



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Gabriely Vršanské a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: J. P.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, PSČ 400 01, **proti žalovanému: Odvolacím u finančním u ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8922/12-1100-304075,**

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8922/12-1100-304075, jímž byl na základě jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 3. 2012, č. j. 35719/12/178912501008, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 tento dodatečný platební výměr změněn, a to tak, že žalobci původně doměřená daň byla změněna z částky 1.969.830,-Kč na částku 1.956.210,-Kč a původně sdělené penále z doměřené daně bylo změněno z částky 393.966,-Kč na částku 391.242,-Kč.

Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 5. 3. 2012.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v žalobě uvedl, že dne 8. 3. 2011 u něj správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2009, o které byla dne 22. 2. 2012 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, kdy s kontrolními zjištěními byl žalobce seznámen téhož dne. Na základě výsledků daňové kontroly pak byl vydán výše citovaný dodatečný platební výměr ze dne 5. 3. 2012, jenž byl k odvolání žalobce změněn žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 26. 9. 2012.

V návaznosti na právě uvedené žalobce namítl, že správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z žalobcovy daňové evidence, kterou ovšem žalobce nemá v držení a nemá ani možnost do ní nahlédnout, aby si posoudil správnost jejich skutkových zjištění. Dle žalobce původní žalovaný nemůže argumentovat tím, že žalobce měl možnost nahlížet do trestního spisu, který byl veden orgány činnými v trestním řízení ve věci vedené vůči R. V., když toto tvrzení je nepravdivé. Z tohoto důvodu pak žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Dále žalobce uvedl, že správce daně a žalovaný nesprávně uzavřeli na základě jimi provedené analýzy, že žalobce vložil do pokladny 4.040.000,-Kč, aniž by doložil, že tato částka byla zdaněna. V této souvislosti žalobce opětovně namítl, že nemá jakoukoliv možnost posoudit správnost provedené analýzy, když nemá v držení daňovou evidenci a ani nemá možnost do ní nahlédnout. Navíc výsledky provedené analýzy jsou pochybné, neboť z nich vyplývá, že zisk, kterého měl žalobce dosáhnout při provádění a zabezpečení stavební činnosti v roce 2009 měl činit 446,45%, což je míra zisku, která překračuje mnohonásobně míru zisku dosahovanou jinými podnikatelskými subjekty v dané oblasti podnikání. Žalobce přitom neměl povinnost prokazovat, že finanční částky jím vložené do pokladny byly před tímto vkladem již zdaněny. Rovněž pak z tohoto důvodu žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobce dále namítl, že finanční částky, které předal R. V., jako osobě jednající jménem společnosti EKVIVA, a.s., byla žalovaná strana povinna uznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Úhrada ceny díla je totiž daňově uznatelným výdajem i v případě, že cena díla byla vyplacena zhotoviteli tohoto díla, který objednatel uvedl v omyl, pokud jde o jeho identitu. Žalovaná strana zcela pominula důkazy o tom, že žalobce po určitou osobu zajistil provedení určitého díla, dále že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl ani žalobce a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla jiná osoba resp. jiné osoby, dále že žalobce obdržel od objednatel sjednanou cenu díla a že žalobce vyplatil osobám, které dílo provedly, část z ceny díla, kterou žalobce obdržel od objednatel. Žalovaná strana se tak omezila pouze na dokazování, zda osoby, které jsou uvedeny na přijatých fakturách, jsou skutečně těmi osobami, které dílo provedly, což je dle

žalobce v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“).

Ve vztahu k platbám fakturovaným S. V. pak žalobce opětovně zmínil, že nemá jakoukoliv možnost posoudit správnost správcem daně provedené analýzy, když nemá v držení daňovou evidenci a ani nemá možnost do ní nahlédnout. Navíc i v tomto případě žalobce namítá správnost učiněných závěrů, které nelze přezkoumat, a tudíž i z tohoto důvodu je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Závěrem žalobce podotkl, že jeho možnosti prokázat skutkovou stránku věci byly od počátku omezeny jeho postavením soukromé osoby, která nemá žádné pravomoci umožňující jí zjišťovat rozhodné skutečnosti. Tyto pravomoci měla žalovaná strana, které žalobce vytýká, že si neopatřila výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené proti R. V.

Stávající žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu, když žalobcem vznesené námitky byly již vzneseny v rámci odvolacího řízení a nejsou důvodné, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem.

K věci uvedl, že správce daně při zahájení daňové kontroly k předmětné dani správce daně od žalobce převzal jeho daňovou evidenci za rok 2009 včetně účetních a daňových dokladů, takže s údaji uvedenými žalobcem v jeho daňovém přiznání byly „konfrontovány“ originální doklady. Správce daně si pořídil jejich kopie a všechny zapůjčené doklady vrátil žalobci dne 6. 6. 2011. K tomu podotkl, že žalobce mohl u správce daně do svého daňového spisu nahlížet za podmínek daných ust. § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Po vrácení těchto dokladů je žalobce údajně předal Policii ČR, a to v souvislosti s vyšetřováním hospodářských trestných činů. Doklady, které měl k dispozici správce daně, tak byly shodné s doklady, které zajistila a z níž vycházela Policie ČR. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, jde o dvě různá specifická řízení, přičemž správce daně postupoval striktně podle daňových zákonů, dodržel příslušná procesněprávní i hmotněprávní ustanovení a vůbec neměl zapotřebí pátrat se po výsledcích policejního vyšetřování, takže námitky žalobce jsou v tomto směru nedůvodné. Dle žalovaného žalobce používá jako obecnou výmluvu skutečnost, že jeho daňová evidence s doklady byla u Policie ČR v situaci, kdy neunesl důkazní břemeno, ač mohl, navíc když nevyvinul žádnou snahu do svých dokladů u Policie ČR nahlédnout, natož aby případně podal žádost o přezkoumání důvodů odepření nahlédnutí do spisu Policií ČR.

K námitkám ohledně navýšení zdanitelných příjmů o 4.040.000,-Kč žalovaný zmínil, že tyto finanční prostředky byly v roce 2009 vloženy do pokladny („osobní vklady podnikatele“), aniž by byly předtím vybrány z podnikatelského účtu, jak bylo zjištěno analýzou správce daně u vkladů ve výši 7.50.000,-Kč, přičemž k 31. 12. 2009 byl stav hotovosti na pokladně negativní, a to -272.030,82Kč. Ze správního spisu jasně vyplývá, že žalobce neprokázal, že předmětná částka byla podrobena dani, případně, že se jednalo o částku, která neměla vstoupit do základu daně jako zdanitelný příjem. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je tato otázka zevrubně rozebrána, přičemž je zde učiněn i odkaz na příslušnou judikaturu v podobě např. rozsudků Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 20/2008 a sp. zn. 9 Afs 16/2012, které legitimitu postupu správce daně jednoznačně

potvrzují. Dle žalovaného nepřiznané příjmy znamenají vždy velmi vysokou, ba největší „míru zisku“.

K námitkám ohledně neprokázání přijetí plnění za služby a materiál od společnosti EKVIVA, a.s., a tudíž že částka 8.447.413,-Kč představuje daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona žalovaný podotkl, že k prokázání těchto výdajů byly předloženy pouze prvotní účetní doklady, a to faktury přijaté a výdajové pokladní doklady k provedeným hotovostním platbám, přičemž hotovostní platby jsou netransparentní, v obdobných případech bývají spojeny s nekalými daňovými úmysly, a proto byl správce daně nucen vést rozsáhlé dokazovací řízení. Ve zprávě o daňové kontrole jsou podrobně zhodnoceny všechny důkazní prostředky a v žalobou napadeném rozhodnutí je podrobně pojednáno o principech dokazování v daňovém řízení. Žalobce v předmětné věci pouze obecně tvrdí určité skutečnosti, které však na konkrétních případech nijak nedokládá.

V následně učiněném podání ze dne 25. 5. 2015 právní zástupce mj. uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí mj. předpokládá, že se měl žalobce dopustit zkrácení daně z příjmů právnických osob za rok 2009, přičemž uvedené zkrácení daně bylo předmětem trestního stíhání vůči R. V. Dané trestní stíhání ovšem bylo završeno rozsudkem zdejšího soudu, jímž byl R. V. zproštěn obžaloby v plném rozsahu, což by mělo mít podstatný význam pro posouzení předmětné žaloby z hlediska její důvodnosti.

Při ústním jednání soudu konaném dne 27. 6. 2016 právní zástupce žalobce odkázal v plném rozsahu na žalobu a zdůraznil, že v předmětné věci by měl soud přihlížet i k vydanému zprošťujícímu trestnímu rozsudku zdejšího soudu ve vztahu k R. V., s nímž žalobce uzavíral obchodní kontrakty, přičemž se jedná o rozsudek ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926, který nabyl právní moci dne 10. 5. 2016. Z tohoto důvodu by soud měl žalobě vyhovět. V reakci na poskytnutý referát právní zástupce žalobce uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobce se nemohl účinně bránit, když neměl k dispozici daňovou evidenci svých obchodních partnerů. Výsledkem toho pak bylo nesprávné zjištění správce daně o obrovských příjmech žalobce, ke kterým nebyly žádné výdaje. Žalobce trvá na tom, že stavební práce byly fakticky realizovány, v důsledku čehož žalobci vznikly legitimní daňově uznatelné výdaje.

Pověřená pracovnice stávajícího žalovaného při témže ústním jednání před soudem navrhla zamítnutí žaloby pro nedůvodnost a v podrobnostech odkázala na dosavadní vyjádření žalované strany.

Při tomtéž ústním jednání soud z vlastní iniciativy provedl v intencích ust. § 52 s. ř. s. dokazování, a to čtením rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926, jímž byl R. V. zproštěn obžaloby ve smyslu ust. § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a.s., vystavoval fiktivní faktury mj. pro firmu J. P., čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal. V reakci na provedené dokazování právní zástupce žalobce uvedl, že soud by měl zaměřit pozornost na to, že v posledním odstavci str. 19 a prvním odstavci str. 20 daného trestního rozsudku je výslovně uvedeno, že bylo prokázáno plnění na základě vystavených faktur ze strany příjemců, mezi nimiž figuruje i žalobce, a tedy že společnost EKVIVA, a.s.,

včetně jejích pracovníků, se podílela na realizaci zdanitelného plnění a deklarované práce byly provedeny a zaplacený.

Při dalším ústním jednání konaném dne 27. 7. 2016 právní zástupce žalobce k hmotněprávní stránce věci zmínil, že žalobce je letitým obchodním partnerem pro velké stavební firmy, kdy jim operativně zajišťuje subdodavatelské stavební práce. V daném případě správcem daně zpochybněné stavební práce byly řádně provedeny, na základě nich byl proveden výkaz prací, jenž byl předložen dotyčné velké stavební firmě, která na základě toho pak žalobci vyplácela velké finanční částky na jeho účet, přičemž následně žalobce vyplácel z těchto částek své subdodavatele. Částky placené velkými stavebními firmami byly hrazeny na základě faktur. Dle právního zástupce žalobce je nepřijatelné, aby pak výdaje v podobě vyplacených žalobcových subdodavatelů, k nimž vždy žalobce vystavoval výdajové doklady, byly správcem daně neuznány jako daňově uznatelné výdaje. Trval na tom, že zadané stavební práce byly provedeny, z podstaty věci samozřejmě nikoliv žalobcem, takže je z logiky věci nějaký subjekt mimo žalobce provést musel. K tomu doplnil, že žalobcova firma je malá, neboť zaměstnává pouze jednoho bagristu a jednoho mistra. Faktické provedení stavebních prací ostatně konstatoval i zdejší trestní soud v jeho pravomocném rozsudku ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926. V trestním rozsudku zároveň trestní soud konstatoval, že práce údajně provedené pro žalobce společností EKVIVA, a. s., za níž v roce 2009 jednal R. V., byly skutečně provedeny a zaplacený a že R. V., jednající za firmu EKVIVA, a. s., se žádné trestné činnosti nedopustil. V předmětné věci jsou přitom řešeny v podstatné míře právě faktury vystavené společností EKVIVA, a. s., směrem k žalobci. Považuje za nepřijatelné, že správce daně žalobcovy příjmy nejenže přiznal, zatímco výdaje mu neuznal jako daňově uznatelné, nýbrž i dotyčné příjmy pak při své úvaze zdvojnásobil. Ke zdvojnásobení došlo tím, že správce daně zohlednil příjmy došlé na žalobcův účet a peníze vložené do pokladny, a to jako zcela samostatné žalobcovy příjmy, ačkoliv peníze v pokladně byly příjmy, které došlo na žalobcův účet a následně vybrány a vloženy do pokladny. Vedle toho podotkl, že žalobce v době projednávání zprávy o daňové kontrole neměl k dispozici své účetnictví, neboť to bylo odevzdáno Policii ČR, čímž mu bylo znemožněno kvalifikovaně reagovat na zjištění správce daně. Závěrem rovněž podotkl, že důkazní situaci v daňovém řízení nelze zjednodušovat v neprospěch žalobce.

Pověřená pracovnice stávajícího žalovaného při témže ústním jednání před soudem pak nadále požadovala zamítnutí žaloby.

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první 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.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předně soud uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí nevyhodnotil jako nepřezkoumatelné pro nedostatečné odůvodnění, a tedy zatížené vadou řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., která by bránila jeho meritornímu přezkumu. Rozhodnutí bylo řádně odůvodněno z pohledu všech odvolacích námitek a také jsou z něj zřetelně seznatelné úvahy, které vedly původního žalovaného k jeho vydání.

K námitce žalobce že správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z žalobcovy daňové evidence, kterou ovšem žalobce neměl v držení a neměl ani možnost do ní nahlédnout, aby si posoudil správnost jejich skutkových zjištění, soud uvádí, že tato námitka je naprosto neopodstatněná. Z obsahu správního spisu soud v tomto směru totiž zjistil, že dne 8. 3. 2011, kdy u žalobce byla zahájena daňová kontrola, tak správce daně současně od žalobce převzal jeho daňovou evidenci za kalendářní rok 2009, a to včetně účetních a daňových dokladů. Tento postup správce daně byl zcela legitimní a odpovídal dikci ust. § 82 odst. 2 daňového řádu, přičemž zajistil, aby údaje uváděné žalobcem v jeho daňovém přiznání byly vyhodnoceny s originálními doklady. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že správce daně si od všech zapůjčených listin pořídil kopie a poté všechny zapůjčené listiny dne 6. 6. 2011 v souladu s ust. § 82 odst. 4 daňového řádu protokolárně vrátil, jak plyne z protokolu o ústním jednání ze dne 6. 6. 2011, č. j. 122986/11/178931505461. Z právě uvedeného vyplývá, že zapůjčené listiny byly žalobci vráceny správcem daně více než 9 měsíců před vydáním výše citovaného dodatečného platebního výměru ze dne 5. 3. 2012, takže žalobce měl valnou část daňového řízení, které se uskutečnilo před správcem daně, svoji daňovou evidenci za kalendářní rok 2009, a to včetně účetních a daňových dokladů, k dispozici. Po dobu od 8. 3. 2011 do 6. 6. 2011, tj. necelé 3 měsíce, kdy listiny měl zapůjčené správce daně, tak žalobci nic nebránilo v tom, aby v intencích ust. § 66 daňového řádu využil svého práva nahlížet do svého daňového spisu, který o jeho případu vedl správce daně. V této souvislosti přitom nelze nezmínit, že žalobce tohoto práva nevyužil, a proto jeho námitky v tomto směru lze vyhodnotit nejenže jako neopodstatněné, nýbrž jako účelově vznesené.

Vzhledem k právě uvedenému soud vyhodnotil jako nedůvodné žalobcovy námitky o tom, že jeho možnosti prokázat svá tvrzení byly od počátku omezeny jeho postavením soukromé osoby, která nemá žádné pravomoci umožňující jí zjišťovat rozhodné skutečnosti.

Žalobce rovněž nemůže s úspěchem v předmětném řízení cokoliv vytýkat žalované straně, pokud po vrácení zapůjčených listin od správce daně je žalobce údajně předal Policii ČR, a to v souvislosti s vyšetřování hospodářské trestné činnosti, že tyto listiny neměl posléze v průběhu dalšího daňového řízení k dispozici, když toto předání listin se uskutečnilo zcela mimo činnost správce daně a původního žalovaného a navíc žalobci nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin pořídil pro své potřeby jejich kopie. Vedle toho soud opětovně připomíná, že žalobci stále svědčilo právo nahlížet v intencích ust. § 66 daňového řádu do svého daňového spisu u správce daně popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídít kopie daných listin. Pokud snad původní žalovaný měl žalobci sdělit, že žalobce mohl nahlížet do trestního spisu, který byl veden orgány činnými v trestním řízení ve věci vedené vůči R. V., tak toto sdělení zjevně není způsobilé založit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí popř. jeho nepřezkoumatelnost, jak dovozoval žalobce, když se netýká merita věci a navíc žalobci v důsledku výše popsaného průběhu daňového řízení ohledně zapůjčení a vrácení listin ze strany správce daně a institutu nahlížení do daňového spisu, který je zakotven v ust. § 66 daňového řádu, nedošlo k žádnému zkrácení žalobcových práv.

Dále soud považuje za potřebné zdůraznit, že listiny, které měl správce daně k dispozici, sice byly shodné s těmi, které zajistila a posléze z nich vycházela i Policie ČR při prověřování podezření z páčání hospodářské trestné činnosti R. V. Přes tuto skutečnost je však třeba mít na paměti, že předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, když se jedná o zcela různá, specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíly – v případě daňového řízení je ze strany státu cíleno na správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností a v případě trestního řízení je ze strany státu cíleno na zjištění, zda byla spáchána nějaká trestná činnost (v daném případě hospodářská trestná činnost), kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce pro osobu pachatele, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. Z právě uvedeného je pak zřejmé, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce tak nutně nemusejí být shodné. Správce daně a původní žalovaný tak nebyli povinni opatřovat si výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené vůči R. V.

Pro předmětný případ má význam fakt, že 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 ust. § 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 ust. § 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.

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, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

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 nikoliv, 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 vázících 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“

V dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce s cílem vyměřit daň z příjmů za rok 2009 ve správné výši.

Správci daně předně na základě kontroly daňové evidence za rok 2009, kterou předložil žalobce, vznikly pochybnosti o správnosti základu předmětné daně, když zjistil, že výdaje zaevidované žalobcem v daňové evidenci za rok 2009 jsou o 172.642,70Kč nižší, než údaje uváděné žalobcem v jeho daňovém přiznání za rok 2009. Správce daně výzvou ze dne 26. 5. 2011 mj. vyzval žalobce k prokázání a vysvětlení zjištěného rozdílu, avšak žalobce přes výzvu správce daně se v tomto směru nevyjádřil, natož aby předložil nějaké důkazní prostředky vysvětlující zjištěnou nesrovnalost. V této souvislosti je třeba opětovně připomenout, že správce daně všechny zapůjčené listiny dne 6. 6. 2011 žalobci vrátil, a proto žalobce nemůže s úspěchem namítat, že si nemohl ověřit správnost skutkových zjištění správce daně, které byly žalobci předestřeny ve výzvě ze dne 26. 5. 2011. Navíc žalobci nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin Policii ČR pořídil pro své potřeby jejich kopie, popř. aby ve smyslu ust. § 66 daňového řádu nahlédl do svého daňového spisu u správce daně, popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídít kopie daných listin. Za daného skutkového stavu správce daně nepochybil, pokud při stanovení základu daně a daňové povinnosti žalobce vycházel z údajů daňové evidence za rok 2009 a o zjištěný rozdíl ve výdajích snížil výdaje žalobce, které pak posuzoval z hlediska jejich daňové

uznatelnosti ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona. Úvahy a závěry správce daně a původního žalovaného jsou v tomto směru logické a plně přezkoumatelné.

Dále správce daně v rámci daňové kontroly zjistil z daňové evidence za rok 2009, kterou předložil žalobce, že žalobce v průběhu roku 2009 postupně vložil do své pokladny částky v celkové výši 11.580.000,-Kč, které evidoval jako vklady podnikatele pod položkou „příjmy nezvyšující základ daně“, ovšem ke dni 31. 12. 2009 byl vykazován záporný stav hotovosti na pokladně ve výši -272.030,82Kč. Tato nesrovnalost legitimně vzbudila u správce daně pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti evidence příjmů s vlivem na základ daně, a proto výzvou ze dne 26. 5. 2011 mj. vyzval žalobce k prokázání a doložení, že příjmy v celkové výši 11.580.000,-Kč byly již zdaněny, popř. byly osvobozeny od daně, popř. že nejsou předmětem daně. V reakci na předběžný závěr správce daně o tom, že příjmy v celkové výši 11.580.000,-Kč hodnotí jako nezdaněné příjmy žalobce v podání ze dne 4. 10. 2011 uvedl, že hotovostní vklady finančních částek do pokladny nepředstavují jeho příjmy, neboť každému hotovostnímu vkladu vždy předcházela výběr stejné hotovosti z jeho podnikatelského bankovního účtu. Z obsahu správního spisu v tomto směru vyplývá, že provedl rozbor jednotlivých výběrů z dotyčného podnikatelského bankovního účtu s porovnáním jednotlivých hotovostních vkladů do pokladny žalobce, přičemž zjistil rozdíl mezi výběry z účtu, které v souhrnu činily 7.540 000,-Kč, a vklady do pokladny, které v souhrnu činily 11.580.000,-Kč, jak již bylo zmíněno shora, a to ve výši 4.040 000,-Kč. Ohledně této částky ve výši 4.040 000,-Kč přitom žalobce nedokázal správci daně doložit, že se jedná o již zdaněné příjmy, popř. příjmy osvobozené od daně, popř. že nejsou předmětem daně. Správce daně proto nikterak nepochybil, pokud žalobcovy příjmy a dílčí základ daně navýšil o částku 4.040 000,-Kč. V této souvislosti je třeba rovněž opětovně připomenout, že správce daně všechny zapůjčené listiny dne 6. 6. 2011 žalobci vrátil, a proto žalobce nemůže s úspěchem namítat, že si nemohl následně ověřit správnost skutkových zjištění správce daně ohledně rozporované částky ve výši 4.040 000,-Kč, když mu nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin Policii ČR pořídil pro své potřeby jejich kopie, popř. aby ve smyslu ust. § 66 daňového řádu nahlédl do svého daňového spisu u správce daně, popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídít kopie daných listin. V daném případě žalobce neopodstatněně a nepodloženě namítá, navíc velice obecně a vágně, výsledky provedeného rozboru jednotlivých výběrů z dotyčného podnikatelského bankovního účtu s porovnáním jednotlivých hotovostních vkladů do pokladny žalobce jsou pochybné. Správcem daně provedený rozbor je náležitě zachycen ve správním spise, a to včetně se žalobcem řádně projednané zprávy o daňové kontrole, přičemž z něj jednoznačně vyplývá, že vklady do pokladny převyšovaly výběry z účtů v celkové výši 4.040 000,-Kč, kdy ohledně této částky žalobce nedokázal správci daně odstranit pochybnosti ohledně jejího zdanění, popř. osvobození od daně, popř. že není předmětem daně. Žalobcova argumentace údajným nesmyslným ziskem z jeho stavební činnosti ve výši 446,45% je tak zcela bezpředmětná a zavádějící. V této souvislosti soud ještě doplňuje, že žalobce se mýlí, pokud zastává názor, že jeho povinností nebylo prokazovat zdanění částky v celkové výši 4.040 000,-Kč, a to s ohledem na výše předestřené nerovnoměrné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně náležitě sdělil žalobci své pochybnosti v daném směru, a proto právě a jen žalobce tížilo důkazní břemeno, neboť musel prokazovat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v řádném daňovém přiznání. Úvahy a závěry správce daně a původního žalovaného jsou i v tomto směru logické a plně přezkoumatelné.

Taktéž žalobcovy námitky ohledně plateb S. V. za jeho činnost pro žalobce na základě uzavřené mandátní smlouvy, které navíc byly formulovány velice obecně a vágně, soud vyhodnotil jako nedůvodné, přičemž úvahy a závěry správce daně a původního žalovaného jsou rovněž v tomto směru logické a plně přezkoumatelné. I v této souvislosti je třeba opětovně připomenout, že správce daně všechny zapůjčené listiny dne 6. 6. 2011 žalobci vrátil, a proto žalobce nemůže s úspěchem namítat, že si nemohl následně ověřit správnost skutkových zjištění správce daně ohledně plateb S. V., když mu nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin Policii ČR pořídil pro své potřeby jejich kopie, popř. aby ve smyslu ust. § 66 daňového řádu nahlédl do svého daňového spisu u správce daně, popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídít kopie daných listin. Z obsahu správního spisu ohledně plateb S. V. v celkové výši 360.000,-Kč, které žalobce uplatnil jako daňově uznatelné výdaje, ovšem správce daně je neuznal, vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že služby byly poskytnuty S. V. a uhrazeny žalobcem již v roce 2008, tedy zjevně v jiném zdaňovacím období nežli je rok 2009, čemuž ostatně odpovídalo číslování jednotlivých faktur (č. FA/01/VS/2008 až FA/05/VS/2008), vyjma plnění, ohledně něhož byla vystavena faktura č. FA/03/VS/2009 na částku 60.000,-Kč, která byla proplacena dne 1. 4. 2009 a kdy bylo prokázáno poskytnutí služeb v roce 2009. Ve vztahu k faktuře č. FA/03/VS/2009 ovšem správce daně zjistil, že u žalobce došlo k jejímu duplicitnímu zahrnutí do jeho daňově uznatelných výdajů, a to na základě dokladu č. 29HV00783, když zároveň byla prokázána její úhrada z žalobcova podnikatelského bankovního účtu. S ohledem na shora nastíněný skutkový stav soud uzavírá, že žalovaná strana legitimně konstatovala, že platby uhrazené S. V. v celkové výši 360.000,-Kč nelze vyhodnotit jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Ve vztahu k námitkám žalobce ohledně jeho plateb poskytnutých společnosti EKVIVA, a. s., soud uvádí, že původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí legitimně uzavřel, že výdaje v celkové výši 8.447 413,-Kč nelze uznat jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona, neboť žalobce neprokázal, že plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. V této souvislosti soud opětovně zdůrazňuje v návaznosti na výše předestřené rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zmínky o tom, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce nutně nemusejí být shodné, že ze skutečnosti, že R. V., který s žalobcem jednal za společnost EKVIVA, a. s., byl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 – 926, pravomocně zproštěn obžaloby ve smyslu ust. § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval mj. fiktivní faktury pro firmu J. P., čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal, nelze automaticky dovozovat, že žalovaná strana pochybila, pokud žalobci neuznala výdaje v celkové výši 8.447 413,-Kč za daňově uznatelné výdaje. Ve zprošťujícím trestním rozsudku totiž sice bylo konstatováno, že stavby budované mj. pro žalobce, resp. jeho koncového odběratele, stojí a jsou vybudované, nicméně trestní soud zároveň pravomocně uzavřel, že ze strany žalobce, jakožto jednoho z odběratelů stavebních prací, které údajně měla dodávat společnost EKVIVA, a. s., bylo předpokládáno, že faktury společnosti EKVIVA, a. s., předkládané odběratelům včetně žalobce R. V. odpovídají faktickému stavu, a tedy, že společnost EKVIVA, a. s., za níž jednal R. V., stavební práce provedla svými pracovníky. Za zásadní závěr trestního soudu pro předmětnou žalobu je pak třeba vyhodnotit konstataci

obsaženou v dotyčném trestním rozsudku o tom, že v trestním řízení bylo prokazatelně zjištěno, že faktury vystavené údajně společností EKVIVA, a. s., které předkládal R. V. mj. i žalobci, stejně jako pokladní doklady dané společností o přijatých platbách v hotovosti od jednotlivých odběratelů včetně žalobce se neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s. K tomu trestní soud doplnil, že okolnosti toho, kde peníze skončily inkasované R. V. jménem společnosti EKVIVA, a. s., stejně jako to, proč se uskutečněné zdanitelné plnění neodrazilo v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a především pak v jejím daňovém přiznání, se ani přes snahu trestního soudu provedeným dokazováním objasnit nepodařilo.

Závěry trestního soudu přitom jsou zcela v souladu se závěry, které učinil správce daně a potažmo i původní žalovaný v předmětné věci, a to o tom, že žalobce neprokázal, že plnění vůči společnosti EKVIVA, a. s., se fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. Při učinění tohoto závěru přitom žalovaná strana za stěžejní vzala fakt, že E. K., předsedkyně představenstva společnosti EKVIVA, a. s., v rámci své svědecké výpovědi výslovně uvedla, že tato společnost nevystavila žádné faktury pro žalobce, které hradil, dále že tato společnost neprovedla stavební práce ani nedodala žádný materiál směrem k žalobci, když žádnou stavební činnost v roce 2009 tato společnost vůbec nevykonávala. Svědkyně kategoricky popřela jakoukoliv spolupráci společnosti EKVIVA, a. s., se žalobcem. Dále svědkyně výslovně uvedla, že k uzavírání smluv za společnost EKVIVA, a. s., byla pověřena výlučně ona, přičemž nikdy neuzavírala jen „ústní dohody“. K fakturám a příjmovým pokladním dokladům pak tato svědkyně výslovně uvedla, že neobsahují údaje, které jsou jinak v běžných obchodních vztazích vyžadovány, nikdy je neviděla a ani neví, kdo je podepsal, přičemž své faktury společnost EKVIVA, a. s., nikdy neproplácela v hotovosti. K osobě R. V. pak svědkyně uvedla, že nebyl pověřen k vystupování za společnost EKVIVA, a. s., při stavebních zakázkách, při uzavírání smluvních vztahů ani k žádnému jednání s odběrateli včetně žalobce, v roce 2009 nikdy s ním nejednala a ani od něj nepřevzala žádnou hotovost, v roce 2009 již pro danou společnost nepracoval.

Právě předestřené svědecké výpovědi pak plně koresponduje fakt, že faktury stejně jako pokladní doklady, které měla údajně vystavit společnost EKVIVA, a. s., a které v daňovém řízení předložil žalobce, se jakkoliv neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., přičemž žalobce tvrzené údajně uskutečněné zdanitelné plnění společností EKVIVA, a. s., se jakkoliv nepromítlo ani do jejího daňového přiznání.

Vzhledem k výše nastíněnému stavu dokazování před trestním soudem a v daňovém řízení lze uzavřít, že v předmětné věci správce daně důvodně zpochybnil, že materiál a stavební práce, za které žalobce vynaložil dle svého účetnictví finanční prostředky v celkové výši 8.447 413,-Kč dodala právě společnost EKVIVA, a. s., a že žalobce této společnosti skutečně zaplatil částky uvedené na žalobcem předložených fakturách a příjmových pokladních dokladech, když statutární orgán dané společnosti výslovně popřel jakoukoliv obchodní spolupráci a kontakt se žalobcem. Pro daný případ bylo přitom nepodstatné, zda se jednotlivé stavby ve skutečnosti „nějak“ zrealizovaly, když pro daňové řízení bylo podstatné to, aby bylo ze strany žalobce prokázáno, že se jím tvrzené obchodní případy uskutečnily právě tak, jak bylo předloženými fakturami a příjmovými pokladními doklady žalobcem deklarováno. Toto však žalobce neprokázal. Žalobce by měl mít na paměti, že jakožto daňový subjekt byl povinen ohledně výdaje, který zanesl do své daňové evidence a následně i do svého daňového přiznání, prokázat v případě pochybností, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým jej deklaroval na příslušném daňovém dokladu. Tento

závěr ostatně vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2009 – 119, který je dostupný na www.nssoud.cz. V daném případě žalobce deklaroval obchodní transakce se společností EKVIVA, a. s., a proto bylo jeho povinností faktické uskutečnění těchto plnění o celkovém objemu 8.447 413,-Kč právě a jen společností EKVIVA, a. s., a nikoliv jiným subjektem prokázat. Námitky žalobce o tom, že žalovaná strana zcela pominula důkazy o tom, že žalobce po určité osobu zajistil provedení určitého díla, dále že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl ani žalobce a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla jiná osoba resp. jiné osoby, dále že žalobce obdržel od objednatele sjednanou cenu díla a že žalobce vyplatil osobám, které dílo provedly, část z ceny díla, kterou žalobce obdržel od objednatele, nejsou relevantní. Žalovaná strana nikterak nepochybila, pokud se soustředila na dokazování, zda společnost EKVIVA, a. s., jakožto subjekt, který byl uveden na žalobcem přijatých fakturách a příjmových pokladních dokladech, je skutečně tím subjektem, který plnění žalobci poskytl.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není z hlediska uplatněných žalobních námitek důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a navíc je ani nepožadoval.

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, 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Ústí nad Labem dne 3. srpna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová

předsedkyně senátu