



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **TRIDO, s.r.o.**, se sídlem Na Brankách 3, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, č. j. 27170/15/5200-11434-701858,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

/včetně průběhu dosavadního řízení/

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru ze dne 4. 12. 2009, č. j. 79079/09/283911705262. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci dodatečně vyměřil

daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 164 400 Kč a současně žalobce vyrozuměl o povinnosti platit penále ve výši 32 880 Kč.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně žalobci neuznal jako daňově uznatelné náklady částku ve výši 684 862 Kč dle dodavatelských faktur vystavených družstvem GO Stav v průběhu předmětného zdaňovacího období. Vzhledem k charakteru a velkému rozsahu fakturovaných prací (pomocné stavební práce) účtovaných za jednotlivé měsíce a zahrnovaných do nákladů nepravdělně – vždy po několika fakturách v určitém krátkém období s časovou prodlevou v situaci, kdy u žalobce probíhala výstavba nové výrobní haly – vznikly správci daně pochybnosti o správnosti zahrnutí uvedených výdajů do daňově účinných nákladů. Správce daně proto žalobce vyzval (výzvou ze dne 30. 1. 2009, č. j. 7146/09/283932708742) k doložení dalších dokladů souvisejících s těmito účetními případy a k prokázání (a to i náhradním způsobem) toho, že se v daných případech skutečně jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za opravy a údržbu majetku žalobce a nikoli o práce spojené s pořízením hmotného majetku – stavby nové výrobní haly.

Žalobce reagoval na výzvu správce daně podáním ze dne 23. 2. 2009, v němž uvedl, že doplňkové činnosti (obsluha kotelny na dřevo, provádění nekvalifikovaných prací spojených s manipulací odpadových sekcí a drobné údržbářské práce) zajišťoval formou tzv. outsourcingu, kdy dodavatelem těchto služeb bylo právě družstvo GO Stav. Žalobce uvedl, že *„hlavním předmětem fakturovaných prací bez ohledu na skutečnost, jaká je formulace na faktuře, je především obsluha kotelny, manipulace s odpadovými sekcemi a drobné údržbářské práce na nemovitostech (...) společnost udržuje pozemky o rozloze cca 5 500 m², na kterých je nutno posekat trávu, likvidovat plevel a odhrnovat sníh, přičemž žádný ze zaměstnanců společnosti TRIDO, s.r.o., Blansko, nemá uvedené činnosti v pracovní smlouvě“*. Dne 8. 6. 2009 žalobce předložil správci daně *„orientační (neúplný) přehled prací, které pracovníci GO Stav prováděli v letech 2006 až 2008 v areálu TRIDO“*, ve kterém popsal, jaké konkrétní práce v jednotlivých měsících od ledna 2006 do prosince 2008 měly být pro žalobce prováděny. Současně předložil seznam pracovníků družstva GO Stav, kteří v areálu měli v daném období pracovat. Tento byl sestaven z různých záznamů (provozního deníku kotelny, zápisů, poznámek, pokladních dokladů, rekapitulací prací apod.). K tomu žalobce doplnil, že podle aktuálních potřeb a rozsahu prací mu družstvo GO Stav vysílalo jednoho až tři pracovníky současně a na podkladě jednotlivých záznamů uvedl přibližné období práce různých pracovníků v jeho areálu v období leden až prosinec 2007 dle jednotlivých měsíců. Dále žalobce předložil čestná a svědecká prohlášení svých zaměstnanců a také obchodních partnerů, dle kterých v letech 2006 až 2008 měli pracovníci družstva GO Stav provádět v areálu žalobce různé práce na provozu a údržbě (např. úklid hal a dvora, manipulace s odpadem atd.). Dle čestného prohlášení M. M. měla jmenovaná v tomto období pracovníkům družstva (s nimiž přicházela do přímého kontaktu) na základě pokynu technického ředitele někdy vyplácet z pokladny zálohy na provedené práce, konečné faktury jim dle svého čestného prohlášení proplácela účetní H. S. Žalobce rovněž předložil provozní deník kotelny, obsahující provozní záznamy za dobu od 30. 12. 2005 do 16. 5. 2007.

Správce daně dále osvědčil žalobcem předložené prohlášení P. P., jednatele společnosti PKD s.r.o. Dačice, jako důkaz o tom, že předmětné fakturované práce nebyly provedeny na nové hale a nesouvisely s její výstavbou, neboť je prováděla právě jmenovaná společnost, která s pracovníky družstva GO Stav nespolupracovala. Dále správce daně (viz závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8761/09/283932708742) dovodil, že žalobce neprokázal, že by předmětné náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť svědek I. K. (dle výpisu z obchodního rejstříku předseda družstva GO Stav) popřel veškerou podnikatelskou činnost jinak nekontaktního družstva GO Stav (viz protokol ze dne 22. 6. 2009, č. j. 50577/09/283932708742), kdy uvedl, že si není vědom, že by vůbec byl předsedou tohoto družstva, o kterém se dozvěděl až z jednání se správcem daně. Žalobce pak dle závěrů správce daně obsažených ve zprávě o daňové kontrole nepředložil a nenavrl žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením a neuvedl ani nedoložil žádné další skutečnosti týkající se předmětné fakturace (tj. např. kolik pracovníků konkrétně fakturované práce vykonávalo, jak byla vypočtena fakturovaná částka za různorodou vykonávanou činnost jako topení, úklid sněhu a likvidace trávy a plevelů na pozemcích v závislosti na ročním období).

Žalobce reagoval na zprávu o daňové kontrole vyjádřením ze dne 28. 4. 2009, ve kterém zejména namítal, že svědek I. K. ve své výpovědi lhal, k čemuž žalobce poukázal na skutečnost, že příslušné dokumenty týkající se jmenovaného svědka byly osvědčeny notářem. Zároveň uvedl, že družstvem GO Stav byly prováděny práce spočívající v obsluze kotelny (v letních měsících minimální rozsah prací pro jednoho pracovníka, v zimním období pro dva pracovníky podle klimatických podmínek), dále v manipulaci s odpadovými sekcemi (vzhledem k velikosti sekcí a bezpečnosti práce bylo nutno počítat se dvěma pracovníky zároveň), v úklidu hal, prostranství včetně zimního úklidu sněhu, čištění okapů, nátěrech dřevěných a kovových konstrukcí, údržbě oplocení a údržbě trávy včetně likvidace plevelů.

V průběhu provádění daňové kontroly žalobce také navrhl, aby si správce daně vyžádal u dalších státních orgánů informace potřebné k ověření skutečnosti, že pracovníci provádějící práce na údržbě a správě majetku v areálu žalobce, byli skutečně legálními členy (zaměstnanci) družstva GO Stav, neboť tyto informace žalobce neměl dle svého vyjádření možnost získat od příslušných správních orgánů. Správce daně proto v návaznosti na tento návrh vyzval k součinnosti Úřad práce Brno - venkov, aby správci daně poskytl informace o tom, zda družstvo GO Stav v rozhodném období let 2006 až 2007 zaměstnávalo cizince, a aby správci daně sdělil, zda bylo v období let 2006 až 2007 vydáno cizincům (údajně pracujícím v areálu žalobce) povolení k zaměstnání na území České republiky. Úřad práce Brno - venkov ve své odpovědi (ze dne 20. 10. 2009, č. j. BOA-2009/377338-5/1) uvedl, že dle jeho evidence družstvo GO Stav v letech 2006 až 2007 žádné cizince nezaměstnávalo.

Správce daně taktéž prověřoval u Policie ČR, Služby cizinecké policie, zda se v evidenci cizinecké policie nenachází osoby uvedené v seznamu předloženém žalobcem, zda těmto osobám bylo uděleno povolení k dlouhodobému pobytu na území České republiky za účelem zaměstnání pro období let 2006 až 2008 a zda tyto osoby byly zaměstnány v družstvu GO Stav. Ze sdělení Policie ČR, Služby cizinecké policie (ze dne 27. 10. 2009,

č. j. CPR-61-1781/čj-2009-9CEVV), přitom vyplynulo, že 14 osob bylo v roce 2004 evidováno jako zaměstnanci nebo členové družstva GO Stav, avšak již v roce 2005 u nich došlo ke změně zaměstnání. U dalších 7 osob pak bylo zjištěno, že pod uvedenými jmény je u služby cizinecké policie evidováno více osob, avšak žádná z nich nebyla vedena v družstvu GO Stav.

Z odpovědi Finančního úřadu v Ivančicích (ze dne 24. 2. 2009, č. j. 8031/09/294930704729), jako dožádaného správce daně, pak vyplynulo, že družstvo GO Stav je nekontaktní, adresa sídla N. V. 181 je rodinný dům v rekonstrukci vlastněný fyzickou osobou, družstvo nepodávalo za roky 2006 a 2007 daňová přiznání a ke dni 25. 9. 2007 byla této právnické osobě z moci úřední zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.

Správce daně proto na základě výsledků daňové kontroly doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve shora uvedené výši, přičemž tento postup a závěry správce daně následně v odvolacím řízení potvrdilo Finanční ředitelství v Brně, a to v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2010, č. j. 9755/10-1200-701858. Žalobce napadl toto rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou, na základě které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 10. 2014, č. j. 30 Af 78/2010 - 179, toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému (na kterého s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího orgánu) k dalšímu řízení. Žalovaný pak - vázán právním názorem krajského soudu - po doplnění dokazování vydal dne 26. 8. 2015 pod č. j. 27170/15/5200-11434-701858 nové rozhodnutí, které žalobce opětovně napadl žalobou u zdejšího krajského soudu. Toto rozhodnutí je nyní předmětem soudního přezkumu ze strany krajského soudu.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě rozporoval veškerá tvrzení správce daně, kterými tento vyloučil z daňově uznatelných nákladů faktury za služby od družstva GO Stav, zastoupeného předsedou družstva, panem I. K. V této souvislosti citoval konkrétní pasáže z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (vždy s odkazem na příslušnou stranu a odstavec rozhodnutí), které zpochybňoval vznesenými námitkami a specifikováním konkrétních důvodů, pro které nelze s odůvodněním žalovaného souhlasit (krajský soud na tomto místě odkazuje na vypořádání jednotlivých žalobních námitek pod bodem V. odůvodnění rozsudku). Žalobce se závěrem domníval, že napadené rozhodnutí žalovaného vykazuje vady a je nepřezkoumatelné, neboť své závěry opírá o skutečnosti, které pracovníci žalovaného neměli zájem zjistit, a upřednostnili pouze formálně právní hodnocení důkazů. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr) zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a dále se věnoval vypořádání jednotlivých žalobních námitek, které žalobce v podané žalobě

formuloval, což dle žalovaného svědčí o tom, že se v případě napadeného rozhodnutí nemůže jednat o rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný odmítl rovněž namítané vady dokazování. V této souvislosti připomněl, že důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně např. v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalovaný odkázal také na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73: „Pokud 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. Taková situace ovšem dle názoru žalovaného u žalobce nenastala. Žalovaný tak měl za prokázané, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobcem namítanými nezákonnostmi, a proto navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení.

IV. Ústní jednání

Žalobce (přestože to byl on, kdo s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasil) se z nařízeného jednání soudu z důvodu velkého pracovního vytížení omluvil a vyslovil svůj souhlas, aby soud rozhodl při jednání bez jeho přítomnosti.

Žalovaný setrval na svých dosavadních tvrzeních, obsažených v písemném vyjádření. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na zaslané písemné vyjádření k žalobě, přičemž trval na tom, že v uvedené věci nebylo žalobcem prokázáno, že by deklarované plnění poskytovalo družstvo GO Stav. Dle žalovaného rovněž nebylo prokázáno, kterým jiným dodavatelem toto plnění bylo poskytnuto, nebyl prokázán rozsah tohoto plnění ani jeho zaplacení. Žalovaný v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 170/2017, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je povinností žalobce prokázat skutečného dodavatele daného plnění, včetně jeho rozsahu a ceny. Žalovaný proto setrval na své návrhu, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů,

jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům ve výši 684 862 Kč na základě přijatých faktur od družstva GO Stav, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

V této souvislosti krajský soud na úvod připomíná, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109:

„Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný na www.nssoud.cz).

Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci tak sice může být nesporné, že daňový subjekt konkrétní služby (zde stavební či výkopové práce) skutečně pořídil, ovšem sama tato skutečnost ještě nevede k uznatelnosti takto uplatněného výdaje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, dostupném na www.nssoud.cz, daňový subjekt *„musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat“* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Krajský soud již také výše uvedl, že věc byla opakovaně předmětem jeho posuzování, a to pod sp. zn. 30 Af 78/2010, kdy předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně bylo zrušeno rozsudkem ze dne 24. 10. 2014, č. j. 30 Af 78/2010 - 179, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud přitom již v tomto rozsudku vyslovil své závěry, že *„správce daně ve zprávě o kontrole č. j. 8761/09/283932708742 na str. 40 přímo uvádí, že bylo prokázáno provedení určitých prací, nicméně nebylo prokázáno, kým byly provedeny, za jakou cenu a to, zda úhrada (...) byla skutečně úhradou za plnění daňovým subjektem deklarovaná. I v případě prokazování skutečného výkonu prací však stále platí, že je pouze na daňovém subjektu, jak si zajistí, že své důkazní břemeno unese a samozřejmě daňový subjekt taktéž nese nebezpečí, že nebude schopen prokázat skutečnosti nutné k unesení*

důkazního břemene ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Je tedy na žalobci, aby prokázal skutečné provedení prací a vynaložení uplatňovaných výdajů jednoznačným a transparentním způsobem. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů je nesprávně uvedena některá z podstatných náležitostí účetního dokladu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). K dosavadnímu dokazování (pozn.: viz jeho popis shora pod bodem I. odůvodnění tohoto rozsudku) soud uvádí, že nebyl prokázán výkon prací družstvem GO Stav. Svědek K. tuto skutečnost nepotvrdil a ani ze seznamu pracovníků předložených žalobcem nebylo možno ověřit, zda tyto osoby pracovaly pro GO Stav a provedly deklarované práce. Žalobce ani neidentifikoval osobu, která by přebírala platby od žalobce. Ani předložené kopie cestovních dokladů nemohou prokázat faktické provedení prací. Žalobce však předložil také návrhy na výslech svědků, kteří ve formě čestných prohlášení přinejmenším částečně potvrdili výkon činností tvrzených žalobcem. (...) V případě provedení jejich svědeckých výpovědí by tak eventuálně mohlo být prokázáno i zaplacení provedených prací. Žalovaný jejich neprovedení odůvodnil tím, že jejich výslech by byl nadbytečný, neboť by nemohli prokázat, že předmětné práce ve zcela konkrétních částkách byly uskutečněny deklarovaným dodavatelem dle předložených dodavatelských faktur. Stejně odůvodnil i neprůkaznost uvedených čestných prohlášení. Takový závěr žalovaného však neobstojí, neboť uvedené práce fakticky nemuselo vykonat GO Stav družstvo, které je fakturovalo, ale pracovníci jiných firem, nebo pracovníci nelegální. V takovém případě by nejspíš svědek K. nemusel mít zájem na popsání skutečného stavu, aby se družstvo vyhnulo daňovým povinnostem a dalším povinným odvodům (zdravotní, sociální). To však nelze přičítat žalobci. Žalobce není ani povinen ověřovat, zda pracující dělníci jsou legálními členy družstva nebo jsou to třetí osoby, případně zda jsou to zaměstnanci družstva“. Krajský soud tak v předchozím zrušovacím rozsudku dovodil, že i když žalobce neprokázal výkon prací družstvem GO Stav, vynaložené náklady by bylo možné uznat za předpokladu, že by žalobce zcela a transparentně prokázal jejich vynaložení, faktický výkon, rozsah prací a od toho se odvíjející výši uplatněných nákladů, včetně jejich vazby na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jiným (jednoznačným a transparentním) způsobem, což by případně mohly osvědčit žalobcem navržené svědecké výpovědi osob, které poskytly čestná prohlášení. Krajský soud tak uzavřel, že pokud tyto důkazy nebyly v řízení provedeny, bylo řízení stíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

V dalším řízení proto žalovaný prostřednictvím prvostupňového správce daně v souladu se shora vysloveným závazným právním názorem krajského soudu přistoupil k doplnění dokazování o svědecké výpovědi osob, od kterých žalobce předložil čestná prohlášení, a to konkrétně vedoucího výroby J. S. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1831410/15/3006-60561-702643), mistra výroby Z. B. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1832009/15/3006-60561-702643), zámečníka P. K. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1832126/15/3006-60561-702643), skladníka R. P. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867253/15/3006-60561-702643), účetní H. S. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867364/15/3006-60561-702643), M. M. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867475/15/3006-60561-702643), R. H., jednatele společnosti RODEMAT s.r.o. (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1902463/15/3006-60561-702643), M. V., v čestném prohlášení uvedeno Zemní práce VESELÝ (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j.

1902516/15/3006-60561-702643), J. K., v čestném prohlášení uvedeno J. K. – Autodoprava (viz protokol ze dne 20. 4. 2015, č. j. 1902575/15/3006-60561), T. F., dle čestného prohlášení F.D.A. Bezpečnostní služba, s.r.o. (viz protokol ze dne 16. 4. 2015, č. j. 1943471/15/3006-60561-702643). Svědecká výpověď F. P. nebyla provedena, neboť zemřel.

Krajský soud se ovšem ztotožňuje se závěry žalovaného, že ani doplněním dokazování v podobě provedených svědeckých výpovědí se na posouzení dané věci nic nezměnilo. Skutečnost, že žalobce neprokázal výkon prací družstvem GO Stav (které bylo k datu 24. 5. 2016 vymazáno z obchodního rejstříku), byla krajským soudem vyslovena již v předchozím zrušovacím rozsudku. Žalobci nicméně byla dána možnost, aby prostřednictvím svědeckých výpovědí nabídl jinou věrohodnou skutkovou verzi reality, tedy to, kdo skutečně byl faktickým dodavatelem prací, které konkrétní osoby tyto práce vykonaly, v jakém rozsahu a za jakou konkrétní cenu tak, aby vůbec bylo možno odvodit a spolehlivě určit skutečnou výši výdajů (nákladů), které takto provedeným pracím odpovídaly (tj. že částky uvedené na fakturách mají reálný základ a odpovídají provedeným pracím a deklarovanému rozsahu, který nebyl rovněž nijak blíže specifikován).

Správní orgány přitom nezpochybňovaly, že určité práce byly provedeny, a tuto skutečnost nezpochybňuje ani krajský soud. Avšak v jakém rozsahu a kým konkrétně se tak stalo, a zda vůbec žalobcem vynaložené výdaje (náklady) zahrnuté do daňově uznatelných nákladů tomuto rozsahu skutečně odpovídaly, se již žalobci prokázat nepodařilo. A nic nového v tomto ohledu nepřinesly ani výpovědi jednotlivých vyslechnutých svědků, které zůstaly v rovině toliko obecných, nekonkrétních tvrzení, nadto řada z nich nadále vycházela ze skutečnosti, že se v daném případě jednalo o pracovníky družstva GO Stav, což v kombinaci s dalšími důkazy (např. sdělením Úřadu práce Brno-venkov ze dne 20. 10. 2009, Policie ČR, Služby cizinecké policie ze dne 27. 10. 2009, či odpovědi Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 24. 2. 2009) nebylo potvrzeno a prokázáno již v předchozím soudním řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 78/2010.

Na uvedených závěrech pak nemůže ničeho změnit ani vhodnost správcem daně kladených otázek, byť žalobci je možno přisvědčit, že vypovídací hodnota jednotlivých svědeckých výpovědí byla do značné míry ovlivněna velkým časovým odstupem, s jakým k provedení svědeckých výpovědí došlo. Bylo nicméně věcí žalobce, jaké osoby jako svědky ve svůj prospěch v řízení navrhne a jaké otázky jim bude v průběhu provádění svědeckých výsledků sám klást, přičemž není rozhodné, zda tito svědci byli na dané kauze osobně zaujatí a žili si své osobní životy, či nikoli. Žalobce přitom „nevyužil“ prostor, který mu byl poskytnut k prokázání okolností uplatnění předmětných nákladů jinými prostředky, byť mu bylo na základě předchozího zrušovacího rozsudku umožněno, aby doložil, kdo konkrétně byl skutečným dodavatelem plnění vykázaného na jednotlivých přijatých fakturách, kdy na určení konkrétního poskytovatele plnění není možné rezignovat (k tomu z nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu shodně srovnej např. rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, nebo rozsudek 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31). Z uvedené judikatury vyplývá, že za situace, kdy jsou údaje na předložených dokladech zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy ani to, komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatnil jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, ovšem musí upřesnit, jakým

jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Tato koncepce plně odpovídá též závěrům obsaženým v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06. Uvedené závěry tedy znamenají, že nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem, tedy že dodavatelem nemusí být právě osoba uvedená na předloženém dokladu; za takové nestandardní situace nelze nicméně rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce. Pokud pak žalobce namítal, že v průběhu daňové kontroly správce daně nepřistoupil k výsledkům osob (konkrétních pracovníků družstva GO Stav), kteří se i v době probíhající daňové kontroly pohybovali v areálu žalobce, je možno žalobci přisvědčit do té míry, že argumentace žalovaného, že v tomto případě prováděl daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2007, a tedy jakýkoli pohyb osob u daňového subjektu v pozdější době neměl s kontrolovaným obdobím žádnou souvislost, nelze pokládat za případnou. Tytéž osoby se totiž mohly na místě samém v areálu žalobce pohybovat také v rozhodném zdaňovacím období podrobeném daňové kontrole, a jejich výpovědi by tak případně mohly přispět jak k objasnění jejich postavení v družstvu GO Stav (zaměstnanci, členové či bez vztahu k družstvu), vlastnímu provádění prací, jejich rozsahu a placení, tak k objasnění otázky případného jiného subjektu dodavatele, včetně pozice osoby I. K. a úlohy, kterou při poskytování těchto plnění plnil bez ohledu na skutečnost, že jako statutární orgán družstva figuroval v obchodním rejstříku. Krajský soud však na tomto místě konstatuje, že žalobce, na kterém v tomto ohledu leželo důkazní břemeno, výslech žádné z těchto osob v průběhu prováděné daňové kontroly nenavrhl (ze spisového materiálu žádný takový požadavek žalobce neplyne). Nelze tedy hovořit o tom, že by správce daně výslech těchto osob na místě samém nepřipustil. K argumentaci žalobce, že pracovníky, kteří pracovali pod družstvem GO Stav, byli v průběhu daňové kontroly nebo při projednávání před krajským soudem v minulém soudním řízení ztotožnění, a tedy jejich výslech mohl být proveden, je nutno zopakovat, že nebylo povinností správce daně ani krajského soudu výsledky těchto osob provádět, pokud žalobce provedení těchto důkazů v řízení nenavrhl.

Na výše uvedené pak navazuje i zcela legitimní požadavek daňových orgánů, aby žalobce v souvislosti s prokázáním skutečnosti, komu konkrétně dotčené sporné plnění poskytl (a tedy i to, komu byla částka, kterou žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad, skutečně uhrazena), předložil pokladní doklady a bankovní výpisy. Krajský soud k tomu uvádí, že v tomto ohledu nepochybně bylo v zájmu žalobce, aby takto požadované doklady předložil (byť by na něm byly požadovány opakovaně), neboť tak bylo činěno právě z toho důvodu, aby mu bylo umožněno prokázat průběh transakce (včetně jejího zaplacení) jiným způsobem a jinému dodavateli (odlišnému od družstva GO Stav) v souladu s předchozím zrušovacím rozsudkem zdejšího soudu ve věci sp. zn. 30 Af 78/2010, jakož i v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by sporné náklady byly deklarovaným způsobem vynaloženy, a proto je správce daně nemohl uznat jako náklady daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

VI. Závěr a náklady řízení

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

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. října 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu