



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobce: **F. J.**
sídlem X
zastoupený daňově poradenskou společností Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 4, Praha 3

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10764/21/5300-22441-711776, a ze dne 31. 5. 2021, č. j. 20268/21/5200-10422-711919,

takto:

- I. Řízení vedená pod sp. zn. 43 Af 15/2021 a 54 Af 15/2021 se spojují ke společnému projednání. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 43 Af 15/2021.**
- II. Žaloby se zamítají.**
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Stěžejní otázkou v projednávané věci je to, zda je správce daně povinen akceptovat důkazní návrh daňového subjektu, který k prokázání vlastních daňových tvrzení navrhuje výslech jednatele dodavatelské obchodní společnosti, kterým je sám daňový subjekt.

Vymezení věci

1. Dne 23. 11. 2017 zahájil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu mimo jiné ohledně daně z příjmů fyzických osob (dále jen

„DPFO“) za zdaňovací období let 2014 – 2016 a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců října 2014 – prosince 2016.

2. Při ústním jednání žalobce uvedl, že předmětem jeho podnikání byla v kontrolovaném období silniční doprava, zemní práce a pronájem aut a nemovitostí. V majetku má provozovnu v T. Odběratelem (nájemcem) je mj. společnost ARIETE automotive s. r. o. (dále jen „Ariete“).
3. Správce daně ve výzvě ze dne 28. 3. 2018, č. j. 1447307/18/2109-60561-204652, popsal dosavadní postup při získávání daňových dokladů za kontrolované období. Zástupce žalobce se opakovaně omlouval z jednání s ohledem na zdravotní problémy. Správce daně žalobce vyzval k předložení všech důkazních prostředků prokazujících správnost daňových tvrzení za kontrolované období a poučil jej o možnosti stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
4. Další výzvou ze dne 5. 12. 2018, č. j. 5037524/18/2109-60561-204652, správce daně žalobce vyzval mj. k předložení daňové evidence ve smyslu § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za roky 2014-2016, neboť předložená daňová evidence používá způsob a sestavy podvojného účetnictví, je nepřehledná, neuspořádaná a nelze ji považovat za věrohodnou. Dále měl žalobce předložit inventurní seznamy a inventurní karty, neboť z jeho vyjádření vyplynulo, že došlo k zařazení nového hmotného majetku a správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpisů. Dále měl žalobce označit osoby, prostřednictvím nichž prováděl činnost a potřeboval pro jejich ubytování vystavět novou budovu v areálu v Trubíně, ačkoli současně uvedl, že nemá zaměstnance a práce provádí sám s pomocí rodiny.
5. Dne 8. 3. 2019 správce daně vydal další výzvu č. j. 992570/19/2109-60561-204652, ve které žalobce opětovně vyzval k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně. Uvedl, že v reakci na předešlou výzvu předložená daňová evidence neobsahuje evidenci o majetku a dlužích. Dále uvedl, že ze souhrnných dokladů o nákupu pohonných hmot (dále jen „PHM“) nevyplývá jejich použití pro dosažení, zajištění a udržení příjmů a vyzval k doložení této skutečnosti. Dále vyzval mj. k doložení oprávněnosti uplatnění nákladů na let vrtulníkem společnosti HELI CZECH s. r. o. (dále jen „Heli“) dne 16. 4. 2016. Správce daně též popsal zástupcem žalobce přiznané omyly v odpisování pozemků, nezohlednění technického zhodnocení a vystavování opravných karet majetku a stornování karet předešlých. Požadoval doložení oprávněnosti zvýšení vstupní ceny týkající se technického zhodnocení. Ohledně dodavatelské společnosti EKO solution s. r. o., DIČ: CZ03458008 (dále jen „EKO“) měl žalobce doložit oprávněnost těchto nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a přijaté zdanitelné plnění (v této souvislosti správce daně požadoval též doložení toho, jakými vozidly byl převážen šterk, beton a asfaltový recyklát, které měla společnost EKO zpracovávat v žalobcově areálu v T.), resp. že daná plnění se uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Správce daně též požadoval doložení pracovněprávního vztahu a odměňování osob, které dle žalobce tvořily osádku stavebních strojů (nakladač, bagr, válec...).
6. Žalobce doplnil již předloženou účetní evidenci o přehled majetku a dluhů k prvním a posledním dnům let 2014-2016, nikoliv však zápisy o jejich změnách v průběhu roku. Uvedl, že PHM spotřebovaly stavební stroje (předložil seznam aut s počtem hodin, ujetých kilometrů a uvažovanou spotřebou). K prokázání rozhodných skutečností navrhl mj. svou vlastní svědeckou výpověď jako jednatele společnosti EKO a satelitní snímky, ze kterých

vyplývá provedení zemních prací a zpevnění ploch v areálu v Trubíně, bez kterých by jej nebylo možné pronajímat. Let vrtulníkem byl dle žalobce propagační akcí pro zákazníky, konkrétně pro společnost Ariete.

7. Svědek V. J. vypověděl, že téměř rok pracoval (obsluhoval stroje a vozidla) pro žalobce zadarmo a hradil si sám cestu z cca 20 km vzdáleného bydliště do T. V podstatě totéž vypověděl svědek V. T., invalidní důchodce, s tím, že žalobce mu též kdykoliv vypomůže na chatě. Stejnou činnost bez nároku na odměnu a náhradu nákladů na dojíždění v kontrolovaném období dle výpovědi vykonávali i žalobcův otec a strýc.
8. Dne 20. 6. 2019 správce daně výzvou č. j. 3529276/19/2109-60531-204652, opět vyzval žalobce k prokázání některých ze skutečností uvedených již v předchozích výzvách. Na výzvu správce daně společnost Heli sdělila, že letu vrtulníkem z Letňan do Letňan se zúčastnil jen žalobce (ve vyjádření je uvedeno, že šlo zřejmě o fotolet). Dle záznamů společnosti EKO měl stroje při dodávkách pro žalobce obsluhovat právě žalobce jako jednatel, avšak z předložených záznamů vyplývá, že žalobce měl současně téměř každý den obsluhovat jiné stroje či řídit vozidla v řádu mnoha hodin a též ve stejných dnech přebírat stavební materiál v Berouně, Praze, Kladně, Mladé Boleslavi, Písku atd., což se vzájemně vylučuje.
9. Žalobce k dalšímu vyjádření připojil videozáznam vzletu vrtulníku z fotbalového hřiště. Žádné osoby na něm nejsou patrné. K přebírání stavebního materiálu upozornil na shodu jmen žalobce a jeho otce s tím, že není jasné, kdo z nich je podepsán. Odběratelem tohoto materiálu měl být žalobce, a tak je na dokumentech logicky vždy uveden on, ačkoliv materiál ve skutečnosti přebíral někdo jiný.
10. Při ústním jednání dne 25. 7. 2019 se žalobce mimo jiné vyjádřil k nákupům PHM, záznamům o době řízení vozidel a vyzvedávání materiálu.
11. Dne 20. 8. 2019 správce daně výzvou č. j. 4197770/19/2109-60531-204652, vyzval žalobce k prokázání jednotlivých nákupů PHM tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a k vysvětlení, proč byly PHM nakupovány na několik desítek kilometrů vzdálené čerpací stanici, a to i několikrát za den. Popsal též zjištění z leteckých snímků mapy.cz, podle kterých v areálu žalobce došlo k pořízení zcela nových zpevněných ploch, které měly být zaříděny do odpisové skupiny 5, neboť se jedná o stavbu. Z výsledku dodavatele pronajatých stavebních strojů (zástupce společnosti KD Trans s. r. o.) správce daně zjistil, že některé stroje od něj žalobce vůbec nemohl mít pronajaté, a nemohly tedy spotřebovávat žádné vykázané PHM. Správce daně též poukázal na nesrovnalosti v záznamech o řízení vozidel, které byly vypisovány dvojím rukopisem. Šlo navíc o 11-12 h dlouhé směny bez dodržování přestávek a doby odpočinku, po celý měsíc, většinou včetně víkendů a svátků, to vše bez záznamu o tankování PHM. Správce daně také zhodnotil výše uvedené výpovědi svědků, kteří údajně stroje a vozidla obsluhovali zadarmo. Poukázal na rozpory mezi jejich výpověďmi a záznamy, jakož i na rozpory mezi jednotlivými svědectvími. Někteří svědci byli v žalobcově dokumentaci označeni jako obsluha více strojů současně. Další vykázaný řidič T. M. byl v některých případech evidován jako obsluha stroje, ačkoliv dle evidence docházky vedené společností OBI Česká republika s. r. o. měl v témž období být u této společnosti na směně od 8 do 21 hod. Správce daně tedy uzavřel, že údaje v evidenci o době řízení vozidel neodpovídají skutečnosti a záznamy žalobce vystavil dodatečně a účelově. Poukázal též na velké výkyvy spotřeby u jednotlivých strojů.

12. Žalobce v reakci na výzvu vysvětlil, že mu PHM bezplatně zajišťoval kamarád dojíždějící z Prahy, který měl čerpací stanici při cestě do zaměstnání. Proč tak činil několikrát denně, žalobce neví. Ke zmíněným zpevněným plochám namítl, že nejsou zpevněny, a tak nemají životnost delší než jeden rok, proto nepatří do zmíněné odpisové skupiny. Rodinní příslušníci a známí nebyli ve vztahu podřízenosti a nepracovali za odměnu, nejde tedy o závislou práci a nelegální zaměstnávání. K rozdílu ve spotřebě žalobce uvedl, že nejsou-li splněny normy pro její měření, což v praxi v provozu nejsou nikdy, pak se spotřeba liší od té uvedené v technickém průkazu. Provoz v terénu je na spotřebu PHM náročný.
13. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 5. 2020 správce daně ve vztahu k daňovým dokladům vystaveným společností EKO, pro kterou měl práci vykonávat její jednatel (žalobce), zopakoval pochybnosti plynoucí z nesrovnalostí spočívajících v tom, že žalobce sám ve stejné době vykázal vždy řízení některého z vozidel nebo strojů, ačkoliv měl v té době i přebírat materiál. Společnost EKO se na žádost správce daně k věci nevyjádřila a navržený výsledek žalobce považoval správce daně za rozporný s institutem svědka. Správce daně též podrobně popsal nesrovnalosti v daňové evidenci. Jeho pochybnosti prohloubila skutečnost, že v evidenci nenalezl zaevidované faktury v celkové výši základu daně 1 227 700 Kč. Zopakoval pak závěry, že záznamy o jízdách a spotřebě PHM jsou v rozporu s výpověďmi svědků a jsou nevěrohodné. S ohledem na objem převážených PHM a časové rozpětí nákupů se správcem daně nejevilo jako věrohodné ani vysvětlení nákupu PHM na vzdálené čerpací stanici kamarádem při cestách do práce. Závěry pak shrnul na str. 63-65 výsledku kontrolního zjištění. Úpravami a opravami daňové evidence žalobce ještě prohloubil pochybnosti správce daně. Žalobce předložil neúplné a nevěrohodné důkazní prostředky a DPFO nemůže být stanovena dokazováním. Ze stejných důvodů pak dospěl také k závěru, že žalobce neprokázal přijetí posuzovaných plnění od deklarovaného dodavatele a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Pokud jde o let vrtulníkem, připustil správce daně, že žalobce předložil videozáznam odletu vrtulníku z fotbalového hřiště v Trubíně, nikoliv však souvislost s jeho ekonomickou činností. Žalobce tedy neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů DPH dle zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
14. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil dne 1. 6. 2020 a předložil mimo jiné faktury vystavené společností EKO včetně jejího kontrolního hlášení k DPH a vlastní obraty kont a deníky. Správce daně však ve stanovisku ze dne 20. 6. 2020 uvedl, že tyto sestavy jsou v rozporu s dříve předloženou evidencí hmotného majetku a pohledávek. Uvedl k tomu konkrétní příklady nesrovnalostí a dospěl k závěru, že evidence neodpovídá skutečnosti. Tento závěr podporuje skutečnost, že žalobce – ač plátce DPH – neuplatňoval u některých položek souvisejících s technickým zhodnocením nárok na odpočet DPH. Evidence poskytnutého plnění společností EKO pak s ohledem na dříve vyslovené rozpory ohledně obsluhy strojů (žalobce měl stroje této společnosti obsluhovat v době, kdy měl on sám vykonávat podnikatelskou činnost jako fyzická osoba) správcem daně nepovažuje za prokázání skutečného poskytnutí plnění a jeho rozsahu. Správce daně též setrval na závěru, že žalobce neprokázal tvrzení ohledně letu vrtulníkem.
15. Jelikož se výsledek kontrolního zjištění nezměnil, projednal dne 14. 7. 2020 správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole. V ní správce daně uzavřel, že v průběhu daňové kontroly došlo k úpravám a opravám daňové evidence, čímž žalobce způsobil ještě více nesrovnalostí a rozporů a zpochybnil další vlastní (původně doložená) tvrzení. Zhodnotil také provedené dokazování, zejména výsledky svědků. Dospěl k závěru, že ve vztahu

k DPFO žalobce neprokázal souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale ani to, že mu deklarované náklady skutečně v tvrzeném čase a rozsahu vznikly, resp. ve vztahu k DPH že si podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH oprávněně odpočetl DPH u přijatého zdanitelného plnění, které použil v rámci své ekonomické činnosti. Jelikož DPFO nebylo možné stanovit dokazováním, stanovil ji při zohlednění tzv. esenciálních nákladů podle pomůcek. U DPH byl snížen základ daně, snížen nárok na odpočet a doměřena daň.

16. Dne 21. 7. 2020 vydal správce daně 26 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil DPH za období října 2014 – prosince 2016 a uložil mu povinnost uhradit penále (dále jen „platební výměry na DPH“). Dne 21. 7. 2020 a 23. 7. 2020 vydal též 3 dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil za použití pomůcek DPFO za období let 2014-2016, daňový bonus a uložil mu uhradit penále (dále jen „platební výměry na DPFO“). Zpráva o daňové kontrole tvořila dle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odůvodněním všech platebních výměrů.
17. V odvolání jak proti platebním výměrům na DPH, tak i proti platebním výměrům na DPFO, žalobce obdobně jako později v žalobách namítal, že sám správce daně potvrdil, že EKO veškeré doklady eviduje. Jelikož tedy doklady správce daně nezpochybnil, neunesl ani důkazní břemeno. Tím, že správce daně neumožnil výslech jednatele společnosti EKO, znemožnil naopak žalobci důkazní břemeno unést. Žalobce v odvolání též zpochybnil závěr o nevěrohodnosti účetnictví. Poukázal též na to, že výše zmiňované video prokazuje odlet vrtulníku s několika osobami, což dle něj vyvrací záznamy v palubním deníku a další záznamy provozovatele (o tom, že šlo o fotolet jen se žalobcem – pozn. soudu).
18. Dne 29. 3. 2021 vydal správce daně rozhodnutí, kterým odvolání zamítl a platební výměry na DPH potvrdil (dále jen „rozhodnutí o DPH“). Dne 31. 5. 2021 pak vydal rozhodnutí, kterým toliko do výroku platebních výměrů na DPFO doplnil odkaz na § 98 daňového řádu a ve zbytku je ponechal beze změny (dále jen „rozhodnutí o DPFO“).

Obsah žalob a vyjádření žalovaného

19. Žalobce se žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozhodnutí o DPH a rozhodnutí o DPFO (dále společně jako „napadená rozhodnutí“).
20. S ohledem na to, že žalovaný vyloučil výdaje od dodavatele EKO, resp. nárok na odpočet DPH z těchto plnění, zopakoval žalobce v obou žalobách námitku, že již ve zprávě o daňové kontrole správce daně připustil, že související doklady má dodavatel zachyceny v účetnictví a evidenci DPH. Žalobce má proto za to, že správce daně neunesl důkazní břemeno a doklady účinně nezpochybnil. S odkazem na judikaturu správních soudů, podle které nelze na daňový subjekt při dokazování klást takové nároky, které znemožňují unesení jeho důkazního břemene, a podle které není nutno tvrzení prokázat s absolutní jistotou, též zopakoval námitku proti neprovedení výslechu jednatele dodavatele EKO. Bylo na daňových orgánech, aby se procesně vypořádaly se situací, že jde o osobu totožnou s daňovým subjektem. Nemohly však výslech odmítnout a současně žalobci vyčítat, že si neobstaral dostatečné důkazy. Žalobce se táže, jakým způsobem by teoreticky takové břemeno mohl vůbec kdy unést. Žalobce též namítl, že z videozáznamu odletu vrtulníku je patrný vzlet s několika osobami. Pokud správce daně vycházel ze zjevně chybných záznamů v palubním deníku, opět neunesl důkazní břemeno.

21. V žalobě proti rozhodnutí o DPFO žalobce navíc stručně (s odkazem na body 25 a 28, 42 a 47 rozhodnutí o DPFO) namítl, že použití způsobů charakteristických pro podvojný účetnictví v daňové evidenci nelze označit za její nepřehlednost a že správce daně zpochybnil dříve předložené doklady, ačkoliv sám požadoval předkládání dalších a dalších doplnění. Konstatoval, že spotřebu strojů a automobilů nelze zjistit, odvíjí se od zatížení a má *rozptyl ve dvou řádech*. Konečně uvedl, že se žalovaný nevypořádal s námitkami, které měly prokázat, že základ daně stanovený podle pomůcek je zcela nepřiměřený.
22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě proti rozhodnutí o DPH odkázal na jeho body 21-36, 46-49. Zdůraznil, že z plnění od společnosti EKO nebyla žalobci doměřena daň, neboť byl sice snížen nárok na odpočet, současně však byla snížena daňová povinnost z plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobce však neprokázal, že mu plnění v tvrzeném rozsahu společnost EKO poskytla. K odmítnutému výsledku odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32. Žalobce se sám dostal do důkazní nouze, měl být schopen předložit jiné důkazy jako smlouvy, výkazy, protokoly atp. Pokud jde o let vrtulníkem, na videozáznamu žádné osoby vidět nejsou, žalobce nic neprokázal a není navíc jasné, proč by měla společnost Ariete jakožto žalobcův dlouholetý nájemce areálu v T. tento areál z vrtulníku prohlížet.
23. Ve vyjádření k žalobě proti rozhodnutí o DPFO žalovaný odkázal na jeho body 20, 24-31, 37, 50-61 a 63-67. K odmítnutému výsledku a letu vrtulníkem se vyjádřil shodně, jako je uvedeno výše. Dodal, že vady účetní evidence popsal správce daně již ve výzvě z 5. 12. 2018, žalobce při jejich odstraňování jen vyvolal další pochybnosti. Žalobce též nemá právo na výběr pomůcek ke stanovení daně, neprokázal-li svou daňovou povinnost dokazováním.

Splnění procesních náležitostí

24. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. S ohledem na to, že soudní přezkum se týká u obou věcí téže stěžejní námitky a že ve věci byla vedena společná daňová kontrola, rozhodl soud výrokem I o spojení věcí ke společnému projednání dle § 39 odst. 1 s. ř. s. Napadená rozhodnutí soud následně přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas.

Posouzení žalob soudem

Obecně k důkaznímu břemenu

25. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
26. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body

47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

27. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
28. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
29. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
30. Podle judikatury NSS pak platí, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).

Daňové doklady od společnosti EKO

31. V nyní posuzované věci žalobce splnil své prvotní důkazní břemeno (k prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH podle § 72 zákona o DPH, resp. vynaložení nákladů za účelem předvídaným § 24 zákona o daních příjmů) předložením daňových dokladů. Finanční orgány se pokusily u společnosti EKO údaje o poskytnutém plnění, jeho specifikaci, nákupech použitého materiálu atp. ověřit, tato společnost však na výzvu nereagovala (bod 23 rozhodnutí o DPH). Je přitom podstatné, že jednatelem společnosti EKO byl právě daňový subjekt, přičemž on sám měl dle vlastního vyjádření ze dne 5. 11. 2018 práce a obsluhu strojů osobně provádět. Správci daně tak vznikly pochybnosti o rozsahu poskytnutých plnění a totožnosti jejich dodavatele, které vyjádřil zejména na str. 24 výzvy ze dne 8. 3. 2019 (viz bod 46 rozhodnutí o DPH a bod 51 rozhodnutí o DPFO). Tím přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Ten posléze k dalšímu dokazování navrhl pouze svůj vlastní výslech

v pozici jednatele společnosti EKO, což žalovaný neakceptoval (k tomu se soud vyjádří níže). Žalovaný pak vyhodnotil tvrzení o provádění prací žalobcem jako nevěrohodné s ohledem na to, že žalobce by musel být schopen v rámci samostatné výdělečné činnosti (nikoliv tedy jako jednatel EKO a nad rámec toho) obsluhovat 11-12 hodin denně stroje, současně v Praze a jinde přebírat stavební materiál a též v rámci činnosti pro společnost EKO vykonávat práci dle předložených faktur (viz zejm. body 27 a 34 rozhodnutí o DPH a 51 rozhodnutí o DPFO). To skutečně „nevychází“ a soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, zvláště pak pokud žalobce v žalobě ani netvrdil, že by tyto nesrovnalosti v průběhu daňového řízení dostatečně vysvětlil.

32. Ohledně otázky zákonnosti neprovedení výsledku žalobce v pozici jednatele dodavatelské společnosti EKO soud nejprve odkazuje na § 96 odst. 1 daňového řádu, dle kterého platí, *že každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*
33. Z rozsudku NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99, vyplývá, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné, přičemž mohou nastat situace, kdy fyzické osobě teoreticky svědčí jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. *„Tato osoba tak bude mít dvojitý statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“* Soud podotýká, že byť se závěr týkal § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu je na nyní posuzovanou věc zcela přiléhavý.
34. V jiné věci NSS dospěl k závěru, že ani fyzickou osobu, jež byla v rozhodné době jednatelem daňového subjektu a zároveň jednatelem jejího obchodního partnera, není možno vyslechnout jako svědka (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013-44). S těmito závěry koresponduje rozsudek ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, ve kterém NSS dospěl k obdobnému závěru: *„[o]kolnost, že ve stěžovatelské případě se v rozhodné době v osobě pana (...) spojovalo oprávnění jednat za daňový subjekt i za jeho dodavatele, vylučuje, aby skutečnosti, jež by byly obsahem výpovědi této osoby, byly považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. Nelze připustit, aby tatáž osoba vypovídala o týchž skutečnostech nastalých v určitém okamžiku jak v pozici účastníka řízení, tak v postavení svědka.“*
35. Žalovaný výstižně poukázal na absurdnost představy, že by žalobce v rámci svého výsledku kladl otázky sám sobě (bod 48 rozhodnutí o DPH a bod 56 rozhodnutí o DPFO). Poukázal na to, že žalobci nic nebránilo se ke spolupráci se společností EKO vyjádřit písemně či v rámci ústních jednání, což ostatně i dne 5. 11. 2018 učinil. Žalovaný pak správně odkázal (v bodu 49 rozhodnutí o DPH a bodu 57 rozhodnutí o DPFO) na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32, který výše citovanou judikaturu shrnul a v bodech 13-14 uvedl, že jestliže byl jednatel daňového subjektu v pozici účastníka řízení, nepřislušelo mu již postavení svědka a nemohl být ani jako svědek vyslýchán. Vadou řízení by bylo jen to,

pokud by nedostal možnost k věci uvést všechno, co ví, a nemohl se vyjádřit k okolnostem týkajícím se daňového subjektu a jeho obchodních partnerů v rámci vedené daňové kontroly. Ačkoliv se uvedená judikatura vztahuje zejména k situacím, kdy je fyzická osoba jednatelem jak daňového subjektu, tak i třetí osoby, má soud za to, že není důvod ji nevztáhnout i na současnou situaci, kde je fyzická osoba (potenciální „svědek“) dokonce přímo daňovým subjektem.

36. Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu (byť jiné právní síly než svědecká výpověď, srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101), nelze než přisvědčit žalovanému, že žalobce měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl. K porušení procesních práv žalobce tedy nedošlo.
37. Jak uvedl žalovaný (srov. body 30 a 47 rozhodnutí o DPH), není rozhodující, že daňové doklady společnost EKO formálně vedla ve svých evidencích. Podstatné je, zda žalobce prokázal, že mu byla plnění skutečně poskytnuta a v jakém rozsahu, resp. zda byly náklady skutečně vynaloženy v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (srov. body 52-53 rozhodnutí o DPFO). K tomu však s ohledem na absenci relevantních důkazních návrhů nedošlo a žalobce důkazní břemeno neunesl (bod 31 rozhodnutí o DPH a 58 rozhodnutí o DPFO), a to s ohledem na zjištěné nesrovnalosti ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti.
38. Pro úplnost soud uvádí, že není ani úkolem jeho, ani úkolem daňových orgánů dávat žalobci návod, jak má důkazní břemeno unést. Je primárně žalobcovou povinností obstarávat si důkazy tak, aby existovala ověřitelná auditní stopa umožňující přijetí plnění ověřit, zejména pokud si byl vědom toho, že zde není třetí nezávislá osoba, která by mohla v případě daňové kontroly skutečnosti potvrdit či osvětlit. Soud nicméně uvádí, že unesení důkazního břemene rozhodně nebylo nemožné. Jak uvádí i žalovaný (srov. bod 33 rozhodnutí o DPH), žalobce nepředložil objednávky, výkazy práce, předávací protokoly ani písemnou smlouvu. Soud si je vědom toho, že v situacích „personální spřízněnosti“ se mnohé z těchto dokumentů v praxi nevyhotovují. Avšak totožnost zainteresovaných subjektů nároky na důkazní povinnost nesnižuje. Naopak. Žalobce se totiž ocitl v dvojediném postavení, ve kterém se nutně střetávaly jeho soukromé zájmy se zájmy zastupované společností EKO. To lze ilustrovat na § 13 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), který nikoliv nadarmo vyžaduje u smluv uzavřených mezi jednočlennou společností zastoupenou jediným společníkem a tímto společníkem písemnou formu s úředně ověřenými podpisy. To sice neplatí, je-li taková smlouva uzavřena v rámci běžného obchodního styku a za podmínek v něm obvyklých, avšak ve vlastním zájmu jednatele je uchovávat důkazy svědčící o tom, že právě za takových podmínek k uzavření smlouvy došlo. Žalobce si mohl pořizovat další důkazy o vlastní činnosti, ať již za pomoci věrných evidencí materiálu a prací, pořízení dostatečné fotografické či audiovizuální dokumentace, či zajištění nezávislých svědků. Žalobce však nic takového nepředložil. Jakkoliv je možné, že se žalobce svou vlastní vinou dostal do důkazní nouze, rozhodně nelze souhlasit s tím, že by na něj daňové orgány kladly nesplnitelné či nepřiměřené nároky.
39. Tento okruh žalobních bodů tedy není důvodný.

Daňový doklad za let vrtulníkem

40. Není sporné, že žalobce splnil primární důkazní břemeno i ve vztahu k faktuře za let vrtulníkem od společnosti Heli. Není sporné ani to, že ji správce daně zpochybnil s ohledem na nesoulad s předmětem žalobcova podnikání. Žalobce tvrdil, že šlo o propagační let pro

zákazníky, konkrétně zástupce společnosti Ariete. Správce daně obstaral od společnosti Heli palubní deník, dle které letěl z Letňan do Letňan jen žalobce. V průběhu daňového řízení žalobce předložil videozáznam zachycující vzlet vrtulníku z fotbalového hřiště. Ačkoliv žalovaný ve zprávě o daňové kontrole i v jednom z rozhodnutí uznává, že jde o hřiště v T. (srov. bod 41 rozhodnutí o DPH), a v druhém ho má za hřiště neidentifikované (bod 66 rozhodnutí o DPFO), podstatné je, že videozáznamem žalobce zpochybnil jen správnost záznamů provozovatele o místě letu. Nikterak však neprokázal tvrzení o posádce letu ani o jeho účelu, který by jakkoliv korespondoval s žalobcovou ekonomickou činností, resp. který by odůvodňoval vynaložení výdaje na takový let (srov. bod 51 rozhodnutí o DPH a bod 66 rozhodnutí o DPFO). Soud potvrzuje, že na nosiči CD založeném v kontrolním daňovém spisu se nachází videozáznam vzletu vrtulníku, ze kterého není patrné, kdo ve vzlétajícím vrtulníku sedí ani kolik osob do něj nastoupilo. I kdyby však žalobce prokázal, že na palubě stroje byli zástupci společnosti Ariete, není soudu zřejmé, k čemu by byl takový let užitečný a z jakých důvodů by mohl splňovat podmínky pro jeho daňovou uznatelnost. Za těchto okolností je nutno přisvědčit žalovanému, že žalobce své důkazní břemeno neunesl (bod 51 rozhodnutí o DPH a bod 67 rozhodnutí o DPFO).

41. Žalobní bod není důvodný.

Stanovení DPFO podle pomůcek

42. Soud konstatuje, že okruh žalobních bodů uplatněných pouze v žalobě proti rozhodnutí o DPFO je pro jejich obecnost a stručnost na samotné hraně projednatelnosti. S ohledem na minimální rozsah argumentace konkurující odůvodnění napadeného rozhodnutí o DPFO se k němu soud vyjádří v odpovídající míře obecnosti.
43. Žalobce nejprve namítl, že z použití způsobů charakteristických pro podvojný účetnictví v daňové evidenci nelze dovozovat její nepřehlednost. Na tom však daňové orgány závěr o zatemnění účetních dokladů nepostavily. Jak vyplývá z bodu 28 rozhodnutí o DPFO, problém nebyl ve formě výkazů, ale v tom, že neposkytovaly informace o zaúčtovaných případech, chyběla evidence o majetku a dlužích, žalobce měnil a opravoval odpisové karty, nedostatky vykazovaly též doklady o technickém zhodnocení budov i o spotřebě PHM. Jednotlivá konkrétní pochybení správce daně popsal na str. 11-68 (tj. na 57 stranách) zprávy o daňové kontrole. Pakliže se proti těmto závěrům žalobce nijak konkrétně nevymezuje, nezbyvá soudu než konstatovat, že takto popsané nesrovnalosti odůvodňují závěr žalovaného, že žalobce nepředložil věrohodné a úplné důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení (bod 30 rozhodnutí o DPFO).
44. Zabředával-li žalobce do problémů hlouběji s každou další reakcí na výzvu správce daně, svědčí to jen o tom, že účetní evidenci od samého počátku nevedl v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce tedy porušil povinnost při dokazování, přičemž nenapadá závěry o tom, že rozsah zpochybněné účetní evidence znemožňoval daň stanovit dokazováním (body 32-36 rozhodnutí o DPFO). Byly tedy splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu.
45. K přezkumu přiměřenosti zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení, se vyjadřuje mj. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek NSS ze dne

30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše cit. § 98 odst. 4 daňového řádu).

46. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcek trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejich základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Daňový subjekt však nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a ze dne 30. 5. 2011, 8 Afs 69/2010-103).
47. V projednávaném případě správce daně popsal způsob stanovení daně dle pomůcek v úředním záznamu ze dne 4. 5. 2020, č. j. 2545534/20/2109-60561-204652. Jelikož správce daně uznal, že prokázané výdaje nemohly pokrýt provedení fakturovaných služeb, je potřeba jako esenciální náklady zohlednit vynaložení nákladů na spotřebu PHM. Uzná-li totiž správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, č. 1396/2007 Sb. NSS). Správce daně výši esenciálních nákladů na spotřebu PHM určil dle údajů o spotřebě u srovnatelných subjektů. Tři daňové subjekty mu poskytly informaci o tom, že spotřeba motorové nafty činí z vyfakturovaných příjmů 31 %, resp. 50 % a 50 %, což v průměru činí 43 % (viz citovaný úřední záznam, na který odkazuje bod 39 rozhodnutí o DPFO). Správce daně tímto procentem vynásobil relevantní příjmy z autodopravy a pronájmu (s ohledem na úpravu pronajímaného areálu v Trubíně stavebními stroji), a dospěl tak k výši nákladů na spotřebu PHM. Žalovaný k odvolání žalobce prověřil odpovědi jednotlivých respondentů a uvedl, že všechny se nacházejí v intervalu 30 % - 60 %, a *tak je správcem daně vypočtený průměr v nejčtenějším intervalu zjištěných odpovědí* (bod 43 rozhodnutí o DPFO). Soud uvedené sdělení chápe tak, že žalovaný ověřil, že nedošlo ke svévolnému výběru jen těch nejefektivnějších z množiny podnikatelů podobných daňovému subjektu za účelem co nejvyšší výsledné daňové povinnosti, což vyžaduje rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43. Je však irelevantní tvrzení žalobce, že spotřebu nelze zjistit a že se skutečná spotřeba liší *ve dvou rádech*, ať už tím míní cokoliv. Je tomu tak právě proto, že skutečnou spotřebu žalobce neprokázal a pomůcky tedy budou nutně – i s ohledem na uvedené tvrzení – více či méně přesným odhadem. V odvolání, jeho doplnění ani v žalobě žádná přípustná tvrzení o hrubém nepoměru výsledné daňové povinnosti, excesu při použití pomůcek, logických deficitech výpočtu atp. neuvedl a soud je ani v nyní rekapitulovaném postupu správce daně nespátřuje. Nelze tedy vyčítat žalovanému, že v bodě 47 rozhodnutí o DPFO uvedl, se námitkami stran zpochybnění jednotlivých výdajů podrobněji nezabýval, neboť fakticky žádné takové námitky, na které by se žalobci nedostalo obecné odpovědi, uplatněny nebyly.
48. Ani v tomto směru není žaloba proti DPFO důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

49. Soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti výroku I tohoto rozhodnutí není kasační stížnost přípustná [§ 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s.].

Proti výrokům II a III tohoto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha 31. října 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu