



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořák a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: M.-S. s.r.o., zastoupeného JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou**, se sídlem Brněnská 300/31, 500 06 Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 421/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28.06.2016, č.j. 29456/16/5200-11434-701858,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Chrudimi, ze dne 20.08.2015, č.j. 1242298/15/2804-50532-608583, jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“ nebo „*ZDP*“) a podle ust. § 147 a 143 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do

31.12.2011 ve výši 1 506 890,- Kč a současně na základě ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 301 378,- Kč.

Žalobní body a další vyjádření účastníků řízení:

Žalobce v žalobě nejprve shrnuje závěr Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Chrudimi (dále jen „správce daně“) ohledně skutečnosti, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k nákladům uplatněným v účetnictví, konkrétně daňovým dokladům vystaveným subdodavatelí žalobce, a to společnostmi S. s.r.o., (dále jen „S.“), L. s.r.o. (dále jen „L.“), G. I. P. s.r.o., (dále jen „G.“) a B. s.r.o., (dále jen „B.“), a v bodech 1) až 13) žaloby se vyjadřuje k jednotlivým dílčím zjištěním správce daně. K závěru správce daně, že uvedené společnosti nemohly fakturované práce provést, protože prokazatelně neměly zaměstnance, žalobce uvádí, že společnosti mohly práci zadat dalším subjektům a to podnikajícím osobám na základě smluv o dílo, rovněž že nebylo jeho povinností požadovat po společnostech doložení splnění požadavků dle rámcových smluv, když za zaměstnance nese odpovědnost zaměstnavatel. Žalobce dále nesouhlasí s výtkou správce daně, že některé přijaté faktury od společností byly vystaveny až po fakturách vystavených objednateli, když žalobce není schopen ovlivnit včasnost fakturace ze strany subdodavatelů a nic nebránilo tomu, aby žalobce sám objednateli fakturu vystavil. Rovněž ve vztahu k fakturaci vůči objednateli je žalobce závislý na shodě s objednatelem, a pokud by byla faktura vystavena bez dohody s objednatelem, byla by mu vrácena. Je běžnou praxí, že objednatel převezme dílo od svých subdodavatelů až v okamžiku, kdy je dílo převzato investorem. Žalobce dále namítá, že zjištěné nesrovnalosti správcem daně jsou v podnikatelské praxi běžné a nelze z nich vyvozovat pochybnosti o skutečnosti, že fakturovaná plnění nebyla provedena deklarovanými dodavateli v tom rozsahu a částkách, jak bylo uvedeno na předmětných fakturách. Co se týká negativního hodnocení správce daně, že žalobce nevyžadoval od objednatele souhlas k uzavření smluv se subdodavateli, uvádí, že je výlučně na účastnících smlouvy, aby na dodržení ustanovení smlouvy trvali či nikoliv. O běžnou praxi na stavbách se jedná i v případě objednání prací, kdy vše bylo dohodnuto ústně a řešeno průběžně dle potřeby na stavbě. Žalobce dále nesouhlasí s hodnocením správce daně týkajícím se V. P., kdy uvádí, že je běžnou praxí to, že více subjektů využívá pro sjednání zakázek osobu znalou českého jazyka a místního prostředí, žalobce neměl důvod o věrohodnosti uvedené osoby pochybovat a to, že za společnosti jmenovaný jednal, dokládá jeho přístup k účtům některých společností i svědecké výpovědi. Žalobce si je vědom, že výběr obchodních partnerů jde k jeho tíži, ale správce daně měl v případě žalobce přihlídnout k nepříznivé ekonomické situaci a ke skutečnosti, že společnosti byly v roce 2011 zapsány v obchodním rejstříku a byly plátcí DPH, skutečnost, že společnosti nepodaly řádně přiznání k DPH a k dani z příjmů, žalobce neměl možnost zjistit. Rovněž správce daně nemůže žalobci přičítat k tíži skutečnosti, které jsou v kompetenci správce daně, správy sociálního zabezpečení či cizinecké policie. Žalobce nesouhlasí ani s výtkou správce daně, že společnosti mají tzv. virtuální sídlo, když toto je naprosto běžná praxe. Dále žalobce uvádí, že vytýkané formální nedostatky neměly na výsledek činnosti žalobce žádný vliv, protože práce podle uzavřených smluv byly provedeny a zaplacený a objednatelem byla práce převzata a rovněž zaplacená.

Dále se žalobce vyjádřil ke zjištěním správce daně ve vztahu k jednotlivým společnostem. U společnosti S. žalobce namítá, že ohledně skutečností, že společnost S. nepodala za zdaňovací období roku 2011 daňové přiznání a byla jí z moci úřední zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, nebo že I. P., jednatel společnosti, neměl v době

zjišťování na území ČR povolen žádný druh pobytu, se jedná o jednání třetích osob, které se netýká žalobce a do kterého není oprávněn zasahovat a není schopen jej nijak ovlivnit.

Ke společnosti L. žalobce uvádí, že správce daně přenáší odpovědnost za svou činnost na žalobce, když žalobce nemůže za to, že společnost L. nespolupracovala se svým místně příslušným správcem daně a nebylo tak možné ověřit žalobcem tvrzenou spolupráci. Dále nesouhlasí s tím, že správce daně použil jako důkazní prostředek článek náhodně získaný z internetu „volynedvolyné“, když se dle žalobce jedná pouze o vyjádření subjektivního názoru bez jakýchkoliv podkladů či důkazů, a je jediný na vyhledávači Seznam. K závěru správce daně týkajícího se záměny původních dokladů společnosti S., která od určité doby nebyla plátcem DPH, na dodavatele společnost L., která plátcem DPH byla, žalobce uvádí, že žádost L. a „komentář k platbám“ vytvořil žalobce skutečně sám z toho důvodu, že dodavatel nechtěl tento doklad sám vytvořit, ale žalobce považoval pro neobvyklost požadavku dodavatele prací v případě směřování platebních příkazů doložení uskutečněného postupu při platbě za stavební práce za nezbytné. Důvod požadavku společnosti L. není žalobci znám, tento postup jej zneklidnil a v prosinci roku 2011 byla s touto společností ukončena spolupráce na této zakázce. Jako dodavatele na dalších nedokončených stavbách nebylo praktické společnost L. měnit a její požadavky byly strpěny, aby nebyl ohrožen termín předání díla. Nicméně žalobce si je vědom možnosti sjednat jako místo plnění i účet jiného subjektu.

Ke společnosti B. žalobce uvádí, že zjištění správce daně potvrzují, že žalobce za uvedenou práci zaplatil a platbu poukázal podle faktury předložené za provedené práce. Společnost B. tak měla dostatek finanční hotovosti, aby zaplatila pracovníkům. Z iniciativy společnosti byly platby zasílány na jiný účet a to v okamžiku, kdy všechny sjednané práce byly provedeny, žalobce tak za provedenou práci zaplatil a platbu poukázal podle faktury předložené za provedené práce. Majitele „nového“ účtu si žalobce neověřoval. Rovněž neměl možnost zajistit či vybrat daň od společnosti, jeho povinností je za odvedenou práci pouze zaplatit.

Ke společnosti G. žalobce uvádí, že zpožděné předložení faktur, které mu vytýká správce daně je neopodstatněné, z pohledu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 nemá toto zpoždění jakákoliv význam. K rámcové smlouvě uvádí, že pro žalobce je podstatné, že bylo provedeno dokončení sjednaného díla, které bylo prokázáno svědecky, dokladově i existencí díla a pořadové číslo smlouvy nepovažuje za důkaz nevěrohodnosti důkazního prostředku. Ohledně podpisu jednatele společnosti G. odkazuje na princip materiální publicity.

K námitce správce daně týkající se odběratele H. a.s. žalobce uvádí, že není podstatné, že se označení faktur neshodují, ale že se shodují popisky provedených prací a jejichž provedení potvrdil svědek V. a P., mimoto na stavbě není přípustný pohyb cizích osob, žalobce tedy považuje za prokázané vynaložení nákladu.

Žalobce dále nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi M. S., když byl na pozici stavbyvedoucího a vztahy s dodavatelem tedy neřešil. Žalobce namítá, že správce daně ve vztahu ke všem společnostem ignoruje důkazy doložené žalobcem, kromě účetních dokladů, čímž nejedná v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18.4.2006, sp.zn. II ÚS 664/04 a rozsudkem NSS ze dne 12.9.2013, č.j. 9 Afs 51/2012, dle kterého má správce daně umožnit daňovému subjektu všemi dostupnými prostředky prokázat vynaložení daňových výdajů.

Žalobce prokázal provedení sjednaného díla svědecky, dokladově i samotnou existencí staveb, správce daně však tyto důkazy ignoroval a držel se pouze účetních dokladů. Správce daně na základě toho, že doklady byly vystaveny subjekty porušujícími své zákonné povinnosti, vycházel u žalobce z presumpce zavinění, žalobce ale nenese odpovědnost za své dodavatele, protože sám všechny povinnosti plnil. Rovněž žalobce namítá, že správce daně nevyužil možnost zadání znaleckého posudku pro určení nákladů na výstavbu díla. Je tedy zřejmé, že správce daně se nevypořádal se všemi navrženými důkazními prostředky a neuvedl ani jaký rozpor s platnou právní úpravou ve vztahu k žalobci shledává. Žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 29.11.2016 odkázal na podrobné vylíčení skutkového právního stavu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na spisovou dokumentaci, přičemž konstatoval k jednotlivým žalobním bodům a jednotlivým deklarovaným dodavatelům skutečnosti a závěry, které byly součástí i rozhodnutí správního orgánu I. stupně a žalovaného. Žalovaný zdůraznil, že žalobce je povinen dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP, když identita dodavatele musí být určena naprosto jednoznačně a je to právě daňový subjekt, kdo musí prokázat, že vynaložil daňové výdaje takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím přiložených účetních dokladů. V případě problematiky důkazního břemene v daňovém řízení žalovaný odkázal na konstantní soudní judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 25.7.2013, č.j. 2 Afs 11/2013). Ohledně námítky nemožnosti prověřování deklarovaných dodavatelů žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že podnikatelský subjekt nese míru rizika výběru svých obchodních partnerů, např. rozsudek NSS ze dne 22.1.2009, č.j. 9 Afs 73/2008-162. Dále žalovaný uvedl, že v dané věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování a správce daně všechny důkazní prostředky vyhodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, ke všem důkazům se vyjádřil a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal daňovou účinnost předmětných nákladů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného ze dne 29.11.2016 žalobce uvedl, že na svém žalobním tvrzení trvá. Ohledně výběru svých obchodních partnerů uvádí, že v době sjednávání uvedených prací, byly společnosti v obchodním rejstříku řádně zapsány a registrovány jako plátcí DPH, rovněž v živnostenském rejstříku, žalobce tak postupoval s nezbytnou mírou opatrnosti. Dle žalobce byl správce daně dosti pasivní, když mohl a měl použít institut předvedení ohledně nekontaktních jednatelů společností, jak vyplývá ze zákona i z judikatury (rozsudek NSS ze dne 5.8.2016, č.j. 4 Afs 32/2016-36). Žalobce se dále domnívá, že není nezbytné pro nárok na uplatnění výdajů u daně z příjmů prokázat skutečného „vykonavatele“ vyfakturovaných prací a odkazuje na rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2015, č.j. 45 Af 8/2013 nebo ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142. Žalobce se domnívá, že v průběhu správního řízení bylo jednoznačně prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění a žalobce tak splnil podmínky uvedené v ust. § 24 odst. 1 ZDP a odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007.

Ve vyjádření žalovaného k replice ze dne 21.4.2017 žalovaný setrval na svých závěrech a odkázal na vyjádření k žalobě a na žalované rozhodnutí. Ohledně neunesení důkazního břemene uvedl, že s tímto závěrem žalobce nesouhlasí, když všechny žalobcem navržené svědky vyslechl a žalobce jednatele společnosti jako svědky nenavrhl, takže nelze vyčítat žalovanému, že tyto svědky nepředvedl. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobce, že pro uznání výdaje není nezbytné prokázat, kdo deklarované plnění skutečně provedl, když

odkazuje na svá předešlá zdůvodnění a setrvává na názoru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.

Posouzení věci krajským soudem:

Na tomto místě považuje soud za vhodné předeslat, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13; rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29.3.2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6.6.2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Krajský soud po zjištění, že žaloba byla proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadané rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s.ř.s.). Při přezkoumávání rozhodnutí přitom zdejší soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), přičemž o žalobě rozhodl po veřejném projednání věci. Krajský soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že

žaloba není důvodná a zcela se ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu a odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale judikuje NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130), což krajský soud v dané věci činí a dále uvádí shrnutí skutkového stavu a právní argumentaci.

Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky jsou nesporné následující rozhodné skutečnosti:

Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2011 byla u žalobce zahájena dne 2.10.2012 dle protokolu č.j. 191281/12/233932608080. V rámci této daňové kontroly správce daně vyloučil z daňových nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP:

- Položky zaúčtované na účet 518 401 dle přijatých faktur od společnosti S. s.r.o. v celkové částce 915 782,- Kč za stavební a pomocné práce dle soupisu provedených prací
- Položky zaúčtované na účet 518 401 dle přijatých faktur od společnosti L. spol. s.r.o. v celkové částce 2 156 245,- Kč za stavební a pomocné práce dle soupisu provedených prací
- Položky zaúčtované na účet 518 401 a 518 900 dle přijatých faktur od společnosti B. s.r.o. v celkové částce 3 648 442,50 Kč za zemní, stavební a pomocné práce dle soupisu provedených prací
- Částku ve výši 1 211 237,- Kč zaúčtovanou na účet 518 401 dle přijaté faktury č. 798 (dodavatelská faktura č. 084/11) ze dne 16.11.2011 od společnosti G. I. P. za pomocné práce na stavbě Výstaviště – hala T1, T2: Vc České Budějovice

Správce daně na základě uvedených kontrolních zjištění zvýšil základ daně zdaňovacího období roku 2011 na základě ust. § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP celkem ve výši 7 931 706,- Kč (str. 58 zprávy o daňové kontrole č.j. 1229483/15/2804-60562-607570, dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Zpráva byla s žalobcem projednána dne 17.8.2015 dle protokolu č.j. 1233875/15/2804-60562-607570. Na základě této daňové kontroly vystavil správce daně dne 20.8.2015 platební výměr č. 1242298/15/2804-50523-608583, proti kterému se žalobce odvolal. Stěžejní otázkou v projednávané věci je právě posouzení zákonnosti postupu správce daně, který vyloučil za zdaňovací období r. 2011 z daňových nákladů žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP shora uvedené položky.

Dle § 24 odst. 1 ZDP 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.

Žalovaný v žalovaném rozhodnutí v souvislosti s posouzením daňových nákladů žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP odkázal na judikaturu NSS, např. na rozsudek ze dne 1.3.2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111, ve kterém byly vyloženy podmínky daňové účinnosti

nákladů, tak že mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnul ty výdaje, které splňují následující podmínky: (1) výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, (2) výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, (3) musí být vynaloženy ve zdanitelném období, (4) za výdaje je považuje zákon. Dle uvedeného rozhodnutí je smyslem a účelem této právní úpravy vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení, tedy dle § 24 odst. 1 věty první „*musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany.*“ (viz např. rozsudek NSS ze dne 20.12.2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26.2.2007, č. j. 5 Afs 158/2005 -226).

V rozsudku ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004 – 125 Nejvyšší správní soud rovněž uvádí, že „*Nepostačí, prokáže-li subjekt pouze, že náklad vynaložil a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud by se mu podařilo prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil a podařilo-li by se mu rovněž prokázat, že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, byl by nucen prokazovat ještě, zda skutečně takový náklad slouží k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.*“

Z uvedené judikatury vyplývá, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP nestačí prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení, podstatné je, že vynaložení takových výdajů je prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícího z určitého právního předpisu. Je tedy na žalobci, aby prokázal daňové náklady od deklarovaných dodavatelů – S., L., B. a G. a to nejen skrze faktury a doklady ale především věcným plněním, které prokazatelně spojí s těmito dodavateli.

K tomu je třeba uvést, že v daňovém řízení důkazní břemeno tíží žalobce ve vztahu k jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též rozsudek NSS ze dne 9.2.2005, č.j. 1Afs 54/2004-125), když daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.4.2003, č.j. 31Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. rozhodnutí NSS). Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dospět k závěru, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31.5.2007, č.j. 9Afs 32/2007). Zároveň platí, že daňový doklad – faktura či smlouva na provedení určitých prací ještě nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění, když důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

V ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30.1.2008). Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27.1.2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky NSS ze dne 30.1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16.7.2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky NSS ze dne 28.2.2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl v daňovém řízení řadu úkonů, např. zaslal výzvy k poskytnutí informací, dožádání, provedl řadu výsledků svědků (viz zpráva o daňové kontrole) a vyzval žalobce k prokázání daňové účinnosti předmětných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti s deklarovanými dodavateli žalobce –

společnostmi S., B., a G. (výzvy č.j. 211469/12/233932607570 ze dne 23.11.2012, č.j. 448000/15/2804-60562-607570 ze dne 25.3.2015.)

Stěžejní námitky žalobce se týkají problematiky dokazování, když žalobce vytýkal správci daně jeho výše popsany postup, když zejména tvrdil, že správce daně nesprávně hodnotil důkazní prostředky a ignoroval žalobcem předložené důkazy (prokázání provedení sjednaného díla svědecky, dokladově a samotnou existencí staveb) a držel se pouze účetních dokladů. S těmito námitkami žalobce se krajský soud neztotožňuje.

Krajský soud došel k závěru, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokázal důvodnost svých pochyb, když poukázal na jednoznačné nesrovnalosti ve svědeckých výpovědích a předložené dokumentaci. Správce daně nebyl dále povinen prokázat, že uvedené daňové náklady žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP za zdaňovací období r. 2011 nejsou daňově uznatelné a jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, byl povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby a to se mu podařilo. Správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví.

K námitce týkající se deklarovaného dodavatele S. ze spisu vyplývá, že za společnost S. jednal dle žalobce člověk jménem V., jehož příjmení si jednatel žalobce nepamatoval přesně, později uvedl, že to byl P. (protokol č.j. 1242234/14/2804-05402-607570 ze dne 15.8.2014), na rámcové smlouvě o dílo č. MT/2008/21 – RAM ze dne 1.12.2008 uzavřenou se společností S. a v předložených objednávkách týkající se této společnosti byl uveden V. P.). Správce daně dále na základě dožádání (č.j. 907915/13) zjistil, že společnost S. nepodala za zdaňovací období roku daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a společnost byla dne 27.4.20011 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. Na základě místního šetření správce daně dále zjistil, že společnost sídlí na tzv. virtuální adrese, tedy v panelovém domě, kde byla umístěna tabule se seznamem 60 společností, kde společnost S. nebyla dokonce ani uvedena. Ze správního spisu vyplývá, že společnost S. nebyla v roce 2010 a 2011 registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 byl uveden průměrný počet zaměstnanců 0, za rok 2011 nebylo daňové přiznání vůbec podáno. Společnost S. rovněž v roce 2011 nebyla přihlášena v registru zaměstnavatelů a žádní zaměstnanci nebyli přihlášeni k pojištění na sociální zabezpečení. V rámcové smlouvě se společností S. je uvedeno, že zaměstnanci splňují podmínky pro výkon práce cizích státních příslušníků, z výpisu bankovního účtu (č. 225989016/0300) ale nevyplývají žádné úhrady případným subdodavatelům. Ze skutečností zjištěných správcem daně (sídlo na virtuální adrese, nepodání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, nepřihlášení v registru zaměstnavatelů) vyplývá, že společnost S. neměla žádné zaměstnance, tedy nemohla provést deklarované plnění dle rámcové smlouvy. Z výpisu bankovního účtu nevyplývají ani žádné úhrady případným subdodavatelům či jiným podnikajícím osobám na základě smluv o dílo, jak tvrdí žalobce. Žalobce se v této souvislosti nemůže ani odvolat na jednání třetích osob, které se netýká žalobce a do kterého není oprávněn zasahovat a není schopen jej nijak ovlivnit, jak namítá v žalobě, když žalobce je v rámci obchodních závazkových vztahů soukromoprávním subjektem práva a závisí jen na něm, jak si v rámci široké smluvní volnosti závazkových vztahů upraví svoje smluvní vztahy, zda si ověří, s kým jedná nebo zda si zajistí potřebné podklady právě pro případ, kdy hodlá uplatnit daňové výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Tomu svědčí i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dle kterých žalobce nese

určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů (viz. rozsudek NSS ze dne 22.1.2009, č.j. 9 Afs 73/2008-162 nebo ze dne 25.7.2013, č.j. 2 Afs 11/2013 – 37).

Podobné skutečnosti vyplývají ze správního spisu i ve vztahu k ostatním společnostem. Z místního šetření na adrese společnosti L. (dožádání evidované pod č.j. 908739/13) se zjistilo, že se jedná o jednopatrový dům s ubytovnou, označení společnosti L. nebylo na objektu uvedeno. Místní šetření bylo provedeno i u společnosti B., která také sídlí na virtuální adrese, kde je přihlášeno dalších 323 daňových subjektů. Společnost L. rovněž nepodala podání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, v roce 2010 uvedla jako průměrný přepočtený počet zaměstnanců 0. Společnost B. měla do 31.5.2011 zaměstnáno jednoho zaměstnance – pana M. T., společnost G. 0. Ani jedna z uvedených společností nebyla v roce 2010 a 2011 registrována k dani z příjmů fyzických osob. Od Pražské správy sociálního zabezpečení bylo rovněž zjištěno, že společnost L., B. a G. nebyly přihlášeny v registru zaměstnavatelů a k pojištění na sociální zabezpečení nebyli přihlášení žádní zaměstnanci. Z těchto skutečností došel správce daně zcela ke správnému závěru, že společnosti L., B. a G. neměly žádné zaměstnance, tedy nemohly svými zaměstnanci provést práce uvedené na fakturách a v rámcové smlouvě uzavřené s žalobcem.

Řadu rozporů a nesrovnalostí zjistil správce daně i v předložených rámcových smlouvách o dílo č. MT/2008/21 – RAM ze dne 1.12.2008 se společností S., č. MT/2011/04 – RAM ze dne 15.4.2011 uzavřenou se společností L., č. MT/2011/05 – RAM ze dne 15.9.2011 uzavřenou se společností B. a č. MT/2011/03 – RAM ze dne 2.9.2011 uzavřenou se společností G., a v předložených fakturách týkajících se společností, které jsou podrobněji specifikované ve zprávě o daňové kontrole, a které se žalobci navrženými důkazy nepodařilo vyvrátit. Nesrovnalosti byly např. v předložených dokladech se společností L., kdy např. platby za předmětné přijaté faktury byly směřovány na účet pod jinými variabilními symboly, než které byly uvedeny na fakturách (zpráva str. 21 – 22), nebo v dokladech předložených společností G., kdy rámcová smlouva byla ze dne 2.9.2011, když objednávka č. S-1114 byla datována dne 1.7.2011, tedy před uzavřením rámcové smlouvy, i když na ni přímo odkazuje.

Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně provedl mimo jiné svědeckou výpověď pana V. P. (protokol č.j. 893390/15/2804-60562-601301 ze dne 19.5.2015), pana P. V. (protokol č.j. 893352/15/2804-60562-607570 ze dne 12.5.2015 a č.j. 923515/15/2804-60562-601301 ze dne 13.5.2015), pana M. S. (protokol č.j. 893336/15/2804-60562-607570 ze dne 12.5.2015), pana R. V. (protokol č.j. 893240/15/2804-60562-601301 ze dne 11.5.2015), pana L. O., jednatele společnosti G. (protokol č.j. 1245621/13/2804-05402-607570) a Ing. R. P. (protokol č.j. 1040250/15/2804-60562-607570 ze dne 8.6.2015). Uvedené svědecké výpovědi byly posuzovány jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ohledem na vyjádření jednatele žalobce a rozpory v předložených dokladech, když správce daně došel k závěru, že se z výpovědí svědků vyplývaly nesrovnalosti a navzájem se zcela vylučovaly. Svědek pan V. P. (na rámcové smlouvě o dílo č. MT/2008/21 – RAM ze dne 1.12.2008 uzavřenou se společností S. podepsán jako V. P.) uvedl, že „dělal pro S., pro I. P.“ (jednatel společnosti) jako mistr na živnostenský list, ale jeho výpověď je dále nekonkrétní. Svědek nevěděl, zda pro žalobce pracovala společnost L., G. nebo B., uvedl zcela nekonkrétně, že dělníci pracovali pro žalobce po celý rok 2011, že práci dělali všude, ale neví za jakou firmu, pouze některé dělníky v rámci identifikace pracovníků označil křestním jménem. V rozporu s touto výpovědí byl ale dle Rámcové smlouvy o dílo č. MT/2011/04 – RAM ze dne 15.4.2011 uzavřenou se společností L. uveden V. P. jako osoba oprávněná jednat ve věci předání předmětu smlouvy, a jednatel žalobce rovněž uvedl, že jednal ve věci společnosti L. vždy

s panem V. (protokol č.j. 1307045/14/2804-05402-607570 ze dne 30.9.2014), přesto, že V. P. vypověděl, že neví, zda pro žalobce pracovala společnost L.. Svědek pan P. V. zase sdělil, že s panem P. jednal v rámci zakázek realizovaných společnostmi S., L., G. a B., ale nebyl schopen sdělit, za jakou konkrétní společnost uvedení dělníci pracovali. Jednatel žalobce ale vypověděl a z rámcové smlouvy uzavřené se společností B. rovněž vyplývá, že za tuto společnost jednal pan M. T.

Z výpovědi P. V. také plynulo, že v případě společností S. a L. docházelo k situacím, kdy dělníci nechtěli pracovat a jednatel žalobce s panem V. P. se dohodli na částečné výplatě dělníků v hotovosti. Toto však nemá oporu v předloženém účetnictví žalobce za zdaňovací období roku 2011 ani v jiné dokumentaci předložené žalobcem. Svědek pan S. (stavbyvedoucí žalobce v roce 2011) zase vypověděl, že s žalobcem spolupracovala obchodní společnost S., ale zda provedené práce vykořavali zaměstnanci této společnosti, uvedl, že neví, dále vypověděl, že spolupracovala asi L., u společnosti G. a B. svědek nevěděl. Pro jakou společnost dělníci pracovali, nepotvrdil ani R. V., jednatel společnosti S. s. s.r.o., který byl odběratelem žalobce, a který na otázku, zda pro žalobce pracovali jeho zaměstnanci nebo byly práce provedeny subdodavately, odpověděl, že předpokládá, že stavbyvedoucí byli zaměstnanci žalobce. Uvedl sice, že na zakázkách pracovali cizinci, ale nebyl schopen potvrdit, jakým konkrétním subdodavatelem byly provedené práce provedeny. Jednatel společnosti G. L. O., vypověděl, že o tom, že je jednatelem společnosti G. se dozvěděl až v roce 2012 při převodu obchodního podílu a že k firmě nemá žádné papíry ani dokumentaci, takže neví, zda se obchodní případ (dodavatelská faktura č. 084/2011) uskutečnil a neví nic o konkrétních činnostech společnosti G., vypověděl, že měl být jednatel jen papírově za slíbenou odměnu.

Ani z fotodokumentace ze správního spisu nevyplývá, o jaké dělníky se na stavbě jednalo a pro jakou konkrétní společnost na stavbě pracovali, a ani pan V., vedoucí výroby žalobce v roce 2011, nebyl schopen sdělit, za jakou konkrétní společnost uvedení dělníci pracovali, uvedl pouze, že všichni dělníci byli cizí národnosti, že přítomen vyplácení peněžních prostředků byl jen výjimečně a že dodavatel prací pro žalobce byly společnosti S., L., B. i G. Dle údajů ze stavebních deníků jsou uvedeny pouze počty pracovníků, není tedy zřejmé, o jaké pracovníky se konkrétně jednalo a k jaké společnosti patřili. Svědek Ing. R. P. potvrdil, že práce fakturované žalobcem (dle vydaných faktur č. FV 36 a FV 38) byly provedeny a že na předmětné zakázce pracovali cizinci, ale jeho výpověď opět nedokazuje, jakým konkrétním dodavatelem byly uvedené práce pro žalobce provedeny. Předložená listina, protokol o předání a převzetí stavby mezi H.-V. jako objednatel a žalobcem jako zhotovitelem, stejně jako některé svědecké výpovědi dokládají provedení konkrétních prací, nedokládají však faktické uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, žalobce tak neprokázal, kdo práci skutečně provedl, kdo byl skutečným dodavatelem a jaké skutečné náklady byly vynaloženy.

Správce daně i žalovaný tak došli k závěru, že výpovědi navržené žalobcem jsou v souvislosti s vyjádřením jednatele žalobce a předložené dokumentace vzájemně rozporné a nejednoznačné a nedokážou tak osvědčit provedení deklarovaných plnění dodavatelem S. L., G. ani B. v rozsahu a částkách uvedených na jednotlivých dodavatelských fakturách ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje. Žalobci se totiž nepodařilo prokázat předloženými účetními doklady ani svědeckými výpověďmi, kdo skutečně práci provedl, kdo byl skutečným dodavatelem a tedy že by skutečně došlo k plnění

v podobě stavebních prací od deklarovaných společností v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou finanční úhradu.

Správce daně neignoroval předložené důkazy žalobce a nedržel se pouze účetních dokladů či nevycházel pouze ze skutečnosti, že účetní doklady byly vystaveny subjekty porušujícími jejich zákonné povinnosti, jak namítá žalobce, ale právě naopak provedl rozsáhlé dokazování a vycházel ze svědeckých výpovědí, z místního šetření, ze zjištěných skutečností od správy sociálního zabezpečení a od finanční správy, dle kterých vyvodil důvodné pochybnosti, že společnosti neměly žádné zaměstnance a nemohly provést věcné plnění dle deklarovaných smluv. Žalobce následně nedoložil takové důkazy, které by jednoznačně prokazovaly věcné plnění, tj. rozsah provedených prací a výši úhrady dle uzavřených smluv od deklarovaných dodavatelů – S., L., B. a G. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že provedení žalobcem navrženého důkazu, a to znaleckého posudku pro určení nákladů díla, by bylo nadbytečné vzhledem ke skutečnosti, že správce daně neměl pochybnosti o tom, že práce, které byly fakturované deklarovanými dodavateli, byly provedeny, posudek však nemohl osvědčit identitu dodavatele, tj. kým a v jakém rozsahu byly práce skutečně vykonány a za jakou úhradu, když správce daně uvedl důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění v rozsahu a částkách, jak jsou uvedeny na dodavatelských fakturách předložených žalobcem od deklarovaných společností. Rovněž jako pochybení správce daně nelze hodnotit nepředvolání či nepředvedení jednatelů uvedených společností, když žalobce tyto ani nenavrl jako svědky a všechny ostatní výsledky svědků navržené žalobcem správce daně provedl a ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy vyhodnotil.

Správce daně jednoznačně identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce. Správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, a bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů. Avšak ani žalobcem navržené a provedené důkazy nepotvrdily tvrzené skutečnosti žalobcem, tedy, že uplatněné náklady v účetnictví žalobce vystavené subdodavateli žalobce S., L., G. a B. žalobce skutečně vynaložil. Správce daně tedy prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že uvedená daňová evidence v části týkající se uplatněných nákladů byla neprůkazná a bylo již proto věcí žalobce, aby unesl své důkazní břemeno, tj. aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl. Žalobce sice v žalobě uvedl skutečnosti tvrdící opak, ale tyto skutečnosti již neprokázal. Žalobce neprokázal, že by jím předložené doklady odpovídaly zjištěnému skutkovému stavu, samotná existence rámcových smluv a dodavatelských faktur neprokazuje, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila deklarovanými dodavateli a deklarovaným způsobem. Ve smyslu judikatury uvedené shora v odůvodnění rozsudku krajského soudu správce daně akceptuje za uznatelné daňové náklady podle ust. § 24 odst. 1 ZDP pouze takové doklady, u nichž je nesporné, že předmětná plnění byla uskutečněna tak, jak je deklarováno. V posuzovaném případě však správce daně došel k závěru, se kterým se krajský soud ztotožňuje, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů.

Krajský soud opakuje, že to, že dílo bylo zrealizováno, tedy že práce, které žalobce přičítal prezentovaným subjektům, byly provedeny, není dostatečným důkazem o tom, že byly provedeny právě těmito subjekty a za cenu deklarovanou žalobcem, jak vyplývá rovněž např.

z rozsudku NSS ze dne 12.4.2006, č.j. 5Afs 40/2005-72: „ Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. “

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s, když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému nevznikly náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti. Žalovanému správnímu orgánu v tomto případě nevzniká právo na náhradu nákladů řízení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 31.3.2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47).

P o u ě n í :

Rozsudek nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 3. května 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: