



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **O. O. s.r.o.**
sídlem X
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 24. 4. 2018, č. j. 17386/18/5200-11433-712433,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Průběh správního řízení

1. Žalobkyně v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací

období roku 2013, evidovaném Finančním úřadem pro Středočeský kraj, Územním pracovištěm v N. (dále jen „správce daně“) pod č. j. 1695455/14, vykázala daňovou ztrátu ve výši 776 689 Kč.

2. Dne 16. 5. 2015 správce daně zahájil vůči žalobkyni daňovou kontrolu (protokol č. j. 2941318/15/2117-60563-604197), jejímž předmětem byla daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013 a daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 1. až 3. kvartál roku 2013. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se v případě výdajů v celkové výši 5 710 672 Kč záúčtovaných žalobkyní na základě faktur přijatých od:

- dodavatele W. s.r.o. ve výši 1 520 250 Kč za odvoz a uložení zeminy v objemu 10 135 m³ z akce „B. M.“ (FP 131100015, faktura č. 130039 ze dne 31. 3. 2013),
- dodavatele W. s.r.o. ve výši 1 896 200 Kč za odvoz a uložení zeminy v objemu 9 980 m³ z akce „B.V.“ (FP 131100016, faktura č. 130040 ze dne 31. 3. 2013) a
- dodavatele O. S. s.r.o. ve výši 2 294 222 Kč za odvoz a uložení zeminy z akce „H. P.(N. P.)“ (FP 131100020, faktura č. 130064 ze dne 30. 4. 2013),

jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně výzvou ze dne 27. 8. 2015, č. j. 3516946/15/2117-60563-203698, vyzval žalobkyni, aby i jiným způsobem než těmito fakturami prokázala, že došlo k zaplacení a skutečnému provedení uvedených prací.

3. Následně žalobkyně předložila potvrzení společnosti T. s.r.o. o převzetí odpadu na ukládku V. za období 3–5/2013 a listy ze stavebního deníku č. 001591 – 001605 ze dnů 3. – 30. 4. 2013 nadepsané „H. P.“ a hlášení o produkci a nakládání s odpady za rok 2013.

4. Dne 18. 5. 2017 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Správce daně zjistil, že deklarované práce spočívající v odvozu a uložení zeminy z akce „B. M.“ a „B. V.“ společností W. s.r.o. byly žalobkyní fakturovány odběrateli O. S. s.r.o. a zahrnuty do výnosů ve výši:

- 1 571 300 Kč (FV 1301005 ze dne 28. 2. 2013) – B. M.
- 1 992 000 Kč (FV 1301004 ze dne 28. 2. 2013) – B. V..

V rámci jiného daňového řízení správce daně zjistil, že společnost O. S. s.r.o. tyto deklarované práce fakturovala odběrateli M. S. ve výši:

- 1 672 275 Kč (FV 130030 ze dne 28. 2. 2013) – B. M.
- 2 095 800 Kč (FV 130029 ze dne 28. 2. 2013) – B. V..

V rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden–srpen 2013 provedené u M. S. správce daně zjistil, že společnost W. s.r.o. deklarované práce neprovedla, ale měla si je objednat u společností B. s.r.o. a K. – T. s.r.o. Bývalý jednatel B. s.r.o. vypověděl, že tato společnost prováděla pouze dlažby, obrubníky a výkopové práce a že na odvoz zeminy neměla stroje. Správce daně konstatoval, že potvrzení společnosti T. s.r.o. svědčí pouze o převzetí odpadu na skládku V.. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobkyně nijak neprokázala faktické provedení deklarovaných prací.

5. Pokud jde o deklarované práce spočívající v odvozu a uložení zeminy z akce „H. P. (N. P.)“ společností O. S. s.r.o., správce daně zjistil, že žalobkyně tyto práce fakturovala odběrateli W. s.r.o. a zahrnula do výnosů ve výši 2 338 770 Kč (FV 1301011 ze dne 30. 4. 2013). Podle

správce daně nelze ze skutečnosti, že žalobkyně vystavila fakturu se shodným předmětem plnění jako na faktuře přijaté a že předložila 14 listů ze stavebního deníku (bez uvedení jmen pracovníků, označení dodavatele a bližší specifikace stavby), dovozovat, že byly deklarované práce fakticky provedeny.

6. Následně se žalobkyně vyjádřila k výsledkům kontrolního zjištění ve vztahu k DPH za 1. až 3. kvartál roku 2013. Zpráva o daňové kontrole, č. j. 3771727/17/2117-60563-203698, byla projednána dne 1. 8. 2017.
7. Součástí správního spisu je protokol o výsledku svědka R. F. ze dne 27. 8. 2014, č. j. 3601010/14/2117-05400-203698 (dále jen „protokol o výsledku“) provedeném v rámci daňové kontroly M. S..
8. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 3788904/17/2117-50524-204009 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), správce daně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 776 689 Kč, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 999 400 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 207 646 Kč.
9. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, ve kterém brojila proti závěrům daňové kontroly. Podle žalobkyně správce daně nesprávně posoudil vztah mezi dotčenými subjekty na základě faktur, ve kterých byla chybně uvedena textace zdanitelného plnění. Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o vztah mezi dodavatelem a odběratelem. Ve skutečnosti mělo mezi dotčenými subjekty docházet k přefakturaci zdanitelného plnění z důvodu účetního navýšení obrátu.
10. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění zejména uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů na odvoz a uložení zeminy z akcí „B. M.“, „B. V.“ a „H. P. (N. P.)“ jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyní předložené písemnosti neprokazují, že práce uvedené na přijatých fakturách byly fakticky uskutečněny deklarovanými dodavateli v tvrzeném rozsahu a cenách. Podle žalovaného žalobkyně předložila pouze důkazy formální povahy (účetní doklady, faktury) a důkazy nijak neosvědčující tvrzené skutečnosti (potvrzení o převzetí odpadu, listy ze stavebního deníku). Jiné důkazy faktického provedení fakturovaných prací (např. objednávky; soupisy provedených prací; doklady toho, kdo práce fakticky provedl, kontroloval a kdy práce probíhaly; vážní lístky; záznamy o provozu vozidel) žalobkyně nepředložila. Dále uvedl, že k přefakturaci nejčastěji dochází při zakoupení a následném prodání služeb či zboží s nulovou marží, tedy za stejnou cenu, jaká byla účtována tomu, kdo plnění následně fakturuje na další subjekt. Žalobkyně ovšem nakoupené služby spočívající v odvozu a uložení zeminy, které zahrnula do daňových nákladů, dále prodala svým odběratelům s přírážkou k ceně a fakturované částky zúčtovala do výnosů. Jednalo se tudíž o klasickou obchodní transakci mezi dodavatelem a odběratelem.

II. Obsah žaloby

11. Žalobkyně v žalobě stručně shrnuje obsah napadeného rozhodnutí, uvádí výčet dotčených

ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a argumentuje závěry Soudního dvora Evropské unie k odpovědnosti za podvody na DPH. Žalobkyně namítá, že správní orgány jednoznačně neprokázaly existenci daňového podvodu. Žalobkyně je přesvědčena, že prokázala jak přijetí zemních prací, tak jejich přefakturaci společnosti O. S. s.r.o. i jejich následnou dodávku konečnému odběrateli. Podle žalobkyně správní orgány neprokázaly ani existenci chybějící daně, resp. subjektu, který daň v rámci „řetězce“ neodvedl. Dále žalobkyně namítá, že postupovala s náležitou opatrností a o daňovém podvodu nevěděla ani nemohla vědět. V této souvislosti odkázala na „rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. II. 664/04“, (čímž zřejmě mínila nálezh Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04), „nálezh Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2096/07“ (čímž zřejmě mínila nálezh Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, nebo ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07) a „rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 60/2011 - 100“ (čímž zřejmě mínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94). Závěrem žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Podotýká, že argumentace žalobkyně se týká odpovědnosti za podvod na DPH, a jde tak zcela mimo rámec věci. V podstatných bodech žalovaný zopakoval nosné závěry odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž v podrobnostech odkázal na obsah správního spisu. Uvádí, že správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů na zemní práce jako daňově uznatelných nákladů v průběhu daňové kontroly jiného subjektu (M. S., pozn. soudu) zapojeného do stejného dodavatelsko-odběratelského řetězce, kterého se účastnila také žalobkyně, a dále v průběhu daňové kontroly žalobkyně. K deklarovaným pracím na akcích „B. M.“ a „B. V.“ žalovaný uvádí, že žalobkyně tyto práce fakturovala odběrateli O. S. s.r.o. s přírážkou ve výši 51 050 Kč a 95 800 Kč dříve, než faktury sama od dodavatele W. s.r.o. přijala, přičemž deklarovaný koncový dodavatel skutečné provedení předmětných prací nepotvrdil. K deklarované práci na akci „H. P. (N. P.)“ žalovaný uvádí, že tyto práce fakturované dodavatelem O. S. s.r.o. žalobkyně stejného dne (30. 4. 2013) fakturovala odběrateli W. s.r.o. za cenu 2 338 770 Kč, tj. s přírážkou ve výši 44 548 Kč. Společnost W. s.r.o. předmětné práce stejného dne fakturovala společnosti M.-S. a.s. za 2 242 600 Kč, přičemž tato společnost ještě téhož dne práce fakturovala společnosti O. S. s.r.o. za 2 450 140 Kč. Fakturace prací tak proběhla v uzavřeném kruhu a není zřejmé, kdo uvedené práce fakticky provedl, ani kdo byl koncovým odběratelem a dodavatelem. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobkyně nepředložila žádné relevantní doklady o skutečném průběhu obchodní spolupráce se společnostmi W. s.r.o. a O. S. s.r.o.
13. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které uvádí, že doklady požadované žalovaným k prokázání daňově uznatelných nákladů (např. objednávky, soupisy provedených prací, vážní lístky, záznamy o provozu vozidel atd.) nebyla povinná vést. Žalobkyně uvádí, že faktické přijetí deklarovaného plnění prokázala jeho zaplacením a použitím na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů.

IV. Průběh soudního jednání

14. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
15. Žalobkyně uvedla, že to, co žalovaný nazývá fakturováním v kruhu je úplně běžný způsob fakturace k takto velkým stavbám. Stejná daňová kontrola pak proběhla ve vztahu ke společnosti O. S. s.r.o., kde byly úplně stejné výdaje správcem daně popřeny, a jedna daň tedy byla doměřena dvěma společnostem, což není spravedlivé. Žalobkyně přitom předložila účetní doklady, listy ze stavebního deníku či potvrzení o převzetí odpadu; v řízení ve společnosti O. S. s.r.o. byli dokonce slyšeni svědci. Povinnost uchovávat objednávky, vážní lístky a další listiny, zmíněné žalovaným, nebyla žalobkyni uložena. V tomto případě žalobkyně svoji důkazní povinnost splnila. Naopak to musí být správce daně, který podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže, že účetnictví je neprůkazné a není správné, ale nic takového se nestalo. Ostatně argument žalovaného ohledně fakturace v kruhu je argument z DPH, který nemá žádnou relevanci u příjmové daně. Žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně. Žalobkyně si mohla prověřit jen svého dodavatele, nikoli jeho dodavatele. Žalobkyně dále předložila „závěrečný návrh“ ze dne 29. 10. 2020, kde mj. argumentuje, že žalovaný celou situaci hodnotil prizmatem DPH a snažil se tvrdit, že žalobkyně byla zapojena do řetězce společností za účelem neodvedení daně.
16. Žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí stojí na závěru, že v řízení vznikly pochybnosti ohledně provedení prací a tvrzení žalobkyně nebyla dostatečně prokázána. Žalovaný k námitce dvojího zdanění namítl, že se jedná o opožděnou námitku, neboť nebyla uplatněna v žalobě.
17. Žalobkyně předložila při jednání jako důkazní návrh kopie části listin založených ve spisu zdejšího soudu sp. zn. 43 Af 14/2020 ve věci žaloby společnosti O. S. s. r. o. (napadené rozhodnutí, žalobu, vyjádření žalovaného a repliku), čímž chtěla dokumentovat, že stejná daň ve vztahu ke stejné obchodní věci byla doměřena dvakrát. Soud tento návrh na provedení důkazu pro nadbytečnost zamítl, neboť žalobní námitka, která měla být navrženým důkazem podložena, byla vznesena po uplynutí lhůty, v níž je možné žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Soud si je vědom toho, že napadené rozhodnutí ve věci sp. zn. 43 Af 14/2020 bylo vydáno až po uplynutí citované lhůty, tudíž žalobkyně objektivně ani nemohla tuto námitku v zákonem stanovené lhůtě vznést. Uvedené je však odrazem toho, že soud přezkoumává napadené rozhodnutí dle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), tudíž ke skutečnosti, jež nastala po vydání napadeného rozhodnutí, soud ani nemůže přihlížet. Pouze nad rámec proto soud poznamenává, že tato námitka by nemohla být důvodná, neboť napadené rozhodnutí je postaveno na závěru, že žalobkyně neprokázala realizaci deklarovaných prací, což je závěr, který samotné rozhodnutí žalované ve věci jiného daňového subjektu nijak nezpochybňuje.

V. Posouzení věci soudem

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.

s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

19. Soud dále uvádí, že pokud námitka, že žalovaný nevypořádal všechny námítky žalobkyně, směřovala proti napadenému rozhodnutí (tedy že žalovaný opomenul reagovat na některou z odvolacích námítek), jedná se o námitku, která zazněla poprvé až při ústním jednání, a tudíž opožděně (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Nicméně pokud by nedostatek v odůvodnění napadeného rozhodnutí bránil soudnímu přezkumu, soud by k takové vadě byl povinen přihlídnout i bez řádně uplatněné námítky z úřední povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS, odst. 16). Napadené rozhodnutí je však srozumitelné, jsou z něj patrné důvody, které vedly žalovaného k zamítnutí odvolání, a umožňuje soudní přezkum v mezích řádně uplatněných žalobních bodů. Soud tedy neshledal vady odůvodnění či jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední.
20. Po věcné stránce je dle soudu v první řadě nutné připomenout podstatu sporu, neboť žalobkyně v žalobě a místy i během jednání argumentovala neprokázáním existence daňového podvodu, existencí chybějící daně, či otázkou naplnění tzv. vědomostního testu, což je argumentace vztahující se k podvodům na DPH. Podstatou sporu je však otázka, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných nákladů na odvoz a uložení zeminy z akcí „B. M.“, „B. V.“ a „H. P. (N. P.)“ v celkové výši 5 710 672 Kč jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Napadené rozhodnutí je postaveno na negativní odpovědi na tuto otázku a není pravdou, jak tvrdila žalobkyně při jednání, že by správní orgány věc posuzovaly prizmatem podvodu na DPH (viz napadené rozhodnutí, například body 30, 53 či 62). Zmínka správních orgánů, že došlo k vytvoření řetězce společností fakturujících si služby (viz odst. 51 napadeného rozhodnutí či schémata na str. 8–9 napadeného rozhodnutí), která možná žalobkyni zmátla, je konstatováním, na kterém napadené rozhodnutí nestojí.
21. O daňově uznatelný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68).
22. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V tomto ohledu soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého:

„[s]právce 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. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“

23. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
24. Žalobkyně v žalobě pouze obecně namítala, že prokázala jak přijetí zemních prací, tak jejich přefakturaci společnosti O. S. s.r.o. i jejich následnou dodávku konečnému odběrateli. Soud zdůrazňuje, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78).
25. Žalobkyně svá daňová tvrzení o vynaložení nákladu a jeho daňové uznatelnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazovala předložením formálně bezvadných faktur (daňových dokladů) vystavených společnostmi W. s.r.o. a O. S. s.r.o. Tímto žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
26. Správce daně vyjádřil pochybnosti o správnosti a průkaznosti předmětných faktur, což žalobkyni sdělil výzvou ze dne 27. 8. 2015, ve které žalobkyni vyzval k prokázání, že deklarované práce byly skutečně zaplacený a provedeny. Z předmětné výzvy jednoznačně vyplývá, k prokázání jakých skutečností byla žalobkyně vyzvána a z jakých důvodů správci daně pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti údajů v daňovém přiznání vznikly, což je též vysvětleno na str. 7–10 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k těmto pochybnostem nenamítala a až při ústním jednání jen obecně uvedla, že správce daně musí podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat, že účetnictví je neprůkazné, což se nestalo. Tato žalobní námitka byla opět uplatněna po lhůtě podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., nadto jen v podobě obecného tvrzení, že správní orgány neprokázaly neprůkaznost účetnictví, které nijak nereaguje na konkrétně vznesené pochybnosti v daňovém řízení. Soud se proto bez řádně

uplatněné námitky, která by odkazované pochybnosti správních orgánů konkrétně zpochybnila, touto otázkou blíže nezabýval (srov. § 75 odst. 2 větu první s. ř. s.) a vycházel z toho, že důkazní břemeno ohledně zpochybněných skutečností přešlo zpět na žalobkyni.

27. Poté, co správce daně zpochybnil správnost předmětných faktur, žalobkyně v daňovém řízení setrvala na svém původním tvrzení, že náklady na deklarované práce skutečně vynaložila. K prokázání prací na akcích „B. M.“ a „B. V.“ žalobkyně správci daně předložila potvrzení společnosti T. s.r.o. o převzetí odpadu. K prokázání prací na akci „H. P. (N. P.)“ předložila listy ze stavebního deníku č. 001591 – 001605.
28. Soud se plně ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že těmito důkazními prostředky se žalobkyni nepodařilo prokázat, že by byly deklarované práce fakticky realizovány. Předně nutno zdůraznit, že skutečné provedení staveb nebyly způsobilé prokázat zpochybněné faktury. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2008, č. j. 8 Afs 97/2006 – 86, uvedl: *„[s]amotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“* Předložené potvrzení o převzetí odpadu se týká období od března do května roku 2013, přičemž podle vyjádření jednatele společnosti O. S. s.r.o. pana F. měly být předmětné práce provedeny již v únoru roku 2013 (srov. protokol o výsledku). Předmětná listina navíc pouze osvědčuje převzetí odpadu (zeminy a kameniva) o objemu 20 115 m³, nikoliv skutečnost, že předmětný odpad byl odvezen právě z akcí „B. M.“ a „B. V.“. Z listů stavebního deníku toliko vyplývá, že stroje „Dempr 735“ a „Dempr 920“ společnosti „M Silnice“ odvezly ve dnech 3. – 30. 4. 2013 z H. P. 11 140 m³ zeminy. Listy stavebního deníku podepsal pan F., který byl v rozhodné době osobou samostatně výdělečně činnou a zároveň jednatelem společnosti O. S. s.r.o. i žalobkyně, a není tak zřejmé, která společnost měla práce provádět. Stavební deník navíc neobsahuje žádné konkrétní údaje o stavbě („akci“) ani o pracovnících. Žalobkyně tudíž v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno o tom, že fakticky došlo k odvozu a uložení zeminy z akcí „B. M.“, „B. V.“ a „H. P. (N. P.)“ a že fakturovaný náklad byl skutečně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení jejich příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
29. Pokud jde o argumentaci žalobkyně, že správní orgány jednoznačně neprokázaly existenci daňového podvodu, existenci chybějící daně a naplnění tzv. vědomostního testu (tedy že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo alespoň mohla vědět), soud konstatuje, že uvedené skutečnosti nejsou pro posuzovanou věc vůbec relevantní, neboť ve věci nešlo o podvod na DPH, a správní orgány je tudíž ani nebyly povinny prokazovat (viz bod 20 tohoto rozsudku). Soud připomíná, že správce daně tížilo důkazní břemeno toliko ve vztahu k existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů (viz bod 22 tohoto rozsudku).
30. Výše citované nálezy Ústavního soudu, na které žalobkyně poukazuje, se týkají zcela odlišných procesních situací. V nyní posuzované věci správce daně umožnil žalobkyni řádně reagovat na učiněná zjištění a navrhnout důkazy k prokázání jejího daňového tvrzení, čehož žalobkyně nevyužila, když se vyjádřila pouze ke kontrolním zjištěním ve vztahu k DPH za 1. až 3. kvartál roku 2013 (viz bod 6 tohoto rozsudku). Důsledkem

neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně není a nemůže být, že při neexistenci dalších důkazních prostředků, jimiž by žalobkyně mohla prokázat vynaložení nákladu, je třeba považovat náklad za prokázaný.

31. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94, jehož se žalobkyně rovněž dovolává, neobsahuje pro nyní posuzovanou věc žádný významný závěr. Otázka dobré víry příjemce zdanitelného plnění v případě jeho zapojení do řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, není pro posuzovanou věc relevantní.

VI. Závěr a náklady řízení

32. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 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 29. října 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

