



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **P. Č.**, zast. JUDr. Jaroslavem Skákalem, advokátem v Semilech, Nádražní 24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 9. srpna 2012, č.j. 8705/12-1100-501482, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v úvodu tohoto rozhodnutí připomíná, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastoupilo Odvolací finanční ředitelství (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 9. srpna 2012, č.j. 8705/12-1100-50148, Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Jilemnici (dále jen „správce daně“) ze dne 29.6.2011, č.j. 49365/11/259970506945, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil. Důvodem pro doměření bylo vyloučení sedmi faktur přijatých od společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., v celkové částce 1.199.948 Kč (bez DPH) a čtyř faktur od

-2-

společnosti KRUPOSTAV CZ, v.o.s., v celkové výši 702.000 Kč z daňově účinných výdajů.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že na základě smlouvy o dílo měl žalobce provést pro objednatele, společnost BV Development Rokytnice nad Jizerou, s.r.o., výstavbu bytového domu s deseti bytovými jednotkami. Správce daně z předložených dokladů zjistil, že práce fakturované žalobci zmíněnými společnostmi CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., nebyly následně vyfakturovány objednateli a žalobcem předložený soupis provedených prací neobsahoval položky uvedené na fakturách. U správce daně tyto nesrovnalosti vyvolaly pochybnosti, zda předmětné stavební práce byly provedeny. K dotazu správce daně sdělil objednatel, společnost BV Development Rokytnice nad Jizerou, s.r.o., že žalobce ukončil práce na stavbě dne 16.6.2008 a předložil kopie faktur, které vystavil žalobce. Ten při ústním jednání, které proběhlo dne 3.5.2010 uvedl, že jím vystavené konečné faktury objednatel odmítl, nezaplatil je a vypověděl žalobci smlouvu. Správce daně následně dne 23.4. a 27.4.2010 ověřoval žalobcem tvrzené skutečnosti u místně příslušných správců daně společností CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s. Finanční úřad pro Prahu 3 sdělil, že společnost CZE – BUILD STAR, s.r.o., na uváděné adrese nesídlí, za rok 2007 podala daňové přiznání k dani z příjmů. Následně byl Finančním úřadem v Kroměříži vyslechnut jako svědek jednatel této společnosti pan P. M., který potvrdil stavební práce pro žalobce, nemohl je však konkretizovat a uvedl, že zakázky zadával živnostníkům a více se nestaral. Přislíbil doložit zaúčtování faktur ale nedostavil se, a to ani na opětovné předvolání. Žalovaný dále uvedl, že žalobce dne 14.12.2010 do protokolu sdělil, že společnost CZE – BUILD STAR, s.r.o., zastupoval pan Z. M., který podepisoval za tuto společnost příjmové doklady. Správce daně ho dne 16.2.2011 vyslechl jako svědka, ten však popřel, že by pro žalobce vykonával nějaké práce. Uvedl, že ho viděl dvakrát v životě v souvislosti s jeho požadavkem na zajištění subdodavatele na jeho stavbě. Společnost CZE – BUILD STAR, s.r.o., však nikdy nezastupoval.

K ověření tvrzení žalobce o provedení prací a služeb společností KRUPOSTAV CZ, v.o.s., správce daně dožádal Finanční úřad ve Zlíně. Ten zjistil, že se zmíněná společnost na adrese uváděné v obchodním rejstříku nezdržuje, za roky 2006-2008 nepodala daňová přiznání a nepředložila účetní závěrky. Y. K., vedený v obchodním rejstříku jako statutární orgán společnosti, neměl v době šetření povolení k pobytu v ČR, proto vyslechl dne 8.6.2010 druhého společníka Z. D.. Ten vypověděl, že o své účasti ve společnosti se dozvěděl v lednu 2010 od Policie ČR. Tvrdil, že žalobce nezná, nepracoval pro něho a nevystavil žádné faktury. K tomu žalovaný uvedl, že s ním za společnost KRUPOSTAV CZ, v.o.s., jednal pan P. V.. Správce daně tohoto muže vyslechl dne 23.2.2011 jako svědka, a ten popřel, že by pro společnost pracoval nebo ji zastupoval. Potvrdil, že se s žalobcem setkal jednou, seznámení zprostředkoval pan S.. Byl přítomen dojednávání prací a ubytování dělníků, nevěděl ale o jaké práci se jednalo ani to, za koho přítomní jednali.

-3-

Dále žalovaný uvedl, že správce daně zprávu z kontroly předložil zástupkyni žalobce dne 21.3.2011, v ní zpochybnil, že uplatněné výdaje dle sporných faktur byly vystaveny osobami na nich uvedenými a že deklarované výdaje byly zaplacený. Ta se ke zprávě vyjádřila dne 5.4.2011, se závěry tam uvedenými nesouhlasila a navrhla výslech Ing. J. Š., S. S. a V. V.. Dne 25.5.2011 vyslechl správce daně pana S. S., který potvrdil, že pro žalobce sehnal kontakt na pana V.. Pana M. kontaktoval sám, nevěděl však, za koho zmíněné osoby jednájí. Uvedl, že byl přítomen předání faktur a převzetí peněz panem V. v kanceláři pana T. a panem M. na benzínové pumpě ve Svitavách (po nápodědi žalobce změnil místo na Moravskou Třebovou). Připustil však, že si totožnost pánů V. a M. nikdy neověřoval.

Jak žalovaný uvedl, správce daně zhodnotil shromážděné důkazní prostředky, zprávu o kontrole dne 27.6.2011 doplnil a předložil ji zástupkyni žalobce. Další požadovanou lhůtu k vyjádření jí odepřel, kontrolu ukončil a vydal dodatečný platební výměr. V průběhu odvolacího řízení žalovaný zjistil, že správce daně nevydal výzvu k prokázání sporných skutečností a proto uložil správci daně řízení ve smyslu ust. § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) doplnit a zároveň vyslechnout Y. K., J. T. a zopakovat výslech P. M.. Správce daně vyslechl J. T. dne 13.6.2012. Ten uvedl, že žalobce nezná, zná však osobně S. S., se kterým jednal, nikoliv však o stavebnictví. O společnostech CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., nic nevěděl, nejednal s osobami, které je zastupovaly, nebylo mu nic známo o tom, jaké práce byly pro žalobce provedeny. Na předání peněz ve své kanceláři se upamatoval, ale nemohl nic vypovědět o osobách ani o předávaných částkách. Dle žalovaného se správci daně nepodařilo zajistit výslech Y. K., neboť na jediné známé adrese se již několik let nezdržuje. Proto byl k činnosti společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., znovu dne 27.2.2012 vyslechnut P. M.. Ten uvedl, že žalobce nezná, sporné faktury nevystavil, nejsou v účetnictví společnosti zaúčtovány a práce na nich uvedené se neuskutečnily. Další slyšení svědci Ing. J. Š. a V. V. shodně vypověděli, že jim není známo, jaké firmy na stavbě pracovaly. S důkazy provedenými v doplněném řízení byl žalobce seznámen a v dané lhůtě se k nim nevyjádřil.

Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí citoval ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) (§ 5 odst. 1, § 24 odst. 1 a § 6 až 10), zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), (§ 31 odst. 8 písm. c/ odst. 9, § 2 odst. 3) a daňového řádu (§ 92 odst. 3, 4, 5 písm. c/ § 8 odst. 1). Zhodnotil shromážděné důkazy a uzavřel, že žalobcem předložené důkazní prostředky věrohodným způsobem neprokazují, že uplatněné výdaje lze uznat jako daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy že stavební práce provedly, vyfakturovaly a platby převzaly společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., a

KRUPOSTAV CZ, v.o.s. Nevzal za prokázané tvrzení žalobce, že s těmito společnostmi měl uzavřenou smlouvu o dílo, že za ně jednali pan P. V. a pan Z. M.. Připomněl, že ani žalobce sám si totožnost ani plné moci těchto osob k jednání za uvedené společnosti neproověřil. Obchodní kontakty žalobce se společnostmi CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., ani předání peněz mezi nimi a žalobcem nepotvrdil ani pan J. T.. Slyšení svědci Ing. J. Š. a V. V. nepotvrdili, že na stavbě pracovali pracovníci obou společností.

Žalovaný proto uzavřel, že žalobce ohledně výdajů účtovaných na fakturách, kde byly jako dodavatelé uvedeny společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., neunesl důkazní břemeno.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým, jak tvrdil, byl zkrácen na svých právech. Poukázal na to, že žalovaný uvedl, že zmíněné doklady byly správcem daně zpochybněny, neboť nebylo najisto postaveno, komu byly fakturované částky vyplaceny a zda k jejich vyplacení způsobem, který je zachycen v účetnictví žalobce, skutečně došlo. Žalovaný pak svoje závěry o neoprávněnosti uplatněných výdajů založil na stanovisku, že za průkaznost předložených důkazních prostředků je odpovědný žalobce.

Žalobce tvrdil, že mezi účastní není sporu o tom, že předložil perfektní účetní doklady se všemi náležitostmi. Za zásadní označil otázku, v jakém rozsahu stíhá žalobce důkazní břemeno pokud jde o jejich správnost a pravost. Správce daně označuje tyto doklady jako příjmové pokladní doklady a faktury, jde tedy o posouzení soukromých listin. U nich je významná jejich pravost a pravdivost. Listina je pravá, pochází-li od vystavitele a je jím též podepsána. Nemůže jít k tíži žalobce, že osoby, které doklady podepsaly, a se kterými žalobce jednal, pravost těchto listin nepotvrzují. Správce daně nevyčerpal všechny možnosti dokazování, když neprovedl důkaz posudkem z oboru písmoznalectví na určení identity toho, kdo prohlašoval přijetí peněz. Podle žalobce se jednalo o pány M. a V.. Žalobce tvrdil, že od zmíněných společností přebíral kvitance dokládající jeho daňově uznatelné výdaje. Tím, že správce daně přijal závěr, že postačí, aby kdokoliv popřel pravdivost takového dokladu, a tím druhé straně vznikla povinnost prokázat jeho správnost, by mělo dle žalobce v obchodních vztazích negativní dopady.

Dle žalobce doměřením daně správce daně překročil zákonem stanovené meze správního uvážení ohledně důkazního břemene žalobce při prokazování pravosti a pravdivosti předložených listin. Správce daně i žalovaný se měli zabývat tím, zda osoby jednající za zmíněné obchodní společnosti podepsaly doklady svědčící o výplatě prostředků žalobcem a zda z jejich strany nedošlo z nějakého důvodu o zastřený právní úkon ve smyslu ust. § 41 a) odst. 2 zákona č. 40/1994 Sb., občanský zákoník v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) a § 8 odst. 3

daňového řádu. Na podporu svých tvrzení žalobce požadoval znovu vyslechnout svědky M. a V. k tomu že žalobce nebyl pro ně osobou neznámou a že to právě byly obchodní případy na stavbě domu v Rokytnici nad Jizerou, kvůli kterým se setkali.

Žalovaný podal k žalobě vyjádření dne 13.12.2012 a v něm uvedl, že v průběhu daňové kontroly (23.2.2010 až 27.6.2011) bylo provedeno rozsáhlé dokazování obsahující i mnoho svědeckých výpovědí. Žalobce byl se zjištěními správce daně řádně seznamován a zpráva o daňové kontrole s ním byla projednána dne 27.6.2011.

K tvrzením žalobce ohledně pravosti listin účetnictví v souvislosti s důkazním břemenem žalovaný uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, má tedy i břemeno důkazní. Je pak věcí poplatníka prokázat daňovou účinnost uplatněného výdaje, jak vyplývá z ust. § 5 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti odkázal i na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, kde je upraveno, jaké skutečnosti prokazuje daňový subjekt, jak ve smyslu ust. § 2 odstavec 3 zákona o správě daní, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně shromážděné důkazní prostředky a v případě, že shledá důvody pro uplatnění ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní resp. ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, svoje pochybnosti daňovému subjektu sdělí a vyzve ho k jejich odstranění. K otázce důkazního břemene odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2008, č.j. 2 Afs 41/2007-119. Podle žalovaného je daňový subjekt odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jsou konkrétní a prokazují jeho tvrzení. Důkazní břemeno přechází na daňový subjekt tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu a ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 41/2009-119).

K věci pak žalovaný uvedl, že správce daně zpochybnil, že práce, za které žalobce vynaložil finanční prostředky ve výši 1.199.948 Kč a 702.000 Kč provedly společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., a že těmto subjektům žalobce zaplatil částky uvedené na dokladech. Žalobce sice tvrdil, že za tyto společnosti jednali Z. M. a P. V., ti ale spolupráci se žalobcem popřeli. Bylo tedy na žalobci aby prokázal jinými důkazními prostředky, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak deklaroval.

Žalovaný pak shrnul, že u výdajů vynaložených ve prospěch společností CZE – BUILD STAR, s.r.o., a KRUPOSTAV CZ, v.o.s., žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně jejich výše.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě také zdůvodnil, proč odmítl opakovat výslech pana S. S. a zdůraznil, že svědek byl vyslechnut za přítomnosti zástupkyně žalobce. K žádosti o opakování výslech svědků V. a M. uvedl,

-6-

že mu není zřejmé, jaké skutečnosti, mající vliv na danou věc, měl jejich výslech prokázat. Jako důvodnou neshledal ani námitku poukazující na nesprávný postup správce daně, pokud nezajistil posudek z oboru písmoznalectví. Opět zdůraznil, že důkazní břemeno spočívalo na žalobci a ten znalecký posudek nepředložil ani nenavrhl.

Ze shora popsaných důvodů navrhl žalovaný, aby krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Žalobce za zásadní označil otázku, v jakém rozsahu ho stíhá důkazní břemeno pokud jde o správnost a pravost faktur a pokladních dokladů. I když tuto žalobní námitku blíže v žalobě nerozvedl, krajský soud pokládá za vhodné alespoň v obecné rovině ozřejmit zásady důkazního řízení před finančními orgány. K této otázce se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své rozhodovací praxi opakovaně, např. i ve svém rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119 (na který poukazuje ve svém vyjádření k žalobě i žalovaný). I když v citovaném rozsudku bylo vedeno dokazování ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, obecné závěry týkající se důkazního břemene platí i pro řízení o jiných daních. Nejvyšší správní soud uvedeném rozsudku konstatoval, že *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinností tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.... Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno –*

hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

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 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. Na www.nssoud.cz). Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňově právních vztahů: Stěžovatel proto nemá pravdu, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění (pohonných hmot). Správce daně totiž naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., neboť prokázal, že o souladu stěžovatelova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám pohonných hmot, u nichž chtěl stěžovatel uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným.“

Stejný závěr zaujal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31.5.2001, 8 Afs 41/2009 – 119. V něm uvedl, že „Podle § 31 odst. 9 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván..... V nyní řešené věci správce daně zpochybnil faktury, které předložil stěžovatel. Provedl

však rozsáhlé dokazování a umožnil stěžovateli na základě dalších skutečností prokázat, že stavební práce skutečně prováděla společnost APŠICA.

V nyní řešené věci správce daně zpochybnil, že práce, za které stěžovatel vynaložil prostředky, provedla společnost APŠICA, a že této společnosti platil částky uvedené na fakturách. Stěžovatel neprokázal uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, protože předmětné faktury byly rozporné a nejasné. Bylo proto na stěžovateli, aby správcí daně bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil, a jakým způsobem. Nejvyšší správní soud poznamenává, že prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání provedení prací, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správce daně a krajského soudu, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele, že fakturované stavební práce prováděla společnost APŠICA. Stěžovatel nejednal s osobou oprávněnou zastupovat tuto společnost, ani výpovědi předvolaných svědků jednoznačně nepotvrdily, že by subdodavatelem stavebních prací byla společnost APŠICA. V souvislosti s nyní řešenou věcí je nutné zmínit nálezk Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006, ve kterém tento soud vyslovil, že „právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy“. Správce daně však jednal v souladu s tímto závěrem, protože po zpochybnění faktur provedl výslech svědků, které navrhnul stěžovatel, zjišťoval majitele účtu, na který byly zasílány částky uvedené v jednotlivých fakturách a prováděl další důkazy. Stěžovateli tak nebyla odňata možnost, aby prokázal vynaložení zpochybněných výdajů. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k nedostatečnému uvedení některé z náležitostí účetního dokladu. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na straně stěžovatele; správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v předložených dokladech. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v obě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Protože stěžovatel žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl, pak je nutno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů. Lze tedy shrnout, pokud v nyní posuzovaném případě stěžovatel uvedl, že byl výdaj vynaložen ve prospěch společnosti APŠICA, jež vykonala fakturované

práce, správce daně mu sdělil pochybnosti ohledně této skutečnosti a jemu se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, ani jinak osvědčit jednoznačné vynaložení tohoto výdaje, pak se mu nepodařilo unést důkazní břemeno, které nesl v souladu s § 31 odst. 9 d. ř. Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje skutečně vynaložil, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně činnosti společnosti APŠICA.“

Jak vyplývá ze shora popsaného skutkového stavu, žalobce předložil ohledně uplatněných daňových výdajů kromě jiného i sedm faktur přijatých od společnosti CZE – BUILD STAR, s.r.o., v celkové částce 1.199.948 Kč (bez DPH) a čtyři faktury od společnosti KRUPOSTAV CZ, v.o.s., v celkové výši 702.000 Kč. Správce daně z nesrovnalostí mezi dohodnutým způsobem fakturace a její realizací bez rozpisu provedených prací, ze skutečnosti, že položky uvedené na fakturách žalobce následně nevyfakturoval objednateli a dále ze skutečnosti, že společnost KRUPOSTAV CZ, v.o.s., vystavovala faktury s náležitostmi daňového dokladu, ačkoliv jí byla ke dni 1.9.2007 zrušena registrace k DPH, získal pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění. Proto dále šetřil u společnosti BV Development Rokytnice nad Jizerou rozsah prací, které ji dodal žalobce, ověřoval tvrzení žalobce u společností CZE – BUILD STAR, s.r.o., KRUPOSTAV CZ, v.o.s., vyslechl řadu svědků, jejichž výpovědi byly výše podrobně popsány a hodnoceny. Závěry, které správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí učinili jsou dle krajského soudu zcela v souladu citovanými ustanoveními zákona o daních z příjmů i zákona o správě daní resp. daňového řádu, a konečně i s právním názorem, vyjádřenými Nejvyšším správním soudem ve shora citovaných rozsudcích.

Žalobní námitku vytýkající správci daně i žalovanému, že objasnili v jakém rozsahu žalobce stíhá důkazní břemeno pokud jde o správnost a pravost faktur a pokladních dokladů, krajský soud neshledal důvodnou, neboť v daňovém řízení sice postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. To správce daně kvalifikovaným způsobem provedl a žalobce v průběhu daňového řízení žádný důkaz, který by závěry správce daně vyvrátil, nepředložil.

Krajský soud nemůže dát za pravdu žalobci ani pokud tvrdí, že nemůže jít k jeho tíži, že osoby, které doklady podepsaly, a se kterými žalobce jednal, pravost těchto listin nepotvrzují. Je nepochybně v zájmu každého podnikatele, aby při hledání obchodních partnerů postupoval s určitou mírou obezřetnosti. K otázce, do jaké míry má zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněna společnost zastupovat, se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 28.8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, www.nssoud.cz. Konstatoval, že „je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat.

Pokud by nebyla v obchodním rejstříku uvedena, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost.“ V posuzovaném případě byly žalobcem placeny a předávány značné částky, proto bylo v jeho zájmu, aby prověřil identitu osob s nimiž jednal jako se zástupci společností CZE – BUILD STAR, s.r.o., KRUPOSTAV CZ, v.o.s., a požadoval předložení ověřené plné moci opravňující je k zastupování. To, že tak neučinil, ho dostalo do důkazní nouze a v průběhu daňového řízení se mu nepodařilo jiným kvalifikovaným způsobem prokázat dodání prací a služeb od společností CZE – BUILD STAR, s.r.o., KRUPOSTAV CZ, v.o.s.

Jako nedůvodnou musel krajský soud označit i další námitku žalobce poukazující na to, že správce daně nevyčerpal všechny možnosti dokazování, když neprovedl důkaz posudkem z oboru písmoznalectví na určení identity toho, kdo prohlašoval přijetí peněz. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, a jak vyplývá i z listin založených ve správním spise, žalobce se v průběhu daňového řízení provedení takového důkazu nedomáhal. Správce daně sice není při provádění dokazování vázán pouze návrhy účastníků daňového řízení (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní, resp § 92 odst. 2 daňového řádu), tuto zásadu však nelze vykládat ve smyslu povinnosti správce daně vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu, či po nich pátrat.

Žalobce dále namítal, že správce daně i žalovaný se měli zabývat tím, zda osoby jednající za zmíněné obchodní společnosti podepsaly doklady svědčící o výplatě prostředků žalobcem a zda z jejich strany nedošlo z nějakého důvodu o zastřetí právní úkon ve smyslu ust. § 41 a) odst. 2 zákona č. 40/1994 Sb., občanský zákoník v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) a § 8 odst. 3 daňového řádu. Ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Jak bylo shora popsáno, správce daně k prokázání právě těchto žalobcem tvrzených skutečností vedl značně obsáhlé důkazní řízení. Vyslechl řadu svědků, které žalobce navrhl, i které sám vyhledal, žádný z nich však tvrzení žalobce nepodpořil. Pokud žalobce poukazuje na možnou snahu o zastřetí úkonu nijak nekonkretizovaných osob jiným úkonem, toto svoje podezření nijak blíže neobjasnil, krajský soud se jím proto nemohl zabývat.

Krajský soud neshledal ani důvod pro opakovaný výslech svědků P. V. a Z. M.. O jejich výslechu v daňovém řízení byl žalobce informován, ale nezúčastnil se ho. K okolnostem, jejichž objasnění měl opakovaný výslech dle žalobce sloužit, se svědci ve svých výpovědích jednoznačně vyjádřili.

Ze všech shora uvedených důvodů krajský soud shledal žalobu nedůvodnou a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů

-11-

řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 Hradci Králové dne 28. srpna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu