



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Rekultinvest, s.r.o.**
sídlem Králova 279/9, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Karlem Střelcem, Ph.D.
sídlem Masarykovo nám. 47/33, Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55330/17/5200-11435-712083

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob.

2. Dne 17. 10. 2014 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobce kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (viz protokol č. j. 3754961/14/3019-05401-706181). Jako hlavní činnost při zahájení daňové kontroly žalobce uvedl rekultivaci prostorů v objektu cihelny v Ivanovicích. Předmětem šetření byly za zdaňovací období roku 2012 mj. výdaje (náklady) na služby v celkové výši 2 339 750 Kč a za zdaňovací období roku 2013 mj. výdaje (náklady) na služby v celkové výši 2 680 231 Kč zaúčtované na základě přijatých faktur, jež žalobce uplatnil do daňově účinných výdajů (nákladů). Žalobce deklaroval, že se jednalo o služby od J. B., bytem K P. k. 1415/3, P. 4, od společnosti General Data Consulting, v. o. s., sídlem Pod Slovany 1903/7, Praha 2 (dále jen „GDC“), a od společnosti JS Jistr s. r. o., sídlem Kamenická 656/56, Praha 7 (dále jen „JS Jistr“).
3. Pochybnosti správce daně o tom, že předmětné výdaje byly žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nebyly v průběhu daňové kontroly odstraněny. Správce daně tak dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2016, č. j. 3017984/16/3019-50522-706958, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů právnických osob ve výši 444 600 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 88 920 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2016, č. j. 3018012/16/3019-50522-706958, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů právnických osob ve výši 510 150 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 102 030 Kč.
4. K odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměry tak, že změnil výši doměřené daně za zdaňovací období roku 2012 z částky 444 600 Kč na částku 449 350 Kč a současně změnil i penále z částky 88 920 Kč na částku 89 870 Kč, a dále změnil výši doměřené daně za zdaňovací období roku 2013 z částky 510 150 Kč na částku 512 050 Kč a současně změnil penále z částky 102 030 Kč na částku 102 410 Kč. Zjistil totiž pochybení správce daně při výpočtu částky neoprávněně zahrnuté žalobcem do daňově účinných výdajů; v ostatním se se závěry správce daně ztotožnil.

II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného podanou žalobou, jelikož je přesvědčen, že skutková zjištění učiněná žalovaným jsou v rozporu s provedenými důkazy, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil a že daňová kontrola dosud nebyla ukončena.
6. Pokud jde o rozpor skutkových zjištění s provedenými důkazy, tento stav je dle žalobce důsledkem nezákonného postupu správce daně i žalovaného, kteří zcela účelově hodnotili jako věrohodné pouze ty důkazy, které byly v neprospěch žalobce. Důkazy, které svědčily v jeho prospěch, hodnotili jako nevěrohodné či je vůbec neprovedli (výslech P. K.).
7. Závěr správce daně, který ve vztahu k plněním uskutečněným pro žalobce paní Jarmilou Bartošovou dovodil, že žalobce vzhledem k povaze poskytovaných služeb nejednal s náležitou mírou obezřetnosti, považuje žalobce za zcela nesrozumitelný a nepřezkoumatelný.

8. Oprávněnost účtování plnění přijatých od společnosti GDC byla podle žalobce prokázána výsledkem svědka Ing. R. K., který jednoznačně uvedl, jaké činnosti tato společnost pro žalobce vykonávala. Žalobce doložil i důkaz o tom, že společnost GDC příjmy z těchto služeb řádně zdanila a daň odvedla. Namítá přepjatý formalismus žalovaného v případě nesrovnalostí ve výpovědi svědka ohledně smlouvy týkající se materiálu PRESTAB, neboť záměna názvu dodavatele a dodávaného materiálu je vzhledem k časovému odstupu pochopitelná.
9. V případě plnění přijatých od společnosti JS Jistr správce daně zcela účelově hodnotil jako nevěrohodné svědecké výpovědi Ing. R. K. a M. M. Svědek K. potvrdil, že se podílel na přípravě smlouvy se společností JS Jistr. Z výpovědi svědka M. vyplynulo, že společnost JS Jistr práce prováděla. Pokud správce daně tyto svědecké výpovědi zcela ignoroval, zatížil řízení vadou, která vedla k nesprávnému rozhodnutí ve věci.
10. Nesprávné právní posouzení spatřuje žalobce rovněž v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s jeho argumentací odkazující na možný vznik bezdůvodného obohacení v případě plnění přijatého od dodavatele JS Jistr. I kdyby služby nebyly poskytnuty obchodní společností JS Jistr, bylo prokázáno, že služby reálně poskytnuty byly a terén v areálu dobývacího prostoru byl upraven. Žalobce má za to, že se nejednalo o daňově závadné jednání, neboť podstatné je, že práce na rekultivaci areálu byly reálně provedeny a že účtované ceny odpovídají skutečnosti. Žalovaný daň doměřil zcela formalisticky a nezabýval se podstatou věci. Zjištění správce daně ve svém důsledku nastolilo novou skutkovou podstatu. Jednalo se o bezdůvodné obohacení ve smyslu ustanovení § 451 zákona č. 40/1960 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, a žalobce tak měl o vzniklém závazku povinnost účtovat. Původní i nové účtování daného případu má přitom stejný dopad do výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při zjišťování základu daně.
11. V rozporu s právem žalobce na spravedlivý proces správce daně neprovedl výslech svědka P. K. a spokojil se s tvrzením Policie ČR, že svědka nelze předvést. Žalobce správce daně upozorňoval, že P. K. sice smlouvu neuzavřel, ale byl jednatelem společnosti JS Jistr při jejím plnění. Proto byla jeho výpověď neopominutelná. Správce daně nicméně na svém stanovisku nic nezměnil, výslech tohoto svědka neprovedl a svoji procesní nečinnost přesvědčivě nezdůvodnil.
12. Z tohoto důvodu, jakož i z dalších důvodů uvedených v příslušném protokolu, odmítl zástupce žalobce podepsat zprávu o daňové kontrole; ta tak dosud není ukončena, a proto byly napadené platební výměry vydány předčasně.
13. S ohledem na vše shora uvedené žalobce požaduje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s námitkami žalobce nesouhlasil. Je přesvědčen, že skutkový stav i právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v napadeném rozhodnutí i v předloženém správním spisu, proto na ně v podrobnostech odkázal. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalovaný i správce daně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), hodnotili důkazy jednotlivě i v jejich

vzájemné souvislosti, přihlíželi ke všem skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo, přičemž ke všem se vyjádřili a uvedli své stanovisko.

15. K námitce týkající se plnění přijatého od paní B. žalovaný uvedl, že nebyla zpochybněna možnost poskytovat služby formou konzultací. I v případě poskytování služeb tímto způsobem je v zájmu žalobce, aby si zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat svá tvrzení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že u žalobce tato obezřetnost absentovala, neboť žádné důkazní prostředky nepředložil a při popisu služeb poskytnutých J. B. se dopustil řady zásadních nesrovnalostí, které nelze považovat za zestručnění popisu obchodní transakce.
16. Stran argumentace žalobce týkající se plnění přijatých od dodavatele GDC a JS Jistr žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že poskytnutí služeb od uvedených společností bylo žalobcem prokázáno prostřednictvím provedených důkazů (svědeckých výpovědí a předložených dokladů). V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
17. K námitce neprovedení výsledku svědka P. K. žalovaný zdůraznil § 100 odst. 1 a 2 daňového řádu a uvedl, že správce daně využil k zajištění provedení svědecké výpovědi veškeré zákonné prostředky, které měl k dispozici, o čemž byl žalobce průběžně informován. Skutečnost, že nebyl zjištěn pobyt svědka, a proto jej nebylo možné ani předvést, nemůže být kladena k tíži správce daně. Nedošlo tedy k porušení práva žalobce na spravedlivý proces.
18. Hodnocení skutkových zjištění a provedených důkazů žalobcem, které se liší od závěrů správce daně, nelze považovat za důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které by mělo vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu.
19. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

20. Při ústním jednání dne 19. 9. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích uplatněných v předchozích písemných podáních.
21. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Vzhledem k tomu, že účastníci řízení nenavrhovali provedení žádných důkazů a ani soud ze své vlastní vůle neshledal potřebu dokazování provedené v daňovém řízení doplňovat, dokazování prováděno nebylo.

V. Posouzení věci soudem

22. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
23. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
24. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům vynaloženým na základě faktur přijatých od J. B., společnosti GDC a společnosti JS Jistr, a prokázal jejich daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

25. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, daňový subjekt je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna citovaná rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz). Existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, 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, neplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.
26. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt tak nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).

V. A) Výdaje vynaložené na služby od J. B.

27. Z dokladů předložených v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce měl přijmout od J. B. služby spočívající v organizačním a ekonomickém poradenství, v roce 2012 v celkové hodnotě 110 000 Kč a v roce 2013 v celkové hodnotě 120 000 Kč. Žalobce předložil správci daně smlouvu o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011, kterou uzavřel s paní J. B. Předmětem Smlouvy je zajišťování organizačního a ekonomického poradenství. Smlouva byla uzavřena na dobu 48 měsíců s účinností od 1. 5. 2011. Dále předložil faktury vystavené paní J. B. v letech 2012 a 2013 za činnost podle smlouvy. Měsíční fakturovaná smluvní částka činila 10 000 Kč.
28. Správce daně shledal, že předmět smlouvy i popis fakturovaných služeb je stanoven příliš obecně a nevypovídá nic o konkrétních poskytovaných plněních a jejich souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Požadoval proto po žalobci, aby doložil důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění těchto plnění a jejich souvislost s dosažením

příjmů (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2015, č. j. 2045495/15/3019-60561-706181, a ze dne 13. 7. 2015, č. j. 2053930/15/3019-60561-706181).

29. Žalobce na výzvu správci daně zaslal odpověď ve formě seznamu a popisu činností, které pro něj paní B. měla vykonávat. Uvedl, že služby byly poskytovány formou osobních konzultací. Ve vyjádření ze dne 4. 9. 2015 žalobce navrhl jako důkazní prostředek provedení výsledku svědků J. B. a Ing. J. B., bytem K P. k. 1415/3, P 4.
30. Správce daně požádal Finanční úřad pro hlavní město Praha o výsledcích navržených svědků. Oba svědci se k výsledku dostavili, ale využili svého práva a v souladu s ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu se rozhodli v dané věci nevypovídat (viz protokol ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7121568/15/2012-60561-110510, a ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7118290/15/2012-60561-110510).
31. Žalobce v odpovědi na výzvu správce daně v daném případě též uvedl, že paní B. *„doporučovala preferovat jako hlavního dodavatele firmu PRECHEZA a.s. Přerov a jeho speciální výrobek PRESTAB, určený mj. k technické rekultivaci zbytkových jam po těžbě nerostů. Z hlediska požadovaného množství, rozsahu a pravidelnosti dodávek označila zhotovitelka toto řešení za nejekonomičtější, což dosavadní praxe potvrdila.“*
32. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce využíval odpadní materiál PRESTAB, který neodebíral přímo od výrobce PRECHEZA a.s., sídlem Dr. Edvarda Beneše 1170/24, Přerov (dále jen „PRECHEZA“), ale od firmy P. O. sídlem Petelinova 72, Olomouc (dále jen „P. O.“), se kterou měl za využití rekultivačních materiálů smluvně stanovenou cenu 40 až 50 Kč/t. Žalobce předložil správci daně Smlouvu o využití rekultivačních materiálů uzavřenou mezi ním jako zpracovatelem a P. O. jako objednatelem dne 9. 7. 2010. V předmětu smlouvy je mimo jiné uveden jako jeden z rekultivačních materiálů certifikovaný výrobek pro rekultivace PRESTAB, kód SKP 14.50.23.
33. Dožádáním u místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že firma P. O. uzavřela dne 2. 1. 2008 Smlouvu o dílo č. 2008/01L o využívání výrobku PRESTAB společnosti PRECHEZA s objednatelem Titer a. s., sídlem Vítězslava Nezvala 2871/9, Prostějov (dále jen „Titer“). Dožádáním u místně příslušného správce daně firmy Titer pak bylo zjištěno, že odebírala odpadní materiál PRESTAB přímo od společnosti PRECHEZA.
34. Dále žalobce doložil smlouvu uzavřenou s dodavatelem V.H.P. Ivanovice na Hané, s. r. o., sídlem Rostislavova 528, Ivanovice na Hané (dále jen „V.H.P.“), ze dne 12. 4. 2011. Předmětem smlouvy bylo odebrání materiálů pro účely využití na povrchu terénu. Dodávaným materiálem byl odpad - zemina z výkopu kanalizace.
35. Správce daně poté žalobce vyzval k prokázání skutečnosti, že uvedené výdaje byly fakticky vynaloženy v prokázané výši, že byly vynaloženy v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů, a že mají časovou souvislost s posuzovanými zdaňovacími obdobími (výzva ze dne 16. 2. 2016, č. j. 105011/16/3019-60561-711836). Žalobce ve své odpovědi na výzvu ze dne 9. 3. 2016 trval na tom, že považuje svou důkazní povinnost za splněnou předložením listinných důkazů, které doposud správci daně předal.
36. Pochybnosti správce daně nebyly v průběhu daňové kontroly odstraněny, a proto správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal, jaká konkrétní plnění od paní B. za vynaložené výdaje přijal, a že je použil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů.

37. Žalobce se závěrem správce daně o neunesení důkazního břemena nesouhlasil a v podané žalobě jej označil za nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Žalobce měl za to, že pokud sdělil, že mu byly služby poskytovány formou osobních konzultací a předložil jejich seznam, pak jde o služby, které český právní řád umožňuje poskytovat a které jednoznačně souvisely s jeho podnikáním a byly vynaloženy na vytvoření příjmů. Dle žalobce nelze vůbec objektivně určit, jakou vyšší míru obezřetnosti by měl v případě služeb poskytovaných formou osobních konzultací vyvinout.
38. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že soud nepochybně umožňuje možnost poskytovat služby formou osobních konzultací, při kterých nejsou vyhotovovány žádné listiny, ze kterých by bylo patrné, že konzultace skutečně proběhly a co bylo jejich obsahem. Pokud však daňový subjekt hodlá výdaje vynaložené za takové konzultace uplatnit jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je v jeho zájmu, aby si zajistil důkazy, jimiž podmínky daňové uznatelnosti těchto výdajů prokáže (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).
39. Z textu daňových dokladů, kde je uvedeno „*za činnost vykonanou dle Smlouvy ze dne 27. 4. 2011*“, ani z uvedené smlouvy podle soudu není zřejmé, jaké konkrétní služby byly J. B. poskytovány. V reakci na kontrolní zjištění sice žalobce služby blíže specifikoval a vysvětlil, že služby byly poskytovány formou osobních konzultací a doporučení jako podklad, který vyústil do samotného rozhodnutí jednatele žalobce. Žádný konkrétní důkaz o faktickém poskytnutí služeb ovšem žalobce ke svým tvrzením nepředložil. Navrhl provedení svědeckých výpovědí J. B. a Ing. J. B.; ti však odmítli v souladu s § 96 odst. 2 daňového řádu ve věci daňové kontroly u žalobce vypovídat. O uskutečnění konzultačních služeb tak nebyl předložen žádný hmatatelný důkaz.
40. Žalobcem předkládané důkazní prostředky tedy neprokázaly faktické uskutečnění předmětných služeb, jejich konkrétní obsah, ani jak souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů žalobce. Naopak z dokazování vyplynula řada nesrovnalostí, které nelze v rozporu s přesvědčením žalobce označit toliko za „*ospravedlnitelné zestručnění při popisu obchodní transakce*“. V rozporu s tvrzením žalobce bylo zjištěno, že dodávky rekultivačního materiálu PRESTAB nemohly být provedeny na základě doporučení J. B., neboť smlouva s paní B. byla uzavřena až cca rok poté, co žalobce rekultivační materiál již nakupoval od P. O. Výsledkem poradenských služeb J. B. nemohla být ani smlouva uzavřená s dodavatelem V.H.P., neboť rovněž smlouva s uvedeným dodavatelem byla uzavřena ještě před podpisem smlouvy s paní B. J. B. měla vyhledávat pozemky s ložiskem cihlářských hlín za účelem budoucí možné těžby nevydobytych zásob, avšak dle svědka K. žalobce dobývací činnost nerealizoval a nechtěl do oblasti dobývání vstoupit, chtěl se specializovat pouze na rekultivaci (viz protokol ze dne 12. 11. 2015, č. j. 3965095/15/3019-60561-711836).
41. Je nepochybné, že důkazní břemeno má v daňovém řízení své hranice, které vyplývají z § 92 odst. 3 daňového řádu. To znamená, že daňový subjekt nelze vyzývat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám. V rovině práva soukromého, v oblasti obchodních závazkových vztahů, záleží výhradně na rozhodnutí daňového subjektu, jak upraví svoje smluvní vztahy. Zaevidováním částek dle jednotlivých dodavatelských faktur do daňových nákladů je však daňový subjekt povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat daňovou účinnost těchto výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Každý daňový subjekt (podnikatel),

který vstupuje do obchodních vztahů, proto musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, že by hodlal uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je věcí vlastní zodpovědnosti daňového subjektu (žalobce) při respektování příslušných ustanovení zmíněných zákonů, aby si obstaral takové doklady, resp. důkazní prostředky, které dostatečným a věrohodným způsobem prokazují uskutečnění účetního případu, resp. vynaložení daňově účinného výdaje. Tomuto požadavku žalobce v daném případě nedostal a daňovou uznatelnost předmětných výdajů neprokázal.

42. Doložením seznamu činností, které měla paní J. B. pro žalobce vykonávat, bez prokázání jejich faktické realizace a následného použití za účelem dosažení příjmů, ani návrhem výsledku svědků, kteří odmítli vypovídat, nebylo prokázáno, že by se služby deklarované na fakturách přijatých od J. B. opravdu uskutečnily. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, neprokázal faktické uskutečnění služeb od J. B. ani jejich daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
43. Závěr správce daně shledal soud správným a rovněž plně přezkoumatelným, proto námitce nesprávného hodnocení důkazů žalovaným (resp. správcem daně) ve vztahu k plněním poskytnutým od J. B. nepřisvědčil.

V. B) Výdaje vynaložené na služby od společnosti GDC

44. V průběhu daňové kontroly bylo dále z předložených dokladů zjištěno, že žalobce zahrnul do daňově účinných výdajů konzultační služby od společnosti GDC v roce 2012 v celkové hodnotě 126 000 Kč a v roce 2013 v celkové hodnotě 110 000 Kč. Tyto služby měly být poskytnuty na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011 uzavřené mezi žalobcem jako objednatel a GDC jako dodavatelem. Odměna za poskytnuté služby byla stanovena paušální částkou ve výši 10 000 Kč měsíčně.
45. Z textu daňových dokladů, kde je uvedeno „*fakturuje Vám dle smlouvy o poskytování služeb*“, ani z podkladů (tabulek) předložených žalobcem nebylo zřejmé, jaké konkrétní služby byly žalobci poskytnuty, ani jak souvisely s jeho ekonomickou činností. Správce daně proto požadoval, aby žalobce prokázal a doložil uskutečnění těchto plnění, stejně jako jejich souvislost s ekonomickou činností žalobce (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2015, č. j. 2045495/15/3019-60561-706181, a ze dne 13. 7. 2015, č. j. 2053930/15/3019-60561-706181). Vzhledem k tomu, že žalobce nereagoval, přistoupil správce daně dne 4. 8. 2015 k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob (viz protokol č. j. 3246857/15/3019-60561-706181).
46. Následně žalobce správci daně sdělil, že konzultační služby spočívaly v plnění pod názvy „*Working capital/net debts in local currency*“, „*Amount plan 2012 in TEUR*“, „*Account receivables/working capital/net debts*“ atd. Správci daně byl předložen „*teaser*“, krátký reklamní materiál, který měl sloužit potencionálním partnerům. Žalobce poskytl správci daně rovněž soupis činností, které tento dodavatel měl vykonávat dle smlouvy o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011, kdy předmětem smlouvy mělo být „*zajišťování a provádění konsultací v oblasti báňských činností souvisejících s rekultivací dobývacího prostoru v katastrálním území Ivanovice n. Hané, organizace work-flow v background office i na situ, řízení RETURN on Equity a property management, sledování cen a efektivita prováděné činnosti v rámci ekonomických parametrů KPls.*“

47. Dne 24. 8. 2015 žalobce doručil správci daně další vyjádření. K poskytnutí služeb od dodavatele GDC žalobce uvedl, že tohoto dodavatele „angažoval za účelem zjištění efektivity při ukládání interního odpadu, plánování cash flow a navržení ekonomicko-báňských working flow a jejich reflexe do podnikových financí, případné prezentace a projednání s bankami z důvodu optimalizace Working Capital a Debt restructuring progress.“ Současně měl dodavatel GDC poskytovat informace o různých projektech v oblasti severní Moravy, struktuře a vývoji trhu s nerostným bohatstvím a materiálem, který se mohl využít při rekultivaci. Mezi hlavní body činnosti mimo jiné patřilo např. definování výkaznictví a přehledových tabulek nutných pro měsíční hlášení, výpočet a predikce cash-flow a jeho odchylek mezi rozpočtem a realizací, kalkulace EBITDA, a jiné KPIs projednání s bankami, Working Capital financování a financování CAPEX, SWOT analýza dobývacího prostoru atd. Přílohy týkající se přijatých plnění od dodavatele GDC byly předloženy v angličtině.
48. Následně dne 4. 9. 2015 doručil žalobce správci daně kopie daňových tvrzení (včetně evidence pro daňové účely) dodavatele GDC za 1. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2013 s vyjádřením, že dodavatel GDC řádně přiznal a odvedl daň z přidané hodnoty. K prokázání svých tvrzení týkajících se dodavatele GDC žalobce navrhl jako důkaz provést výslech svědka M. M., zaměstnance žalobce, a Ing. R. K., společníka a statutární orgán dodavatele GDC.
49. Dne 2. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka M. M. Co se týká dodavatele GDC svědek uvedl, že netuší, co pro žalobce tato firma vykonávala, jednání s touto firmou nebyl nikdy přítomen a z dokumentace viděl pouze knihu prohlídek (viz protokol ze dne 2. 11. 2015, č. j. 3889360/15/3019-60561-711836).
50. Dne 12. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka Ing. R. K., zástupce dodavatele GDC. Svědek uvedl, že zpracování přehledových tabulek bylo pouze zlomkem činnosti, neboť během celé činnosti posuzovali také pracovní postupy, které jsou v rámci společnosti uplatňovány, jejich efektivitu a možnosti co nejefektivnější rekultivace dobývacího prostoru v Ivanovicích. Mimo jiné také poskytovali poradenství, které souviselo s rekultivací samou, protože GDC má know-how o hornickém prostředí a báňském zákonu. Jednalo se o práva na kácení křovin, otázky majetkově právní, byly zde řešeny spory s vlastníkem pozemku, který chtěl zastavit rekultivaci, předkládali jednatelem různá řešení a postupy pro řešení majetkově právních vztahů. Svědek měl být také přítomen na jednání s obcí, kde domlouvali postup rekultivace, její vliv na mikrostrukturu v dané obci a pozitivní efekty, které vyplývaly z rekultivace daného prostoru. Svědek uvedl, že má fotodokumentaci, jak to vypadalo před zahájením rekultivace, byla to neřízená skládka, která díky rekultivaci pomohla obci tento palčivý problém vyřešit. Svědek se měl také podílet na přípravě smluv, které žalobce uzavřel s dodavateli P. O. a JS Jistr (viz protokol ze dne 12. 11. 2015, č. j. 3965095/15/3019-60561-711836).
51. Dne 10. 12. 2015 správce daně provedl nad rámec požadavků žalobce výslech svědka M. F., závodního lomu. Ten na otázku správce daně, zda se při výkonu své funkce setkal s firmou GDC uvedl: „Nesetkal, vím jen, že je to zeť pana M., ale nikdy jsem ho neviděl. Víím, že je jedním ze spoluvlastníků pozemků. Nic víc nevím.“ (viz protokol ze dne 10. 12. 2015, č. j. 4197140/15/3019-60561-711836).
52. Dne 22. 12. 2015 žalobce doložil správci daně další podklady k činnostem poskytovaným dodavatelem GDC. Jednalo se o tabulky „Working capital projection“, „Summary of result

in local currency“, „*Detailed budget in local currency*“. Tyto materiály byly doloženy pouze v anglickém jazyce, bez označení účetního období, ke kterému se měly vztahovat, bez účetních sestav a dalšího komentáře.

53. Správce daně ještě poté zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností (ze dne 16. 2. 2016, č. j. 593487/16/3019-60561-711836) a vyzval jej k prokázání, že uvedené náklady, uplatněné na základě faktur přijatých od dodavatele GDC byly fakticky vynaloženy a použity pro účely dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a že mají časovou a věcnou souvislost s kontrolovanými zdaňovacími obdobími. Žalobce ve své odpovědi na výzvu ze dne 9. 3. 2016 pouze uvedl, že považuje svou důkazní povinnost za splněnou výsledkem svědka Ing. R. K. a předložením listinných důkazů.
54. Rovněž v podané žalobě žalobce trval na tom, že daňovou uznatelnost výdajů vynaložených na konzultační služby poskytnuté dodavatelem GDC prokázal. Jak svědek K., tak žalobce potvrdili, že jádrem činnosti byly osobní konzultace, což je způsob poskytování služeb, jež platné právo umožňuje.
55. Soud předně opakuje, že nezpochybňuje možnost realizovat poradenské služby formou osobních konzultací (viz bod 38 shora). I v takovém případě však musí být žalobce schopen prokázat, a to nikoli toliko svými tvrzeními, ale též konkrétními důkazy, že se jedná o výdaj daňově uznatelný, u něhož je prokazatelná souvztažnost s příjmy žalobce.
56. Většina materiálů, jež měla prokazovat uskutečnění konzultačních služeb, byla předložena pouze v angličtině přesto, že správce daně v průběhu daňové kontroly několikrát požadoval doložení překladů písemností zpracovaných dodavatelem GDC, a rovněž vysvětlení terminologie a doložení konkrétních měsíčních podkladů pro fakturaci, či předložení konkrétní zpracované analýzy, výkazů, tabulek pro zmíněné hlášení (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 13. 7. 2015, č. j. 2053930/15/3019-60561-706181). Žalobce však žádné překlady písemností správci daně nepředložil. Nepředložil rovněž žádné relevantní materiály ani definice pracovních postupů, hodnocení jejich efektivity, mapování trhu, různá řešení a postupy pro řešení majetkově právních vztahů, časový harmonogram a postupy vymýcení dřevin, likvidace přírodní akumulace povrchových vod, či e-mailovou komunikaci apod., kterou měl dle svědecké výpovědi Ing. P. K. dodavatel GDC žalobci předkládat. Zároveň nebylo prokázáno, zda byli osloveni budoucí potencionální obchodní partneři, kterým by žalobce předložil nebo zaslal „*teaser*“ (krátký reklamní materiál), který měl dodavatel GDC pro žalobce vytvořit. Tudíž ani zde nebylo prokázáno jakým způsobem a v jaké míře využil žalobce vynaložené výdaje pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů.
57. Obsah žalobcem předloženého soupisu činností, které měl dodavatel GDC vykonávat, byl natolik obecný, že nemohl prokázat faktické splnění fakturovaných služeb. Z předložených podkladů k poskytnutým konzultačním službám nebylo seznatelné, jakého období se předmětné služby měly týkat. Pouze u jedné z tabulek byl uveden rok 2010, přičemž smlouva o poskytování služeb dodavatelem GDC byla podepsána a uzavřena až dne 27. 4. 2011.
58. Pokud se jedná o svědeckou výpověď Ing. R. K., ani tato dle soudu neprokázala jednoznačnou souvztažnost předmětných plnění s příjmy žalobce. K tomuto závěru soud nevedla pouze nesrovnalost ve výpovědi svědka, který uvedl, že se měl podílet na tvorbě smlouvy s dodavatelem PRESTAB, ačkoliv PRESTAB byl materiál užívaný při sanaci nikoli obchodní společnost. Ve výpovědi svědka Kratochvíla se kromě této nepřesnosti

vyskytovaly jiné nesrovnalosti. Svědek dále uvedl, že se podílel na přípravě smlouvy s dodavatelem P. O., která byla na základě těchto jednání podepsána. Ze Smlouvy o využití rekultivačních materiálů předložené v rámci daňové kontroly přitom vyplynulo, že P. O. figuroval jako objednatel, nikoli jako dodavatel a smlouva byla uzavřena dne 9. 7. 2010, tedy v době před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a dodavatelem GDC. Svědek K. rovněž uvedl, že má fotodokumentaci stavu pozemků před zahájením rekultivace. Rekultivace však byla zahájena již v roce 2010, smlouva s dodavatelem GDC byla uzavřena dne 27. 4. 2011. Fotodokumentace pořízená při realizaci služeb v rámci výše uvedené smlouvy tedy nemohla být pořízena před zahájením rekultivace pozemků. V rámci daňové kontroly pak bylo zjištěno, že některé poradenské činnosti, např. přípravu smluv s dodavateli, měla podle vyjádření žalobce provádět též paní J. B., která rovněž (stejně jako dodavatel GDC) fakturovala měsíční paušál ve výši 10 000 Kč za služby poskytované na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011. Jak již bylo uvedeno výše paní B. i bývalý společník a zástupce žalobce Ing. J. B. věci nevypovídat (viz protokol ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7121568/15/2012-60561-110510, a ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7118290/15/2012-60561-110510). Z výše uvedeného je zřejmé, že výpovědi svědka K. nebyly odstraněny pochybnosti o uznatelnosti předmětných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Naopak, s ohledem na rozpor mezi sděleními svědka K. a skutečnostmi zjištěnými v rámci daňové kontroly mohla tato svědecká výpověď správce daně v jeho pochybnostech nadále utvrdit.

59. Soud je přesvědčen, že správce daně hodnotil předložené důkazy v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a současně přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Výpověď svědka K., ani žalobcem předložené podklady v angličtině, bez označení k jakému období se vztahují, či co prokazují, nebyly způsobilé prokázat, jaká konkrétní plnění žalobce od společnosti GDC za uhrazené částky přijal a že tato plnění vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud nesouhlasí se žalobcem, že daňová uznatelnost předmětných výdajů byla prokázána svědeckou výpovědí Ing. R. K. a předloženými listinnými důkazy. Naopak, ve shodě se správcem daně, potažmo žalovaným (viz bod 65 napadeného rozhodnutí), soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal faktické uskutečnění služeb od dodavatele GDC, ani skutečnost, že jím uplatněné výdaje za tyto služby byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Výše uvedené nemohou osvědčit ani žalobcem předložená daňová tvrzení dodavatele GDC, či skutečnost, že společnost GDC z těchto plnění odvedla daň z přidané hodnoty, neboť tyto skutečnosti faktické uskutečnění předmětných služeb nedokládají.
60. Námitky nesprávného hodnocení důkazů žalovaným (resp. správcem daně) ve vztahu k výdajům vynaloženým na služby od GDC tak soud neshledal důvodnými.

V. C) Výdaje vynaložené na služby od společnosti JS Jistr

61. V rámci daňové kontroly bylo rovněž zjištěno, že žalobce zahrnul do daňově účinných výdajů služby od dodavatele JS Jistr spočívající ve strojních úpravách terénu, a to v roce 2012 ve výši 2 103 750 Kč a v roce 2013 ve výši 2 450 231 Kč. Služby měly být poskytnuty na základě rámcové smlouvy o spolupráci ze dne 28. 11. 2011 uzavřené s panem P. K., jednatelem společnosti JS Jistr.

62. Žalobce k těmto výdajům uvedl, že se jedná o dodavatele, který zajišťoval pozemní práce jako úpravu terénu, kácení aj. Ceny byly stanoveny dohodou, za žalobce měl řešit ceny osobně pan H., závodní lomu Luleč, který práce přebíral a odsouhlasil. Práce měli provádět zaměstnanci dodavatele JS Jistr osobně, nikoli subdodavatelé. Fotodokumentace prací dle žalobce neexistuje a neexistují ani záznamy o provozu strojů či předávací protokoly. Faktury byly hrazeny hotově, ačkoliv na daňových dokladech bylo uvedeno bankovní spojení. Úhrady přebíral pan P. K. a za žalobce je předávala účetní paní M. (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2015, č. j. 2045495/15/3019-60561-706181).
63. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně dodavatele JS Jistr (viz dožádání ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1371964/15/3019-60561-706181) vyplynulo, že tento dodavatel je nekontaktní, v místě svého sídla se nevyskytuje, ani zde nevykonává svoji podnikatelskou činnost. Poslední daňové tvrzení na dani z přidané hodnoty bylo podáno za zdaňovací období leden 2013. Registrace k dani z přidané hodnoty byla tomuto dodavateli zrušena ke dni 24. 10. 2014. Správcem daně bylo dále zjištěno, že pan P. K. byl jednatelem JS Jistr až od 28. 2. 2013.
64. Žalobce doručil dne 4. 9. 2015 správci daně své vyjádření, ve kterém k prokázání svých tvrzení navrhl jako důkaz provést výslech svědka P. K., jednatele JS Jistr, J. S., bývalého jednatele JS Jistr, a M. M., zaměstnance žalobce. Jako další důkaz žalobce navrhl ohledání pozemků dobývacího prostoru v Ivanovicích na Hané.
65. Dne 2. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka M. M. Svědek uvedl, že v období let 2012 a 2013 na dobývací území jezdil na žádost pana M. (zástupce žalobce) kontrolovat činnost. Na tuto práci neměl smlouvu, byl v tu dobu zaměstnancem společnosti Keramika - Egres. Na otázku, jaké činnosti vykonával, svědek uvedl, že jezdil na skládku, prohlédl práce, avšak papíry nekontroloval, písemné záznamy žádné nevedl a při inspekčních prohlídkách nebyl přítomen, to vše až v roce 2014. O panu H. (závodním lomu) nikdy neslyšel, ani nevěděl, u které firmy byl pan B. (řidič buldozeru) zaměstnán. Denní evidenci přiváženého materiálu vedl v letech 2012 a 2013 pan K. Na stavbě byly dva typy buldozerů. Na vozidlech nebylo uvedeno označení dodavatelských firem a dle svědka řidiči říkali, že pracují pro firmy O. a Jistr. Na otázku správce daně zda firma JS Jistr vykonávala pro žalobce nějaké činnosti, svědek uvedl: „ano, spousta činností.“ O firmě JS Jistr svědek kromě názvu neznal žádné informace a nebyl schopen uvést, v jakém objemu tato firma práce pro žalobce prováděla, ani kteří pracovníci pro jednotlivé dodavatele pracovali, či zda firma JS Jistr měla vlastní stroje, nebo kdo byl majitelem strojů. Neznal žádná jména pracovníků a nemohl uvést ani zaměstnavatele řidiče pana B., který pracoval na buldozeru jako řidič. Nesetkal se osobně s žádným ze zástupců dodavatelských firem. V roce 2014, kdy se svědek stal předákem, už vykonávala veškerou činnost pouze firma O. (viz protokol ze dne 2. 11. 2015, č. j. 3889360/15/3019-60561-711836).
66. Dne 6. 11. 2015 se za přítomnosti žalobce uskutečnilo místní šetření v oblasti dobývacího prostoru, při němž bylo zjištěno, že prostor byl zavezen zeminou a je porostlý plevelem. Stroje ani jiná technika na pozemku již nebyly a pozemek nebyl oplocen. Hranice pozemku byla označena sloupkem a práce dle sdělení žalobce byly ukončeny dne 31. 8. 2015 (viz protokol ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3909278/15/3019-60561-711836). Správce daně rovněž v katastru nemovitostí prověřil vlastnictví pozemků v areálu bývalého dobývacího prostoru.

67. Dne 10. 12. 2015 správce daně provedl nad rámec požadavků žalobce výslech svědka M. F. (závodního lomu). Uvedl, že vykonával funkci závodního lomu v Ivanovicích na Hané od 1. 10. 2011, kde osobně prováděl pravidelné kontroly dobývací oblasti a účastnil se inspekčních prohlídek. Svědek podrobně popsal situaci v dobývací oblasti a mimo jiné uvedl konkrétní typy strojů, druhy vedených evidencí a dokumentace, včetně odpovědných osob. Dále uvedl, že společnost JS Jistr nezná a ví pouze o jednom dodavateli služeb v rekultivovaném lomu Ivanovice na Hané, kterým byla firma O. – M. z Prostějova. V rámci své činnosti se setkal pouze se zástupci firmy O. – M., a to s pány O., M. a Ing. T. Tato firma byla největším dodavatelem a realizovala jak navážku materiálu, tak i další práce v dobývací oblasti. Setkal se také s pracovníky firmy, konkrétně s řidičem buldozéro panem B., který se svědkovi představil jako zaměstnanec firmy O. – M. Na otázku zástupce žalobce, zda to byla jediná firma, která se podílela na rekultivaci oblasti, svědek odpověděl, že jiné firmy se na rekultivaci mohly podílet, ale pouze v malém rozsahu (viz protokol ze dne 10. 12. 2015, č. j. 4197140/15/3019-60561-711836).
68. Dne 18. 1. 2016 obdržel správce daně informaci, že J. S. (bývalý jednatel JS Jistr) kontaktoval celní správu a sdělil jí svou současnou adresu a telefonní číslo. Správce daně tedy svědka kontaktoval, ověřil doručovací adresu a následně mu zaslal předvolání k podání svědecké výpovědi. J. S. při výslechu uvedl, že rámcovou smlouvu předloženou žalobcem v průběhu daňové kontroly nezná a že P. K. nebyl v roce 2011 oprávněn jednat jménem společnosti JS Jistr. Dále zmínil, že v době, kdy byl jednatelem společnosti JS Jistr, tj. do února 2013, nevykonávali pro žalobce žádné služby a předložené faktury, ani příjmové pokladní doklady jako jednatel nepodepsal. K předloženým daňovým dokladům svědek uvedl, že se neshoduje číselná řada, jsou použita dvě různá razítka a podpisy nepoznal. K předloženému dokumentu, kterým byla dne 15. 4. 2010 projednána žádost daňového subjektu o uvedení dobývacího prostoru v Ivanovicích na Hané do původního stavu, svědek uvedl, že jej nepoznává a nepoznává ani podpis a razítko na něm uvedené, které je jiné. K rámcové smlouvě mezi JS Jistr a žalobcem podepsané dne 28. 11. 2011 svědek vysvětlil, že ji nezná a v roce 2011 byl jednatelem pouze on; pan K. ve firmě nepracoval a firmu koupil až v roce 2013. Uzavřel, že faktury nejsou firmy JS Jistr a že tyto práce firma nevykonávala (viz protokol ze dne 15. 2. 2016, č. j. 504289/16/3019-60561-711836).
69. Dále správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že veškeré úhrady dodavateli JS Jistr byly hrazeny hotově, ačkoliv na všech daňových dokladech bylo uvedeno bankovní spojení. V daném případě se jednalo o velké objemy finančních částek a záznamy zaúčtované na účtech peníze na cestě 261, pokladna 211 a bankovní účty 221 v jednotlivých měsících nepodávaly pravdivý obraz o skutečných převezech finančních prostředků na těchto účtech (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 2638861/16/3019-60561-711836, č. j. 2638845/16/3019-60561-711836, str. 17 - 18). Převody finančních prostředků na účtech 211 pokladna byly realizovány souhrnnými doklady, které nebyly v souladu se skutečnými převody peněžních prostředků z účtů 221 bankovní účty, ani hotovostními úhradami daňových dokladů přijatých od JS Jistr. Z pokladny byly hrazeny vyšší hotovostní úhrady, než jaké měl žalobce v den platby v pokladně k dispozici. K rozporu mezi objemem disponibilních peněžních prostředků a uhrazených fakturovaných částek žalobce sdělil, že se jednalo o půjčky, které poskytl společník Ing. L. M., a tyto byly účtovány v rámci předložených

souhrnných příjmových pokladních dokladů a v rámci jednotlivých účetních období. Dle žalobce byly půjčky vždy poskytnuty i vráceny, a proto jejich zaúčtování na uvedených dokladech nijak neovlivnilo celkovou částku dokladu, což bylo doloženo předmětnými účetními doklady včetně Smluv o půjčce uzavřených mezi odvolatelem a společníkem panem M.

70. Správce daně v rámci daňové kontroly také prověřoval smlouvy o využití rekultivačního materiálu PRESTAB, uzavřené s firmou P. O. Firma P. O. hradila dle doložených smluv za uložení odpadního materiálu PRESTAB do bývalého lomu 40 až 50 Kč/t. Materiál PRESTAB jak bylo zjištěno, je odpadním produktem z výroby korporace PRECHEZA. Telefonickým dotazem u společnosti PRECHEZA bylo zjištěno, že rekultivační materiál PRESTAB odebírala pro projekty v oblasti Vyškovska firma Titer. Správce daně tedy zaslal dne 14. 12. 2015 dožádání na Územní pracoviště v Prostějově za účelem provedení místního šetření u společnosti Titer z důvodu zjištění dokladů souvisejících s odkoupením a manipulací materiálu PRESTAB. Z odpovědi na dožádání, jejíž přílohou byly související doklady, bylo zjištěno, že firma Titer měla s firmou PRECHEZA uzavřenou smlouvu na nákup rekultivačního materiálu PRESTAB s tím, že zajistí jeho uložení a využití. Tento materiál se kupoval od firmy PRECHEZA za 1 Kč/t a následně pak firma Titer fakturovala firmě PRECHEZA za manipulaci s materiálem a dopravu 245 Kč/t. Manipulací odpadního materiálu pro firmu Titer zajišťoval subdodavatel P. O., který je společníkem firmy O. – M., která vlastnila buldozery stejných typů, které byly používány dle svědka F. při rekultivaci lomu v Ivanovicích na Hané. Dle zjištění správce daně materiál PRESTAB dodávala žalobci firma P. O., která hradila žalobci za uložení materiálu cenu ve výši 40 až 50 Kč/t. Firma P. O. měla uzavřenou smlouvu o využití PRESTAB s objednatelem Titer, na základě které zajišťovala manipulaci s odpadním materiálem PRESTAB včetně dopravy za cenu 203,50 Kč/t. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že náklady na rozprostření materiálu PRETAB nesla firma P. O., která obdržela od objednavatele Titer výnosy za manipulaci v dostatečné výši (203,50 Kč/t), aby současně uhradila náklady na uložení ve výši 40 až 50 Kč/t a z rozdílu měla dostatek zdrojů na úhradu provozu strojů, které práce prováděly a které vlastnila a pronajímala od korporace O. – M., ve které je P. O. společníkem a jednatelem. Z internetových stránek firmy O. – M. bylo zjištěno, že má v nabídce strojů mimo jiné buldozery stejných typů, které se podle svědecké výpovědi M. F. používaly při rekultivaci lomu v Ivanovicích na Hané. Jednalo se konkrétně o stroje buldozer CAT D6R a D4H. Stejně typy strojů jsou také uváděny v zápisech, které podle předložené Knihy prohlídek lomu vedl závodní lomu. Obdobnou nabídku strojů prezentuje na svých internetových stránkách také firma P. O.
71. Správce daně tedy na základě uvedených zjištění dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal faktické uskutečnění strojních úprav terénu společností JS Jistr, ani vynaložení těchto výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
72. Žalobci nelze přisvědčit, že správce daně ignoroval provedené výpovědi svědků Ing. R. K. a M. M. Naopak, správce daně ve svých závěrech z uvedených výpovědí svědků vycházel. Hodnotil je pak taktéž v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu a současně přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Správce daně však měl za to, že tyto výpovědi nebylo možné ve světle dalších zjištěných skutečností, tj. svědecké výpovědi J. S., bývalého

jednatele JS Jistr, z níž plynulo, že firma JS Jistr pro žalobce žádné práce nevykonala a J. K. nebyl oprávněn za tohoto dodavatele jednat (viz protokol ze dne 15. 2. 2016, č. j. 504289/16/3019-60561-711836), osvědčit jako důkaz prokazující konkrétní obsah fakturovaných služeb, jejich výstup, ani jaké konkrétní úkony byly provedeny v návaznosti na výsledek fakturovaných služeb a jak souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů žalobce. Ke stejnému závěru lze přitom dospět ve vztahu k dalším důkazním prostředkům poskytnutým žalobcem v průběhu daňového řízení, tj. daňovým a pokladním dokladům, objednávkou, Smlouvou s dodavatelem JS Jistr, Knize prohlídek lomu, Vyrozměnění o dokončení zadaných prací ke dni 30. 9. 2013, či Ohlášení ukončení hornické činnosti v lomu uvnitř dobývacího prostoru Ivanovice na Hané ze dne 29. 9. 2015. Soud proto ve shodě se závěrem žalovaného uvedeným v bodě 87 napadeného rozhodnutí uzavírá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal daňovou účinnost výdajů vynaložených na terénní úpravy od dodavatele JS Jistr.

73. Co se týče provedení svědecké výpovědi P. K., tuto se správci daně nepodařilo zajistit. Správce daně zaslal za účelem provedení svědecké výpovědi dožádání na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Orlové (viz dožádání ze dne 14. 10. 2015, č. j. 3732542/15/3019-60561-711836). Dožádaný správce daně svědka opakovaně předvolal, o čemž informoval též zástupce žalobce (viz předvolání ze dne 19. 10. 2015, č. j. 2914452/15-3217-60562-800438, opakované předvolání ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3076554/15/3217-60562-800438, a vyrozumění o předvolání svědka ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3076994/15/3217-60562-800438). Dále dožádaný správce daně požádal o předvedení P. K. Policii ČR (viz žádost o předvedení ze dne 3. 12. 2015, č. j. 3188840/15/3217/60562-800438, a rozhodnutí o předvedení předvolané osoby ze dne 3. 12. 2015, č. j. 3188610/153217-60562-800438). Policie ČR však správci daně sdělila, že P. K. nebylo možno předvést, neboť trvalý pobyt má hlášen na Městském úřadě Petřvald, kde se neobjevuje a poštu si nepřebírá. Z dostupných evidencí nebylo zjištěno bydliště osoby, zjištěné telefonní číslo již neexistuje. Policie ČR dále sdělila, že se P. K. v Petřvaldu nezdržuje a nebyl zde již delší dobu viděn. Správce daně tak využil všechny dostupné prostředky, tj. předvolání, opakované předvolání a žádost o předvedení orgány Policie ČR. Faktickou nemožnost provedení svědecké výpovědi nelze klást k tíži správci daně, přičemž soud má za to, že i bez provedení svědecké výpovědi P. K. byl skutkový stav ve věci výdajů za služby od dodavatele JS Jistr zjištěn dostatečně spolehlivě. V průběhu dokazování byl shromážděn dostatek indicí svědčících o tom, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění terénních prací dodavatelem uvedených na fakturách, ani souvislost s výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
74. Ostatně sám žalobce již v průběhu daňové kontroly připustil, že předmětná plnění nemusela být provedena dle předložených dokladů, tedy dodavatelem JS Jistr. Trval však na tom, že sanační práce v lomu v Ivanovicích na Hané fakticky provedeny byly, žalobci vznikl závazek v dané výši, který byl vynaložen za účelem dosažení příjmů. K tomu lze uvést, že správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, zda předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto společností JS Jistr. V průběhu řízení byly tyto pochybnosti potvrzeny a i sám žalobce připustil, že předmětné služby nemusely být realizovány společností uvedenou na předložených dokladech. Povinností žalobce vyplývající z jeho důkazního břemene poté bylo prokázat, že údaje uvedené na daňových dokladech odpovídají

skutečnosti, resp. nabídnout jinou důkazně podloženou skutkovou verzi události svědčících o vynaložení výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

75. Daňový subjekt přitom sporné skutečnosti bude prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než účetními doklady (srovnej již výše uvedené rozsudky 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; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: *„Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).
76. Sama skutečnost, že terénní práce byly v dané lokalitě skutečně provedeny (ovšem nebylo prokázáno kým), nemůže vést k daňové uznatelnosti výdaje za služby od dodavatele JS Jistr. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozhodnutí č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, daňový subjekt *„musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat“*. V předmětné věci správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili faktické provedení sanace a rekultivace v dobývacím prostoru Ivanovice na Hané, neboť jak vyplývá z provedeného místního šetření (viz protokol ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3909278/15/3019-60561-711836), tyto práce byly provedeny. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalobce své prvotní důkazní břemeno unesl předložením daňových dokladů. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, že všechny předmětné sanační a rekultivační práce byly fakticky uskutečněny tak, jak tvrdí žalobce, tj. že tato plnění byla fakticky uskutečněna a že je provedl dodavatel uvedený na předložených daňových dokladech. Správce daně tyto pochybnosti žalobci ve výzvě sdělil, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Poté však žalobce pochybnosti správce daně předloženými důkazními prostředky ani navrženými svědeckými výpověďmi neodstranil; své důkazní břemeno tedy neunesl.
77. Pokud se jedná o související argumentaci týkající se neplatnosti právního jednání (smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností JS Jistr) a možným vznikem bezdůvodného obohacení, soud uvádí, že ačkoliv je pro posouzení daňové uznatelnosti podstatná

souvislost výdajů s podnikáním a dosaženým příjmem daňového subjektu, nelze odhlédnout od dalších podmínek ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Případná neplatnost právního jednání nemusí nutně znamenat, že by příslušný výdaj nemohl být výdajem daňovým. I neplatné soukromoprávní jednání může mít plnohodnotné daňové (právní) účinky, bylo-li na jeho základě plněno, toto plnění nebylo zpochybněno a projevilo se ve sféře jeho účastníků způsobem souladným s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt, který zanechal výdaj do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem, jakým deklaroval na příslušném dokladu. Tuto povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu však žalobce nesplnil, ani nenabídl jinou přesvědčivou skutkovou verzi, kterou by prokázal oprávněnost zahrnutí předmětných výdajů do výdajů daňově uznatelných.

78. Námitky nesprávného hodnocení důkazů žalovaným (resp. správcem daně) ve vztahu k výdajům vynaloženým na služby od JS Jistr proto soud neshledal důvodnými.

V. D) K odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole

79. Žalobce v podané žalobě rovněž namítal, že nedošlo k ukončení daňové kontroly, jelikož žalobce důvodně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole. Předmětné platební výměry tak podle něj byly vydány předčasně.
80. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že *„odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. V dané věci je třeba posoudit, zda žalobce měl tento dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podkladu pro doměření daně.
81. Z protokolů o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 5. 2016, č. j. 2638639/16/3019-60561-711836, a ze dne 21. 6. 2016, č. j. 2970855/16/3019-60561-711836, vyplývá, že žalobce nesouhlasil s podpisem a převzetím zpráv o daňové kontrole, neboť uváděl, že neprovedením výsledku svědka P. K. došlo k porušení práv žalobce. Dále žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s argumentací o daňové uznatelnosti nákladů vzniklých z titulu případného bezdůvodného obohacení.
82. Správce daně na tyto důvody v protokolech reagoval. Měl za to, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny dostatečně a úplně. K provedení důkazu svědeckou výpovědí P. K. byly vyčerpány všechny možnosti, které daňový řád poskytuje, proto správce daně nesouhlasil se žalobcem, že došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces. K otázce bezdůvodného obohacení správce daně sdělil, že neplatnost právního úkonu nemusí znamenat, že by příslušný výdaj nemohl být výdajem daňovým. Daňový subjekt, který výdaje zanechal do svého účetnictví a následně do daňového přiznání,

je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem deklarovaným na účetním dokladu.

83. Správce daně tak považoval odmítnutí podpisu zpráv o daňové kontrole za bezdůvodné. Postupoval podle § 88 odst. 6 daňového řádu, dle kterého okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. O těchto skutečnostech byl přítom žalobce poučen, a to jak v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 6. 2016, č. j. 2970855/16/3019-60561-711836, tak v samotných zprávách o daňové kontrole č. j. 2638845/16/3019-60561-711836, a č. j. 2638861/16/3019-60561-711836.
84. Žalovaný se otázce odepření podpisu zpráv o daňové kontrole věnoval na str. 24 napadeného rozhodnutí. Měl za to, že správce daně neporušil ani nezkrátil procesní práva žalobce, pokud neprovedl výslech svědka P. K.; byly využity všechny zákonné prostředky k předvedení svědka. Ze spisového materiálu bylo dle žalovaného zřejmé, že byly splněny podmínky uvedené v § 88 odst. 6 daňového řádu, zástupce žalobce odepřel převzít a podepsat zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu, což nemělo vliv na použitelnost zpráv o daňové kontrole jakožto důkazního prostředku.
85. Soud se v návaznosti na výše uvedené plně ztotožňuje s provedeným hodnocením správních orgánů obou stupňů, které žalobcem uváděné důvody posoudily jako výraz nesouhlasu žalobce s učiněnými kontrolními zjištěními a na která nadto správce daně v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole podrobně reagoval. K výsledku P. K. se soud vyjádřil již v bodě 73 tohoto rozsudku. Lze zopakovat, že správce daně při snaze provést výslech svědka využil veškeré zákonné možnosti. Co se týče otázky vzniku bezdůvodného obohacení, soud odkazuje na bod 77 výše. Správce daně se zabýval všemi průběžně předkládanými připomínkami, které žalobce k učiněným kontrolním zjištěním průběžně činil a navrhoval. Žalobcem namítané důvody pro odepření podpisu vyjadřovaly jeho nesouhlas s učiněnými kontrolními zjištěními správce daně, resp. polemiku se závěry správce daně, a nepřinesly žádné nové a zásadní skutečnosti, které mohly mít vliv na učiněná kontrolní zjištění.
86. Z výše uvedeného tak vyplývá, že námitku žalobce týkající předčasného vydání platebních výměrů nelze pokládat za důvodnou. Učiněná kontrolní zjištění byla se žalobcem řádně projednána. Žalobci byl dán dostatečný prostor se k nim vyjádřit a správce daně na vyjádření žalobce ve zprávách o daňové kontrole podrobně reagoval. Lze tak uzavřít, že odepření podpisu zpráv o daňové kontrole lze považovat za bezdůvodné. V souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu tak byla daňová kontrola ukončena dnem, kdy žalobce odepřel podepsat zprávu o kontrole bez dostatečného důvodu. Ke zpochybnění použitelnosti zpráv o daňové kontrole jako důkazního prostředku dle § 93 daňového řádu tak v dané věci nedošlo.
87. Námitka tedy není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

88. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

89. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno, 19. září 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu