



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: MIRASTA s.r.o.**, IČ 27996301, se sídlem Studánka 212, 341 01 Studánka, *zastoupené Mgr. Karlem Touschkem, advokátem, se sídlem Praha 5, Staropramenná 722/26*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 27802/15/5200-11434-711322,**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 14. 10. 2015 doručenou zdejšímu soudu osobně dne 23. 10. 2015 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 27802/15/5200-11434-711322 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“) a náhrady nákladů řízení. Napadeným rozhodnutím bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí - dodatečnému platebnímu výměru - ze dne 4. 8. 2010, čj. 42317/10/160920401836 (dále též jen „*dodatečný platební výměr*“) vydanému Finančním úřadem v Tachově (dále též „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“), kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2008 ve výši 237.510,- Kč a vyměřeno penále ve výši 47.502,- Kč. Napadeným rozhodnutím byla výše dodatečně vyměřené daně snížena na 140.700,- Kč a výše penále byla snížena na 28.140,- Kč.

Problematika daně z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2008 (dále též jen „zákon o daních z příjmů“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, byly upraveny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

[III] Žaloba

Žalobkyně připomněla, že předmětem sporu je to, zda v daňovém řízení prokázala, či neprokázala oprávněnost ponížení daňového základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, a to o výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jedná o to, zda cena subdodávek koresponduje s rozsahem díla a odpovídá obvyklým cenám na trhu práce.

Žalobkyně byla toho názoru, že se jí podařilo prokázat oprávněnost jí účtovaných nákladů, tedy že byly odstraněny pochybnosti o účtovaných nákladech. Rozsah prací vyúčtovaných jednotlivými fakturami subdodavatelů odpovídá zhotovenému dílu a byl takto žalobkyní vyúčtován vyššímu dodavateli stavby, který po převzetí díla tyto faktury uhradil, čímž nepochybně potvrdil jejich oprávněnost. Žalobkyně prokázala oprávněnost vynaložených nákladů nejen prostřednictvím účetních dokladů, ale předložila žalovanému jako důkaz též prohlášení jednatelů firem FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o. a stavební deník, který prokazuje, že na zhotovení díla se podílely ještě další subjekty. Žalovaný však tyto důkazy neuznal jako relevantní. V této souvislosti žalobkyně považovala za nutné podotknout, že důkazem nejvýmluvnějším je samotná existence děl (staveb), na jejichž zhotovení žalobkyně musela předmětné náklady vynaložit. Závěr žalovaného o nedostatečném prokázání oprávněnosti vynaložených nákladů je neopodstatněný, protože stavby skutečně stojí, existují, jsou dokončené a předané, což lze jednoduše ověřit i dnes, 7 let po předání díla. Z ústního jednání žalobkyně s pracovníky žalovaného vyplynulo, že bez výsledku jednání subdodavatelů žalovaný jimi vystavené faktury neuzná. Výslech jednání subdodavatelů však nelze provést, neboť se jedná o cizí státní příslušníky, kteří se již delší dobu nezdržují v ČR. Nelze přičítat k tíži žalobkyně, že výslech jednání firem FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o. je neproveditelný. Žalobkyně se domnívala, že nelze-li některý důkaz z objektivních důvodů provést a žalovaný jej považuje za stěžejní k prolomení skutkových pochybností, nemůže být tato okolnost kladena k tíži daňového subjektu - žalobkyně. Žalobkyně byla toho názoru, že žalovaný svým postupem závažným způsobem porušil princip legality, neboť vydal rozhodnutí, aniž by byl objektivně zjištěn skutkový stav.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 11. 12. 2015. Navrhoval žalobu zamítnout, když argumentačně vycházel z obsahu napadeného rozhodnutí.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

IV.1 Skutkový základ věci

Finanční úřad v Tachově vydal dne 4. 8. 2010 pod čj. 42317/10/160920401836 dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 237.510,- Kč a vyměřeno penále ve výši 47.502,- Kč. Žalobkyně se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolala a Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 11. 1. 2012, čj. 264/12-1200-400933, odvolání zamítlo. Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí konstatoval, že „(...) *daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. ve smyslu § 92 a 93 zákona č. 280/2009 Sb. a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k prokázání daňové účinnosti výdajů (nákladů) v celkové výši 1.130.860,- Kč. Proto nelze vyhovět návrhu daňového subjektu uvedenému v podaném odvolání na zrušení dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob č.j. 42317/10/160920401836 na částku 237.510,- Kč včetně povinnosti uhradit penále ve výši 47.502,- Kč. (...)*“.

Podstatou sporu bylo, zda žalobkyně prokázala splnění zákonných podmínek pro ponížení základu daně o výdaje (náklady), které vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve vztahu k subjektům FODOS-UNION, s.r.o., KOMPROMISE s.r.o. a R.M. Konkrétně se jednalo 299.620,- Kč [žalobkyní zahrnuto do výdajů (nákladů) daňově účinných na základě dokladů (faktur) vystavených pod hlavičkou KOMPROMISE s.r.o.], dále 370.340,- Kč [žalobkyní zahrnuto do výdajů (nákladů) daňově účinných na základě dokladů (faktur) vystavených pod hlavičkou FODOS-UNION, s. r. o.] a 460.900,- Kč [žalobkyní zahrnuto do výdajů (nákladů) daňově účinných na základě dokladů (faktur) vystavených pod hlavičkou R.M.].

Ve vztahu ke společnosti KOMPROMISE s.r.o. žalovaný dále uvedl, že v průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že jednateli společnosti A.H. zaniklo povolení k pobytu na území ČR ke dni 13. 5. 2006, společnost je na adrese svého sídla (zapsaného v

obchodním rejstříku) nekontaktní a veškeré písemnosti místně příslušného správce daně jsou jí doručovány veřejnou vyhláškou. Stran FODOS-UNION, s. r. o. bylo správcem daně zjištěno, že společnost je nekontaktní, na adrese uvedené v obchodním rejstříku fakticky nesídlí a veškeré písemnosti místně příslušného správce daně jsou jí doručovány rovněž veřejnou vyhláškou. To vyvolalo u správce daně oprávněné pochybnosti o tom, kdo, příp. na základě jakého oprávnění za uvedené společnosti jednal, vyhotovil faktury, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a zda vůbec byly uvedenými společnostmi provedeny.

Žalobkyně ke sdělení správce daně o vzniklých pochybnostech uvedla (protokol o ústním jednání ze dne 11. 3. 2010, čj. 14427/10/160930/400292), že se pokusí kontaktovat zástupce uvedených společností, aby se dostavili ke správci daně k podání svědeckých výpovědí. To se nepodařilo.

Dne 24. 3. 2010 byl proveden (na návrh žalobkyně) výslech svědka I.H. (protokol o výslechu svědka čj. 17751/10/160930/400292). Svědek do protokolu mj. uvedl, že pracoval pro FODOS-UNION, s. r. o., která mu dosud nezaplatila mzdu. Pracoval v Plzni na balkonech, dále v Kladně a v Praze. Na otázku správce daně, jaké konkrétní práce vykonával, svědek odpověděl, že prováděl obklady, zejména balkonů. Konstatoval, že spolu s ostatními byli přivezeni na stavbu a „parták“ společnosti žalobkyně jim zadával práci i materiál. Pracovní pomůcky byly FODOS-UNION, s. r. o., něco bylo jejich osobní. Svědek dále prohlásil, že ze zástupců FODOS-UNION, s. r. o. zná jedině pana Tarana, s ním také vždy jednal, nikdy však nebyl v sídle společnosti a ani neví, kde ho měli. Vždy jezdili za nimi. Rovněž uvedl, že dostával zálohy, aby měl na jídlo, moc toho nebylo, vyúčtování nikdy nedostal, ani žádný doklad o výplatách.

Správce daně vyhodnotil dosavadní důkazní prostředky a dospěl k závěru, že jeho pochybnosti nebyly rozptýleny. Ve zprávě o daňové kontrole (projednaná dne 28. 7. 2010 protokolem čj. 41442/10/160930/400292) proto uvedl, že částky ve výši 299.620,- Kč, resp. 370. 340,- Kč nelze uznat za oprávněný daňový výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť daňový subjekt (= žalobkyně) vynaložení těchto výdajů (nákladů) ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal.

Žalovaný k FODOS-UNION, s.r.o., KOMPROMISE s.r.o. dále uvedl, že na předložených fakturách vystavených KOMPROMISE s. r. o. není specifikováno, o jaké práce se jednalo, rovněž není uveden jejich rozsah. Na fakturách vystavených FODOS-UNION, s. r. o. nejsou vyúčtované pomocné práce blíže specifikovány (co do druhu a objemu), stejně tak není zřejmý rozsah prací. Daňovým subjektem nebyly v průběhu daňového řízení předloženy žádné důkazní prostředky tyto skutečnosti prokazující. Nadto, dle sdělení místně příslušného správce daně jsou tyto společnosti v místě svého sídla nekontaktní, jednatelem KOMPROMISE s. r. o. byl ukončen povolený pobyt na území ČR v roce 2006, jednatelem FODOS-UNION, s. r. o. byl ukončen povolený pobyt na území ČR v roce 2000.

Žalovaný se pokusil kontaktovat A.H. (ke svědecké výpovědi), a to dožádáním místně příslušného správce daně. Z odpovědi Finančního úřadu ve Šternberku vyplynulo, že tato osoba nebyla na první ze známých adres nikdy hlášena k pobytu a z druhé adresy se odhlásila dne 28. 7. 2004. Svědecká výpověď tak nemohla být provedena. Žalovaný se rovněž pokusil

zajistit svědeckou výpověď jednatele FODOS-UNION, s. r. o. prostřednictvím dožádání Finančního úřadu pro Prahu 3. Ten v odpovědi uvedl, že se jednatel na adrese uvedené v obchodním rejstříku jako jeho bydliště nenachází. Výslech tak nemohl být proveden.

Žalobkyně byla s uvedenými výsledky doplněného odvolacího řízení seznámena ve sdělení vydaném Finančním ředitelstvím v Plzni dne 30. 6. 2011 pod čj. 5146/11-1200-400933. Žalobkyně byla zároveň vyzvána k vyjádření se k těmto zjištěním, popř. k navržení dalších důkazních prostředků. V reakci na výzvu se žalobkyně k závěrům učiněným žalovaným k jednatelům obou společností nevyjádřila a nenavrhla provedení dalších důkazů.

Žalovaný dále zdůraznil, že nebylo věrohodně prokázáno zaplacení částek uvedených na fakturách vystavených pod hlavičkou obou společností, když dle tvrzení daňového subjektu měly být výplaty uvedených částek provedeny v hotovosti, avšak daňovým subjektem nebyly předloženy žádné pokladní doklady tuto skutečnost dokumentující. Dle sdělení žalobkyně ze dne 11. 3. 2011 byly peníze vyplaceny přímo na stavbě v hotovosti, jak je uvedeno na jednotlivých fakturách, a to zplnomocněné osobě pověřené firmou, která předala provedenou práci a předložila fakturu.

Dle žalovaného nebyl obsah faktur vystavených společnostmi způsobilý prokázat, že částka na nich uvedená byla daňovým subjektem skutečně také vyplacena, když z nich není vůbec zřejmé, kdy, kým a jaké osobě byly předmětné částky vyplaceny. Na fakturách uvedený způsob úhrady „hotově“ v rámci dohodnutých platebních podmínek nemůže sám o sobě prokázat, že se tak skutečně stalo, a už vůbec nemůže nahradit prokázání toho, kdy, kým a jaké osobě byla uvedená částka vyplacena. Žalobkyně v odpovědi na výzvu žalovaného ani blíže nespecifikovala, jaká osoba, popř. jaké osoby provedenou práci za společnosti předaly, a ani to, jakým osobám byly po předložení faktur peněžní částky v hotovosti vyplaceny. Svědek I.L. sice potvrdil, že byl pracovníkem FODOS-UNION, s. r. o. (pracoval pro ni asi 8 měsíců) a že pro žalobkyni pracoval v Plzni, Kladně a v Praze, jeho výpověď však nebyla způsobilá prokázat rozsah prací dodaných FODOS-UNION, s. r. o., ani to, že fakturované částky byly podloženy faktickým plněním ze strany uvedené společnosti a že daňový subjekt za toto plnění skutečně vynaložil částky deklarované na předložených fakturách. Nadto, svědek k místu vykonávaných prací uvedl, že pracovali v Plzni, Kladně a v Praze, avšak dle předložených faktur vystavených pod hlavičkou FODOS-UNION, s. r. o. byly kromě prací v Plzni fakturovány práce v Chebu a Karlových Varech, naopak práce v Kladně byly fakturovány společností KOMPROMISE s. r. o. Svědecká výpověď I.L. tak nemohla bez dalšího rozptýlit pochybnosti správce daně o oprávněnosti žalobkyní uplatněných výdajů (nákladů).

Žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 4. 10. 2010 předložila jako důkazní prostředek listinu ze dne 15. 9. 2010 označenou jako „Potvrzení pro firmu MIRASTA s.r.o.“, v níž KOMPROMISE s. r. o. uvedla, že vystavila předmětné faktury na provedení prací v Kladně. Žalobkyně dále předložila listinu ze dne 21. 9. 2010 nazvanou „Potvrzení“, v níž FODOS-UNION, s. r. o. uvedla, že vystavila příslušné faktury po provedení prací na základě požadavku žalobkyně. K tomu žalovaný mj. uvedl, že potvrzení nejsou samostatně způsobilá doložit vynaložení sporných výdajů (nákladů). Potvrzení mohou být pouze určitým podnětem k provedení svědecké výpovědi jednatelů společností.

Žalobkyně rovněž navrhla provedení svědeckých výpovědí V.D. a J.M., kteří měli, dle žalobkyně, prokázat, že na konkrétních stavbách KOMPROMISE s. r. o. a FODOS-UNION, s. r. o. měly své zaměstnance, kteří tam prováděli obkladačské práce.

J.M. (protokol ze dne 8. 11. 2010, čj. 52656/10/160930/400292) uvedl, že v roce 2008 pro žalobkyni nepracoval, na stavbě byl přítomen z důvodu práce pro jinou společnost. Potvrdil, že k předávání faktur a následně k jejich proplacení docházelo na stavbě. Na otázku, zda byl osobně přítomen při úhradě faktur jiných dodavatelů a zda ví, o koho a o jaké částky se jednalo, odpověděl, že byl, přičemž se jednalo o Ukrajince, M., P., ale neví, o jaké částky se jednalo. K dotazům ohledně KOMPROMISE s. r. o. a FODOS-UNION, s. r. o. odpověděl, že mu o nich není nic známo, nepřišel s nimi do styku, neví, jaké služby prováděly, neví, pro koho pracovaly a jak probíhalo placení, se zástupci společností nepřišel do styku, nevěděl o nich ani od dalších osob.

V.D. (protokol ze dne 8. 11. 2010, čj. 52657/10/160930/400292) na dotaz správce daně ohledně předávání dokladů a jejich úhrad prováděných daňovým subjektem jiným dodavatelům uvedl, že předávání bylo někdy před svědky a někdy samostatně. K dotazům správce daně týkajícím se společností KOMPROMISE s. r. o. a FODOS-UNION, s. r. o. uvedl, že mu názvy těchto společností nic neříkají, ale pamatuje si, že na stavbách pracovali rusky mluvící lidé, přičemž uvedl, že znal jednoho, který se jmenoval I.L. Svědek s nimi dělal na balkonech v Plzni, tam byli tři, v Kladně a v Suchdole, ale období, v němž byly práce prováděny, již svědek nebyl schopen určit. Prováděli demontáž balkonů, nanášeli materiál. Svědek dále sdělil, že ví, že pracovali pro pana Š. a o jiných neví. Žalovaný ke svědeckým výpovědím uvedl, že je nebylo lze považovat za takové důkazní prostředky, které by tvrzení daňového subjektu o provedení prací uvedených na předmětných fakturách vystavených KOMPROMISE s. r. o. a FODOS-UNION, s. r. o. prokázaly.

Stran objednávek, které žalobkyně předložila správci daně v rámci odvolacího řízení, žalovaný konstatoval jejich obsah, uvedl, že kromě toho, že jsou takřka nečitelné a o jejich autentičnosti existují důvodné pochybnosti vzhledem k nekontaktnosti obou společností i jejich statutárních zástupců, kteří v době vystavení objednávek neměli na území ČR povolen pobyt, uvedené objednávky neprokazují, že práce byly uvedenými společnostmi fakticky realizovány (co do rozsahu, druhu atd.).

Stran faktur vystavených R.M. byly zpochybněny faktury č. 15/08, 16/08, 17/08, 19/08 a 21/08. Žalovaný mj. konstatoval, že daňový subjekt nedoložil, kde, kdy a v jakém rozsahu bylo plnění fakturované spornými fakturami poskytnuto (panem M.) a že toto plnění odpovídá fakturovaným částkám.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství v Plzni ze dne 11. 1. 2012, čj. 264/12-1200-400933, žalobou a Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 25. 3. 2014, 30Af 10/2012-87, toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. **Podstatné je, že důvodem zrušujícího rozsudku bylo neuznání oprávněnosti ponížení daňového základu daně z příjmů právnických osob ve vztahu k pracím fakturovaným R.M. Naopak, ve vztahu k pracím fakturovaným KOMPROMISE s. r. o.**

a FODOS-UNION, s. r. o. se krajský soud plně ztotožnil s názorem správce daně.

Žalovaný správní orgán v rámci dalšího řízení korigoval ve prospěch žalobkyně původní názor orgánů daňové správy, a to ve vztahu k fakturám prokazujícím spolupráci žalobkyně s R.M. Náklady uplatněné žalobkyní na základě těchto faktur byly uznány a předmět řízení ve věci vedené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30Af 35/2015 se tak, oproti věci vedené jím pod sp. zn. 30Af 10/2012, zúžil na otázku, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o.

Během dalšího řízení před žalovaným byla žalobkyně výzvou ze dne 29. 8. 2014, čj. 1545387/14/2300-14200-402547, vyzvána k doložení faktur vůči odběrateli PINNO s.r.o. ze dne 21. 1. 2008, ze dne 27. 1. 2008 a ze dne 11. 2. 2008 (dále jen „*Faktury PINNO*“); faktur ve vztahu k odběrateli WINN EURO s.r.o. ze dne 16. 4. 2008, ze dne 15. 5. 2008 a ze dne 1. 7. 2008 (dále jen „*Faktury WINN EURO*“) a faktur ve vztahu k odběrateli IPM stars, s.r.o. ze dne 19. 5. 2008, včetně příložených celkových výměr a fakturou ze dne 26. 3. 2008, včetně příložených celkových výměr (dále jen „*Faktury IPM stars*“). Žalobkyně byla rovněž vyzvána k tomu, aby uvedla skutečnosti, se kterými výdajovými fakturami (náklady) tyto příjmy daňového subjektu souvisí, resp. které konkrétní výdaje (náklady) a za jakým účelem musely být vynaloženy na dosažení těchto příjmů. Správce daně žalobkyni rovněž vyzval, aby doložila hlavní dokladové knihy za účetní období roku 2008.

Žalobkyně doložila (protokol o ústním jednání ze dne 10. 9. 2014, čj. 1585231/14/2300-14200-400933) následující doklady – **a)** k odběratelským Fakturám PINNO souvisejících se zakázkou „Tržnice Dragoun - Cheb“ bylo předloženo 17 přijatých dodavatelských faktur, mezi nimiž byla mj. zahrnuta i správcem daně vyloučená faktura (FODOS - UNION, faktura č. 37/2008 na částku ve výši 115 320,-Kč za obkladačské práce na akci Cheb - tržnice Dragoun); **b)** k odběratelským Fakturám WINN EURO souvisejících se zakázkou „Balkony Vejprnická 8 a Balkony město Touškov“ bylo předloženo 15 přijatých dodavatelských faktur, mezi nimiž byly mj. zahrnuty i správcem daně vyloučené faktury (FODOS - UNION, faktura č. 40/2008 na částku ve výši 70 320,- Kč za pomocné stavební práce na akci Plzeň - balkony Vejprnická; FODOS - UNION, faktura č. 41/2008 na částku ve výši 87 400,- Kč za pomocné stavební práce na akci Plzeň balkony); **c)** k odběratelským Fakturám IPM stars souvisejících se zakázkou „Kolmá 13, 15 K. Vary“ bylo předloženo 10 přijatých dodavatelských faktur, mezi nimiž byly mimo jiné zahrnuty i správcem daně vyloučené faktury (FODOS - UNION, faktura č. 38/2008 na částku ve výši 97 300,- Kč za pomocné stavební práce na akci K. Vary - Hotel Kolmá 13, 15). Žalobkyně dále předložila hlavní dokladovou knihu za rok 2008, sestavu nazvanou „Měsíční mzdové náklady za období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008 a opětovně celkem 17 dodavatelských faktur vystavených R.M., které měl správce daně již k dispozici. Během ústního jednání (protokol o ústním jednání ze dne 19. 9. 2014, čj. 1609738/14/2300-14200-400933) žalobkyně rovněž předložila k Fakturám IPM stars celkové výměry použitých materiálů a obkladů na tuto akci - k tomu nově doložila další Fakturu IPM stars ze dne 8. 6. 2008, včetně výměr použitých materiálů a obkladů. Žalovaný měl rovněž k dispozici stavební deník na akci „OC Kladno - KROČEHLAVY“, který žalobkyně předložila při prvním jednání u Krajského soudu v Plzni.

IV.2 Právní hodnocení

Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o.

Po věcné stránce bylo mezi účastníky sporné, zda žalobkyně na základě v daňovém řízení provedených důkazů prokázala či neprokázala oprávněnost ponížení daňového základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 o výdaje, které byly dle žalobkyně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu, správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Podle § 24 odst. 1 téhož zákona se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Daňový subjekt má právo ponížit základ daně pouze o výdaj (náklad), který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost ponížení daňového základu, je nutné, aby daňový subjekt tvrdil a prokázal, 1) že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši, 2) na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno, a konečně 3) že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno v daňovém řízení stíhá ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu primárně daňový subjekt (zde žalobkyně) a je právem správce daně, aby splnění této povinnosti od daňového subjektu vyžadoval. Ostatně, správce daně tím realizuje povinnost danou mu zákonem, mj. § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se správou daně rozumí správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Při tom správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt nemůže proti takovému postupu správce daně nic namítat, pokud ho a) správce daně vyzval k prokázání toho, co on sám (daňový subjekt) už tvrdil, b) správce daně vyzval k prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností zákonným způsobem a c) jsou zde osobní i věcné podmínky daňové povinnosti daňového subjektu. V posuzované věci byly tyto podmínky splněny. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání jí tvrzených skutečností, pochybnosti správce daně byly ve výzvách jasně vyjádřeny, přičemž výzvy splňovaly obecné náležitosti právního úkonu, a žalobkyně byla ve zdaňovacím období roku 2008 poplatníkem daně.

Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala splnění všech tří podmínek (viz výše) ve vztahu k subjektům FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o.

Stran důvodnosti žaloby soud primárně obrátil pozornost na její text.

Nemůže být pochyb o tom, že žaloba splňuje parametry dané § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy že obsahuje žalobní bod nebo žalobní body, aby soud mohl následně (podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s.) přezkoumat napadené výroky rozhodnutí v mezích oněch žalobních bodů. Z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a/nebo právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobní body mají vlastně dvojí význam: z pohledu žalobce pozitivně určují, co konkrétně bude soud přezkoumávat, z pohledu soudu potom negativně vymezují, čím se soud zpravidla zabývat nemůže a nebude.

Obvyklá posloupnost je tato: rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, odvolání proti němu, rozhodnutí odvolacího správního orgánu a žaloba. Může však nastat například také tato situace: rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, odvolání proti němu, rozhodnutí odvolacího správního orgánu, žaloba, zrušení rozhodnutí odvolacího správního orgánu a vrácení věci odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení, nové rozhodnutí odvolacího správního orgánu a další žaloba.

Jde-li o obvyklé případy, jsou možnosti uplatňovat skutkové a/nebo právní důvody, díky nimž jsou napadené výroky rozhodnutí pokládány za nezákonné nebo nicotné, pojímány většinou poměrně široce: *„Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, publikované pod č. 1742/2009 Sb. NSS).

Otázkou pak je, zda obdobně široké jsou možnosti uplatňovat žalobní body rovněž tehdy, jestliže se jedná o žalobu proti novému rozhodnutí správního orgánu v téže věci. Jinak řečeno: zda v případech, kdy rozhodnutí správního orgánu bylo zrušeno a věc vrácena správnímu orgánu k dalšímu řízení, lze v žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu poprvé uplatňovat žalobní body, které mohly být uplatněny již v žalobě proti jeho původnímu rozhodnutí.

Jednou z důležitých zásad soudního přezkumu správních rozhodnutí je zásada koncentrace řízení.

V předchozí úpravě rozhodování o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů byla tato zásada formulována takto: *Až do rozhodnutí soudu může žalobce rozsah napadení správního rozhodnutí omezit; rozšířit je může jen ve lhůtě podle § 250b [= lhůta pro podání žaloby] (§ 250h odst. 1 občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002).* Již za této právní úpravy zaujala odborná literatura zásadní stanovisko: *„Rozšíření žaloby (§ 250h), které je omezeno lhůtou dvou měsíců od doručení rozhodnutí, se týká nejen rozšíření žaloby na další obsah napadeného aktu dosud nenapadený (prakticky tedy na další výroky), ale především – podle mínění praxe a ve shodě s praxí bývalého Nejvyššího správního soudu – také na vlastní stížní body. Není tedy možné libovolně rozšiřovat žalobní body a to*

popřípadě ani při jednání. Lhůta dvou měsíců od doručení správního rozhodnutí je tedy lhůtou, ve které musí definitivně krystalizovat to, co má být předmětem soudního přezkoumání.“ [Michal Mazanec: Správní soudnictví. 1. vyd. Praha 1996, str. 159].

Od 1. 1. 2003 je zásada koncentrace pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vyjádřena takto: *Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta druhá a třetí s. ř. s.).* K tomu lze v odborné literatuře nalézt tyto názory: *„Tímto ustanovením je stanovena tzv. zásada koncentrace. Pokud by tedy žalobce dospěl až po podání žaloby například k názoru, že nezákonný nebo věcně nesprávný je rovněž další výrok napadeného rozhodnutí, který zatím do žaloby nezahrnul, nebo zjistil další důvod nezákonnosti či věcné nesprávnosti již napadeného výroku, může je do své žaloby ještě zahrnout. Podmínkou toho je ovšem skutečnost, že to stihne provést nejpozději do konce lhůty, ve které mohl žalobu podat.“* [Luboš Jemelka a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2013, str. 577] a *„Rozšířit žalobu o další žalobní body [srov. odstavec 1 písm. d)] žalobce může jen ve lhůtě pro podání žaloby podle § 72 SŘS. V této době žalobce může uplatnit nové skutečnosti, jejichž prostřednictvím dokládá, že žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu nebo jemu předcházející procesní postup je nezákonný, eventuálně že rozhodnutí správního orgánu je nicotné. Žalobce je rovněž oprávněn rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí správního orgánu jen ve lhůtě pro podání žaloby. V této lhůtě tedy žalobce může napadnout další, původně nenapadené výroky správního orgánu.“* [Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2014, str. 637].

Zdejší soud má za to, že koncentrační zásada platí i pro žalobu proti novému rozhodnutí o odvolání, když předchází rozhodnutí o odvolání bylo soudem zrušeno a věc byla odvolacímu správnímu orgánu vrácena k dalšímu řízení. V takovém případě má tato zásada tu podobu, že v žalobě proti novému rozhodnutí odvolacího správního orgánu zásadně nelze úspěšně uplatňovat ty žalobní body, které bylo možno – posuzováno objektivně – zahrnout už do žaloby proti předchozímu rozhodnutí o odvolání. Za situace, kdy bylo dovozeno, že žalobce může do žaloby pojmout i ty důvody, které neuplatnil v odvolacím řízení, by podle názoru zdejšího soudu připuštění i těch žalobních námitek, které mohly být uplatněny již dříve, mohlo – v rozporu s pravidlem *vigilantibus iura* – zejména nepřiměřeně komplikovat další postup správních orgánů a ochranu práv osob zúčastněných na řízení, jakož i dalších dotčených osob.

Uvedené přesvědčení zdejšího soudu je podporováno a upřesňováno zejména tímto názorem Nejvyššího správního soudu: *„Vzniká tedy otázka, jaké žalobní důvody je možné, po předchozím zrušení správního rozhodnutí soudem, uplatnit v žalobě proti „novému“ správnímu rozhodnutí, a to zejména se zřetelem na koncentrační a dispoziční zásadu a na zásadu vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, které jsou promítnuty v ustanovení § 71 a § 78 odst. 5 s. ř. s. Stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup*

ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námitky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projevily až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99 - 253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).“ (rozsudek ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 2/2007-119).

Na základě výše uvedeného a vzhledem k poměrně obecné formulaci žalobních bodů soud přezkoumal napadené rozhodnutí (a řízení, které mu předcházelo) pouze v tom rozsahu, v jakém bylo žalovaným hodnoceno to, zda žalobkyně prokázala či neprokázala oprávněnost ponížení daňového základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 v řízení následujícím po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne ze dne 25. 3. 2014, 30Af 10/2012-87. Stran původního stavu soud odkazuje na odůvodnění tohoto rozsudku, kde vyslovil tento závazný právní názor: „(...) K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost ponížení daňového základu, je nutné, aby daňový subjekt tvrdil a prokázal, 1) že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši, 2) na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno, a konečně 3) že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno v daňovém řízení stihá ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu primárně daňový subjekt (zde žalobkyně) a je právem správce daně, aby splnění této povinnosti od daňového subjektu vyžadoval. Ostatně, správce daně tím realizuje povinnost danou mu zákonem, mj. § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se správou daně rozumí správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Při tom správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt nemůže proti takovému postupu správce daně nic namítat, pokud ho a) správce daně vyzval k prokázání toho, co on sám (daňový subjekt) už tvrdil, b) správce daně vyzval k prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností zákonným způsobem a c) jsou zde osobní i věcné podmínky daňové povinnosti daňového subjektu. V posuzované věci byly tyto podmínky splněny. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání jí tvrzených skutečností, pochybnosti správce daně byly ve výzvách jasně vyjádřeny, přičemž výzvy splňovaly obecné náležitosti právního úkonu, a žalobkyně byla ve zdaňovacím období roku 2008 poplatníkem daně.

Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala splnění všech tří podmínek (viz výše) ve vztahu k subjektům FODOS-UNION, s.r.o., KOMPROMISE s.r.o. a R.M.

Soud je toho názoru, že žalobkyni se tak v případě společností FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o. nepodařilo.

Jak je podrobně rozebráno výše, finanční úřad, drže se povinnosti dané mu § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, vyzýval žalobkyni k předložení důkazů, které by rozptýlily pochybnosti ohledně výdajů vynaložených s tvrzenou činností předmětných společností. Kroky k co neúplnějšímu zjištění rozhodných skutečností učinily správní orgány obou stupňů. Žalobkyně však, jak je uvedeno ve velmi podrobném odůvodnění napadeného rozhodnutí, tyto důkazy nepředložila. Není pravdou, že by byly kladeny k tíži žalobkyně skutečnosti, které nemohla ověřit (= společnosti nepodávaly daňová přiznání, neplnily další povinnosti plynoucí jim z právních předpisů), tyto okolnosti jen založily (a to zcela oprávněně) pochybnosti správce daně stran výdajů žalobkyně. Žalovaný proto správně dospěl k závěru, že žalobkyně (ve vztahu k FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o.) neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Na základě poznatků vyplývajících ze správního spisu se soud s tímto závěrem ztotožňuje a dodává, že žalovaný své závěry v napadeném rozhodnutí dostatečně podrobně vysvětlil a zdůvodnil. Správce daně sice musí postupovat tak, aby pro věc podstatné okolnosti byly zjištěny co nejúplněji, avšak není jeho povinností vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Bylo na žalobkyni, aby předložila vše, co by bylo způsobitelné prokázat důvodnost jí vynaložených výdajů, tedy včetně stavebních deníků, příp. soupisu prací. Z hlediska posouzení vedení důkazního řízení je soud přesvědčen, že finančním orgánům není v dané věci co vytknout.

Soud je však toho názoru, že žalobkyni se, ani po předložení dalších důkazů (viz výše), nepodařilo v případě společností FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o. prokázat oprávněnost ponížení daňového základu daně z příjmů právnických osob.

Judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, shrnul (body 38-44): „(...) Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. 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 (nález 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 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 § 31 odst. 8 písm. c) 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 čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezy 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. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. 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 skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], 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 čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchylovat.

V první fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. K přenesení důkazního břemene na správce daně dojde po té, kdy doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese a správce daně má o předložených účetních dokladech pochybnosti. Pak je na správci daně [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsáním způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpavidla dalšími důkazními prostředky.

Žalovaný správní orgán nejprve detailně popsal (str. 13 – 21) skutkový stav a hodnocení jednotlivých důkazů, tak jak byly podkladem pro jeho původní rozhodnutí ze dne 11. 1. 2012, čj. 264/12-1200-400933. Následně se zaměřil na hodnocení nově předložených důkazních prostředků po zrušujícím rozsudku krajského soudu, a to ve vztahu k FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o., k čemuž mj. konstatoval: „(...) *Faktury KOMPROMISE v doplnění odvolatel prokazoval nově předloženým stavebním deníkem. Odvolací orgán podrobně prozkoumal předmětný deník a uvádí, že tento důkazní prostředek nemá v daném případě žádnou vypovídající hodnotu. Stavební deník je zcela nekonkrétní a jeho zápisy v žádném případě neurčují rozsah provedených prací, a to především ve vztahu k participujícím subdodavatelům. Odvolací orgán pro představu z daného vyjímá např. zápis ze dne 7. 6. 2008 na listu č. 4009146, který zní: „počet obkladačů 4, provádění obkladu na sociálním zařízení LDvK“. Další zápis např. ze dne 10. 9 - 30. 9. na listu č. 4009155 zní: „počet obkladačů 5, provádění obkladačských prací na SPORTISIMU.“ Z uvedeného lze dovodit, že v obchodním centru Kladno byly skutečně prováděny obkladačské práce, které správce daně ani odvolací orgán nespochybňuje, avšak z žádného zápisu není patrná jakákoliv zmínka o společnosti či zaměstnancích společnosti KOMPROMISE. Odvolatel předloženým důkazním prostředkem, tj. stavebním deníkem, opětovně neprokázal provedení předmětných stavebních prací společností KOMPROMISE. Odvolatel v Odpovědi na Seznámení namítá, že společnosti FODOS – UNION a KOMPROMISE jako subdodavatel nemohou být zapsány ve stavebním deníku. K tomuto odvolací orgán uvádí, že tímto předloženým důkazním prostředkem sám odvolatel připouští, že tento důkazní prostředek nemá žádnou vypovídající důkazní hodnotu, neboť v něm nejsou obsaženy pro daný případ relevantní informace. Tato skutečnost koresponduje s výše uvedeným hodnocením stavebního deníku odvolacím orgánem, se kterým byl odvolatel seznámen. Pokud odvolatel namítá, že měl pouze dva zaměstnance a ve stavebním deníku (pozn. jediný předložený stavební deník v průběhu daňového řízení byl výše zmiňovaný Stavební deník OC Kladno, tedy tato odvolací námitka směřuje ke společnosti KOMPROMISE) je uvedeno více pracujících na stavbě, k tomuto **odvolací orgán** podotýká, že v případě **OC Kladno se na této stavbě podílelo více daňových subjektů** (nikoliv pouze společnost KOMPROMISE), jejichž faktury byly předmětem zkoumání správce daně, a které byly následně uznány.“. Krajský soud se s takovým hodnocením důkazního prostředku – stavebního deníku – ztotožnil. Stavební deník na stavbu OC Kladno-Kročehlavy totiž skutečně neskýtá jakoukoliv oporu pro závěr, že by žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost ponížení daňového základu*

Žalovaný se dále zaměřil na žalobkyní předložené faktury. K tomu uvedl: „(...) *Správcem daně vyloučené faktury ve vztahu k FODOS - UNION odvolatel prokazoval doložením Faktur PINNO, Faktur WINN EURO a doložením Faktur IPM star (včetně*

doložení výměr spotřebovaného materiálu, tedy výměr provedených prací). K tomu odvolací orgán uvádí, že doložením odběratelských faktur, tj. příjmů plynoucích z těchto výdajů, které měly souviset se zpochybněnými vyloučenými fakturami, nebylo žádným způsobem prokázáno provedení předmětných stavebních prací společností FODOS - UNION. Předmětné předložené odběratelské faktury, se skládaly vždy z několika subdodavatelských prací. Nelze osvědčit, že doložením Faktur PINNO souvisejícím se zakázkou „Tržnice Dragoun - Cheb“, odvolatel prokázal provedení prací společností FODOS - UNION, neboť k fakturám PINNO bylo přiřazeno 17 přijatých dodavatelských faktur od 9 různých daňových subjektů, [mimo FODOS - UNION (faktura č. 37/2008), P.Š., IČO: 74355465 (faktura č. 2/02/2008, č. 1/01/2008, 3/02/2008), R.M. (faktura č. 1), J.M., IČO: 74562304 (faktura č. 01/08), P.H., IČO: 27996301 (faktura č. 4521998, č. 4521996), V.D., IČO: 18743684 (faktura č. 2/08, 1/08), M.K., IČO: 47527692 (faktura č. 1/08, č. 2/08), dále Schönox s.r.o., DIČ: CZ25218221 (odvolatel přiřadil faktury č. 20081277, 20081068, 20081268, 20081004, ačkoliv se nejedná o provedené služby, ale o dodávku zboží) a Obklady BARTOŠ s.r.o., DIČ: CZ27996158 (faktura č. 1)], jejichž přijaté faktury odvolatelem nebyly v daňovém řízení zpochybněny, a které ve vztahu k tomuto odvolacímu bodu nemají žádnou vypovídající důkazní hodnotu. Totožná je situace s předloženými fakturami WINN EURO, ke kterým byla přiřazena souvislost s 15 dodavatelskými fakturami od 4 různých daňových subjektů [tj. mimo FODOS - UNION (faktura č. 40/2008, č. 41/2008) dále Schönox s.r.o., DIČ: CZ25218221 (odvolatel přiřadil faktury č. 20082962, 20082884, 20082461, 20082449, 20082822, 20081690, 20081774, 20082207, 20081896, 20082552, ačkoliv se nejedná o provedené služby, ale o dodávku zboží), MUCHA Tachov s.r.o., DIČ: CZ26384817 (faktura č. 2008110221, kdy se jedná taktéž o dodávku zboží, nikoliv služeb), M.K., IČO: 47527692 (faktura č. 06/08) a J.N., IČO: 64887472 (faktura č. 4/2008)], přičemž Faktury IPM star měly souviset s 10 dodavatelskými fakturami od 6 různých daňových subjektů (viz podrobněji dále). Pokud odvolatel přiřadí ke správcem daně zpochybněným přijatým fakturám, v tomto případě k fakturám FODOS - UNION (faktury č. 37/2008, 38/2008, 40/2008, 41/2008), jím vydané faktury, které mají být plynoucím příjmem k uplatňovaným nákladům, nelze na tento úkon automaticky pohlížet tak, že se jedná o skutečnost prokazující provedení stavebních prací konkrétním dodavatelem, a to společností FODOS - UNION, když se na jednotlivých zakázkách podílelo více subdodavatelů a rozsah prací nebyl jasně specifikován. Navíc, předložení faktur vydaných neprokazuje provedení prací dodavatelskou společností.

Ve vztahu k vydaným Fakturám IPM star se odvolatel snažil navíc práce podložit výměrami obložených ploch a spotřebovaným materiálem (konkrétně na akci Kolmá 13/15, Karlovy Vary), participace společnosti FODOS - UNION na těchto provedených pracích se tímto však opětovně neprokázala, neboť u výměr obložených ploch (odvolatel předložil pouze okopírované ručně psané součty obložených ploch) nebylo možné dovodit, jakou část z těchto ploch měla obložit společnost FODOS - UNION, když se na těchto stavebních pracích podílelo několik dodavatelských subjektů. Také nově uplatněná odvolací námitka, že za provedené práce bylo zapláceno, proto je někdo musel udělat a proto odvolatel doložil tyto výměry k fakturám, není schopna prokázat jakoukoliv účast společnosti FODOS - UNION, neboť jak již bylo výše uvedeno, na jednotlivých akcích se podílelo několik různých subdodavatelů. V případě faktur IPM stars se jednalo o 6 daňových subjektů, k nimž odvolatel přiřadil 10 dodavatelských faktur, konkrétně FODOS - UNION (faktura č. 38/2008). R.M. (faktura č. 3/08. 4/08). dále Schönox s.r.o., DIČ: CZ25218221 (odvolatel přiřadil faktury č. 20081995 ač. 20081914. ačkoliv se nejedná o provedené služby, ale o dodávku zboží). K.J.

IČO: 41631695 (faktura č. 20080005. 20080004. 20080002). M.K. IČO: 47527692 (faktura č. 05/08) a Z.P. IČO: 47693207 (faktura č. 3). Doložené výměry k fakturám ve vztahu k pracem na zakázce Kolmá, Karlovy Varv, tedy opětovně nejsou schopny prokázat provedení obkladačských prací společností FODOS - UNION (ani společností KOMPROMISE, která se měla podílet na obkladačských pracích v Kladně). Námitka odvolatele, že za provedené práce bylo rovněž zapláceno, byla vypořádána již v Seznámení po Rozsudku KS v Plzni, konkrétně na str. 14, ve 2. a 3. odstavci a dále i výše v tomto rozhodnutí. (...) Z výše uvedeného je patrné, že odvolatel nebyl schopen prokázat, ač k tomu byl správcem daně vyzván, že by deklarované plnění bylo vůbec provedeno (provedená dožádání ve vztahu k jednotlivým daňovým subjektům, které jsou předmětem odvolání, jasně vyvrátila, že by stavební práce mohly provést tyto daňové subjekty). (...) V průběhu daňového řízení bylo vedeno správcem daně rozsáhlé dokazování. Odvolací orgán důrazně odmítá námitku, že faktury byly vyřazeny pouze z důvodu, že firma je nekontaktní a nepodává daňové přiznání a že není zodpovědný za vedení účetnictví, neboť veškeré pochybnosti správce daně byly náležitým způsobem zdokumentovány (viz str. 13 Seznámení po Rozsudku KS v Plzni). (...) Nešlo pouze o nekontaktnost společností KOMPROMISE a FODOS - UNION, ale především jejím jednatelům zaniklo povolení k pobytu ještě před zahájením účetního období roku 2008. Prokázání služeb neprokázala ani provedená svědecká výpověď pana L.Y., J.M. a V.D. Správce daně učinil veškeré kroky pro správné stanovení daně a vyšel vstříc veškerým navrhovaným důkazním prostředkům, které dané skutečnosti neosvědčily. Nutno na tomto místě poukázat na fakt, že KS v Plzni v tíženém rozsudku osvědčil, že správce daně v tomto unesl důkazní břemeno a že finančním orgánům není v dané věci co vytknout. Závěrem k těmto bodům kontrolních zjištění odvolací orgán se zohledněním Rozsudku KS v Plzni dodává, že odvolatel ani nově předloženými důkazními prostředky neprokázal, že by předmětné práce byly vykonány společnostmi KOMPROMISE a FODOS - UNION, neboť tyto nově předložené podklady neměly dostatečnou vypovídající hodnotu a do případu nevneseš žádné nové aspekty. (...) Ve vztahu ke společností FODOS - UNION a KOMPROMISE setrvává odvolací orgán na svém původním závěru, že odvolatel své důkazní břemeno, že by výdaje ve výši 299 620,- Kč ve vztahu ke společnosti KOMPROMISE a výdaje ve výši 370 340,- Kč společnosti FODOS - UNION mohly být uplatněny jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, neunesl.“.

Krajský soud se i v tomto případě se závěry žalovaného ztotožnil. Soud je přesvědčen, že správce daně při hodnocení důkazů obstál. Nejenže detailně popsal veškeré pochybnosti, které v dané věci vyvstaly, ale přehledně a popisně uvedl veškeré nedostatky, srozumitelně předestřel vlastní hodnocení všech důkazů a vyslovil, dle názoru soudu, správný závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran toho, zda předmětná plnění byla uskutečněna FODOS-UNION, s.r.o. a KOMPROMISE s.r.o. Není pravdou, že by správce daně kladl k tíži žalobkyně nemožnost výsledku jednatelů předmětných společností. Jak bylo správně uvedeno v napadeném rozhodnutí, tento fakt byl pouze jedním z mnoha, přičemž ostatní správcem daně zjištěné skutečnosti samy o sobě postačovaly a odůvodňovaly finální závěr žalovaného. Soud v podrobnostech odkazuje text odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud neshledal v postupu správců daně vytýkaná pochybení, a proto žalobu **jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.**

[V] Závěr a náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému však v řízení před krajským soudem žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 31. května 2017

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková