



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Kateřiny Bednaříkové v právní věci žalobce **STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.**, se sídlem Křížovnická 86/6, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 8. 2. 2016, č. j. 4608/16/5200-11431-711429,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 8. 4. 2016 doručena žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2016, č. j. 4608/16/5200-11431-711429 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jež bylo vydáno podle § 116 odst. 1 písm. c)

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tímto napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561609/14/2209-24801-302405 (dále jen „DPV 1“) a ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561630/14/2209-24801-302405 (dále jen „DPV 2“).

Dodatečným platebním výměrem DPV 1 byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 doměřena daň ve výši 1.416.400,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 283.280,- Kč.

Dodatečným platebním výměrem DPV 2, byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 doměřena daň ve výši 853.290,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 170.658,- Kč.

Žalobce v žalobě predestřel, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné a v rozporu s právními předpisy. Důkazy provedené žalovaným měly být opatřeny v rozporu se zákonem, hodnocení těchto důkazů mělo být účelové a v neprospěch žalobce. Naopak žalovaný měl ignorovat důkazy, které svědčily ve prospěch žalobce, a protiprávně odmítal provést žalobcem navrhované důkazy.

Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že veškerých pochybení se měli dopustit obchodní partneři (dále též „dodavatelé“, kterými byli pan J.Z. a pan K.T.), jejichž jednání žalobce ovlivnit nemohl a za což ani nemůže nést právní odpovědnost. Ohledně cen žalobce uvedl, že ceny za odvedené práce nebyly nadhodnoceny a byly vždy sjednány smluvně.

Právní zástupce žalobce žalobu doplnil dne 9. 6. 2016. Vzhledem k tomu, že v žalobě podané dne 8. 4. 2016 žalobce žádal o osvobození od soudních poplatků a o ustanovení advokáta, je doplnění žaloby ze dne 9. 6. 2016 včasné, neboť lhůta stanovená pro podání návrhu na zahájení řízení neběží až do doby nabytí právní moci rozhodnutí o žádosti o osvobození od soudního poplatku a ustanovení advokáta, a to podle ustanovení § 35 odst. 8 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Ve vztahu k ceně díla, kterou měli dodavatelé u žalobce fakturovat, žalobce uvádí, že bylo povinností žalovaného zabývat se skutečnou vůlí stran, nikoliv rozbořem soukromoprávních ujednání. Svou skutečnou vůlí měl žalobce vyjádřit v tvrzeních v daňovém řízení. Dodavatelé svou vůlí vyjádřili ve výpovědích a částečně v dodatečných daňových příznáních, když tyto důkazní prostředky pak nebyly v rámci daňového řízení hodnoceny v souladu se zákonem. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, sp. zn. 5 Afs 129/2006.

V žalobě je dále namítáno, že se žalovaný se stěžejními důkazy, jež představují výsledky dodavatelů u Policie ČR (dále též „PČR“), neseznámil v souladu se zákonem a neprokázal, že by orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto výsledky žalovanému poskytnout. Žalobce v této souvislosti uvádí, že orgány činné v trestním řízení jsou povinny zachovávat zjištěné informace v tajnosti a pro poskytnutí informací jakékoliv třetí osobě, včetně správce daně, musí být dáno zákonné zmocnění, což v daném případě podle žalobce nemělo být naplněno. Z tohoto důvodu k výsledkům nemělo být v rámci hodnocení důkazů

příhlédnuto a žalovaný měl své rozhodnutí opřít pouze o tvrzení žalobce, jeho účetnictví, svědecké výsledky dodavatelů a jejich daňová tvrzení. Pokud by byly tyto přípustné důkazní prostředky hodnoceny v souladu se zákonem, žalovaný by jen stěží dospěl k závěru, že žalobce neprokázal vynaložení účelných nákladů za práce dodavatelů.

Žalobce namítá obcházení ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ze strany žalovaného, který zastává názor, že mezi žalobcem a dodavatelem existoval fiktivní vztah vzniknuvší za účelem snížení základu daně z příjmů. Žalovaný měl pro určení cen mezi takto spojenými osobami využít zákonem předpokládaný procesní postup.

Žalobce dále namítá, že žalovaný v bodu 101 napadeného rozhodnutí přiznal, že v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování, přičemž nepostupoval v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, když se závěry nebyl žalobce před vydáním rozhodnutí seznámen. Žalobce rovněž žalovanému vytýká, že nepřipustil jím navrhované důkazy ve formě svědeckých výpovědí, které měly prokázat, že deklarované práce nemohl žalobce uskutečnit vlastními silami, případně za pomoci deklarovaných 4 – 5 pracovníků dodavatelů. Přičemž ve skutečnosti měli mít dodavatelé k dispozici 10 – 15 pracovníků. Žalovaný měl posuzovat předmět ocenění nikoliv hodinovou odměnou, ale úkolovou.

V souvislosti s naposled uvedenou námitkou žalobce dále rozporuje řádné vypořádání žalovaného s namítaným nezohledněním nákladů minimálně nutných, které v odvolání požadoval uznat, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, sp. zn. 2 Afs 18/2013.

Žalobce se neztotožňuje s polemikou žalovaného ohledně důkazního břemene předestřenou v bodě 106 napadeného rozhodnutí. Podle žalobce nelze po daňovém subjektu požadovat prokazování uskutečnění plnění od nekontaktního či fiktivního subjektu a namísto toho je nutno zabývat se otázkou dobré víry. Nebylo možné konstatovat absenci dobré víry na straně žalobce, protože žalovaný neuvedl žádnou skutečnost, jež by vedla k přesvědčení žalobce o úmyslu dodavatelů nepřiznat práce a příjem za ně obdrženy nezdanit. To vše navíc za situace, kdy měl žalovaný vycházet z nezákonně opatřených výpovědí dodavatelů. Žalobce na tomto místě odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, sp. zn. 47 Af 15/2013.

Závěrem žalobce shrnuje, že napadené rozhodnutí je postaveno na nezákonných důkazech pocházejících z trestního řízení, a dále na nepřímých důkazech uvedených v bodě 91 napadeného rozhodnutí. Žalobce je toho názoru, že jej není možné trestat za nespolehlivost dodavatelů v tom smyslu, že neplnili řádně své daňové povinnosti a následně podlehlí nátlaku policie a vinu svedli na žalobce.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že navrhuje žalobu zamítnout. Nadále zastává stanovisko, že žalobce nesplnil povinnost tvrzení ve vztahu ke konkrétnímu stanovení ceny prací dohodnutých mezi žalobcem a jeho dodavatelem a neprokázal rozsah přijatého plnění.

Žalobce neunesl důkazní břemeno a svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání věrohodným způsobem neprokázal.

Žalovaný nesouhlasí s námitkou o nadbytečnosti rozboru soukromoprávní smlouvy o dílo ve vztahu k ceně díla. Podle žalovaného je sjednaná cena klíčovým podkladem k určení výše daňově uznatelného nákladu a je-li faktura vystavená v odlišné výši, pak je tento rozdíl žalobce povinen vysvětlit a doložit. Správce daně ve snaze uznat žalobci alespoň část daňově uplatněných nákladů nahradil tato ujednání zákonnou fikcí podle ustanovení § 546 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“). Žalovaný rovněž odmítá argument, že se nevěnoval skutečné vůli smluvních stran.

K vytýkanému nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný uvádí, že zpochybnění provedených prací bylo řádně vypořádáno jak správcem daně tak v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění, včetně způsobu hodnocení důkazů seznámen a mohl se tak ke zjištěným důkazům vyjádřit. K použitelnosti výsledků dodavatelů žalovaný uvádí, že byla využita prováděná činnost policie, kterou žalovaný zohlednil ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 in fine a odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný odmítá aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP na daný případ. Vztah spojených osob nebyl žalovaným konstatován a navíc by byl i vyloučen z důvodu částečného uznání fakturovaných nákladů dodavateli. Nebylo by tak možné hovořit o převážném vytvoření vztahu mezi žalobcem a dodavateli za účelem snížení základu daně.

K argumentu žalobce ohledně počtu běžně se vyskytujících pracovníků dodavatelů na zakázkách v počtu 10 – 15 žalovaný uvádí, že tato informace je pro něj zcela nová a nebyla uplatněná ani u prvoinstančního ani u odvolacího řízení a k prokázání takového tvrzení žalobce nikdy dříve nenavrl provedení jakýchkoliv důkazních prostředků. S odkazem na napadené rozhodnutí, kde je výslovně uvedeno, že s dodavateli pracovalo maximálně dalších pět osob (viz bod 17 a 20 napadeného rozhodnutí), postavil správce daně svůj propočet právě na předpokladu takto uvedeného počtu pracovníků. Výsledky těchto propočetů následně utvrdily správce daně v pochybnostech stran oprávněného uplatnění daňově uznatelných nákladů, které žalobce nikterak nevyvrátil.

K námitce procesního pochybení ve vztahu k provádění dokazování žalovaný uvádí, že v průběhu odvolacího řízení nebyly doplňovány důkazní prostředky, nebyly tedy zjištěny nové skutečnosti a nebyly provedeny nové důkazy. Z tohoto důvodu žalovanému nevznikla povinnost uvedená v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

K námitce absence poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost žalovaný uvádí, že se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal a žalobce tak nesprávný postup žalovaného odvozuje mylně. Obdobně se žalovaný vyjádřil i v souvislosti s požadavkem nutnosti zohlednění minimálně nutných nákladů. Takové náklady lze zohlednit pouze za situace, kdy je konkrétní plnění doloženo fakturami a vzniká pochybnost pouze o ceně. V řešeném případě však byla situace taková, že část faktur byla podložena provedeným plněním a tedy uznaná v plné výši, nicméně u části faktur se údajně realizované plnění neprokázalo a nebyl dán důvod k uznání minimálně nutných nákladů.

Ve vztahu k námitce prokazování skutečného plnění od nekontaktního či fiktivního subjektu žalovaný zcela odkazuje na napadené rozhodnutí a uvádí toliko, že žalobcem uvedený rozsudek je pro řešenou věc nepřipadný, neboť v řešeném případě jsou faktury

vystaveny konkrétními dodavateli, kteří jsou zjistitelní. Žalovaný dále konstatuje, že existují okolnosti nasvědčující zlé víře ze strany žalobce, který nezabránil nastalé situaci přijetím opatření uvedených v bodě 108 napadeného rozhodnutí v podobě např. stavebních deníků zachycujících počty pracovníků a průběh prací a předání zhotovených děl.

Závěrem žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že je nucen spolupracovat s dodavateli, jako je pan Z. a T., neboť se mu přičí využití práce zahraničních nelegálních dělníků. Žalovaný konstatuje, že v rámci daňové kontroly byly zjištěny i spolupráce s jinými dodavatelskými společnostmi a ve sjednaných smlouvách byly podmínky, jako např. ustanovení o ceně a platebních podmínkách zachyceny velmi podrobně. Žalobce tak bezesporu měl na výběr, s kým naváže spolupráci.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, která byla krajskému soudu doručena dne 13. 10. 2016. Zde žalobce uvedl, že smlouva o dílo nemusí vždy podléhat písemné formě a pokud absentuje ujednání o ceně díla, je třeba zkoumat, zda nebyla mezi smluvními stranami dohodnuta cena jiným způsobem, např. dohodou o způsobu určení ceny díla nebo rozpočtem, či jinak. Aplikace ustanovení § 546 odst. 1 obchodního zákoníku má nastat až podpůrně v případě, že neexistuje žádné jiné ujednání o určení ceny díla. V řešeném případě však měly existovat ústní dohody mezi smluvními stranami, které byly prokázány výslechy svědků. Žalovaný měl kvalifikovat ujednání o ceně za dílo „*cena za provedené dílo je stanovena dohodou smluvních stran dle nabídky zhotovitele*“ jako nepřipustné jednostranné určení ceny díla. S tím však žalobce nesouhlasí, když uvádí, že cenu neurčuje sám zhotovitel jednostranným ujednáním, ale cena je určená až dohodou na základě nabídky zhotovitele.

Žalobce dále považuje své vyjádření k otázce vůle smluvních stran jako důkazní prostředek ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, podstatné okolnosti vážící se k ceně díla pak měly být uvedeny ve výpovědích dodavatelů, přičemž hodnocení těchto důkazních prostředků proběhlo zcela rozporuplně.

Žalobce v replice rozvádí své úvahy o nezákonné použitelnosti svědeckých výpovědí, které správce daně nabyl od orgánů Policie ČR. Poukazuje na to, že v případě jeho tvrzení o nevěrohodnosti svědeckých výpovědí, měl tyto závěry žalovaný jasným způsobem zdůvodnit, což se podle žalobce v napadeném rozhodnutí nestalo. Hodnocení svědecké výpovědi pana Zemka ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy pak působí zmateně a nelogicky.

Ohledně použitelnosti svědeckých výpovědí z trestního řízení v daňovém řízení musí být dle žalobce kumulativně splněny podmínky takové použitelnosti, přičemž žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Žalobce cituje z výpovědi pana T., která má prokázat nezákonnost postupu Policie ČR v průběhu jeho výslechu a poukazuje na akceptování takto údajně nezákonně pořízeného důkazu správcem daně.

Ve zbytku pak žalobce rozvádí v žalobě uvedené námitky v reakci na vyjádření žalovaného k podané žalobě.

III. Obsah správních spisů

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti. Protokolem ze dne 19. 4. 2012, č. j. 51568/12/101930301215 zahájil správce

daně u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob, na základě které došlo k doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Výsledky daňové kontroly jsou shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 7. 2014, č. j. 1532861/14/2209-05402-301215 (dále jen „Zpráva“).

Ve správním spise je v souvislosti s kontrolovanými daňovými obdobími obsažena smlouva o dílo č. 12/05/2010 ze dne 30. 5. 2010 uzavřená mezi žalobcem a panem Jiřím Zemkem, kdy cena díla je sjednaná takto: „*Cena stavebních prací a bouracích prací je stanovena dohodou smluvních stran na základě nabídky zhotovitele*“, dále smlouva o dílo č. 17/05/2009 ze dne 28. 5. 2009 uzavřená mezi žalobcem a panem J.Z. (podepsaná panem T.), cena díla je sjednaná shodně jako v předchozí smlouvě o dílo. Další smlouvy a rozpočty k některým uskutečněným akcím předložil žalobce správci daně na třech CD nosičích. Účetní doklady byly správci daně poskytnuty k nahlédnutí Policií ČR, která s těmito doklady disponovala z důvodu vedení trestního stíhání pro podezření ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a obdobné povinné platby. Jednalo se o přijaté daňové doklady čísla FD 1/2009 až FD 860/2009, FZ 1/2009 až FZ 40/2009, FD 1/2010 až FD 822/2010, FZ 1/2010 až FZ 38/2010, FD 1/2011 až FD 818/2011, FZ 1/2010 až FZ 24/2011, dále vystavené daňové doklady FA 1/2009 až FA 10/2009, FO 1/2009 až FO 129/2009, FA 1/2010 až FA 20/2010, FO 1/2010 až FO 143/2010, FA 1/2011 až FA 13/2011 a FO 1/2011 až FO 135/2011. Policií ČR byly poskytnuty rovněž výpisy z účtu číslo 3441580277/0100 za roky 2009, 2010 a 2011.

Správce daně zjistil, že do nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP byly zahrnuty faktury přijaté od dodavatelů v roce 2009 na částku 9.290.080 Kč a v roce 2010 na částku 6.561.120 Kč. Správce daně provedl výsledky dodavatelů, pana J.Z. ve dnech 25. a 29. 1. 2013 (protokol č. j. 93622/13/2209-05402-301215 a č. j. 95806/13/2209-05402-301215) a pana K.T. ve dnech 27. 2. 2013 a 25. 3. 2013 (protokol č. j. 9362289776/13/2209-05402-301215 a č. j. 528940/13/2209-05402-301215).

Na základě výzvy k poskytnutí informací podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 64758/12/101930301215 získal správce daně od PČR kopii protokolu o výsledku pana J.Z. ze dne 13. 3. 2012, č. j. KRPC-1618- /TČ-2012-020681, kopii úředního záznamu PČR o podaném vysvětlení pana J.Z. ze dne 30. 5. 2012, č. j. KRPC-1618-149/TČ-2012-020080, kopii úředního záznamu PČR o doplnění podaného vysvětlení ze dne 16. 5. 2012 pana K.T., č. j. KRPC-1618-120/TČ-2012-020080.

Jelikož správci daně vyvstaly pochybnosti o pravdivosti tvrzení uvedených ve výpovědích dodavatelů, J. Z. a K. T., stejně jako pochybnosti o pravdivosti dokladů vystavených těmito dodavateli, vyzval správce daně žalobce k prokázání, že náklady uplatněné v roce 2009 ve výši 9.290.080 Kč a v roce 2010 ve výši 6.561.120 Kč byly uplatněny v souladu s ustanovením § 24 ZDP, a to výzvou ze dne 16. 9. 2013, č. j. 1691908/13/2209-05402-301215. Současně měl žalobce prokázat, že dodavatelé práce uskutečnili tak, jak je uvedeno ve vyjmenovaných daňových dokladech, tedy v uvedených objemech a za sjednané ceny, jakým způsobem byly stanoveny ceny za jednotlivé práce a z jakých důvodů byly za pomocné práce hrazeny násobně vyšší hodinové ceny, než jaká je cena obvyklá.

Správce daně disponoval rovněž kopiemi úředních záznamů o podaném vysvětlení sepsaných Policií ČR se zaměstnanci žalobce, jmenovitě s I.K., M.P., J.L., F.T. aj.V.. Z uvedených úředních záznamů se podává, že žádný ze zaměstnanců žalobce J.Z. nezná,

někteří znali K.T. s tím, že pro žalobce vykonával některé bourací a demoliční práce, které však byly vykonávány i zaměstnanci žalobce.

Na základě výzvy k poskytnutí informací ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 27. 1. 2014, č. j. 249628/14/2209-05402-301215 obdržel správce daně od Policie ČR kopie protokolů o výslechu obviněných J.Z. a K.T. ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Od PČR obdržel správce daně i znalecký posudek v trestní věci zkrácení daně společnosti LUBRYCO s. r. o. (pozn. soudu: jedná se o dřívější název žalobce, společnost byla dne 15. 10. 2015 přejmenována na dnešní název STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.) zpracovaný Ing. P.P., znalcem jmenovaným krajským soudem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace oceňování nemovitostí.

Dne 22. 4. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Žalobci byla předána listina „Výsledek kontrolního zjištění“, k níž se žalobce vyjádřil dne 9. 5. 2014 a vyslovil námitky ke kontrolnímu zjištění, které dne 9. 6. 2014 doplnil. Žalobce namítal především nedostatečné, nesprávné a zkreslující zjištění správce daně.

Dne 11. 6. 2014 vyzval správce daně žalobce, aby předložil smlouvu se znalcem, kterého žalobce pověřil k vypracování znaleckého posudku na obvyklou cenu díla, případně aby jiným způsobem prokázal, kdo jmenovitě byl vypracováním znaleckého posudku pověřen a co má být předmětem tohoto posudku.

Dne 9. 7. 2014 byla se žalobcem v souladu s ustanovením § 88 daňového řádu projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 1532861/14/2209-05402-301215 (dále jen „Zpráva“). Průběh celého jednání byl zaznamenán do protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 1532448/14/2209-05402-301215 ze dne 9. 7. 2014 (dále jen „Protokol k projednání Zprávy“). Správce daně mimo jiné do protokolu uvedl, že považuje kontrolní zjištění uvedené ve Zprávě za projednané a následně byla Zpráva předložena žalobci k podpisu. Z Protokolu k projednání Zprávy se podává, že žalobce, resp. právní zástupce žalobce odmítl Zprávu podepsat z důvodu absence revizního posudku, který údajně nechal žalobce zpracovat. Tento revizní posudek měl dle žalobce vyvrátit závěry posudku vypracovaného Ing. P.P., soudním znalcem z oboru ekonomika – ceny a odhady, odvětví oceňování nemovitostí, z oboru stavebnictví – stavby obytné, průmyslové a zemědělské, jemuž bylo uloženo zpracovat znalecký posudek v trestní věci zkrácení daně žalobce. Další důvody, pro které žalobce odmítl Zprávu podepsat, byly nedostatečná možnost přípravy na projednávané otázky a stanoviska správce daně s ohledem na náročnost věci. Správce daně následně vyhodnotil odepření podpisu žalobce jako neopodstatněné a jednání bylo ukončeno téhož dne, tedy 9. 7. 2014 a Protokol k projednání Zprávy byl všemi přítomnými podepsán.

Následně byly dne 14. 7. 2014 vydány shora označené dodatečné platební výměry DPV 1 a DPV 2, proti kterým se žalobce odvolal. Žalobce v odvolání namítal, že bylo povinností správce daně vést řízení tak, aby bylo prokázáno, že žalobce věděl, či musel vědět o případném podvodu na dani. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že v případě pochyb o přijetí plnění od deklarovaného subjektu je správce daně povinen uznat minimálně nutné náklady na dosažení příjmů. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33. Naposled žalobce uvedl nesplnění podmínek pro připuštění důkazních prostředků získaných v trestním řízení a nesprávné hodnocení důkazů. Výsledky provedené před správcem daně vylučují použitelnost protokolů o podání vysvětlení

v trestním řízení. Podle žalobce není správce daně zmocněn k využívání informací získaných v trestním řízení.

O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, přičemž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

IV. Právní názor soudu

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle ustanovení § 75 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení výslovně nepožádal o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím žalobce i žalovaný svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Z tohoto důvodu krajský soud postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez jednání a shledal, že žaloba není důvodná.

Krajský soud podotýká, že správní soudnictví je ovládáno zásadou subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. Úkolem správního soudu je především přezkoumat, zda správní orgány dostatečným způsobem posoudily skutkový stav a zda užily správního uvážení v mezích stanovených zákonem. Správní soudy tak logicky nenahrazují správní orgány v jejich odborné činnosti, ani nesuplují neexistující úvahy správních orgánů (k tomu také srov. rozsudky NSS ze dne 18. 12. 2003, sp. zn. 5 A 139/2002, ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 98/2004 a ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 9 Afs 81/2010, dostupné na www.nssoud.cz). Je to právě odvolací řízení, které slouží k vypořádání vznesených věcných a procesních námitek proti postupu správce daně, tak aby byly vypořádány ještě v daňovém řízení. Nové snášení těchto námitek až v řízení před krajským soudem není žádoucí, neboť žalobce se tak připravuje o jeden stupeň správního přezkumu, a zároveň požaduje po krajském soudu, aby suploval činnost odvolacího správního orgánu. Žalobce v podané žalobě tyto principy odvolacího řízení zcela nerespektoval a uplatnil námitky, které v podaném odvolání proti dodatečným platebním výměrům neuplatnil. Jednou z takto nově uplatněných námitek je údajné obcházení ustanovení § 23 odst. 7 ZDP žalovaným, když měl žalovaný podle žalobce využít postup v tomto ustanovení uvedený pro tzv. spojené osoby. Krajský soud k této námitce uvádí pouze tolik, že se v kontextu celé žaloby je nedůvodná. Vzhledem k tomu, že žalovaný převážnou část faktur uznal a náklady žalobcem vynaložené byly zahrnuty do daňové účinných nákladů, lze vyvodit, že motivem žalobce byla realizace smluvených prací a nikoliv vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně. Nelze proto obchodní vztah mezi žalobcem a dodavatelem považovat za vztah mezi spojenými osobami.

Další nově uplatněná námitka, prvně přednesená v podané žalobě, spočívá ve tvrzení žalobce, že dodavatelé měli na předmětných dílech k dispozici 10 – 15 pracovníků a z tohoto důvodu měl žalovaný posuzovat předmět ocenění úkolovou odměnou a nikoliv odměnou hodinovou. Krajský soud i zde musí konstatovat nedůvodnost takto uplatněné námitek. V rámci odvolacího řízení žalobce toto tvrzení neuplatnil, nenavrhнул žádný důkazní prostředek k prokázání takového tvrzení. Naopak ze všech důkazů vyplývá, že pracovníci bývali na jednotlivých stavebních dílech vždy v počtu kolem 4 – 5 a právě s takovým počtem pracovníků kalkuloval i správce daně při určování ceny díla pomocí zákonné fikce podle § 546 obchodního zákoníku. Vzhledem k tomu, že finanční orgány neměly možnost toto tvrzení prověřit v rámci daňového řízení, jestliže tato skutečnost je žalobcem tvrzena až v

žalobě, nepřísluší krajskému soudu tuto činnost správce daně a žalovaného suplovat. Daňové řízení je založeno na součinnosti daňového subjektu, který může důkazní prostředky sám navrhnout na podporu svých tvrzení, a to jak v daňovém řízení, tak i v odvolání a dokonce i poté, až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Žalobce tuto svoji možnost nevyužil, důkazní prostředek prokazující tvrzení o údajném počtu 10 - 15 pracovníků dříve nenavrhнул, a proto nemůže v řízení před soudem zpochybňovat postup žalovaného vycházejícího z tvrzení o počtu 4 - 5 pracovníků, o které žalovaný opřel, mimo jiné, své závěry v napadeném rozhodnutí. Řízení před soudem nemá nahrazovat řízení před finančním orgánem, neboť koncepce správního soudnictví je založena na přezkumu správních rozhodnutí, nikoliv na jejich tvoření a doplňování, což vyplývá i z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. S ohledem na takto uvedený zúžený rozsah dokazování před soudem v daňových věcech je nutno uvést, že uplatňování nových námitek žalobcem, s nimiž nebyly správní orgány seznámeny, a přitom jejich rozhodnutí jsou v rámci soudního řízení přezkoumávána, nemůže jít k tíži finančních orgánů.

V další žalobní námitce žalobce uvádí, že i absolutně neplatná právní jednání budou mít zpravidla daňové účinky a v tomto kontextu uvádí úryvek z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200. Záměrem žalobce je znevěrohodnit závěry žalovaného ohledně ceny díla, neboť konkrétní ujednání o ceně díla v předmětných smlouvách o dílo, na jejichž základě byly zahrnuty sporné náklady do daňově uznatelných nákladů, vesměs absentuje. Odkaz žalobce na uvedený rozsudek však není pro danou věc přiléhavý, neboť v tam řešené věci šlo o zcela jiný skutkový stav. Stěžovatelka zpochybnila zákonnost a ústavnost provedených dražeb a platnost smluv o úvěru, smluv o zřízení zástavního práva a smluv o postoupení pohledávky. Nejvyšší správní soud vzal tyto námitky v úvahu, byť nebyly uplatněny ani v žalobě u krajského soudu ani v předchozím daňovém řízení, neboť šlo o argumentaci namítající absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem pro vyměření daně a tuto otázku jsou povinny posuzovat soudy všech instancí z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku mimo jiné uvedl, že „i neplatný právní úkon může mít plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, popř. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno“. Absence ujednání o ceně díla nelze považovat za absolutně neplatný soukromoprávní úkon, neboť v té době platná právní úprava počítala se situací, kdy ve smlouvě o dílo chybělo ujednání o ceně za dílo. Správce daně zcela v souladu s daňovým řádem posuzoval soukromoprávní ujednání obsažené ve smlouvě o dílo, neboť se jedná o předběžnou otázku a její posouzení případně vyřešení bylo v daňovém řízení žádoucí. Sjednaná cena je klíčovým podkladem při určování výše daňově uznatelného nákladu a v případě, kdy faktury vykazovaly nesrovnalosti, bylo nutné rozdíly vysvětlit a důvěryhodným způsobem doložit. Pokud nebylo písemné ujednání o ceně díla, případně způsob jejího pozdějšího konkrétního určení obsaženo ve smlouvě, obchodní zákoník umožňoval nahradit toto ujednání určením ceny díla zákonnou fikcí obsaženou v § 546 odst. 1 tak, že objednatel byl povinen zaplatit cenu, která se obvykle platila za srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy za obdobných obchodních podmínek. Tímto způsobem správce daně postupoval a cenu určil jednak za pomoci značně nadhodnocené hodinové ceny prací ve prospěch žalobce a dále za pomoci propočtů pracovní náročnosti. Skutečnou vůli stran se pak správní orgány snažily dovodit hodnocením všech dostupných důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Posuzování skutečného stavu a skutečné vůle účastníků smluvních vztahů hodnotil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94, kde uvedl: „*Důkazy provedené v daňovém řízení je přitom třeba hodnotit nejen každý jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Pro přesné určení,*

zda určitý právní úkon je ve skutečnosti úkonem zastírajícím právní úkon jiný, nebude možno z podstaty samotného zastřenéno vztahu vycházet jen z toho, co smluvní vztahy takového zastřenéno vztahu k věci vypoví. Výpovědi samotných účastníků právního vztahu nutno interpretovat s ohledem na celkový kontext daného právního vztahu, na chování účastníků obdobných právních vztahů (zde např. chování dalších rodičů ve vztahu k Nadačnímu fondu PSJG, které osvětlí skutečnou praxi vybírání či nevybírání školného), stejně jako s přihlédnutím k tomu, jak je daný právní vztah prezentován v jiných souvislostech (zde např. informace, které Škola ve vztahu k státním institucím a potencionálním zájemcům o studium konzistentně uváděla). Skutečnou vůli smluvních stran lze proto hodnotit jen se zřetelem na pečlivé posouzení celého kontextu případu.“

Výhrada žalobce, že žalovaný nehodnotil v souladu se zákonem dodatečná daňová přiznání dodavatelů, v nichž má být rovněž skutečná vůle stran částečně vyjádřena, je zcela nedůvodná, jestliže dodavatelé neposkytli podklady pro jimi podaná daňová přiznání a správci daně tudíž nebylo známo, co je předmětem údajů v těchto daňových přiznáních vykázaných. Údaje uvedené dodavateli v dodatečných daňových přiznáních neodpovídaly údajům zjištěným z účetnictví dodavatelů, a proto správce daně v souladu se získanými důkazními prostředky uznal nárok na odpočet a náklady pouze ve výši odpovídající shromážděným a prokázaným podkladům. Daňová přiznání jsou pouze formálními dokumenty a nemohou samy o sobě prokázat skutečný průběh v nich deklarovaných plnění. Tento názor vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70.

Z ustanovení § 92 daňového řádu plyne, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji a k dosažení takového zjištění by měl vyvinout maximální úsilí. Správce daně však není povinen pomáhat daňovému subjektu unést důkazní břemeno svou vlastní činností směřující k vyhledávání důkazních prostředků svědčících ve prospěch daňového subjektu. Naopak je to právě daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, jež uvádí v řádném případně dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních. Jinými slovy daňový subjekt je povinen prokázat to, co sám tvrdí. V případě, že daňový subjekt snáší návrhy na provedení důkazních prostředků, je správce daně povinen se jimi zabývat a v případě, že k nim v rámci daňového řízení nehodlá přihlédnout, je jeho povinností takový postup řádným způsobem odůvodnit. Daňový subjekt by měl mít na vědomí, že postavení správce daně v daňovém řízení je odlišné od postavení daňového subjektu, což samo o sobě plyne již z povahy daňového řízení, kde se uplatňuje povinnost správce daně zjišťovat skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Zjednodušeně řečeno, správce daně v daňovém řízení vystupuje na jednu stranu jako nestranný rozhodce a zároveň jako protistrana daňového subjektu, jež má opačné zájmy. Toto postavení správce daně koresponduje i s hlavním cílem správy daní, kterým je veřejný zájem na zabezpečení chodu státu skrze řádné stanovení a hrazení daňových povinností v souladu s právním řádem. V případě, že to vyžaduje průběh daňového řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za předpokladu, že tyto potřebné informace nemůže správce daně získat z vlastní úřední evidence.

Jak plyne z četné judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozsahu důkazního břemene, daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. Je tedy povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, přičemž je odpovědný za jím předložené důkazní prostředky (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006, rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs

54/2004-125, vše dostupné na www.nssoud.cz). K podobným závěrům dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009, ve kterých uváděl, že formálně perfektní účetní doklady zpravidla samy o sobě neprokazují reálné uskutečnění operace, k níž se vztahují. Vyvstanou-li pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění, je na daňovém subjektu tyto pochybnosti rozptýlit.

Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, přičemž není rozhodné, zda byly podklady získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. K získání důkazů je tak možné použít všech důkazních prostředků, které umožní zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za předpokladu, že byly nabyty za účelem jejich provedení v daňovém řízení zákonným způsobem. Jde především o tvrzení daňového subjektu, listiny (jako např. daňová přiznání, hlášení, účetní záznamy, fakturace, daňové doklady, apod.), znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek stanovených v § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V praxi se jedná především o podklady jiného správního úřadu nebo podklady pocházející z trestního řízení. Pokud je podkladem podle ustanovení § 93 odst. 2 protokol o svědecké výpovědi, bude správce daně povinen na návrh daňového subjektu tento výsledek zopakovat v rámci daňového řízení o této konkrétní daňové povinnosti. Správce daně je tak povinen umožnit daňovému subjektu konsumovat svá práva plynoucí především z ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu.

Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro roky 2009 a 2010 se podává, že 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. V posuzované věci nabyt správce daně pochybnosti o uskutečněných plněních v podobě stavebních prací smluvených mezi žalobcem a dodavatelem. Úkolem správce daně bylo posoudit, zda výdaje, které žalobce uplatnil v daňových tvrzeních, byly skutečně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Existenci těchto výdajů je povinen prokázat žalobce společně se skutečnostmi, že tyto výdaje měly vliv na zdanitelné příjmy žalobce v příslušném zdaňovacím období, konkrétně na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Namítanou nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nezákonném opatření stěžejních důkazů a jejich následného nesprávného hodnocení shledal krajský soud jako neopodstatněnou. Ve správním spise, který měl krajský soud při rozhodování k dispozici, jsou obsaženy veškeré výzvy správce daně, doručené policejním orgánům, kterými správce daně požaduje poskytnutí údajů a kopií dokumentů vztahujících se k daňovému řízení vedenému s žalobcem. Žalobce namítá, že se správce daně s protokoly o výpovědích dodavatelů, případně zaměstnanců žalobce neseznámil způsobem souladným se zákonem. S tímto tvrzením však krajský soud nemůže souhlasit. Podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci povinnost poskytnout správci daně údaje na základě jeho vyžádání. Výčet orgánů a osob, které podléhají této povinnosti, je velmi široký a pouze za situace, kdy zvláštní zákon výslovně brání poskytování informací, tuto obecnou klauzuli využít nelze. Současně je nutno zohlednit ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu s tím, že protokoly a úřední záznamy nabyté od orgánů PČR byly správci daně předány orgány veřejné moci a v

daňovém řízení byly osvědčeny jako důkaz. Svědkům se dostalo náležitého poučení o jejich právech a povinnostech, přičemž každý vyslechnutý svědek svým podpisem stvrdil, že udělenému poučení porozuměl.

Ohledně důkazních prostředků v podobě protokolů o podání svědeckých výpovědí a úředních záznamů o podání vysvětlení dodavatelů krajský soud uvádí, že tyto důkazní prostředky správce daně nabyly v souladu se zákonem, ustanovení § 57 ani § 93 daňového řádu nebyla porušena. Výpovědi bylo možné použít jako důkazy v daňovém řízení, neboť postupem správce daně nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech a právem chráněných zájmech. Žalovaný tento postup správce daně rovněž aproboval v napadeném rozhodnutí a v odůvodnění tohoto rozhodnutí se s námitkou žalobce dostatečným způsobem vypořádal. Není tak pravdou, že se správce daně k protokolům a úředním záznamům dostal nezákonnou cestou z důvodu, že ve vztahu k informacím získaným v trestním řízení platí zásada mlčenlivosti podle trestního řádu. Ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ukládá orgánům veřejné moci a dalším uvedeným osobám povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Podle ustanovení § 65 odst. 4 trestního řádu *nejdou práva státních orgánů nahlížet do spisů podle jiných zákonných předpisů ustanoveními předchozích odstavců dotčena*. Ustanovení § 8b odst. 1 trestního řádu uvádí, že *osoby, kterým byly orgány činnými v trestním řízení poskytnuty informace, na které se vztahuje zákaz zveřejnění podle § 8a odst. 1 věty druhé, pro účely trestního řízení nebo k výkonu práv nebo plnění povinností stanovených zvláštním právním předpisem, je nesmějí nikomu dále poskytnout, pokud jejich poskytnutí není nutné k uvedeným účelům. O tom musí být tyto osoby poučeny*. V případě, že správce daně nebyl poučen o skutečnosti, že by informace poskytnuté orgány PČR podléhaly povinnosti mlčenlivosti, může s takovými informacemi nakládat způsobem, jako s jakoukoliv jinou informací získanou v rámci své vyhledávací činnosti. Tyto listiny tedy správce daně v souladu s ustanovením § 64 a násl. daňového řádu založil do správního spisu. Informace nabyté správcem daně od Policie ČR jsou tak bez dalšího použitelným důkazním prostředkem v daňovém řízení. Krajský soud dále konstatuje, že nebyla omezena zásada bezprostřednosti dokazování, neboť dodavatelé byli vyslechnuti i v rámci daňového řízení před správcem daně. Žalobce byl o výsledcích řádně vyrozuměn, výslechu se účastnil a svědkům sám nebo prostřednictvím právního zástupce kladl otázky. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119: „*Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.*“

V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž uvedl: „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porřizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porřizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porřizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotýčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno poříditi ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

Ohledně protokolů o podaných vysvětlení zaměstnanců žalobce v návaznosti na výše uvedené krajský soud konstatuje, že tyto podklady nebyly užity jako hlavní či jediné důkazní prostředky v daňovém řízení. Pravdou je, že podle uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu by bylo třeba vyslechnout všechny zaměstnance žalobce, jejichž protokoly o podaném vysvětlení měl správce daně od orgánů PČR k dispozici. Jak ale žalovaný uvedl, od výsledků těchto osob upustil z důvodu, že by jejich následné výpovědi před správcem daně nebyly způsobilé vnést do řešené věci jakékoliv nové skutečnosti, které by byly pro žalovaného potřebné. Předmět šetření správce daně a žalovaného spočíval v prokázání žalobcem tvrzených skutečností, tedy že stavební práce, na základě nichž byly dodavateli vystaveny faktury, byly skutečně provedeny v rozsahu uvedené vyfakturované částky, o kterou následně žalobce snižoval svůj základ daně z příjmů právnických osob. Žalovaný zcela správně vyhodnotil, že opakovanými výsledky zaměstnanců žalobce by nemohly být objasněny skutečnosti vztahující se k celkovému rozsahu prací fakturovaných pány Z. a T.. Zaměstnanci žalobce by jen stěží mohli vyjasnit, na kterých konkrétních dílech pracovali dodavatelé se svými lidmi, v jakém počtu byli pracovníci dodavatelů na jednotlivých stavbách, v jakém objemu byly práce provedené a zda hodnota uvedená na fakturách, odpovídá skutečně provedeným pracím. Navíc z žádné písemnosti nevyplývá, že by kterýkoliv ze zaměstnanců žalobce byl přítomen během jednání dodavatelů s jednatelem žalobce, při nichž měly být dohodnuty podmínky provedení prací na jednotlivých dílech, stejně jako nebyl žádný zaměstnanec přítomen u předávání finanční hotovosti jednatelem žalobce dodavatelům. Žalovaný tak uzavřel, že výsledky zaměstnanců žalobce by nebyly schopny vyvrátit jeho pochybnosti ohledně výdajů zahrnutých v daňovém tvrzení žalobce. S těmito závěry se krajský osud ztotožnil a námitku žalobce, týkající se porušení povinnosti vyslechnout navržené svědky, krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Ohledně odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 krajský soud uvádí, že tento rozsudek není pro řešenou věc zcela přílehlavý, neboť se jednalo o skutkově odlišný případ. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem bylo prokázáno, že svědecké výpovědi klíčových svědků (dodavatelů stěžovatele)

najisto prokázaly, že vyfakturované práce byly řádně provedeny a uhrazeny. Toto zjištění bylo navíc potvrzeno proběhnuvší kontrolou účetnictví u stěžovatele, při které nebyl zjištěn žádný nedostatek a byla konstatována věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví. Ve věci tak nenastaly pochybnosti o tom, že se jednalo o fiktivní plnění, jako je tomu v nyní řešeném případě. Žalobcem citovaný úryvek z rozsudku NSS tak nelze na daný případ aplikovat. V daném případě byly správcem daně zpochybněny faktury a rovněž provedení takto vyfakturovaných prací, přičemž pochybnosti byly podloženy věrohodnými důkazy, které správce daně v daňovém řízení nabyl. Žalobce však neunesl důkazní břemeno, neodstranil pochybnosti, které žalovaný, potažmo správce daně ohledně údajně provedených prací nabyli.

Nedůvodná je i námitka žalobce, podle které žalovaný nepřezkoumatelným způsobem vypořádal v odvolání uplatněnou námitku nezohlednění nákladů minimálně nutných, které měly být žalobci dle jeho mínění přiznány. Nedůvodnost této námítky spočívá především v tom, že v daném případě žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že uvedené výdaje byly vynaloženy v jím uváděné výši v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů v daných zdaňovacích obdobích. Správce daně ani žalovaný nejsou povinni zajišťovat důkazy, které by byly ve prospěch žalobce a prokazovaly by jím tvrzené skutečnosti. Naopak tato povinnost leží na žalobci, který však neprokázal, zda a v jakém rozsahu byla fakturovaná plnění přijata, stejně tak neprokázal skutečnou výši vynaložených nákladů. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když dodržel pravidlo, že minimálně nutné náklady je nutno zohledňovat pouze v případě, že plnění je fakticky podloženo fakturami a vyvstane pochybnost pouze ohledně ceny. V posuzovaném případě byla část faktur podložena uskutečněným plněním a byla uznána v plné výši, u části faktur se však faktické provedení prací neprokázalo a nebyl důvod přistoupit k určení a uznání minimálně nutných nákladů v rámci nákladů, které byly z daňově uznatelných vyloučeny. Krajský soud nemůže souhlasit s tvrzením žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti vypořádání této odvolací námítky žalovaným. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela konzistentním způsobem popsal své úvahy, které jej vedly k vyloučení některých uplatňovaných nákladů z nákladů daňově uznatelných, a krajský soud tento postup v plném rozsahu aprobuje.

Námitka vztahující se k případnému podvodu na dani, kdy žalobce uvádí souvislosti mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty, je rovněž nedůvodná. Žalobce na tomto místě žaloby uvedl, že nelze po daňovém subjektu (v této věci myšleno po žalobci) požadovat prokázání uskutečnění plnění od nekontaktních či fiktivních subjektů a místo toho je nutné zabývat se dobrou vírou a vědomím žalobce o podvodu. Náklady z prací měl žalovaný přiznat, neboť neuvedl žádnou skutečnost, která by žalobce mohla vést k přesvědčení o úmyslu dodavatelů deklarované práce nepřiznat a příjem z nich nezdanit. Na podporu těchto tvrzení žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, č. j. 47 Af 15/2013 – 59. Krajský soud uvádí, že uvedený rozsudek Městského soudu v Praze je pro řešenou věc nepřiléhavý. Žalobcem citovaný úryvek pojednává o nepřípustnosti odepření nároku na odpočet DPH zaplacené za dodané zboží z důvodu, že dodání takového zboží je vykazováno fakturou vystavenou dodavatelem, jehož totožnost není možné určit, nebo se jedná o neexistující subjekt. Odepření by bylo možné pouze za situace, když se prokáže, že daňový subjekt věděl či alespoň mohl vědět o nekalých aktivitách osob dodávajících zboží nebo služby. Ve věci řešené před Městským soudem v Praze vyšlo najevo, že se správce daně ani žalovaný nezabývali otázkou, zda žalobce věděl o aktivitách osob zneužívajících jiné subjekty jako tzv. „bílé koně“. Nadto orgány správy daní přičetli žalobci k tíži skutečnost, že jeho dodavatelka přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní, při vědomí, že daňový subjekt jako soukromá osoba nemá přístup k bankovním účtům nebo k údajům o daňových poměrech jiných obchodníků a obchodních

společností. Finanční úřady nesmějí poskytovat informace jiným osobám, než taxativně vyjmenovaným v daňovém řádu a proto lze jen obtížně zjistit, zda smluvní partner plní své daňové povinnosti a řádně podává daňová přiznání. V takovém případě, kdy se jedná o nesouhlasný odpočet DPH, může žalobce skutečně namítat otázku dobré víry a jejího dostatečného prokázání ze strany správce daně, jako tomu bylo v případě řešeném před Městským soudem v Praze. Odpovědnost z nekalých praktik na straně subjektů vystupujících jako dodavatelé zdanitelných plnění nemůže být přenášena na daňový subjekt. V případě řešeném nyní je však situace zcela odlišná. Dodavatele žalobce nelze subsumovat pod neexistující subjekty či osoby, jejichž totožnost nelze určit. Oba dodavatelé byli žalobci velmi dobře známi, ze spisu plyne, že navázaná spolupráce trvala několik let. Na předmětných fakturách je vždy uváděná osoba dodavatele, která je zjistitelná a žalobci známá. Není tak pochyb o tom, že dodavatele žalobce znal. Pochybnosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly nabyt, se váží k objemu údajně provedených prací a jejich faktické hodnotě. Žalobce však v celém průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil a přijetí předmětných plnění prokázal. Povinností žalobce, jakožto daňového subjektu, na kterém bylo důkazní břemeno, bylo rovněž prokázat způsob faktické realizace předmětného plnění. Jakýkoliv úmysl, nebo otázka dobré víry ve vztahu k účasti na podvodu na DPH není relevantní, neboť v doměřovacím řízení ve věci stanovení daně z příjmů právnických osob je podstatné především prokázání uplatněných tvrzení, tedy jinými slovy unesení důkazního břemene ve vztahu ke sporným nákladovým položkám ze strany žalobce. Žalobce v řešené věci nedoložil důvěryhodným a průkazným způsobem, že jím uplatněné náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a ani případná dobrá víra by jej nezbavila povinnosti tyto skutečnosti prokázat.

Jak plyne z četné judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozsahu důkazního břemene, daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. Bylo tedy povinností žalobce dokazovat vše, co sám tvrdil, (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006, rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, vše dostupné na www.nssoud.cz). K podobným závěrům dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ve kterých uváděl, že formálně perfektní účetní doklady zpravidla samy o sobě neprokazují reálné uskutečnění operace, k níž se vztahují. Vyvstanou-li pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění, je na daňovém subjektu tyto pochybnosti rozptýlit.

Krajský soud konstatuje, že žalovaný zcela v souladu s právními předpisy dospěl k závěrům, uvedeným v napadeném rozhodnutí. Krajský soud se ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného o neprokázání naplnění zákonných podmínek ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které jsou podloženy hodnocením provedených důkazů. Důkazy byly provedeny v souladu s právními předpisy. Správce daně ve Zprávě podrobně zhodnotil zjištěný skutkový stav věci, popsal provedené důkazní prostředky a důkazy vyhodnotil, přičemž dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat jím tvrzené skutečnosti, tedy že práce byly skutečně provedeny žalobcem uvedenými dodavateli a rozsah těchto vyfakturovaných prací. Krajský soud se s hodnocením skutkového stavu věci ze strany správce daně ztotožnil, neboť závěry správce daně jsou konzistentní, dostatečně odůvodněné, logicky na sebe navazují a ve svém celku obstojí.

V. Závěr, náklady řízení

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

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 29. prosince 2016

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava