



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Milana Taubera a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **ELGO, s. r. o.**, IČO 25149067, se sídlem Václavkova 519/4, Praha 6, zastoupen Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem, se sídlem K Dolům 1924/42, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2014, č. j. 501/14/5000-14202-707309,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.
Základ sporu

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2014, 501/14/5000-14202-707309, změnil k žalobcovu odvolání dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále též „správce daně“) ze dne 16. 8. 2012, č. j. 419502/12/006512105342 (dále jen „platební výměr“), tak, že stanovil náhradní lhůtu splatnosti daně a upravil další údaje týkající se zaplacení doměřené daně; ve zbytku ponechal výrok platebního výměru beze změny. Správce daně tímto platebním výměrem doměřil žalobci z moci úřední podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), daň z příjmů právnických osob

za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 1 339 170 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 % z částky doměřené daně, tedy 267 834 Kč.

Daň z příjmů byla žalobci doměřena na základě provedené daňové kontroly. Předmětem doměření se staly doklady zahrnuté do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP od dodavatele žalobce – společnosti MS staviko s. r. o. v likvidaci (k datu rozhodnutí soudu vymazána z obchodního rejstříku, pozn.), se sídlem Staropramenná 547/9, Praha 5 (dále jen „MS staviko s. r. o.“ nebo „dodavatel“), které správce daně po provedené dokazování neuznal, jelikož neprokazovaly faktické uskutečnění prací dodavatelem. Základ daně z příjmů tak byl zvýšen o 6 376 834 Kč na základě dodavatelských faktur vystavených za výkopové a pomocné stavební práce MS staviko s. r. o.

Žalovaný konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně pochybností, proč považoval předložené doklady za nevěrohodné. Žalobce naopak neprokázal, že předmětné práce MS staviko s. r. o. fakticky provedla, a to ani předloženými dokumenty (faktury, smlouvy, stavební deníky, zápisy o převzetí prací) ani svědeckou výpovědí A. M., zmocněnce uvedené společnosti, jenž měl správcí daně sdělit jména pracovníků, kteří byli společností MS staviko s. r. o. na práci najati, a podrobnosti o realizovaných pracích. Žalovaný neosvědčil jako důkazní prostředek ani čestné prohlášení A. M. pro jeho nízkou vypovídací hodnotu. Výpověď svědka M. byla neurčitá a svědek nebyl schopen konkretizovat jednotlivé dělníky pracující na jednotlivých zakázkách. Rovněž se žalovanému nejevilo v kontextu dalších zjištění pravděpodobné, aby svědek M. mohl zadávat a kontrolovat provádění stavebních prací v rozsahu deklarovaném na fakturách.

Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že žalobce si neověřoval u MS staviko s. r. o. stav zápisu v obchodním rejstříku, ačkoli se jednalo o největšího dodavatele žalobce. Žalovaný dále shledal nesrovnalosti mezi předloženými smlouvami a fakturami, neboť zjistil časové kolize mezi předáváním a přijímáním dokončených prací. Žalobce v některých případech předával svým odběratelům práce dříve, než je od svého subdodavatele MS staviko s. r. o. převzal. Žalovaný nerozporoval, že práce byly provedeny, ale setrval ve svých pochybnostech, zda fakturované práce provedla právě společnost MS staviko s. r. o. v deklarovaném rozsahu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

Žalobou podanou dne 25. 2. 2014 napadl žalobce nadepsané rozhodnutí v rozsahu, v jakém žalovaný potvrdil platební výměr, neboť jím by zkrácen na svých právech tím, že žalovaný rozhodl o doměření daně z příjmů v rozporu se zákonem. Žalobce spatřuje protiprávnost napadeného rozhodnutí v tom, že správce daně porušil zejména § 95 odst. 5 písm. c) [myšleno pravděpodobně § 92 odst. 5 písm. c), pozn. soudu] zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a dále správní orgány nesprávně interpretovaly § 24 ZDP a hodnotily důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce uvádí, že u něj správce daně zahájil daňovou kontrolu z toho důvodu, že pojal podezření, že náklady na stavební práce od společnosti MS staviko s. r. o. byly neoprávněné. Žalobce poskytl správci daně veškerou dokumentaci, kterou měl k dispozici a byl vyslechnut i pan M. Správce daně však předložené důkazy odmítal jako nespolehlivé nebo nedostatečné, a co se mu nehodilo, ignoroval. Žalobce správci daně nepředložil pouze seznam pracovníků na jednotlivých stavbách a důkaz o použití pracovních vest. Žalobce se domnívá, že dané důkazní prostředky měl opatřit správce daně, protože na něj přešlo důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Žalobce považuje za rozporné se zásadami daňového řízení, pokud žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí uvedl další nové argumenty v neprospěch žalobce namísto toho, aby se soustředil na přezkum platebního výměru. Skutečnost, že nejsou v souladu některá data v listinných dokumentech, je důsledkem praxe na stavbách, neboť předávací řízení se dokončuje často se zpožděním, a dokladem autentičnosti.

Ohledně hodnocení důkazů odkazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 106/2006. Dále uvádí, že svědek M. při svém jediném výsledku tvrzení žalobce podpořil, ale správce daně tento výsledek nesprávně vyhodnotil. Žalovaný nehodnotil důkazy objektivně, například se podívoval nad tím, že si žalobce neprověřil MS staviko s. r. o. v obchodním rejstříku, když šlo o významnou zakázku, ačkoli pro žalobce nešlo o nového partnera ale o dlouhodobě spolupracující společnost.

Žalobce považuje za nesprávný názor, že žalovaný považoval za klíčový důkaz seznam pracovníků MS staviko s. r. o. I pokud by žalobce porušil povinnosti ohledně vedení stavební dokumentace, není možné takové porušení povinností stavebníka hodnotit jako neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Ohledně předložení seznamu pracovníků dodavatele odkazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011. Správce daně svojí fixací na otázku prokazování jmen pracovníků odvedl pozornost od jádra problému, že žalobce je povinen dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat pouze jím tvrzené skutečnosti a není povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiných subjektů, kteří jako pracovníci dodavatele provedli stavební práce. Žalobce nemá možnost seznam pracovníků získat. Pokud MS staviko s. r. o. porušila své povinnosti, nelze toto pochybení přičítat k tíži žalobce.

Žalobce uvádí, že splnil podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Předložil všechny myslitelné listinné důkazy, které měly být hodnoceny v souvislosti s výpovědí svědka M. a skutečností, že stavební práce byly provedeny. Žalobce proto uzavírá, že stavební práce byly provedeny a zaplacený společností MS staviko s. r. o, která byla v roce 2008 plně funkčním subjektem. Jinou otázkou je, že se nepodařilo prokázat, kdo fakticky tyto výkopové práce pro MS staviko s. r. o. provedl, což dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 58/2006 nelze přičítat k tíži žalobce. Navíc žalovaným citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 78/2013 a sp. zn. 9 Afs 30/2007 nejsou na posuzovaný případ přílehlavá.

Žalobce proto navrhuje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i platební výměr a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

Ve vyjádření ze dne 13. 3. 2014 žalovaný uvádí, že nesouhlasí s podanou žalobou. Ohledně přechodu důkazního břemene žalovaný konstatuje, že to byl právě žalobce, kdo byl povinen prokázat, že mu byly v rozhodném období poskytnuty výkopové a pomocné stavební práce od MS staviko s. r. o. Správce daně zjistil, že MS staviko s. r. o. byla od 8. 5. 2008 v likvidaci, kterou nařídil soud, likvidátorovi nebyly předloženy žádné účetní doklady a společnost nepodala za zdaňovací období 2008 a 2009 žádné přiznání k dani z příjmů právnických osob nebo k dani z přidané hodnoty. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o realizaci výkopových prací, protože dle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání této skutečnosti. Ačkoli žalobce předložil objednávky, stavební deníky a protokoly o předání díla, jsou mezi nimi zřejmé rozpory, které vylučují žalobcem tvrzené skutečnosti. Realizaci prací neosvědčila ani výpověď svědka A. M. Přitom k prokázání oprávněnosti nákladů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP nestačí pouze formální doložení realizovaných prací, ale je nutné je i prokázat.

Žalovaný dále uvedl, že na základě výzvy ze dne 12. 1. 2012, č. j. 7003/11/006933108727, přešlo na žalobce důkazní břemeno. Daňové doklady činily pouze formální předpoklad uplatnitelnosti daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Ani formální účetní doklady však nestačí k prokázání uskutečnění transakce, není-li věrohodně prokázáno, že k uskutečnění transakce fakticky došlo (rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 7/2006, sp. zn. 9 Afs 30/2007). Výpověď svědka M. byla nekonkrétní a neosvědčila, že by práce byly realizovány. Ačkoli žalovaný nepochybně, že deklarované práce byly provedeny, předmětem sporu je otázka, zda práce byly provedeny deklarovaným dodavatelem MS staviko s. r. o.

Žalovaný nepovažuje za příléhavý odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011, neboť žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně, že byly deklarované stavební práce provedeny deklarovaným dodavatelem. Žalobce proto neunesl dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu důkazní břemeno, neboť neprokázal, že MS staviko s. r. o. pro žalobce fakticky uskutečnila fakturované práce.

Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

V replice ze dne 9. 4. 2014 žalobce uvádí, že žalovaný ve vyjádření v podstatě opakuje již dřívější argumenty, které vycházejí z nesprávného výkladu právních předpisů. Žalovaný činí nesprávné závěry z výpovědi svědka M., jehož výpověď sice nebyla konkrétní podle představ žalovaného, ale svědek dosvědčil provedení prací. Žalobce se domnívá, že je nutné tuto výpověď pokládat za důkaz v jeho prospěch. Svědek neměl žádný důvod vypovídat nepravdivě.

Žalovaný dále dezinterpretuje text odvolání žalobce. Žalobce nikdy netvrdil, že by na stavbách pracovali zaměstnanci nelegálně, pouze uvedl, že je to možné a že není v jeho silách to ohlídat. Dodavatelé nejsou povinni ani schopni předkládat svým obchodním partnerům seznamy pracovníků, protože pracovníci se velmi často mění.

Žalobce v roce 2008 nevěděl o tom, že MS staviko s. r. o. neměla přihlášené žádné zaměstnance, ani o jejích dalších problémech. Pro žalobce šlo o partnera, se kterým

pracoval již dříve, proto nepovažoval za nutné si jej opět prověřovat například v obchodním rejstříku. Navíc likvidace byla zapsána do rejstříku až v roce 2011, pročez by žalobce prověřením nic nezjistil. Žalobce má dojem, že žalovaný fatálně selhal při kontrole MS staviko s. r. o., pročez se rozhodl „zahojit“ na žalobci.

Žalobce nepředložil pouze formální doklady, kterými jsou zejména účetní doklady, ale vedle toho předložil i smlouvy, záznamy ve stavebním deníku a předávací protokoly, což jsou materiální písemné důkazy. Pokud by byly tyto důkazy považovány za formální, i seznam pracovníků požadovaný žalovaným by mohl být nakonec prohlášen za formální doklad. Pokud jde o rozpory v předložených dokladech, je to podle názoru žalobce důkaz jejich pravosti, protože někdy se přejímací řízení musí odložit. Všemi uvedenými důkazními prostředky žalobce realizaci výkopových prací dostatečně prokázal a žalovaný nenabídl dostatečné důkazy o opaku. Žalobce proto trvá na svém žalobním návrhu.

III.

Posouzení žaloby

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Dne 24. 11. 2017 proběhlo u zdejšího soudu ústní jednání. Obě strany setrvaly na svých dosavadních návrzích i argumentaci. Žalobce navrhl provést důkaz výsledkem svědka, a to svého tehdejšího i současného zaměstnance M. V., který by měl vypovídat k tomu, kteří pracovníci na stavbách působili a k jednání mezi žalobcem a panem M.

Provedení navrženého důkazu soud při jednání zamítl, a to jednak z důvodu, že jej považuje za nadbytečný, protože spisový materiál daňové správy se jeví být dostatečně způsobilým podkladem pro rozhodnutí soudu (nadto má soud vážné pochybnosti o přínosu svědecké výpovědi učiněné s více než devítiletým odstupem), jednak z důvodu, že provedení tohoto důkazního prostředku žalobce v průběhu daňového řízení nenavrhl, přičemž z obsahu správního spisu není patrné, že by mu v tom cokoli bránilo; přitom mu byla známa otázka, kterou daňové orgány řešily a na jejímž řešení je vystavěno žalobou napadené rozhodnutí. Dle stabilní judikatury správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007) stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je sice založen na zásadě plné jurisdikce, avšak přitom je třeba (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani

nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

Tuto tezi Nejvyšší správní soud blíže rozvinul v dalších rozhodnutích, v nichž uvedl, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a současně zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat *„obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 3. 2. 2010, sp. zn. 1 Afs 103/2009, bod 44; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 8 Afs 37/2011, bod 38; ze dne 19. 5. 2011, sp. zn. 5 Afs 22/2010; či ze dne 21. 12. 2010, sp. zn. 2 Afs 74/2010, bod 19). K takovým vadám však v daňovém řízení nedošlo. Rozhodnutí žalovaného nelze označit za překvapivé ani za zatížené zmíněnými zásadními vadami.

Žaloba není důvodná.

Ze správních spisů zjistil soud především tyto podstatné skutečnosti:

Protokolem ze dne 3. 11. 2011, č. j. 462408/11/006933108727, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

Výzvou ze dne 3. 11. 2011, č. j. 462425/11/009633108727, vyzval správce daně žalobce k předložení celé řady účetních dokladů vztahujících se k účetnímu období roku 2008.

Výzvou ze dne 12. 1. 2012, č. j. 7003/11/006933108727, vyzval správce daně žalobce k předložení faktur za výkopové a pomocné stavební práce od MS staviko s. r. o. a prokázání, jak tyto vynaložené náklady souvisí s uplatněním § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně uvedl, že podle jeho zjištění je MS staviko s. r. o. od 22. 10. 2008 bez statutárního orgánu. Vyzval proto žalobce, aby prokázal, že výkopové práce skutečně vykonal dodavatel uvedený na předmětných dokladech. Zároveň vyzval žalobce zejména k předložení dalších písemných podkladů.

Podáním ze dne 24. 1. 2012 žalobce na základě této výzvy předložil k fakturám objednávky, stavební deníky, předávací protokoly o předání díla a smlouvy. Žalobce zejména uvedl, že v roce 2008 zaměstnával 1 technického a 1 dělnického pracovníka, a proto si musel všechny práce zajišťovat dodavatelsky. Seznam pracovníků MS staviko s. r. o., kteří pracovali na zakázkách žalobce, žalobce již nesehnal. Dále uvedl, že do stavebního deníku se uvádí jen počet pracovníků, nikoli jmenný seznam. Pracovníci žalobce a najatí

pracovníci dodavatelských společností nosili vesty s logem společnosti AŽD Praha za účelem její propagace; žalobce tyto vesty již v době kontroly neměl. Zjištěná chyba ve fakturách byl pouhý překlep.

Výzvou ze dne 8. 2. 2012, č. j. 60245/12/006933108727, správce daně konstatoval, že podle sdělení žalobce si žalobce musel všechny práce od objednatelů zajišťovat dodavatelsky. Dále uvedl, že samotný počet pracovníků na stavbě neprokazoval, kdo vlastně na stavbě pracoval, respektive zda práce prováděla MS staviko s. r. o. Správce daně poukázal na skutečnost, že za stavební práce žalobci fakturovaly i jiné subjekty a že MS staviko s. r. o. podle jeho zjištění neměla v roce 2008 žádné zaměstnance. Dále konstatoval, že na všech dokladech týkajících se MS staviko s. r. o. byl uveden její zástupce Alexander M. Podle obchodního rejstříku byl jednatelem společnosti od 21. 4. 1997 do 5. 9. 2003; od 5. 9. 2003 do 8. 5. 2008 byl jednatelem V. Č. Správce daně vyzval žalobce, aby mu prokázal, že pan M. byl osobou oprávněnou jednat za MS staviko s. r. o. v obchodních záležitostech ve zdaňovacím období roku 2008.

Žalobce doložil správci daně čestné prohlášení ze dne 14. 3. 2012, v němž Alexander M. potvrzuje, že výkopové a stavební práce fakturované MS staviko s. r. o. v roce 2008 žalobci byly provedeny a odpovídají skutečně provedeným pracím podle příslušných smluv pro jednotlivé stavby. Dále uvedl, že všechny stavby prováděli zaměstnanci MS staviko s. r. o., kteří byli za tím účelem najati ve Slovenské republice.

Ve zprávě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 41077/010-6001-28. 3. 2012, Pražská správa sociálního zabezpečení k výzvě správce daně uvedla, že MS staviko s. r. o. nezaměstnávala v letech 2008 a 2009 žádné zaměstnance.

Správce daně vydal zprávu o daňové kontrole žalobce ze dne 4. 5. 2012, č. j. 287081/12/006933108727. Správce daně dospěl k závěru, že fakturované stavební práce neprovedla MS staviko s. r. o., přičemž vycházel z těchto zjištění: (i) nebyl mu předložen seznam zaměstnanců MS staviko s. r. o., kteří měli práce realizovat, (ii) MS staviko s. r. o. nepředložila likvidátorovi k datu provedené kontroly žádné doklady, ač k tomu byla vyzvána, (iii) MS staviko s. r. o. byla podle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 5 nekontaktní a v roce 2008 a 2009 nepodala žádné daňové přiznání. Ačkoli správce daně nepopíral, že práce byly provedeny, nedošlo k prokázání, že je provedla MS staviko s. r. o. Ačkoli žalobce doložil plnou moc ze dne 6. 3. 2006, kde zplnomocnil pan V. Č., jednatel MS staviko s. r. o., pana A. M. k zastupování MS staviko s. r. o., podle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 5 společnost žádného zplnomocněného zástupce neměla. Doložené čestné prohlášení pak správce daně vyhodnotil jako tvrzení, nikoli jako důkaz. K tomu odkázal na zprávu Pražské správy sociálního zabezpečení, že MS staviko s. r. o. neměla v letech 2008 a 2009 žádné zaměstnance.

Protokolem ze dne 14. 6. 2012, č. j. 344244/12/006933108727, zachytil správce daně výpověď svědka A. M., zástupce MS staviko s. r. o. Na dotazy správce daně svědek uvedl, že na základě plné moci ze dne 6. 3. 2006 neměl v MS staviko s. r. o. nějakou specifickou funkci, ale dalo by se říct, že pracoval jako stavbyvedoucí. Byl v tu chvíli nemocný a vypomáhal s řízením společnosti, aby na své problémy zapomněl. MS staviko s. r. o. nebyla k datu výsledku ekonomicky činná. Svědek znal pana J. G., jednatele žalobce, se

kterým se seznámil zhruba v roce 1994, 1995. Svědek uvedl, že MS staviko s. r. o. začala spolupracovat s žalobcem asi od roku 2008. Pana G. znali už dříve a pomohli mu, když někde potřeboval kopat. MS staviko s. r. o. vykonávala pro žalobce zemní práce v různých částech Prahy. Společnost v roce 2008 již neměla zaměstnance, pouze si je najímala. Jednalo se o lidi, kteří pracovali na živnost, a to mezi Romy a Ukrajinci. Na živnost pro společnost pracovali H. ze Slovenska, R. od Kežmaroku, Rom P. od Popradu a na Ukrajince si svědek již nevzpomínal; rovněž si nepamatoval adresy. V roce 2008 společnost vykonávala pro žalobce kopáčské práce – křižovatky, některé malé, některé velké, po celé Praze. Svědek si nebyl jistý, jestli nedělali něco i mimo Prahu; většinou pracovali v Praze. Svědek si nepamatoval, zda na některých zakázkách pracovali pro žalobce i další společnosti s obdobným zaměřením výkonu práce. Svědek uvedl, že podepisoval faktury a smlouvy o dílo. Skončil jako jednatel ze zdravotních důvodů, ale i nadále společnosti vypomáhal. Jednal na základě ústního pokynu a dále také na základě plné moci. Svědek byl v kontaktu s panem Č. často, protože bydlel s nimi na ubytovně. Po roce 2008 se s ním přestal vídat. Objednávky na jednotlivé zakázky vystavoval pan G. Faktury vystavovala společnost. Hotové dílo předával svědek a o předání se vedly zápisy o předání a převzetí prací, které podepisoval. Svědek si nepamatoval, zda něco zapisoval do stavebních deníků. Pracovníci měli při práci bezpečnostní vesty, ale podle názoru svědka byly bez firemního označení. Faktury byly hrazeny hotově. Svědek nevěděl, zda bylo hrazeno i více faktur. Předané peníze svědek hotovostně vyplatil lidem, kteří na stavbách pracovali. Pokladní doklady podepisoval svědek. Svědek si nepamatoval, zda jednal se státními úřady. Nevěděl, k jakým daním byla společnost registrována. Společnost byla příslušná k Finančnímu úřadu pro Prahu 5. Svědek nevěděl, zda společnost v roce 2008 podávala daňová přiznání, a nebyl v posledním půlroce v kontaktu s místně příslušným správcem společnosti. Od doby, kdy onemocněl, si nebyl jist, zda přihlašoval zaměstnance na ČSSZ. Závěrem svědek odhal, že v roce 2008 mohla společnost provést pro žalobce 8 až 12 zakázek za 4,5 milionů. Nevěděl to však přesně.

Správce daně vydal novou zprávu o daňové kontrole žalobce ze dne 26. 7. 2012, č. j. 287081/12/006933108727. V ní navíc hodnotil provedenou výpověď svědka A. M. Správce daně poukázal na skutečnost, že v čestném prohlášení svědek uvedl, že všechny práce byly prováděny zaměstnanci MS staviko s. r. o., ale při výpovědi uvedl, že se jednalo o najaté pracovníky, co pracovali na živnost, což ale svědek neprokázal. Správce daně dále uvedl, že svědek uvedl pár jmen pracovníků, ale žádným způsobem je blíže nespecifikoval, pročť správce daně nemohl tvrzení ověřit. Rovněž nebylo žádným důkazním prostředkem specifikováno, zda najatí dělníci byli za svou práci finančně odměněni, jak byli na příslušnou práci najati, jakým způsobem jim byla zadávána práce, jak byla kontrolována a kdo dělníkům dával pracovní pomůcky. Rovněž svědecká výpověď ohledně konkrétních prací, které realizovalo MS staviko s. r. o. pro žalobce, byla velmi povrchní, neurčitá a bez upřesnění. Svědek ani nepotvrdil tvrzení žalobce, že někdo další pracoval na jednotlivých zakázkách. Svědek se dále přiklonil k variantě, že bezpečnostní vesty byly bez označení logem, ačkoli pracovníci na stavbách propagovali prostřednictvím vest společnost AŽD Praha. Navíc bylo v rozporu s tvrzením žalobce, že svědek M. se dostavil na Finanční úřad pro Prahu 5 a že daně zaplatil. Správce daně proto uzavřel, že výpověď svědka M. nepojal jako důkaz prokazující realizaci stavebních a výkopových prací MS staviko s. r. o. v roce 2008.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2012, č. j. 419502/12/006512105342, doměřil správce daně žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 7. 2012, č. j. 287081/12/006933108727, daň z příjmů právnických osob ve výši 1 339 170 Kč a uložil žalobci povinnost zaplatit ze zákona vzniklé daňové penále ve výši 267 834 Kč.

Předmětem sporu je otázka, zda správce daně oprávněně odepřel žalobci uznat ve zdaňovacím období roku 2008 dle § 24 odst. 1 ZDP jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů fakturované stavební práce, které měla pro žalobce provést MS staviko s. r. o.

Podle § 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.*

Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

Naopak daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojené s transakcí, jejímž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). I když by určitý náklad mohl být daňově uznatelný, nemusí se daňovému subjektu ve všech případech podařit prokázat. V citovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 30/2007 Nejvyšší správní soud k uplatnění daňových nákladů konstatoval, že „[p]rokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení“. Účetnictví je proto dostatečným podkladem daňového tvrzení jen do doby, než správce daně kvalifikovaně zpochybní jeho věrohodnost, úplnost, průkaznost či správnost.

Další judikatura správních soudů vykládá otázku dokazování daňově uznatelných nákladů a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V rozsudku ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-75, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]a situace, kdy stěžovatel v souladu s § 31 odst. 9 d. ř. předložil souvislou řadu poměrně hodnověrných důkazů (faktury, dohoda o vzájemném vyrovnání závazků, smlouva o uskladnění palet – tedy nejen pouze účetní doklad, ale též důkazní prostředky k osvědčení faktické realizace předmětné transakce) a řádně provedený výslech svědka Š. jeho tvrzení podpořil, stíhá důkazní břemeno správce daně (§ 31 odst. 8 d. ř.). Důkazní břemeno nelze libovolně přenášet z daňového subjektu na správce daně a naopak. Je nutné posoudit, zda správce daně má pro své tvrzení o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem oporu a zda on dostal své povinnosti podle § 31 odst. 8 d. ř.“. V rozsudku ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94, poukázal Nejvyšší správní soud na skutečnost, že břemeno tvrzení a důkazní nelze u daňového subjektu rozšiřovat nad míru stanovenou zákonem, konkrétně bylo již za hranou, pokud správce daně požadoval po daňovém subjektu, aby prokazoval povahu vztahů mezi jeho dodavatelem a zaměstnanci tohoto dodavatele (srov. k tomu i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45). V již citovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 30/2007 Nejvyšší správní soud ve vztahu k aplikaci § 24 odst. 1 ZDP dále uvedl, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli 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. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, 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. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu“.

Zdejší soud mimo výše uvedené závěry zohlednil i skutečnost, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). Soud se proto zabýval především základem sporu, který je rozhodný pro posouzení věci.

Žalobce namítá, že správce daně nesprávně aplikoval § 92 odst. 5 písm. c) a § 8 odst. 1 daňového řádu a § 24 ZDP. Žalobce se domnívá, že doložil správci daně dostatečné důkazní prostředky, a to zejména smlouvy, objednávky, předávací protokoly, stavební deník, pročež na správce daně přešlo důkazní břemeno. Uvedené důkazní prostředky bylo nutné hodnotit v kontextu výpovědi svědka M. Z provedených důkazů vyplývá, že stavební práce provedla MS staviko s. r. o. Zcela jinou otázkou je, kdo práce pro MS staviko s. r. o. fakticky realizoval.

Soud se předně zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi žalobcem a správcem daně. Správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobce dne 3. 11. 2011 (protokol ze dne 3. 11. 2011, č. j. 462408/11/006933108727). V průběhu daňové kontroly si nechal předložit celou řadu účetních dokladů a jiných listinných podkladů (výzva ze dne 3. 11. 2011, č. j. 462425/11/009633108727), které byly dostatečným základem žalobcova daňového tvrzení pouze do doby, než je správce daně zpochybnil, což se mu podařilo. Předně správce daně poukázal na skutečnost, že MS staviko byla od 22. 10. 2008 bez statutárního orgánu (výzva ze dne 12. 1. 2012, č. j. 7003/11/006933108727), což ale žalobce vysvětlil tím, že jednal se zmocněncem společnosti – A. M., a doložil příslušnou plnou mocí. Správce daně však následně poukázal na své zjištění, že MS staviko s. r. o. neměla v rozhodné době žádné zaměstnance (výzva ze dne 8. 2. 2012, č. j. 60245/12/006933108727).

Soud konstatuje, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou uznatelné, pokud byly zejména (i) skutečně vynaloženy a (ii) vynaloženy v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Mezi stranami není sporné, že určité stavební práce byly pro žalobce někým provedeny. Spornou je naopak otázka, zda fakturované práce realizovala pro žalobce právě MS staviko s. r. o. V případech fakturovaných stavebních a výkopových prací tak bylo rozhodné, zda žalobce skutečně vynaložil deklarované finanční prostředky jako úplatu za realizované práce. Pokud MS staviko s. r. o. neměla v rozhodném období žádné zaměstnance (zpráva Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 28. 3. 2012, č. j. 41077/010-6001-28. 3. 2012), ačkoli povaha stavebních a výkopových prací spočívá právě v manuální práci, kterou realizují dělníci, jednalo se o závažnou pochybnost správce daně, zda mohla fakturované práce MS staviko s. r. o. pro žalobce opravdu realizovat. Soud proto uzavírá, že správci daně se dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu podařilo zpochybnit věrohodnost účetně deklarovaného stavu natolik, že došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce.

Úkolem žalobce v rámci dalšího dokazování pak bylo pomocí jiných důkazních prostředků prokázat své původní daňové tvrzení, k čemuž měl žalobce příležitost. Žalobce se domnívá, že své důkazní břemeno unesl předloženými listinnými podklady, přičemž má za to, že v jeho prospěch hovořila i svědecká výpověď A. M. Soud se však s tímto názorem neztotožňuje.

Ve vztahu k hodnocení účetních dokladů soud opakuje, že ve chvíli, kdy existovaly pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti, bylo nutné prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jiným způsobem. Ani předávací protokoly k jednotlivým stavebním projektům, smlouvy, objednávky a stavební deníky však neosvědčují, že by práce pro žalobce realizovala právě MS staviko s. r. o. Soud předem poukazuje na skutečnost, že správní orgány objevily v této dokumentaci značné rozpory (srov. str. 10 až 13 a str. 18 až 20 rozhodnutí žalovaného). Žalobce k těmto zjištěním v žalobě pouze uvedl, že „[...] správce daně nemá představu o tom, jaké je praxe na stavbách – předávací řízení se dokončuje často se zpožděním (podle možností zhotovitele či dodavatele). Pokud by žalobce skutečně potřeboval pouze formální doklady, nepochybně by si data doplnil tak, aby souhlasila se smlouvami a předáním do provozu – rozporuplné datování předávacích protokolů je tedy spíše dokladem autentičnosti (prokazují skutečné předání díla a nejde jen o formální doklady)“. Soud dané vyjádření považuje za nepřesvědčivé, protože nevysvětluje

konkrétní rozpory, které zjistily správní orgány, a navíc je jeho základem nepřijatelná teze, že ve stavebnictví je v pořádku vést dokumentaci ledabyly a nepravdivě. I kdyby došlo k opoždění prací, měla tuto skutečnost reflektovat předávací dokumentace.

Soud ztotožnil se zjištěními správních orgánů ohledně vnitřních rozporů listinných důkazů a dodává k nim následující:

Ohledně objednávek, předávacích protokolů a smluv soud uvádí, že se podobně jako v případě účetních dokladů jedná o listiny, které pouze formálně prokazují realizaci výkopových a stavebních prací. Navíc tyto listiny mají formulářovou povahu, protože jsou prakticky obsahově totožné a specifikace jednotlivých případů v nich je minimální. To samozřejmě soud neklade žalobci k tíži, neboť v podnikatelském styku se formulářové smlouvy běžně využívají. Jedná se ale o skutečnost, která podtrhuje to, že tyto dokumenty prokazují realizaci stavebních prací prostřednictvím MS staviko s. r. o. pouze formálně.

- U jednotlivých smluv o dílo se prakticky mění jen názvy akcí, časy a dohody o ceně. Předmět plnění je stanoven projektovou dokumentací, dokumentace ale není součástí smluv. Za situace, kdy na jednotlivých akcích pracovalo i více dodavatelů, není ze smluv vůbec jasné, jakou část práce realizovala právě MS staviko s. r. o.
- U jednotlivých objednávek označených jako návrh hospodářské smlouvy se dokonce mění jen časy a názvy akcí, na kterých měla MS staviko s. r. o. vykonávat výkopové a stavební práce. Práce mají být prováděny podle požadavků žalobce; předmět plnění ani cena však nebyly nijak blíže konkretizovány.
- U jednotlivých zápisů o předání a převzetí prací jsou měněny pouze názvy akcí a časy předání. Každý zápis obsahuje sdělení, že práce odpovídají schválenému projektu a jsou v souladu se smluvními podmínkami. Přitom nikdy nebyly zjištěny žádné závady a nedodělky. Podpisem zápisu přebíral žalobce v konkrétních případech provedené práce od MS staviko s. r. o.

Ohledně stavebních deníků soud uvádí, že jednotlivé denní záznamy vyvolávají zdání, že v rámci jednotlivých zakázek byly nějaké práce vykonávány. Stavební deníky jsou však poměrně nekonkrétní, kromě denních záznamů neobsahují často základní informace o realizovaném záměru a v žádném z nich není zmíněna MS staviko s. r. o., ačkoli v některých z nich jsou zmíněny jiné společnosti. Navíc při vzájemném hodnocení stavebních deníků a doložených účetních dokladů je zřejmá celá řada rozporů, které nelze vyjasnit pouhým tvrzením, že předávací řízení se často dokončují se zpožděním. Soud nerozporuje tvrzení žalobce, že jakékoli práce se mohou opozdit oproti plánovanému termínu, považuje však za zcela iracionální postup, pokud žalobce jako podnikatel fakticky přibíral od MS staviko s. r. o. nehotové stavební práce, ale zároveň formálně stvrzoval, že práce převzal bez závad a nedodělků. Pro ilustraci soud poukazuje na následující nesrovnalosti.

- V případě smlouvy o dílo č. 1/2008, akce *Prodloužení tramvajové trati do Radlic včetně smyčky* poukazuje soud na skutečnost, že termín zahájení prací měl být 10. 3. 2008, ale práce jsou ve stavebním deníku deklarovány již od září 2007 a dále pokračují od 23. 2. 2008.

- V případě akce *SSZ Pobřežní – Švábky* byly práce od MS staviko s. r. o. podle zápisu o předání a převzetí prací převzaty dne 11. 8. 2008, ačkoli podle stavebního deníku práce probíhaly ještě 15. 9. 2008.
- V případě smlouvy o dílo č. 3/2008, akce *SSZ Pobřežní III – Za Invalidovnou* poukazuje soud na skutečnost, že termín zahájení prací měl být 1. 6. 2008, ale práce jsou ve stavebním deníku deklarovány již od 28. 5. 2008. Dne 15. 9. 2008 byl záměr uveden do provozu za přítomnosti různých subjektů i orgánů veřejné moci, ale není mezi nimi uvedena MS staviko s. r. o. Navíc stavební práce žalobce od MS staviko s. r. o. převzal až 25. 11. 2008, kdy měl být záměr již 2 měsíce v provozu.
- V případě akce *Výstavba SSZ Hvězdova – rampa* probíhaly práce již od 18. 6. 2008, ačkoli návrh hospodářské smlouvy je ze dne 1. 7. 2008. Dne 15. 9. 2008 byl záměr uveden do provozu za přítomnosti různých subjektů i orgánů veřejné moci, ale není mezi nimi uvedena MS staviko s. r. o. Navíc stavební práce žalobce od MS staviko s. r. o. převzal až 29. 9. 2008, kdy měl být záměr již 2 týdny v provozu.
- V případě akce *Pankrácké pláně K5* probíhaly práce již od 1. 8. 2008, ačkoli návrh hospodářské smlouvy je ze dne 30. 9. 2007. V zápisu ze dne 20. 7. 2008 jsou zmíněny společnosti VEGACOM a AŽD Praha, ale nikde není zmínka o MS staviko s. r. o.
- V případě akce *Výstavba KK Terronská – Dejvice* je ve stavebním deníku výjimečně uvedena vedle počtů dělníků i jejich příslušnost k různým společnostem. Zmíněny jsou společnosti THP-EDS a ELGO (žalobce). V žádném ze zápisů není zmíněna MS staviko s. r. o. Podle zápisu o předání a převzetí prací bylo vše převzato dne 10. 12. 2008, ačkoli podle stavebního deníku práce probíhaly ještě 1. 3. 2009. Soud se nadto podivuje tomu, jak mohli být na stavbě přítomni zaměstnanci žalobce, pokud žalobce deklaroval, že v roce 2008 neměl žádné zaměstnance a veškeré práce zajišťoval dodavatelsky.

Soud výše uvedené poznatky uzavírá, že předložené listinné dokumenty vzbuzují řadu pochybností již ve vztahu k formálně deklarovanému plnění, protože netvoří *řadu poměrně hodnověrných důkazů*. Soud proto nepovažuje za případné, pokud žalobce spatřuje ve svém případě podobnost s případem posuzovaným Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 160/2006, kde předložené listinné důkazy dosahovaly vnitřní konzistence.

Soud se dále zaměřil na hodnocení svědecké výpovědi A. M. Soud si je vědom skutečnost, že svědek byl vyslechnut takřka 4 roky po realizaci sporných stavebních prací. Pokud však přešlo důkazní břemeno na žalobce, bylo na něm, aby je unesl jakýmkoli důkazními prostředky. Soud dále konstatuje, že výpověď svědka je i při zohlednění časového odstupu natolik obecná, že neprokazuje, že by MS staviko s. r. o. provedla pro žalobce stavební práce, které mu fakturovala. Svědek si zejména nepamatoval jednotlivé zakázky, nevěděl, zda na zakázkách pracovaly další společnosti, ačkoli tomu tak bylo, a nebyl schopen určitě sdělit, kdo pro MS staviko s. r. o. měl v daném období pracovat. Svědek tak nebyl schopen uvést žádné detaily, na základě kterých by bylo možné

v kontextu jiných zjištění osvědčit věrohodnost jeho výpovědi. Soud nevyklučuje, že MS staviko s. r. o. mohla v roce 2008 pro žalobce určité práce zajišťovat. Z výpovědi však není jasné, o jaké práce se jednalo a zda se jednalo právě o práce, které byly žalobci fakturovány.

Soud dále poukazuje na skutečnost, že správce daně si správně povšiml rozporů mezi čestným prohlášením a svědeckou výpovědí A. M. Poprvé svědek tvrdil, že všechny stavby prováděli zaměstnanci MS staviko s. r. o., kteří byli za tím účelem najati ve Slovenské republice. Podruhé tvrdil, že se jednalo o dělníky pracující na živnost ze Slovenska a Ukrajiny. Ačkoli otázka, které osoby pro MS staviko s. r. o., není v tomto řízení podstatná, jak soud dále osvětlí, tyto rozpory snižují věrohodnost a použitelnost podaného svědectví.

Soud také nad rámec zjištění správce daně poukazuje na část výpovědi svědka, že jednotlivé faktury byly hrazeny hotově. Ve správních spisech jsou založeny výdajové pokladní doklady, na základě nichž žalobce měl vyplácet MS staviko s. r. o. fakturované částky a které žalobce předložil při ústním jednání dne 15. 12. 2011. Jedná se zejména o tyto doklady: ze dne 2. 4. 2008 na 290 717 Kč, ze dne 2. 4. 2008 na 375 802 Kč, ze dne 10. 5. 2008 na 304 408 Kč, ze dne 10. 5. 2008 na 264 600 Kč, ze dne 10. 5. 2008 na 394 892 Kč, ze dne 17. 6. 2008 na 327 845 Kč, ze dne 25. 8. 2008 na 130 900 Kč, ze dne 25. 8. 2008 na 389 368 Kč, ze dne 25. 8. 2008 na 285 600 Kč, ze dne 25. 8. 2008 na 396 865 Kč, ze dne 15. 9. 2008 na 175 918 Kč, ze dne 15. 9. 2008 na 279 571,5 Kč, ze dne 15. 11. 2008 na 373 065 Kč, ze dne 20. 11. 2008 na 392 439 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 248 032 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 53 334 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 148 222 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 357 000 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 96 658 Kč, ze dne 30. 12. 2008 na 199 117 Kč. Svědek uvedl, že předané peníze hotovostně vyplatil lidem, kteří na stavbách pracovali.

Soud k těmto zjištěním konstatuje, že bylo přirozeně věcí žalobce, jakou formu platebního styku zvolil. V případě částek, které dosahují statisíců je však v obchodním styku značně nestandardní, pokud zvolil platbu v hotovosti, jejíž realizaci oproti bankovnímu převodu osvědčuje jen výdajový platební doklad. Nehledě na tyto pochybnosti však soud dále shledal, že žalobce uvedenými hotovostními operacemi jednal v rozporu se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném do 18. 8. 2008 i do 31. 12. 2010. Podle § 4 odst. 1 a 3 zákona o omezení plateb v hotovosti totiž bylo možné provést hotovostní platby v rámci jednoho dne do souhrnné výše 15 000 €, což dle § 4 odst. 2 zákona činilo necelých 405 000 Kč (devizový kurz České národní banky k 31. 12. 2007 byl 1 € za 26,620 Kč; k 31. 12. 2008 byl 1 € za 26,930 Kč). Pokud by žalobce podle výdajových podkladních dokladů vyplatil MS staviko s. r. o. například dne 10. 5. 2008 v hotovosti celkem 963 900 Kč a dne 25. 8. 2008 dokonce 1 202 733 Kč, bylo by takové jednání protiprávní. Soud má na základě tohoto zjištění pochybnost o povaze vztahu mezi žalobcem a svědkem i o tom, zda byla hotovost svědkovi vůbec vyplacena. Jen stěží si lze představit, že by si svědek nepamatoval, zda bylo hrazeno více faktur najednou, tedy zda došlo k předání tak vysokých částek v hotovosti. Uvedené zjištění rovněž přispívá k nevěrohodnosti svědecké výpovědi. Jinými slovy, vyplácení tak vysokých finančních obnosů v hotovosti nejenže by bylo nezákonné, soud je ale také v rámci poctivých obchodních vztahů a styků považuje za velice nestandardní a nepravděpodobné.

Soud se proto ztotožnil ohledně hodnocení svědecké výpovědi se správními orgány. Svědecká výpověď není důkazním prostředkem, který by osvědčil daňové tvrzení žalobce. Soud nevylučuje, že jednotlivé stavební práce byly provedeny, ale nebylo prokázáno, že je realizovala právě MS staviko s. r. o., a nelze za dané důkazní situace ani vyloučit, že je žalobce (alespoň částečně) realizoval sám. Ačkoli práce byly realizovány, nelze v posuzovaném případě vycházet z citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2007, neboť žalobce jednoznačným a transparentním způsobem nedokázal jiné okolnosti svých daňových tvrzení tak, aby před správními orgány či soudem vyvstal přehledný a důvěryhodný obraz o jeho transakcích. V případě daně z příjmů právnické osoby a daňově účinných nákladů je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. Takové důkazy však žalobce nenabídl. Správní orgány proto nepochybily, pokud na základě vnitřně rozporných listinných podkladů dále nezkoumaly, kdo jiný mohl fakturované práce realizovat. Soud proto uzavírá, že správní orgány při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků neporušily § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce napadá skutečnost, že žalovaný v rámci odvolacího řízení dohledal další argumenty v neprospěch žalobce, ačkoli se měl soustředit na přezkum platebního výměru.

Soud uvádí, že žalovaný se podrobně zabýval přezkumem platebního výměru, jak vyplývá z vypořádání jiných námitek. Ohledně druhé části námitek soud odkazuje na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle něhož odvolací orgán není vázán jen obsahem odvolání. Přitom může zohlednit i skutečnosti, které jsou v neprospěch daňového subjektu, tedy není dán jakýkoli zákaz rozhodnout i v neprospěch daňového subjektu (*reformatio in peius*). Soud dále poukazuje na skutečnost, že odvolací orgán může sám provádět dokazování, ale nemá možnost dle § 116 odst. 1 daňového řádu věc vrátit správci daně. Proto musí mít přirozeně možnost reflektovat ve svém rozhodnutí i zjištění, která jsou v neprospěch daňového subjektu (srov. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu).

Žalobce uvádí, že správce daně nesprávně vyhodnotil výpověď svědka M., který podpořil tvrzení žalobce. Žalobce doplňuje, že žalovaný hodnotil důkazy neobjektivně, neboť se podívoval nad tím, že si žalobce neprověřil MS staviko s. r. o., ačkoli se jednalo o dlouhodobého obchodního partnera žalobce.

Hodnocením výpovědi svědka M. se soud zabýval již výše. Zde proto již jen opakuje, že svědek sice potvrdil skutečnost, že MS staviko s. r. o. pro žalobce určité práce činila, ale jeho výpověď neosvědčila, že byly realizovány právě fakturované práce. Soud dále uvádí, že svědek vypověděl, že znal pana J. G., jednatele žalobce, již od roku 1994 či 1995, ale počátek spolupráce žalobce a MS staviko s. r. o. datoval do roku 2008. Za situace, kdy žalobce žádným způsobem nedoložil, že by MS staviko s. r. o. byla jeho dlouhodobým obchodním partnerem, a ze svědecké výpovědi vyplývá opak, byl požadavek správce daně, aby si žalobce počínal v obchodním styku obezřetně, oprávněný. Soud nakonec uzavírá, že

je výlučně na žalobcově rozhodnutí, jak opatrně bude při podnikání postupovat. Následkem neopatrného jednání v obchodním styku však může být důkazní nouze daňového subjektu, pokud správce daně zpochybní věrohodnost, úplnost, správnost či průkaznost daňových dokladů.

Žalobce nakonec považuje za nesprávný názor žalovaného, že klíčovým důkazem byl seznam pracovníků MS staviko s. r. o. Dále namítá, že porušení pravidel týkajících se stavební dokumentace není možné hodnotit jako neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce je dle § 92 odst. 2 daňového řádu povinen prokazovat pouze svá tvrzení, pročež nebyl povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiných subjektů, tedy kteří pracovníci jeho dodavatele provedli stavební práce. Žalobce splnil veškeré podmínky § 24 odst. 1 ZDP.

Soud v obecné rovině souhlasí s žalobcem, že požadavek správce daně, aby žalobce doložil konkrétní jména a adresy zaměstnanců MS staviko s. r. o., byl nad rámec důkazní povinnosti daňového subjektu (srov. cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011). Předmětem daňového tvrzení a důkazního břemene byly skutečnosti dle § 24 odst. 1 ZDP. Úkolem žalobce bylo po zpochybnění účetnictví prokázat, zda pro něj práce vykonala MS staviko s. r. o., popřípadě některý jiný subjekt. Přitom předmětem dokazování nebylo, zda MS staviko s. r. o. provedla práce prostřednictvím svých zaměstnanců, najatých pracovníků nebo jiných subdodavatelů.

Soud kvituje úvahu správce daně, že výslech zaměstnanců, kteří na fakturovaných stavebních akcích měli pracovat, by byl vhodným důkazním prostředkem k prokázání, zda MS staviko s. r. o. opravdu realizovala fakturované práce. Žalobce mohl tohoto důkazního prostředku využít, pokud by mu byl k dispozici. Jestliže však žalobce nebyl schopen tento důkazní prostředek zajistit, nebylo možné mu to klást k tíži. Vnitřní vztahy MS staviko s. r. o. a jejich zaměstnanců či subdodavatelů jsou totiž zcela mimo rámec daňového tvrzení a důkazního břemene žalobce. Pokud chtěl správce daně vyslechnout zaměstnance MS staviko s. r. o. a učinit z jejich výpovědí určité závěry, byly tyto skutečnosti dle § 92 odst. 5 daňového řádu součástí důkazního břemene správce daně (*a contrario* § 92 odst. 3 daňového řádu). Soud proto považuje za nesprávný postup správce daně, pokud opakovaně po žalobci požadoval, aby mu doložil seznam zaměstnanců MS staviko s. r. o., a hodnotil negativně skutečnost, že mu žalobce tento seznam nedoložil.

Na druhou stranu soud neshledal, že by se jednalo o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Soud výše popsal, na základě jakých skutečností došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce a proč žalobce svoje důkazní břemeno neunesl. Nehledě na dílčí pochybení správce daně je proto soud, stejně jako správní orgány, přesvědčen, že žalobce neprokázal naplnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP. Soud nakonec dodává, že žalobci nebyly výdaje uznány, protože žalobce neunesl svoje důkazní břemeno ve vztahu k daňovému tvrzení, nikoli z toho důvodu, že by chybně vedl zápisy ve stavebních denících. Zjištěné chybné vedení stavebních deníků pouze dokresluje, do jaké míry jsou průkazné a úplné předložené listinné důkazy.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

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

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

V 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 Praze dne 24. listopadu 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
S. K.