



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Jany Volkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **P. R. E. s. r. o., IČO X**
sídlem 8. K. 503/27, X O.
zastoupená advokátem Mgr. Stanislavem Sochořem
sídlem Pavelčákova 14, Olomouc

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2018, č. j. 6715/18/5200-11434-706502,
ve věci doměření daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobou podanou dne 13. 4. 2018 u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2018, č. j. 6715/18/5200-11434-706502 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen

„správce daně“) ze dne 6. 1. 2017, č. j. 10406/17/3101-51522-806446. Správce daně žalobkyni svým rozhodnutím dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Měla za to, že správní orgány prvního i druhého stupně účelově hodnotily a posuzovaly provedené důkazy, činily tak v rozporu s pravidly pro hodnocení důkazů, ve zjevné snaze dosáhnout doměření daně, když daňová kontrola trvala tak dlouhou dobu. Podle žalobkyně bylo prokázáno, že pro ni byly provedeny práce, které přijala, a následně hodnotu těchto prací uplatnila ve vztahu ke svému odběrateli. Žalobkyně měla za to, že pokud byla prokázána existence plnění a nebyl zjištěn jiný možný dodavatel, pak *„už z principu nemůže být právní posuzování ze strany správce daně natolik přísné, aby bez dalšího odmítl oprávněnost takto uplatněných výdajů“*.
3. Žalobkyně dále namítala, že na fakturách č. X a X je uvedeno bankovní spojení na jednatele žalobkyně, protože ten průběžně hradil prováděné práce dodavateli (společnosti K. s. r. o.) ze svých prostředků a poté se dohodl, že se tyto prostředky refinancují z úvěru u R. a.s., které byly poukázány přímo na účet jednatele. Takový postup dle žalobkyně odpovídá modelu průběžného (a následného) financování, při využití prostředků úvěru, a přestože může na první pohled vyvolat určité pochybnosti, při důsledném vyhodnocení jeho charakteru nelze než konstatovat, že důsledně ošetřuje práva a právní postavení obou smluvních stran, je v souladu s reálným průběhem provádění prací a pravidelným hotovostním vyplácením jejich jednotlivých subdodavatelů z řad osob samostatně výdělečně činných a tokem peněžních prostředků.
4. Podle žalobkyně je nepochybné, že hotovostní výdaje ve prospěch společnosti K. s. r. o. (dále jen K.) byly skutečně vydány, o čemž svědčí jak účetnictví (pokladna) žalobkyně, tak i výpovědi slyšených osob. Případná nečitelnost podpisů osoby či osob přijímajících platby za dodavatele, případně absence jejich naprosto přesné identifikace, není, i vzhledem k časovému odstupu 6 let, ničím, co by jakkoli zpochybňovalo věrohodnost daňových dokladů. Podle žalobkyně se formální chyby ve vystavených *„podkladech“* (např. neaktuální údaje) vyskytují zcela běžně; na posouzení věrohodnosti dokladů však mají minimální dopady. Podstatná není formální správnost dokladů, ale skutečná existence plnění, které je jimi hrazeno.
5. Žalobkyně nesouhlasila s tím, jaké závěry činil žalovaný z nepřesností ve výpovědi svědka V. K. Uvedla, že nepřesnosti byly způsobeny tím, že se nejedná o rodilého mluvčího českého jazyka, V. K. pracuje především manuálně, zajišťuje řádné provádění prací a základních činností s tím spojených (např. hotovostní vyplácení subdodavatelů). K provádění těchto činností byl pověřen v nezbytném rozsahu. V. K. nebyl statutárním orgánem, nebylo od něj proto možné očekávat vyšší míru odborné péče či přesné povědomí o jednotlivých subjektech podílejících se na konkrétních stavbách. Správce daně vedl výsledk V. K. chaoticky, při kladení dotazů přeskakoval mezi jednotlivými subjekty a plněními. Z těchto důvodů nelze hodnotit výpověď svědka jako nevěrohodnou. Žalobkyně brojila i proti závěru žalovaného, uvedenému v bodě 63 napadeného rozhodnutí, o postavení V. K.: *„že svědek společnost zastupoval, k čemuž by musel být vybaven písemnou plnou mocí, s uvedením rozsahu zastupování na základě podpisu plné moci osobou oprávněnou za společnost jednat“*. Žalobkyně upozornila na to, že zákon nevyžaduje písemnou formu

plné moci. I z této skutečnosti dle žalobkyně vyplývá, že žalovaný hodnotil provedené důkazy účelově a v její neprospěch.

6. Žalobkyně uzavřela, že ze všech důkazů provedených v daňovém řízení vyplývá, že žalobkyně sporné výdaje skutečně a řádně vynaložila.

C. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jelikož se žalobní námitky shodovaly s námitkami odvolacími.
8. Doplnil, že v posuzované věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda náklady žalobkyně byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť nebylo zřejmé, zda deklarované práce skutečně provedl žalobkyní uváděný dodavatel. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby doložila a prokázala svá tvrzení ohledně spolupráce se společností K., současně ji seznámil se zjištěnými nesrovnalostmi a pochybnostmi (viz výzvy k prokázání skutečností č. j. 1524350/15/3101-61562-804122 a č. j. 1632655/15/3101-61562-804122). Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázala. Naopak mezi jí tvrzenými skutečnostmi a okolnostmi zjištěnými správcem daně se vyskytly v průběhu daňového řízení další značné rozpory, které pochybnosti správce daně jen prohloubily. Žalovaný dále uvedl, že správce daně není nadán pravomocí vyšetřovací – nezjišťuje, jak se které skutečnosti staly skutečně, důkazní břemeno leží v první řadě na daňovém subjektu. Žalobkyně se tak nemůže domáhat toho, aby správce daně objasňoval, jak se šetřené záležitosti opravdu udály; tato povinnost správci daně ze zákona nepřísluší.
9. V posuzované věci žádná z předložených listin neprokázala, že stavební práce provedl deklarovaný dodavatel deklarovaným způsobem. Samotné faktury neprokazují, že předmět fakturace byl skutečně proveden tak, jak je na nich uvedeno. Žalovaný uvedl, že správce daně měl oprávněné pochybnosti o toku peněžních prostředků, protože faktury ani platby neprokazovaly, že stavební práce provedl dodavatel uvedený na faktuře. Vzhledem k existujícím rozporům předložené pokladní doklady neosvědčují, zda došlo k předání finanční hotovosti, ani neprokazují realizaci stavebních prací deklarovaným způsobem a dodavatelem.
10. Žalovaný dále sdělil, že důkazní hodnota provedené opakované svědecké výpovědi pana V. K. byla snížena existujícími rozpory. Uvedený svědek byl dne 18. 7. 2016 vyslechnut v rámci jiného daňového řízení, přičemž mu byly kladeny obdobné otázky jako při protokolovaném jednání dne 27. 10. 2015. V průběhu daňové kontroly zástupce žalobkyně výpověď svědka nezpochybnil. V době svědecké výpovědi (dne 27. 10. 2015) bylo daňové řízení na počátku zjišťování všech skutečností a svědek vypovídal o skutečnostech relevantních pro daňové řízení. Jednalo se o skutečnosti, které mohl svědek vlastními smysly vnímat, a lze tak mít výpověď za hodnověrnou a přiznat jí kvalitu důkazu. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 7. 7. 2016 požadovala provést opětovný výslech svědka s tím, že svědek bude „*mimo jiné upozorněn, necht' doloží plnou moc, že mohl jednat za K. s.r.o.*“, což lze chápat jako snahu žalobkyně ovlivnit výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly, s cílem dodatečně skrýt dosud zjištěné skutečnosti.
11. Podstatné v dané věci je to, že v průběhu řízení bylo prokázáno, že pan V. K. pracoval pro společnost K. jako osoba samostatně výdělečně činná a nebylo možné vzít za prokázané, že jmenovaný tuto společnost zastupoval. Zastoupení vzniká na základě dohody mezi

zmocněncem a zmocnitelem a vůči třetím osobám se prokazuje plnou mocí, která je ve většině případů vyžadována v písemné formě. Je třeba si uvědomit, že plná moc představuje osvědčení vůči třetím osobám o oprávnění zmocnitele zastupovat zmocněnce v rozsahu udělené plné moci. Je však třeba zopakovat, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že jmenovaný V. K. dodavatele žalobkyně zastupoval, žalobkyně evidentně zaměňovala pojmy a nerozlišovala zásadní rozdíl mezi pojmy pro někoho „pracovat“ nebo jej „zastupovat“.

12. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující sjednání konkrétních plnění. Jednotlivé listiny a výpovědi svědků totiž mezi sebou nekorespondovaly a neposkytovaly jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož se jí nepodařilo odstranit důvodné pochybnosti správce daně ohledně údajů na účetních dokladech. Sice opakovaně tvrdila, že k předmětným plněním došlo, ale bylo její povinností svá tvrzení prokázat [§ 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“)].

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

13. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně dne 29. 4. 2015 u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II.- IV. čtvrtletí roku 2012 a I. - IV. čtvrtletí roku 2013.
14. Dne 13. 5. 2015 zaslal správce daně dožádání Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu ohledně společnosti K. Finanční úřad pro hlavní město Prahu správci daně v odpovědi na dožádání ze dne 1. 7. 2015 sdělil, že předvolaný jednatel společnosti K. se nedostavil, společnost nemá na adrese uvedené v obchodním rejstříku schránku či zvonek. Telefonní číslo evidované u finančního úřadu bylo nedostupné. Společnost K. podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob naposledy za zdaňovací období roku 2011. Uvedl, že bankovní účet zaevidovaný u finančního úřadu se liší od účtu uvedeného na fakturách č. X a X u společnosti K. jako bankovní spojení. Zjistil, že disponentem účtu je V. Č. (pozn. soudu: jednatel žalobkyně).
15. Ve výzvě ze dne 26. 8. 2015, č. j. 1524350/15/3101-61562-804122, správce daně žalobkyni sdělil, že v průběhu daňové kontroly zjistil nesrovnalosti u daňového dokladu vystaveného společností K. Popsal, že žalobkyně do daňových nákladů zahrnula faktury č. X ze dne 24. 4. 2012 a č. X ze dne 10. 10. 2012 za stavební práce na RD v obci Přáslavice. Správce daně zjistil, že na fakturách uvedený dodavatel je nekontaktní, nemá na uvedené adrese sídlo a od 4. čtvrtletí roku 2012 nepodává daňové přiznání. Dodal, že jednatel žalobkyně v přípisu ze dne 21. 5. 2015 uvedl, že jednal se zplnomocněným zástupcem V. K., a doložil stavební deník na práce v období od 9. 1. 2012 do 9. 10. 2012. Přes tuto skutečnost měl správce daně pochybnosti o provedení stavebních prací dle uvedených faktur. Proto žalobkyni vyzval k předložení jiných důkazních prostředků, které by prokázaly, že stavební práce byly skutečně provedeny, a to společností K. Vyzval žalobkyni, aby doložila plnou moc vystavenou I. R. pro V. K., sdělila, zda pracovníci uvedení ve stavebním deníku byli zaměstnanci společnosti K., kde byli ubytováni během stavby, a sdělila kontakt na osobu, která zajišťovala stavební dozor nad pracemi dle stavebního deníku. Současně správce daně uvedl, že zjistil, že úhrady částek uvedených na fakturách č. X a X byly provedeny na soukromý účet jednatele žalobkyně, V. Č.

16. Na výzvu reagovala žalobkyně přípisem ze dne 15. 9. 2015, ve kterém správci daně sdělila, že jednala se zplnomocněným zástupcem V. K. a I. R. Plná moc jí byla předložena k nahlédnutí, ale nebylo nutné ji přebírat do vlastní dokumentace. Označila jmény 6 pracovníků na stavbě, ale k nim sdělila, že neví, zda byli zaměstnanci společnosti K. či se jednalo o osoby samostatně výdělečně činné. Pracovníci byli ubytováni u P. V. v O., stavební dozor vykonával V. K. Doplnila, že na fakturách č. X a X bylo uvedeno číslo účtu jednatele žalobkyně, jelikož ten průběžně hradil prováděné práce K. z vlastních prostředků, a poté se dohodl, že se tyto prostředky refinancují z úvěru a byly poukázány přímo na účet jednatele.
17. Výzvou ze dne 2. 10. 2015, č. j. 1632655/15/3101-61562-804122, vyzval správce daně žalobkyni, aby doložila doklady o předání hotovosti společnosti K. stvrzených příjemcem. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala dne 21. 10. 2015 a zaslala správci daně kopie dokladů o předání hotovosti mezi V. Č., jednatelem žalobkyně, a společností K.
18. Dne 27. 10. 2015 provedl správce daně výslech svědka V. K. U výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně Ing. M. K.
19. Žalobkyně byla s kontrolním zjištěním seznámena dne 2. 6. 2016, na kontrolní zjištění reagovala vyjádřením ze dne 7. 7. 2016.
20. Dne 18. 7. 2016 provedl správce daně opětovný výslech V. K. Taktéž u tohoto výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně Ing. M. K.
21. Správce daně projednal zprávu o daňové kontrole se žalobkyní dne 3. 1. 2017.
22. Dne 6. 1. 2017 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 577 600 Kč a současně žalobkyni uložil uhradit penále ve výši 115 520 Kč.
23. Proti platebnímu výměru ze dne 6. 1. 2017 podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

E. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl krajský soud bez nařízení jednání.
25. Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, že správní orgány hodnotily a posuzovaly provedené důkazy účelově, v rozporu s pravidly pro hodnocení důkazů. Podle žalobkyně tak správní orgány činily ve zjevné snaze dosáhnout doměření daně, přestože žalobkyně unesla důkazní břemeno.
26. Pro řádné posouzení této námítky se krajský soud nejprve zabýval otázkou přenášení důkazního břemene v daňovém řízení. K tomu sděluje, že daňový řád obsahuje pravidla ustanovující, komu ve které fázi daňového řízení náleží důkazní břemeno. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt.

27. V daňovém řízení proto leží důkazní břemeno zejména na daňovém subjektu, přičemž dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Povinnosti daňového subjektu tak nelze přenášet na správce daně a není možné s odkazem na § 92 odst. 5 d. ř. dovozovat, že je to správce daně, kdo je povinen tvrzené skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).
28. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63). V posuzované věci správce daně v průběhu daňového řízení sdělil žalobkyni, o kterých skutečnostech má pochybnosti. Žalobkyně proto následně navrhla provedení důkazů, jimiž hodlala skutečnosti, uvedené ve zpochybněných daňových dokladech, prokázat. Tyto důkazy správce daně buď provedl a podrobil novému hodnocení, či vysvětlil, proč navržené důkazy neprovedl. To, že se následně konkrétní hodnocení důkazů správcem daně lišilo od hodnocení žalobkyně, nelze hodnotit jako pochybení správce daně.
29. Podstatou věci je, zda žalobkyně oprávněně uplatnila v daňových nákladech částku 2 550 000 Kč v souvislosti fakturou č. X a č. X. Správní orgány měly za to, že žalobkyní uplatněná částka ve výši 2 550 000 Kč nepředstavuje prokázanou výši nákladu vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kterou si žalobkyně mohla zahrnout do základu daně za zdaňovací období roku 2012. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že stavební práce u projektu „Výstavba rodinných domů v P.“ provedl žalobkyní deklarovaný dodavatel, v deklarovaném rozsahu a cenách. Z důvodu těchto pochybností správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Následně žalobkyni ve výzvách ze dne 26. 8. 2015, č. j. 1524350/15/3101-61562-804122, a ze dne 2. 10. 2015, č. j. 1632655/15/3101-61562-804122, seznámil se zjištěnými nesrovnalostmi a pochybnostmi a současně ji vyzval, aby doložila a prokázala svá tvrzení ohledně spolupráce se společností K. (podrobně viz bod 16 a 18 odůvodnění tohoto rozsudku). Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně unesl důkazní břemeno, které se následně přeneslo na žalobkyni. Žalobkyně byla proto ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 d. ř. po citovaných výzvách povinna prokázat, že výdaje skutečně vynaložila, a to v tvrzené výši a v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období, tedy měla povinnost prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu, zde projektu „Výstavba rodinných domů v P.“, a vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63).
30. Žalobkyně na výzvu ze dne 26. 8. 2015 reagovala přípisem ze dne 15. 9. 2015 (podrobně viz bod 17 odůvodnění tohoto rozsudku) a na výzvu ze dne 2. 10. 2015 přípisem ze dne 21. 10. 2015. Žalobkyně předložila či navrhla k provedení důkazy, kterými se správce daně

podrobně ve zprávě o daňové kontrole zabýval. Učinil úvahu o fakturách, kopiích pokladních dokladů, údajích ve stavebním deníku, vysvětlil, jaké nesrovnalosti či vady u těchto důkazů shledal. Taktéž uvažil o tom, proč považoval výpověď svědka V. K. za nehodnověrnou.

31. Ze shora uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno na žalobkyni přešlo řádně, žalobkyně byla s pochybnostmi správce daně seznámena. Správce daně pak v rámci zprávy o daňové kontrole a následně v napadeném rozhodnutí hodnotil důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzoval jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 d. ř.). Krajský soud proto dospěl k závěru, že správní orgány nejednaly v rozporu s „*pravidly pro hodnocení důkazů*“. Ze správního spisu se nepodává, že by jednaly nezákonně, porušovaly procesní práva žalobkyně, či v rozporu se zákonem odmítaly provést důkazy, které by svědčily v její prospěch. Správní orgány hodnotily provedené důkazy odlišně než žalobkyně, to však samo o sobě nevede k nezákonnosti jejich rozhodnutí. Skutečnost, že se žalobkyně se závěry správních orgánů neztotožnila, neznamená, že jednaly účelově či cíleně v její neprospěch.
32. Krajský soud se dále zabýval argumentací žalobkyně, která v žalobě zpochybnila jednotlivé závěry správních orgánů:
33. Podle § 24 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
34. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. 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, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).
35. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje, že u prokazování uskutečnění výdaje je vždy třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním dle daňových dokladů. K tomu lze odkázat např. na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „*...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky*

došlo.“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

36. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, nelze dospět pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46). Dle krajského soudu však v posuzované věci správní orgány nejen že upozornily na formální nedostatky faktur a jiných dokladů, ale měly zejména pochybnosti o tom, kdo byl dodavatelem prací, o deklarovaném rozsahu a cenách prací. Z předložených důkazů nebylo možné učinit ucelený obraz o finančním toku hotovosti a identifikovat, zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu].
37. Žalobkyně neshledávala nic nestandardního na tom, že na fakturách č. X a X bylo uvedeno bankovní spojení na jednatele žalobkyně, a měla za to, že o vydání hotovosti ve prospěch společnosti K. svědčí její účetnictví, výpovědi svědků a daňové doklady. Domnívala se, že nečitelnost podpisů osoby či osob přijímajících platby za dodavatele, absence jejich identifikace či formální chyby věrohodnost daňových dokladů nepochybnují. S touto obecnou argumentací žalobkyně se krajský soud neztotožňuje.
38. Krajský soud zjistil, že žalobkyně v daňovém řízení předložila faktury č. X a X. Jako odběratel je na obou fakturách označena žalobkyně, jako dodavatel společnost K. U dodavatele je uvedeno bankovní spojení: č. ú. X. Správní orgány v průběhu daňového řízení zjistily, že vlastníkem účtu uvedeného na fakturách u dodavatele je fyzická osoba, jednatel žalobkyně V. Č. Z faktury vyplývá, že žalobkyně platbu ve výši 1 300 000 Kč dle faktury č. X měla hradit přímo na soukromý účet svého jednatele, částku ve výši 1 250 000 Kč měla uhradit dodavateli, identifikovanému soukromým účtem jednatele žalobkyně, v hotovosti. Správce daně dále zjistil, že jednatel společnosti K. měl povolen přechodný pobyt na území České republiky do 2. 8. 2012 a od této doby měl uložen trest vyhoštění, proto nemohl společnost K. zastupovat, přebírat hotovost, či vystavit fakturu č. X. Dle krajského soudu za dané situace správci daně oprávněně vznikly pochybnosti o údajích na fakturách a o tom, zda byly výdaje vynaloženy na deklarované práce, proto žalobkyni vyzval k předložení dalších důkazů.
39. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala tak, že v průběhu daňového řízení předložila správci daně kopie příjmových pokladních dokladů, u kterých shledaly správní orgány zásadní nesrovnalosti. Žalobkyně s těmito výhradami nesouhlasila a v žalobě namítala, že případná nečitelnost podpisů osoby či osob přijímajících platby za dodavatele, případně absence jejich naprosto přesné identifikace, není, i vzhledem k časovému odstupu 6 let, ničím, co by jakkoli zpochybňovalo věrohodnost takto (řádně zaúčtovaných) daňových dokladů. Měla za to, že formální chyby ve vystavených podkladech se vyskytují zcela běžně. S těmito závěry se krajský soud neztotožňuje.
40. Krajský soud ze zprávy o daňové kontrole zjistil, že správce daně shledal, že jsou příjmové doklady neprůkazné proto, že v nich chybí identifikace osoby, která hotovost přebírala, bylo na nich uvedeno sídlo, na kterém se společnost K. v předmětné době nenacházela, rovněž byla vadně uvedena adresa V. Č., jednatel společnosti K. byl v době údajného

vyhotovení příjmových dokladů vyhoštěn atd. Nesrovnalosti popsal i žalovaný na straně 5 a 6 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se ztotožňuje se správními orgány, že příjmové doklady skutečně obsahovaly v napadeném rozhodnutí popsané chyby a rozpory, se kterými byla žalobkyně řádně seznámena. Předložené příjmové doklady tak nebyly s to vyvrátit pochybnosti vzniklé v souvislosti s předloženými fakturami.

41. Žalobkyně správnost faktur namítala v odvolání. Žalovaný odvolací námitku vypořádal tak, že úvahy správce daně o předmětných fakturách doplnil na straně 5 napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal nesrovnalosti faktur a navíc se vypořádal s totožnou argumentací jako v žalobě, tedy že prostředky měly být refinancovány z úvěru u „R. B. a. s.“ a poukázány na účet žalobkyně. Na tyto konkrétní úvahy žalovaného žalobkyně žalobními námitkami nereagovala, v žalobě pouze zopakovala argumentaci uvedenou v odvolání. Konkrétně vyjádřené pochybnosti správních orgánů žalobkyně zpochybnila toliko obecným způsobem, aniž by přdestřené nejasnosti racionálním způsobem vysvětlila a popřela jejich úvahy. Argumentovala pouze refinancováním z úvěru. Krajský soud se však ztotožnil se žalovaným v tom, že argumentace žalobkyně o úvěru nemá odraz ve správním spisu.
42. Krajský soud tak dospěl k závěru, že správní orgány řádně popsaly nedostatky faktur i příjmových dokladů. Tyto nesrovnalosti byly tak zásadní, že s ohledem na to, že žalobkyně nepředložila další důkazy (nebo správní orgány důkazy zpochybnil) a společnost K. nebylo možné kontaktovat, nemohly správní orgány než naznat, že nebyly naplněny podmínky § 24 zákona o daních z příjmů. Krajský soud opakuje, že pokud žalobkyně měla za to, že tvrzení správních orgánů se nezakládají na pravdě, bylo její povinností tyto nesrovnalosti objasnit a prokázat opak. To žalobkyně neučinila a závěry správních orgánů vyvracela pouze obecnou, důkazy nepodloženou argumentací, což bylo pro popření těchto závěrů nedostatečné.
43. Žalobkyně nesouhlasila s tím, jaké závěry činil žalovaný z nepřesností ve výpovědi svědka V. K. a argumentovala tím, že nebyl rodilý mluvčí, pracoval manuálně, apod. Krajský soud v této souvislosti uvádí, že si žalobkyně protiřečí. Na jedné straně v průběhu daňového řízení žádala, aby svědek potvrdil detaily týkající se provádění prací a plateb, na druhé straně jeho intelektuální schopnosti zpochybňuje a náplň jeho činnosti snižuje. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že prvního výslechu svědka ze dne 27. 10. 2015 se účastnil zástupce žalobkyně, který nevyslovil žádné výhrady proti obsahu protokolu ani se k němu nevyjádřil. Žalovaný se důvody, proč zpochybnil druhou výpověď svědka ze dne 18. 7. 2016, zabýval na straně 13 a 14 napadeného rozhodnutí a krajský soud se s jeho úvahou ztotožnil. Podle krajského soudu pokud tentýž svědek při dalším výslechu ze dne 18. 7. 2016 vypovídal na obdobné otázky odlišně a správní orgány podrobně popsaly, z jakých důvodů z druhé svědecké výpovědi nevycházely, nelze jim v tomto směru nic vytknout, navíc byla-li žalobní námitka formulována obecně a nereagovala na konkrétní úvahy žalovaného. Ze správního spisu se nepodává, že by svědek kladeným otázkám nerozuměl, byl zmatený či měl odpovídat na otázky, které nebylo v jeho schopnostech zodpovědět. K argumentaci žalovaného v bodě 63 napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí, že předložení plné moci zmiňoval žalovaný jako podpůrný argument, nejednalo se o tvrzení, na jehož základě by žalovaný dospěl ke svým závěrům. Žalovaný touto argumentací pouze podporoval své závěry o tom, že žalobkyně nepředložila důkazy, které by pochybnosti správních orgánů ozřejmily, tedy že žalobkyně neprokázala, že V. K. byl zástupcem společnosti K.

44. Ze shora uvedeného vyplývá, že správní orgány měly pochybnosti nejen o dodavateli uvedeném na fakturách č. X a X, ale také o tom, zda byly výdaje uvedené na těchto fakturách vynaloženy v deklarované výši za deklarované plnění. Nesrovnalosti nebyly vysvětleny ani předloženými příjmovými doklady, ani výpovědí svědků. Žalobkyně v průběhu daňového řízení pochybnosti správních orgánů nevyvrátila. Krajský soud se tedy ztotožnil se závěry správních orgánů, že žalobkyní uplatněné výdaje nepředstavovaly prokázanou výši nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že námitky žalobkyně nejsou důvodné.

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

45. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 30. září 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu