladech. Žalobce mohl buď uvedenou skutečnost prokázat, nebo přdestříit a doložit verzi jinou, čímž by identifikoval faktického dodavatele plnění odlišného od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 107/2017 žalovaný odmítl argument žalobce, že by byl správce daně povinen

prokazovat, že skutečným dodavatelem není osoba uvedená na faktuře. Žalobce podle žalovaného přehlíží, že závěry ohledně důkazního břemene již pravomocně přezkoumal Nejvyšší správní soud, který se plně ztotožnil s tím, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný zdůraznil, že daňovým orgánům nelze vytýkat, že žalobce nesplnil svou povinnost a nepředložil žádné další důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně. K žalobcem uváděné judikatuře žalovaný poznamenal, že se jedná o značně odlišné případy.

9. Žalovaný setrval na svém názoru, že daň z příjmů má odlišnou koncepci od daně z přidané hodnoty, a proto žalobcovu argumentaci založenou na postupu při prokazování podvodu na dani z přidané hodnoty nelze považovat za přílehlavou. Žalobce navíc podle žalovaného nevysvětlil záměr své polemiky a zůstal jen u obecných a nekonkrétních tvrzení. Žalovaný označil za podstatné pro projednávanou věc, že nebyly jednoznačně objasněny všechny okolnosti předmětných obchodních vztahů, což oprávněně vedlo k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. S odkazem na komentář k § 251 daňového řádu (Matyášová, L., Grossová, E. Daňový řád: komentář. Praha: Leges, 2015) žalovaný zdůraznil, že penále je následek, který stíhá daňový subjekt za nesplnění povinnosti řádného (pravdivého a správného) tvrzení daně. Podle žalovaného je plně v dispozici daňového subjektu, aby splnil svou povinnost přiznat daň správně. Žalovaný přisvědčil žalobci, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků a podle § 251 daňového řádu je svým charakterem jednorázovou sankcí, která je stanovena fixní procentní částkou a v průběhu času se nemění. Žalovaný shrnul, že žalobce porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat, a proto nelze přičítat k tíži správce daně, že mu daň doměřil a uložil mu zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

10. V replice ze dne 1. 3. 2021 žalobce uvedl, že ze žalovaným zmíněného odstavce 83 napadeného rozhodnutí se k námitce daňového podvodu vztahuje pouze jedna nijak neodůvodněná věta o nedůvodnosti žalobcovy argumentace. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce zdůraznil, že nestačí uvést, že argumentace je nesprávná, pokud správní orgán neuvede, v jakých konkrétních aspektech tato nesprávnost spočívá. Podle žalobce nepostavil žalovaný proti předmětné odvolací námitce žádný vlastní ucelený argumentační systém. Žalobce uzavřel, že tato námitka zpochybňuje základní princip (*modus operandi*), na kterém jsou rozhodnutí daňových orgánů vystavěna, a proto je naprosto stěžejní.
11. Žalovaný podle žalobce nepochopil podstatu žalobní námítky upozorňující na nesprávně vymezený rozsah žalobcova důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce zopakoval, že identita dodavatele je pro posouzení daňové uznatelnosti výdaje sice podstatná, nicméně správce daně je povinen prokázat, že identita deklarovaného a skutečného dodavatele se rozchází. Žalovaným citovaná judikatura podle žalobce jeho názor nijak nevyvrací. Zdůraznil, že podmínky pro uznání daňově účinného výdaje nemohou být posuzovány přísnějším měřítkem než podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-459/17 a C-460/17, podle kterého mohou daňové orgány odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud prokáží, že se deklarované plnění fakticky vůbec neuskutečnilo; v dané věci však daňové orgány neprokázaly, že sporná plnění nebyla zrealizována.

12. Žalobce podotkl, že se žalovaný nijak nevypořádal s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 23/2016-52, byť rozsudek téhož soudu č. j. 2 Afs 15/2007-23 zakazuje nerespektování soudních rozhodnutí bez vznesení oponentní argumentace a žalovaný podle rozsudku téhož soudu č. j. 2 Afs 165/2016-26 nebyl oprávněn tuto judikaturu odmítnout jako ojedinělé soudní rozhodnutí. Žalobce zopakoval, že daňové orgány zcela rezignovaly na provedení jakýchkoli úkonů za účelem ověření dotčených plnění na straně žalobcových dodavatelů, přičemž přinejmenším činnost dodavatele BonyStav s. r. o. provázela celá řada nestandardních okolností, které daňové orgány obvykle vykládají jako pojmové znaky daňového podvodu. Ohledně činnosti dodavatele V. Š. se podle žalobce v daňovém spisu nic neuvádí. Žalobce konstatoval, že uplatnění argumentační linie založené na tom, že součástí jeho důkazního břemene je prokázání identity dodavatele, který je nekontaktní, je vůči daňovému subjektu přísnější, než kdyby se daňové orgány zabývaly prokazováním jeho vědomé účasti na daňovém podvodu. Zároveň to podle žalobce vede k tomu, že značná část daňových podvodů zůstane neodhalena a namísto organizátorů podvodu zaplatí daň odběratel, který odvod nespáchal. Žalobce uzavřel, že stát tímto zvýhodňuje a motivuje organizátory daňových podvodů.

Ústní jednání soudu

13. Při jednání soudu konaném dne 14. 12. 2022 zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Za meritum sporu označil otázku dobré víry žalobce a otázku jeho zapojení do daňového podvodu. Nesouhlasil s názorem žalovaného, který tuto argumentaci odmítl jako nemístnou či nepřipustnou s tím, že uplatňování daně z přidané hodnoty podléhá zásadně jiným mechanismům než uplatňování daně z příjmů. Namítal, že žalovaný tento názor nevysvětlil. Zástupce žalobce zdůraznil, že transakce je jedna a rozdíl z hlediska právního posouzení spočívá pouze v tom, že podmínky přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jsou přísnější oproti podmínkám daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, neboť dodavatel musí mít postavení plátce daně z přidané hodnoty. Poukázal na vyjádření ředitele žalovaného Mgr. Tomáše Rozehnal v Bulletinu Komory daňových poradců č. 2/2017, že dobrou víru je třeba v daňovém řízení respektovat vždy a judikatura otevírá možnost uplatnění doktríny daňového podvodu a dobré víry i v oblasti daně z příjmů. Zástupce žalobce připomněl, že společnost BonyStav s. r. o. prošla likvidací a byla vymazána z obchodního rejstříku, osoby jednající za tuto společnost spolupracovaly s Policií České republiky, ale nikdy nebyly vyslechnuty správcem daně, a všechny okolnosti, které byly spojeny s transakcemi s touto společností, jsou podle judikatury Nejvyššího správního soudu skutkovými okolnostmi daňového podvodu. Zástupce žalobce trval na tom, že faktická realizace plnění byla prokázána (jednalo se o práce pro Viamont), žalobce nemohl realizovat tato plnění vlastními silami, tedy musel vynaložit a vynaložil peníze, příčinná souvislost mezi provedenými pracemi a vynaloženými penězi je nepochybná, tudíž se jednalo o výdaje na dosažení žalobcových příjmů, které zdanil. Podle zástupce žalobce tak byly splněny judikaturou formulované podmínky daňové uznatelnosti předmětných výdajů, mezi které nespadá podmínka prokázání identity dodavatele. Splnění základních podmínek uznatelnosti výdajů ostatně správce daně ani nezpochybnil, tedy nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na žalobce. Zástupce žalobce poznamenal, že pochybnosti správce daně se opíraly o zjištění, že společnost BonyStav s. r. o. je nekontaktní, nepodává daňová přiznání, neplatí daň apod., tedy že došlo k úmyslnému protiprávnímu jednání. Podle zástupce žalobce je ohrožení společenského zájmu v oblasti trestního práva vždy intenzivnější než v oblasti neunesení důkazního břemene v daňovém řízení a daňová správa

svým přístupem, kdy namísto zkoumání daňového podvodu staví na neunesení důkazního břemene, pasivně podporuje daňové podvody. Konstatoval, že riziko daňové ztráty musí být proporcionálně rozděleno mezi daňové subjekty a státní orgány, tudíž musí existovat i situace, kdy v důsledku podvodného jednání vznikne daňová ztráta a daň se nevybere. Podle zástupce žalobce daňové orgány vybírají daň za každou cenu, vždy musejí daň někomu doměřit a zcela zavrhlly myšlenku, že by ztráta mohla připadnout na vrub státní kasy. Zástupce žalobce konstatoval, že výzva správce daně vyjádřila pochybnosti ohledně rozsahu plnění, kým konkrétně byly práce provedeny apod., což nejsou relevantní skutečnosti pro uznání daňové účinnosti výdajů. Podle zástupce žalobce proto předmětná výzva nebyla způsobila vyvolat přenesení důkazního břemene, které daňový subjekt unesl tím, že předložil příslušné daňové doklady. Zdůraznil, že předmětem dokazování jsou relevantní skutečnosti a nelze je vyvracet poukazem na skutečnosti, které relevantní nejsou. Zopakoval, že není podmínkou prokázat, kdo konkrétně dotčené práce dělal, a proto nelze daňovou uznatelnost výdaje popřít tím, že daňový subjekt toto neprokáže. Dodal, že žalobce neměl důvod reagovat na výzvu, která byla nezákonná, neboť v ní správce daně nevyjevil žádnou důvodnou pochybnost ohledně předmětu dokazování.

14. Pověřená pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, při tomto jednání plně odkázala na písemné vyjádření k žalobě. Konstatovala, že při vydání napadeného rozhodnutí žalovaný respektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 238/2018. Podle pověřené pracovnice žalovaného není předmětem sporu ani prokázání dobré víry, ani existence daňového podvodu, nýbrž unesení důkazního břemene ve věci daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdůraznila, že žalobce nesplnil svou povinnost a nepředložil žádné důkazní prostředky, jimiž by vyvrátil pochybnosti správce daně popsané ve výzvě k prokázání skutečností. Podle pověřené pracovnice žalovaného žalobce neprokázal oprávněnost daňové uznatelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dodala, že také Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 238/2018 dospěl k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Poznamenala, že námitku týkající se výzvy k prokázání skutečností uplatnil žalobce opožděně.

Posouzení věci soudem

15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

17. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobci připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 8. 2. 2021, neboť napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno do vlastních rukou dne 8. 12. 2020. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm námitkám, které zástupce žalobce nově vznesl při ústním jednání soudu konaném dne 14. 12. 2022, že osoby jednající za společnost BonyStav s. r. o. nikdy nebyly vyslechnuty správcem daně a že výzva správce daně k prokázání skutečností nebyla způsobilá vyvolat přenesení důkazního břemene a byla nezákonná, neboť v ní správce daně nevyjevil žádnou důvodnou pochybnost ohledně předmětu dokazování. Tyto námitky byly poprvé uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body, proto se jimi soud nezabýval.
18. Ze včasných žalobních bodů se soud nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že žalovaný nereagoval na odvolací námitku uplatněnou v písemnosti ze dne 26. 8. 2020, podle níž správce daně nedostál své povinnosti zabývat se otázkou existence daňového podvodu. Soud prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že žalovaný předmětnou odvolací námitku vypořádal v odstavci 83, kde upozornil na odlišnou koncepci daně z příjmů oproti dani z přidané hodnoty a uvedl, že z odlišných principů uplatňování těchto daní nelze vyvodit závěr, že by měl správce daně v případě daně z příjmů rezignovat na určení skutečného dodavatele posuzovaného plnění. Na to žalovaný navázal: „Argumentace odvolatele založená na postupu u daně z přidané hodnoty při prokazování podvodu na téže dani je nedůvodná.“ Soud zdůrazňuje, že tuto větu nelze vytrhávat z kontextu a číst izolovaně, jak to činí žalobce ve snaze ukázat na domnělou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Předmětnou větu je naopak třeba vnímat v kontextu celého odstavce, jehož základem je argumentace upozorňující na odlišnost koncepce a principů uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty; z toho pak podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že právě z důvodu těchto odlišností je v případě žalobcovy daně z příjmů nedůvodná argumentace vztahující se k podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud dodává, že samotná skutečnost, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neodpovídá představám žalobce, neboť žalovaný neakceptoval jeho argumenty, nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
19. V této souvislosti soud současně poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu (žalovaném) nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé

věť uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru zdejšího soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí.

20. Dále se soud zabýval námitkami týkajícími se rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
21. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně

tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

22. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
23. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i daňovému subjektu odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
24. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“*
25. Zdejší soud prostudoval všechny žalobcem uváděné judikáty k rozsahu důkazního břemene ve vztahu k osobě dodavatele daňového subjektu a shledal, že Nejvyšší správní soud dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93, nebo ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud se jedná o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejích předmětem, opravdu uskutečnila. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy rozptýlit pochybnosti správce daně. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků.

26. V žalobcem zdůrazňovaném rozsudku ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, Nejvyšší správní soud skutečně vyslovil, že „... při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ Nejvyšší správní soud zároveň upozornil na to, že „[p]rokazování uskutečnění daňové uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo, ... Za této situace bylo povinností stěžovatele, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil jako položku snižující základ daně, prokázat faktické vynaložení sporného nákladu. Bylo pouze na stěžovateli, jaké důkazy k prokázání faktického vynaložení jím uplatněného nákladu v řízení předloží.“ V navazujícím rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35, Nejvyšší správní soud vycházející z výše citované judikatury zdůraznil, že „[i] po zohlednění ústavních požadavků tedy stále platí, že stěžovatel měl povinnost prokázat, zda skutečně vynaložil tvrzené výdaje, v jaké výši a za co je vynaložil.“
27. Nejvyšší správní soud poté v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4 Afs 91/2015-28, doplnil, že „[p]okud 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. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

28. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, nelze dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo daňovému subjektu poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely. Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Nejvyšší správní soud uzavřel, že při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným, je důležitou okolností objasnění dodavatele. V rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, k tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že *„[u]nese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.“* Relevantní judikaturu pak Nejvyšší správní soud shrnul tak, že *„... za situace, kdy daňový subjekt neprokáže, že deklarované plnění bylo uskutečněno deklarovaným subjektem, je mu dána možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy.“*
29. Také v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017-46, Nejvyšší správní soud potvrdil, že byť pro daňovou uznatelnost výdaje není nezbytné prokázat poskytnutí plnění konkrétním dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu, důkazní břemeno k prokázání daňové uznatelnosti výdaje tíží daňový subjekt. Konkrétně Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[f]inanční orgány se poněkud nepřesně vyjádřily, že stěžovatelku tížilo ve vztahu k dani z příjmů důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že úhradu za plnění poskytla výlučně osobám, které podle předložených faktur měly provést v její prospěch deklarované plnění. Z rozhodnutí správce daně i žalovaného však také vyplývá, že s touto pochybností úzce souvisí také pochybnost o tom, zda byly na uvedených zakázkách provedeny stavební práce právě v takovém rozsahu, jaký odpovídá fakturám vystaveným společností Agatha a družstvem Tysea. Je pravda, že finanční orgány mohly směr dokazování ovlivnit vhodněji kladenými dotazy na prokazování toho, zda stěžovatelka skutečně vynaložila uplatněné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy zda existovaly alespoň nějaké osoby, které pro stěžovatelku provedly fakturované stavební práce a které by současně mohly potvrdit, že jim stěžovatelka skutečně vyplatila zpochybňované částky). Na druhou stranu však vycházely z poměrně neurčitých informací, které jim stěžovatelka poskytla. Proto se v průběhu daňového řízení zaměřily převážně na prokazování toho, zda stavební práce pro stěžovatelku provedli právě subdodavatelé, kteří byli uvedeni na fakturách. Uplatněné výdaje musí daňový subjekt prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Stěžovatelka však neprokázala, že vynaložila zpochybňované výdaje právě v tvrzené výši ať už subjektům uvedeným na fakturách, nebo komukoliv jinému, kdo stavební práce provedl.“*
30. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39, pak vyplynulo, že *„[f]inanční orgány ani soud nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že skutková verze, kterou daňový subjekt předkládá, je možná a uvěřitelná. Daňový subjekt totiž musí vždy prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavateli, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky. To se však v nyní projednávané věci stěžovatelce*

nepodařilo. Stavební práce jistě někdo provedl, ale předložené listiny nevypovídaly dostatečně přesně o jejich rozsahu a o jejich finanční náročnosti ...“

31. Vycházejí z citované judikatury zdejší soud souhlasí se žalobcem v tom, že mezi podmínky daňové uznatelnosti výdaje nepatří prokázání toho, že dotčené plnění bylo skutečně poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Další závěry, které z toho žalobce dovodil, však podle názoru soudu představují účelovou dezinterpretaci závěrů Nejvyššího správního soudu. Žalobce by měl mít na paměti, že pokud správce daně unese své důkazní břemeno tím, že v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu sdělí daňovému subjektu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, tj. žalobce. Ten je pak povinen prokázat, že tvrzené výdaje skutečně vynaložil, za co a v jaké výši. Daňový subjekt má v zásadě dvě možnosti: buď může prokázat, že dotčené plnění proběhlo tak, jak je deklarováno na příslušném daňovém dokladu (a to včetně poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem a jeho zaplacení tomuto dodavateli), nebo může prokázat, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než uvádí daňový doklad. Jakkoli tedy lze žalobci přisvědčit v tom, že nemusí prokazovat, že dotčené plnění skutečně poskytl dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, nic to nemění na tom, že žalobce tížilo důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že deklarovaný výdaj nastal, tj. že plnění bylo žalobci poskytnuto, v jím tvrzeném rozsahu a že za ně bylo zaplacen.
32. Soud připomíná, že výzvou k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 a poučil jej, že má právo se ke skutečnostem uvedeným v odůvodnění výzvy vyjádřit, popřípadě předložit důkazní prostředky prokazující výši částky výdajů, kterou žalobce jako spolupracující osoba uvedl v daňovém přiznání formou stanoveného podílu, tj. daňovou účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že z pomocných stavebních prací deklarovaných na fakturách vystavených dodavatelem BonyStav s. r. o. a V. Š., které jsou zahrnuty v daňové evidenci vedené hlavním daňovým subjektem, není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jedná, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny. Vzhledem k tomu, že k daňové kontrole prováděné u hlavního daňového subjektu (manželka žalobce) nebyly předloženy smlouvy uzavřené s těmito dodavateli, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky, předávací protokoly či evidence výkonů prokazující oprávněnost zahrnutí uvedených přijatých faktur do výdajů s vlivem na zisk, vznikly správci daně pochybnosti o tom, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že práce deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny tam uvedenými dodavateli, a to v rozsahu, který doklady uvádějí. Tyto pochybnosti správce daně řádně sdělil hlavnímu daňovému subjektu a vyzval jej k prokázání daňové účinnosti těchto výdajů. Na uvedený bod výzvy nebylo reagováno, hlavní daňový subjekt tedy neprokázal daňovou účinnost výše deklarovaných výdajů za stavební práce, a proto je nelze uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zdůrazňuje, že na tuto část výzvy žalobce nijak nereagoval.
33. Citovaná výzva ze dne 17. 2. 2015 podle názoru zdejšího soudu plně v souladu s požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu podrobně popsala zjištění a závěry správce daně vyplývající z daňové kontroly provedené u hlavního daňového subjektu (manželky žalobce) a poskytla žalobci možnost na tyto skutečnosti reagovat vyjádřením či vlastními

důkazními návrhy. Soud má za to, že správce daně touto výzvou jasně formuloval své pochybnosti, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobce, aniž by překročil rozsah důkazního břemene spolupracující osoby. Nelze přitom přehlížet fakt, že ani hlavní daňový subjekt (manželka žalobce) svá daňová tvrzení dostatečně neprokázal. Pokud za dané procesní situace žalobce na uvedenou výzvu dostatečně nereagoval, když ve vztahu k výdajům za pomocné stavební práce neuplatnil žádné tvrzení ani důkazní návrh, jde tato jeho pasivita výhradně k jeho tíži.

34. Soud zdůrazňuje, že správce daně předmětnou výzvou žalobce nevyzval k prokázání identity skutečného a deklarovaného dodavatele, jak žalobce poněkud účelově namítá v žalobě. Z citované výzvy podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o tom, o jaké konkrétní práce se jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny; tyto pochybnosti sdělil hlavnímu daňovému subjektu (manželce žalobce), nicméně ta na příslušnou výzvu nereagovala. Žalobce byl ve výzvě ze dne 17. 2. 2015 zároveň zcela srozumitelně poučen o tom, že se může ke zjištění správce daně vyjádřit a předložit důkazní prostředky prokazující daňovou účinnost výdajů uvedených v jeho daňovém přiznání. Správce daně tedy podle názoru soudu po žalobci nepožadoval prokázání identity skutečného a deklarovaného dodavatele, nýbrž prokázání daňové účinnosti (uznatelnosti) výdajů za pomocné stavební práce. Za dané procesní situace bylo výhradně na žalobci, zda zvolí variantu prokázání toho, že dotčené plnění proběhlo tak, jak je deklarováno na příslušném daňovém dokladu (a to včetně poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem a jeho zaplacení tomuto dodavatelí), nebo variantu prokázání toho, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než uvádí daňový doklad. Žalobce však nezvolil ani jednu z těchto variant, na tuto část výzvy vůbec nereagoval, a proto byl správce daně oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
35. Správce daně samozřejmě mohl zmíněnou výzvu formulovat přesněji a upozornit v ní žalobce na možnost prokázat, že deklarované výdaje nastaly za jiných okolností, než uvádí daňový doklad. Podobně jako Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017-46, však zdejší soud nespatřuje v tomto dílčím formulačním nedostatku předmětné výzvy natolik závažné pochybení správce daně, které by muselo mít za následek zrušení napadeného rozhodnutí. Stále totiž platí, že žalobce na danou výzvu, pokud jde o výdaje za pomocné stavební práce, vůbec nereagoval a stejně pasivní byla předtím ve svém daňovém řízení i jeho manželka (hlavní daňový subjekt); to znamená, že správci daně nikdo ani nenaznačil, že by se dotčená plnění mohla uskutečnit jinak, než uvádějí předkládané doklady. V tomto smyslu je žalobní argumentace o prokazování identity skutečného a deklarovaného dodavatele podle názoru soudu ryze účelovou snahou dodatečně suplovat žalobcovu pasivitu v průběhu daňové kontroly.
36. Pro úplnost soud dodává, že žalobcem zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017-29, a ze dne 25. 10. 2018, č. j. 10 Afs 181/2017-36, se od žalobcova případu odlišují v tom, že daňové orgány nečinily sporným poskytnutí plnění daňovému subjektu a jeho zaplacení daňovým subjektem. V projednávané věci však správce daně v citované výzvě ze dne 17. 2. 2015 vyslovil pochybnosti i o tom, o jaké konkrétní práce se jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny, tudíž učinil sporným samotné poskytnutí plnění. Uvedené judikáty jsou proto pro žalobcův případ zcela nepřiléhavé.
37. Soud tedy uzavírá, že správce daně nepochybil při vymezení věcného rozsahu žalobcova důkazního břemene a postupoval plně v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu s prvopisem potvrzuje G. Z.

soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39, zdejší soud opakuje, že daňový subjekt musí vždy prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny zpochybněné výdaje. Jakkoli lze v projednávané věci z faktur vystavených hlavním daňovým subjektem dovodit, jakou výdělečnou činností se hlavní daňový subjekt a žalobce v rozhodném období zabývali, na jakých místech a v jakém rozsahu ji prováděli, a lze tedy konstatovat, že předmětné pomocné stavební práce jistě někdo provedl, soud zdůrazňuje, že hlavní daňový subjekt ani žalobce dostatečně přesně neprokázali rozsah, a tedy ani finanční náročnost prací, které jim měli poskytnout jejich dodavatelé, ať už se ve skutečnosti jednalo o BonyStav s. r. o. a V. Š., nebo kohokoli jiného; nic na tom nemění ani žalobcovo nepodložené tvrzení, že by hlavní daňový subjekt a žalobce nedokázali tyto práce vykonat vlastními silami. Příslušné žalobní námitky proto nejsou důvodné.

38. S ohledem na uvedené skutečnosti soud nesdílí žalobcovo přesvědčení, že daňové orgány rezignovaly na hledisko materiální správnosti stanovené daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu a upřednostnily fiskální zájem státu. Ani v tomto kontextu totiž nelze přehlížet žalobcovu pasivitu v daňovém řízení, kdy sám žalobce neučinil nic ve prospěch toho, aby daň byla z jeho pohledu stanovena materiálně správně.
39. K námitce, že daňové orgány neprokázaly, že předmětné pomocné stavební práce neprováděli deklarovaní dodavatelé společnost BonyStav s. r. o. a V. Š., soud podotýká, že tuto skutečnost nebyly daňové orgány povinny prokazovat, stejně tak jako nebyly povinny prokazovat, že se sporná plnění vůbec neuskutečnila. Z výše popsaného rozvržení důkazního břemene vyplývá, že plně postačilo, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobce, který je však neunesl, a proto již správce daně (ani žalovaný) nic dalšího prokazovat nemuseli.
40. Žalobcovo tvrzení, že daňové orgány rezignovaly na svou povinnost dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť neprovedly žádný kontrolní úkon či postup, kterým by se alespoň pokusily dotčená plnění ověřit na straně deklarovaných dodavatelů, pokládá soud za zcela nemístné. Daňové orgány totiž podle názoru soudu nemají povinnost suplovat pasivitu žalobce a hlavního daňového subjektu, kteří navzdory řádné výzvě správce daně kromě faktur od svých dodavatelů nepředložili ve vztahu k pomocným stavebním pracím vůbec žádné důkazní prostředky. Sám žalobce navíc v žalobě upozornil na nekontaktnost společnosti BonyStav s. r. o., nedodání podkladů do sbírky listin obchodního rejstříku a následné zrušení této společnosti s likvidací usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 7. 2012, č. j. 1 Cm 130/2010-13. Na okraj soud dodává, že daňové orgány z nekontaktnosti společnosti BonyStav s. r. o. v žalobcově případě nic nedovozovaly, tedy pro žalobce z této okolnosti nevyplynuly žádné negativní důsledky. Tato námitka proto není důvodná.
41. K žalobcově argumentaci daňovým podvodem soud předně upozorňuje na skutečnost, že ke zkoumání účasti na daňovém podvodu lze přistoupit až v okamžiku, kdy je prokázáno, že k vlastnímu plnění došlo. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, „[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“ S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a s ohledem na žalobcovu argumentaci stírající rozdíly mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty je považuje za příléhavé i pro projednávanou věc.

42. Soud připomíná, že žalobci byla daň z příjmů fyzických osob doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene, kdy ve vztahu k pomocným stavebním pracím žalobce neprokázal, že dotčené plnění proběhlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, ani že deklarované výdaje skutečně nastaly, byť za jiných okolností, než uvádějí daňové doklady. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno samotné plnění, není podle názoru soudu namíste řešit otázku případné žalobcovy účasti na podvodném jednání. Soud proto vyhodnotil veškeré žalobcovy námitky týkající se daňového podvodu jako nedůvodné, resp. pro projednávanou věc irelevantní. Zároveň soud konstatuje, že za dané situace nebylo povinností daňových orgánů zkoumat žalobcem naznačenou verzi daňového podvodu, posuzovat jeho potenciální dobrou víru a vypořádávat se s judikaturou vztahující se k daňovým podvodům. Ani tato námitka tudíž není důvodná.
43. Dále se soud zabýval námitkou daňového penále jako trestní sankce. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, platí, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“ S tímto názorem se zdejší soud (stejně jako žalovaný i žalobce) plně ztotožňuje. Soud však nesdílí závěry, které z něj žalobce vyvodil.
44. Akceptuje-li soud žalobcovu tvrzení, že podmínkou pro uložení povinnosti zaplatit penále je jednoznačné a objektivní prokázání viny, je zároveň třeba si uvědomit, že vina spočívá v tom, že přiznal a odvedl daň v nesprávné výši, což vedlo k pozdějšímu doměření daně. Tyto skutečnosti jsou v projednávané věci zcela jednoznačné, tedy ohledně nich nevystaly žádné pochybnosti, které by mohly vést k aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“, jíž se žalobce dovolával. Žalobci podle názoru soudu nebyla uložena povinnost zaplatit penále za nesplnění důkazní povinnosti, nýbrž právě za zmíněné nesprávné přiznání a odvedení daně. Žalobce se rovněž mylí, pokud se domnívá, že mu penále bylo uloženo v rozporu se standardy trestního postihu, neboť daňové orgány neprokázaly nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění daňově uznatelných výdajů. Jak již soud vysvětlil výše, daňové orgány neměly povinnosti nic takového prokazovat, tudíž uvedená argumentace není namíste. Lze tedy uzavřít, že povinnost zaplatit penále nebyla žalobci uložena v rozporu se standardy založenými Listinou základních práv a svobod (čl. 40) a Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (čl. 6). Ani tato námitka proto není důvodná.

45. S ohledem na výše uvedené vyhodnotil soud žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl žalobcem navržené dokazování poznatky ohledně plnění daňových povinností subjektů Bonystav s. r. o. a V. Š. za rozhodná zdaňovací období, a to pro nadbytečnost, neboť plnění daňových povinností ze strany těchto daňových subjektů je pro projednávanou věc zcela irelevantní. Veškeré dokazování se navíc podle názoru soudu má koncentrovat do řízení daňového a soud by neměl dohánět dokazování za daňové orgány; to znamená, že buď mělo být toto dokazování provedeno v daňovém řízení a jeho neprovedení je důvodem pro zrušení rozhodnutí a vrácení věci k doplnění dokazování (což není tento případ), nebo v daňovém řízení nebylo třeba toto dokazování provést a není ani důvod je provádět v řízení před soudem.
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 14. prosince 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu