



52 Af 32/2015-124

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: D.I.**, se sídlem „X“, **zastoupen: Mgr. Michalem Novákem, advokátem** se sídlem Smetanova nám. 31, 570 01 Litomyšl, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2015, č.j. 19611/15/5200-11432-709204,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle §116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen:

- 1) dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Pardubický kraj (správce daně) ze dne 21. 5. 2014, č.j. 949143/14/2809-601433, kterým byla žalobci podle § 143 odst. 1, 3 daňového řádu, doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 199 880,- Kč a současně jím byl vyčíslen vznik zákonné povinnosti žalobce uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ve výši 20% z doměřené částky, tj. 39.976,-Kč;
- 2) dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Pardubický kraj (správce daně) ze dne 21. 5. 2014, č.j. 949143/14/2809-601433, kterým byla

žalobci podle § 143 odst. 1, 3 daňového řádu, doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 v částce 234.960,-Kč a zároveň byla žalobci podle § 143 odst. 1 daňového řádu, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 552.698,-Kč a současně jím byl vyčíslen vznik zákonné povinnosti žalobce uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a), c) daňového řádu, ve výši 20% z doměřené částky, tj. 48.792,-Kč a ve výši 1% z částky doměřené daňové ztráty, celkem tedy ve výši 54.328,-Kč.

Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo napadeno žalobou o přezkum zákonnosti rozhodnutí správního orgánu podanou podle části třetí, hlavy II., dílu 1. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalovaného rozhodnutí žalobci podle § 72 odst. 1 s.ř.s.

Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť nesouhlasí se skutkovými a právními závěry správce daně a žalovaného zjištěnými v průběhu daňového řízení. Žalobce tedy napadá popření následujících uplatněných nákladů správcem daně a potažmo žalovaným jako nákladů daňově uznatelných:

1) Dodavatelská faktura č. 14-2010 ze dne 15. 11. 2010 na částku 235.135,-Kč za provádění stavebního dozoru a technickou pomoc při realizaci staveb v Pardubickém kraji v roce 2010 M.H., neboť správce daně měl pochybnosti o skutečné realizaci prací deklarovaných formálními doklady.

2) Dodavatelské faktury vystavené v roce 2010 na částku 816.122,-Kč za zednické a pomocné stavební práce K.R., neboť dle správce daně nebylo prokázáno, že na předmětných zakázkách pracovali skutečně zaměstnanci K.R..

3) Dodavatelská faktura č. 111000031 ze dne 30. 11. 2011 na částku 124.995,84,- Kč za stavební materiál od společnosti P., neboť nebyla prokázána tvrzená likvidace předmětných věcí.

4) Dodavatelská faktura č. 3/2011 ze dne 2. 1. 2011 na částku 88.560,- Kč za zednické práce na zakázce „Rekonstrukce Kotelny Rieter CZ s.r.o. Ústí nad Orlicí“ od dodavatele K.S. (jednatel K.R.), neboť nebylo prokázáno, že deklarované práce byly skutečně provedeny zaměstnanci K.S.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na skutkovém a právním zhodnocení věci, jak jej prezentoval v žalobou napadeném rozhodnutí.

Krajský soud předesílá, že s ohledem na obsáhlost věci uvede konkrétnější argumentaci žalobce uplatněnou k jednotlivým žalobním bodům níže, přičemž k nim vždy přímo uvede svůj právní názor. Dále krajský soud předesílá, že s ohledem na obsáhlost a podrobnost žalovaného rozhodnutí (66 stran), které obsahuje popis průběhu daňového řízení, jakož i podrobné objasnění důvodů, na nichž je vystaven výrok žalovaného rozhodnutí, odkazuje se dále krajský soud co do popisu průběhu daňového řízení, tak rovněž v podrobnostech do důvodů, pro něž shledal jednotlivé žalobní námitky nedůvodnými, právě na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, s nímž se plně ztotožňuje, jak bude rozvedeno níže.

Krajský soud přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů v mezích žalobních bodů ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu totiž platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu /dále rovněž „NSS“/ ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 4; rozhodnutí NSS jsou

dostupná na www.nssoud.cz). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (viz např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78 a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84).

Na tomto místě považuje krajský soud za vhodné rovněž připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům viz např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí či rozhodnutí soudu způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. **Podstatné je, aby se správní orgán či následně správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení** (viz rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13).

Zároveň je nutné dodat, že **rozsah reakce soudu na konkrétní námitky** je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – viz např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v

přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. K tomu lze ještě uvést, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako ostatní citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady. V této souvislosti dospěl k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Právní rámec:

Povinnosti žalobce jako právnické osoby se sídlem na území České republiky upravuje v oblasti vedení účetnictví zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“).

Podle § 1 odst. 1, 2 zákona o účetnictví se žalobce jako *právnícká osoba, která má sídlo na území České republiky považuje za účetní jednotku, která podle § 2 cit. zákona účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*

Podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví **jsou účetními doklady průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaučtování.**

Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví: Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví *správně, úplně, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*

Podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je **správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.***

Podle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je **úplné, jestliže účetní jednotka zaučtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaučtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.***

Podle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je **průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.***

Podle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví: *Účetnictví účetní jednotky je **srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech *spolehlivě a jednoznačně určit* a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10, c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.***

Na uvedené povinnosti žalobce jako účetní jednotky **vést účetnictví *správně, úplně, průkazně a srozumitelně***, navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v ustanovení **§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví: *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.***

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů: *Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.*

Z uvedeného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je tedy zjevné, že žalobce jako poplatník daně z příjmů právníckých osob má právo na odečet výdaje vynaloženého na zajištění příjmu, avšak toliko ve výši prokázané poplatníkem, tedy ve výši, kterou správci daně nejen tvrdí, nýbrž prokáže k tomu způsobilým důkazem.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro *správné stanovení daně co nejúplněji*, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedeného dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací,

kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „**rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt**“, které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Aby správce daně vyvrátil tvrzené výdaje žalobce, musel podle § 93 odst. 5 daňového řádu, prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a kupní smlouvy jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, neboť **podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.***

V dané věci přitom správce daně prokázal dle názoru krajského soudu důvodné pochybnosti ve vztahu k fakticitě provedeného stavebního dozoru na vybraných zakázkách panem H., dále k zpracování vybraných cenových nabídek a projektových dokumentací uvedenou osobou a dále rovněž důvodné pochybnosti o skutečné realizaci stavebních prací pracovníků K.R. a společnosti K.S. a pochybnosti o provedené likvidaci věcí, které byly žalobcem zakoupeny od společnosti P. Pochybnosti byly správcem daně řádně uplatněny výzvou správce daně podle § 86 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 3,4 daňového řádu ze dne 7. 5. 2013 (č.j. 789219/13/2809-05402-609037), kdy byl žalobce vyzván k prokázání faktického plnění shora uvedených tvrzení. Celý průběh daňové kontroly a závěr správce daně je zakotven ve zprávě o daňové kontrole (č.j. 818010/14/2809-05402-607355), která byla s žalobcem projednána dne 20. 5. 2014 (protokol č.j. 932270/14/2809-05402-607355). Krajský soud se tak dále zabýval v mezích uplatněných žalobních bodů tím, zda žalobce v průběhu daňového řízení, a to

nejpozději před vydáním žalovaného rozhodnutí nabídl takové důkazní návrhy, které byly způsobilé prokázat jeho uplatněná daňová tvrzení.

Dále krajský soud uvádí jednotlivé žalobní námitky a následně jejich posouzení:

1) Žalobní námitka proti vyhodnocení dodavatelské faktury č. 14-2010 ze dne 15. 11. 2010 na částku 235 135,-Kč za provádění stavebního dozoru a technickou pomoc při realizaci staveb v Pardubickém kraji v roce 2010 M. H..

- K provádění stavebního dozoru panem H.:

Stavební dozor na akci Rekonstrukce tělocvičny Rudoltice:

Žalobce tvrdí, že pan H. prováděl stavební dozor na stavbě tělocvičny Rudoltice. Uvedené má za prokázané tím, že jméno H. je uvedeno na základním listu stavebních deníků u položky generální a odpovědný projektant a autorský dozor, přičemž okolnost, že dále ve stavebním deníku nejsou záznamy tohoto stavebního dozoru, není dle něho významná, neboť spolupráce mezi žalobcem a jmenovaným probíhala ústně. Žalobce tvrdí, že provádění stavebního dozoru potvrdil právě i sám pan H.. Skutečnost, že jmenovaný měl působit jako autorský dozor i pro obec Rudoltice, o čemž neměl žalobce povědomost, dle něho potvrzuje, že pan H. skutečně na stavbě jako stavební dozor působil.

Stavební dozor na akci výstavba rodinného domu manželů H. Semanín a na akci rekonstrukce ženských šaten ZS ČD.

Žalobce má za to, že prokázal, že pan H. prováděl řádně vyfakturovaný stavební dozor na obou zakázkách, neboť realizaci potvrdil jak žalobce, tak pan H.. Tvrdí, že veškeré výhrady k provádění staveb byly řešeny ústně, nebylo by totiž ve prospěch žalobce, pokud by stavební dozor zhotovitele uváděl své připomínky a výhrady k provádění díla do stavebních deníků, přičemž dílo bylo provedeno řádně. Záznamy do stavebních deníků zapisují zpravidla pouze osoby vykonávající stavební dozor ve prospěch investora, nikoliv zhotovitele.

Posouzení námitky ohledně stavebního dozoru krajským soudem:

Žalovaný ve vztahu k nákladům uplatněným za údajné provádění stavebního dozoru panem H. vycházel z tvrzení a z účetních dokladů žalobce a dále z účetních dokladů pana H., ze stavebních deníků předmětných zakázek, z výpovědi pana H. a z šetření u Obce Rudoltice jako investora stavby tělocvičny v této obci. Ve věci bylo prokázáno, že v žádném ze stavebních deníků není uveden zápis pana H. jako stavebního dozoru žalobce. Naproti tomu bylo prokázáno, že ve vztahu k zakázce rekonstrukce tělocvičny v Rudolticích byl na úvodním listu stavebního deníku uveden pan H. jako autorský dozor (dále již bez jakéhokoliv zápisu), který jmenovaný vykonával pro investora, tedy pro Obec Rudoltice. Žalobce, stejně jako pan H. a stejně tak, jak zní text fakturace, tvrdil, že jmenovaný prováděl stavební dozor předmětných staveb za zhotovitele, tedy za žalobce. Ve stavebních denících (celkem dva stavební deníky - jeden z období od 30. 4. 2010 do 25. 5. 2010 a druhý od 30. 8. 2010 do 19. 9. 2010) k dané zakázce nejsou uvedeny žádné záznamy pana H., tedy ze stavebního deníku nelze dovodit, že vykonával stavební dozor či jakoukoliv jinou formu technické pomoci pro zhotovitele. Jestliže žalovaný uzavřel, že v obou stavebních denících se vyskytují celkem pouze čtyři podpisy, které nelze přesně identifikovat jako podpisy pana H. a jsou uvedeny ve stavebních denících společně s dalšími podpisy pouze nahodile bez jakéhokoli zápisu, který by se k nim vztahoval, a že stavební deníky z této akce nebyly vedeny takovým způsobem, aby zachytily a doložily skutečný průběh dění na této stavební akci ve smyslu platných stavebních předpisů, pak takovému závěru nelze ničeho vytknout. Stavební deníky skutečně

neprokazují tvrzení žalobce, že pan H. fakticky vykonal deklarované práce na uvedené zakázce. Žalobce ani nenamítal existenci konkrétních záznamů provedených panem H. jako stavebním dozorem.

Nadto, jak správně poukázal žalovaný (str. 23 žalovaného rozhodnutí), náležitosti vedení stavebního deníku a osoby oprávněné činit do něj záznamy jsou stanoveny v ust. § 157 zák. č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Z ust. § 157 odst. 1 stavebního zákona, přitom vyplývá povinnost vedení stavebního deníku a dále pravidelnost zaznamenávání údajů týkajících se provádění stavby. Podrobnosti záznamů stanoví prováděcí vyhláška, přičemž nelze dovodit, že by se záznamy ve stavebním deníku měly omezit toliko na záznam problematických okolností a komplikací stavby. Do stavebního deníku se zcela běžně zapisují rovněž technologické přestávky či dokončení určitých etap výstavby, zejména zakrývané konstrukce, včetně jejich přejímek. Je zcela logické, že při těchto významných událostech činí záznam stavební dozor zhotovitele, je-li sjednán a řádně vykonáván, jak předpokládá ust. § 157 odst. 2 stavebního zákona: *Stavební deník nebo jednoduchý záznam o stavbě je povinen vést zhotovitel stavby, u stavby prováděné svépomocí stavebník. Záznamy do nich jsou oprávněni provádět stavebník, stavbyvedoucí, osoba vykonávající stavební dozor, osoba provádějící kontrolní prohlídku stavby a osoba odpovídající za provádění vybraných zeměměřických prací. Záznamy jsou dále oprávněny provádět osoby vykonávající technický dozor stavebníka a autorský dozor, jsou-li takové dozory zřízeny, koordinátor bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, působí-li na staveništi, autorizovaný inspektor u stavby, pro jejíž provedení vydal certifikát podle § 117, a další osoby oprávněné plnit úkoly správního dozoru podle zvláštních právních předpisů.*

Podle § 157 odst. 4 stavebního zákona, obsahové náležitosti stavebního deníku a jednoduchého záznamu o stavbě a způsob jejich vedení stanoví prováděcí právní předpis. Podle § 6 vyhl. č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, obsahové náležitosti stavebního deníku a jednoduchého záznamu o stavbě a způsob jejich vedení stanoví příloha č. 9 k této vyhlášce. Podle uvedené přílohy č. 9, část „Stavební deník“, bod A „Identifikační údaje“, písm. e), obsahuje stavební deník jména a příjmení osob, vykonávajících technický dozor stavebníka a autorský dozor (jsou-li tyto dozory zřízeny), tedy uvedení jména pana H. u položky projektant a autorský dozor bylo v souladu s tímto ustanovením. Naproti tomu neuvedení téhož jména s označením funkce stavebního dozoru za zhotovitele by bylo v rozporu s přílohou č. 9, část „Stavební deník“, bod A „Identifikační údaje“, písm. f): *jména, příjmení a funkce dalších osob, oprávněných k provádění záznamů do stavebního deníku podle § 157 odst. 2 stavebního zákona.* Pokud by tedy byl stavební deník řádně veden a pokud by skutečně pan H. vykonával stavební dozor pro zhotovitele, pak by to bylo uvedeno ve stavebním deníku. V dané věci tomu tak však nebylo, neboť jméno pana H. není ve stavebním deníku uvedeno s uvedením funkce stavebního dozoru, to ostatně žalobce ani netvrdil. Pokud by pan H. skutečně vykonával stavební dozor pro zhotovitele, pak bylo jeho povinností činit záznamy do stavebního deníku a to přinejmenším ve vztahu k některé ze skutečností obecně vymezených v příloze č. 9, část „Stavební deník“, bod B, 2. *Další záznamy dokumentují údaje o těchto skutečnostech:*

- a) předání a převzetí staveniště (mezi stavebníkem a zhotoviteli),
- b) zahájení prací, případně termíny a důvody jejich přerušení a obnovení, včetně technologických přestávek,
- c) nástupy, provádění prací a ukončení činností poddodavatelů,
- d) seznámení a proškolení pracovníků s podmínkami bezpečnosti prací, požární ochranou, ochranou životního prostředí, dále s technologickými postupy prací a montáží a s možnými riziky při stavebních pracích,

- e) údaje o opatřeních týkajících se bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, požární ochrany a ochrany životního prostředí,
- f) zvláštní opatření při bouracích pracích, pracích ve výškách, za provozu, v ochranných pásmech apod.,
- g) manipulace se zeminami, stavební sutí a nakládání s odpady,
- h) geodetická měření,
- i) montáže a demontáže dočasných stavebních konstrukcí (lešení, pažení, bednění apod.), jejich předání a převzetí,
- j) provoz a užívání mechanizačních prostředků,
- k) výsledky kvantitativních a kvalitativních přejímek dodávek pro stavbu (vstupní kontroly),
- l) opatření k zajištění stavby, zabudovaných nebo skladovaných výrobků a zařízení proti poškození, odcizení apod.,
- m) provádění a výsledky kontrol všech druhů,
- n) souhlas se zakrýváním prací (základové spáry, výztuž do betonu, podzemní vedení apod.),
- o) odůvodnění a schvalování změn materiálů, technického řešení stavby a odchylek od ověřené projektové dokumentace,
- p) skutečnosti důležité pro věcné, časové a finanční plnění smluv (vícepráce, nepředvídatelné vlivy, výskyt překážek na staveništi, výsledky dodatečných technických průzkumů, mimořádné klimatické vlivy, archeologický výzkum, práce za provozu apod.),
- q) dílčí přejímky ukončených prací,
- r) provedení a výsledky zkoušek a měření (technická a technologická zařízení, přípojky apod.),
- s) škody způsobené stavební nebo jinou činností, havárie, nehody, ztráty, úrazy a jiné mimořádné události, včetně přijatých opatření,
- t) předávání a přejímky díla nebo jeho ucelených částí,
- u) odstranění vad a nedodělků,
- v) výsledky kontrolních prohlídek stavby (§ 133 a 134 stavebního zákona),
- w) výsledky činnosti autorizovaného inspektora,
- x) zřízení, provozování a odstranění zařízení staveniště,
- y) nepředvídané nálezy kulturně cenných předmětů, detailů stavby nebo chráněných částí přírody anebo archeologické nálezy.

Na základě uvedeného výčtu je zcela nereálné, aby se při výkonu svého působení stavební dozor nesetkal ani v jednom z případů výkonu stavebního dozoru na třech zakázkách s některou ze shora popsanych událostí, kterou by měl v souladu s právní úpravou ze své pozice zapsat do stavebního deníku. Řádný výkon takové funkce je se záznamy do stavebního deníku spojen, právní úprava je totiž u stavebního dozoru předpokládá. Právní úprava přitom záznamy do stavebního deníku nespojuje pouze s osobou stavebního dozoru na straně investora, nýbrž k takovým záznamům je oprávněn a jsou předpokládány i u stavebního dozoru na straně zhotovitele, je-li sjednán. Jestliže i přes absenci záznamů ve stavebním deníku žalobce tvrdil faktický výkon stavebního dozoru panem H. na třech shora specifikovaných zakázkách, pak toto mohl prokázat jiným způsobem, např. elektronickou korespondencí při řešení problematických situací nastalých na stavbě či navržením výsledku dalších osob podílejících se na stavbě, které by faktickou činnost pana H. jako stavebního dozoru za žalobce, nikoliv toliko jako autorského dozoru za investora (v případě investora Obce Rudoltice), prokázaly. Žalobce však tvrdil další zcela nestandardní okolnost, totiž že veškeré problémy byly vždy řešeny výlučně ústně. Lze přitom důvodně předpokládat, že o vyřešení technicky problematických situací na stavbě by byl pořízen zápis o jejich řešení, který by byl žalobce schopen doložit, či přinejmenším mohl žalobce označit ty problematické situace, které byly předmětem technického řešení a na něž mohl být svědek H. při výsledku

dotázán, a to i přímo jednatelem žalobce, který byl výsledku přítomen, jak uvedeno níže. Zcela konkrétní důkazní aktivita byla přítom na straně žalobce, nikoliv na straně správce daně, neboť jeho tížilo důkazní břemeno prokázat fakticitu tvrzeného plnění, které bylo zpochybněno.

Absence jakýchkoliv záznamů pana H. ve stavebních denících či absence uvedení jeho jména v nich jako stavebního dozoru za investora, koresponduje s jeho svědeckou výpovědí, jak zachyceno a žalovaným vyhodnoceno v žalovaném rozhodnutí (str. 14 -15 žalovaného rozhodnutí): „Dne 22. 8. 2013 se uskutečnil výslech svědka, pana M. H., a to za přítomnosti jednatele daňového subjektu. O průběhu ústního jednání byl sepsán pod č. j. 1207165/13/2809-05402-609037 protokol o výslechu svědka. V rámci výslechu se svědek, pan H., vyjadřoval ke své obchodní spolupráci s daňovým subjektem v průběhu roku 2010 a 2011. Správce daně požádal pana H., aby vlastními slovy popsal průběh své obchodní spolupráce s daňovým subjektem v roce 2010 a 2011, svědek uvedl: „To nevím, nejsem schopen říci. Spolupracovali jsme, toť vše.“ Svědkovi byla předložena faktura číslo 14-2010, kterou vystavil dne 15. 11. 2010 pro daňový subjekt ve výši 235.135,-- Kč s textem fakturace: „Fakturuje Vám dle dohody provádění stavebního dozoru a technickou pomoc při realizaci staveb v roce 2010 v rámci Pardubického kraje“. Svědek vystavení této faktury potvrdil. Na otázku správce daně: „Co bylo konkrétně předmětem stavebního dozoru a jakou technickou pomoc jste pro společnost D.I. prováděl?“ svědek uvedl: „přesně si to nepamatuji, byly to akce, které se v tom roce realizovaly.“ Správce daně se dále dotázal: „Na jakých konkrétních zakázkách jste tyto činnosti pro společnost D.I. prováděl?“ pan H. odpověděl: „Nevím.“ Na otázku správce daně: „V jakém časovém období a s jakou četností jste vykonával tento stavební dozor dodavatele pro společnost D.I.“ svědek uvedl: „to už nevím.“ Správce daně se dotazoval na jednotlivé zakázky uvedené v soupise provedených prací pro daňový subjekt, který se vztahoval k vystavené faktuře číslo 14-2010, pan H. však ani k jedné z položek nedokázal sdělit nic více, než že fakturované práce provedl. Ani v jednom případě nebyl svědek schopen fakticky popsat a objasnit, jak konkrétně probíhala spolupráce na jednotlivých zakázkách, co přesně bylo obsahem prací prováděných pro daňový subjekt, ani to, proč vůbec bylo nutné tyto práce provést. Nesdělil, kdy byly práce provedeny, ani v jakém rozsahu či časové náročnosti, kdy a jakým způsobem byly výstupy předány daňovému subjektu, a zda měly být případně dále použity pro potřeby stavebního řízení. Svědek, pan H., na většinu otázek uváděl pouze nekonkrétní odpovědi: „Nevím.“, či „To už si nepamatuji.“ Nebyl schopen ani sdělit, jakým způsobem stanovil cenu za tyto práce.“

Z uvedené výpovědi, přičemž žalobce sporoval její vyhodnocení žalovaným, nelze mít za prokázané, že pan H. vykonal stavební dozor či že poskytl jinou technickou pomoc žalobci jako zhotoviteli stavby tělocvičny v Rudolticích, naopak daná výpověď, kterou svědek poskytl po řádném poučení, obsahovala toliko obecné odsouhlasení blíže neurčené spolupráce s žalobcem a vyhýbavé odpovědi, přičemž krajský soud neuvěřil tomu, že pokud by jmenovaný skutečně fakturované práce vykonal, že by nebyl schopen výkon stavebního dozoru na zcela konkrétních zakázkách identifikovat a uvést alespoň některé příklady situací, které byl na stavbě nucen řešit. Krajský soud se tak ztotožnil s žalovaným, že nelze uvedenou výpověď hodnotit jako prokazující tvrzení žalobce, nýbrž naopak v souvislosti s absencí zápisů ve stavebním deníku, je namístě ji vyhodnotit jako potvrzující účelovost uplatněných nákladů žalobcem, přičemž okolnost, že příjem přiznal i pan H. není důkazem o tom, že práce byly skutečně vykonány, nikoliv pouze vyfakturovány a uhrazeny. To, že se pan H. měl fakticky pohybovat na stavbě, kdy byla investorem Obec Rudoltice, pro niž vykonával autorský dozor, není důkazem o tom, že vykonal stavební dozor pro žalobce. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že taková situace, kdy by současně jedna osoba vykonávala autorský

dozor pro investora a stavební dozor pro zhotovitele, je velmi nestandartní a že podporuje pochybnosti správce daně o reálném provedení deklarované práce. Tvzení žalobce, že neměl povědomost o tom, že tatáž osoba vykonávala autorský dozor pro investora, je s ohledem na praxi výkonu autorského dozoru, který nutně musí komunikovat se zhotovitelem, stěží uvěřitelné a odporuje rovněž tvrzení o tom, že jméno H. bylo uvedeno v základním listu stavebního deníku u položky „*generální a odpovědný projektant a autorský dozor*.“ Jestliže svědek sám, který měl stavební dozor vykonávat, není toto schopn s odstupem přibližně tří let žádným způsobem specifikovat, nelze mít na základě jeho obecného potvrzení obecné spolupráce za prokázané, že stavební dozor na předmětných zakázkách pro žalobce skutečně vykonával. Tedy žalobce ve vztahu k uplatněným nákladům za stavební dozor na uvedených zakázkách neunesl svoje důkazní břemeno, k čemuž byl povinen, neboť správce prokázal důvodnost svých pochybností, a to zejména právě absencí jakýchkoliv záznamů a podpisů pana H. ve stavebních denících. Bylo přitom na žalobci, aby svá tvrzení a zejména to, že práce byly fakticky vykonány a to deklarovanou osobou, prokázal. To však žalobce neučinil, tudíž bylo v souladu se zákonem, jestliže správce daně neuznal uplatněný náklad jako daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

- Ke zpracování prováděcí dokumentace a dokumentace skutečného provedení stavby na rekonstrukci tělocvičny Rudoltice, dokumentace skutečného provedení výstavby rodinného domu manželů H., Semanín, dokumentace skutečného provedení stavby na akci stavební úpravy a půdní vestavba rodinného domu manželů H., Č., dokumentace skutečného provedení stavby na akci stavební úpravy vstupu do krytého bazénu Česká Třebová.

Žalobce namítal, že správce daně neoprávněně neuznal náklady spojené s úhradou vyfakturovaných prací panem H. za zpracování prováděcích dokumentací a dokumentací skutečného provedení stavby na uvedených zakázkách, přestože žalobce a pan H. shodně tvrdili jejich provedení a přestože práce byly vyfakturovány a uhrazeny. Žalobce přitom tvrdil, že v případech, kdy dokumentace skutečného provedení stavby nebyla předložena příslušnému stavebnímu úřadu, nešlo o jeho pochybení, nýbrž o pochybení jednotlivých investorů, jímž byla dokumentace v konkrétním případě předána a dále, že nebylo povinností žalobce jednotlivé prováděcí dokumentace předkládat správci daně, nýbrž že tento si je měl vyžádat od konkrétních investorů, jímž žalobce dokumentace předal. Rovněž tak žalobce tvrdí, že vyznačení minimálních změn v těch projektových dokumentacích skutečného provedení stavby, v případech, kdy je má k dispozici správce daně, oproti původním projektovým dokumentacím ke stavebnímu povolení, nemohou být důvodem pro závěr správce daně a žalovaného, že dokumentace skutečného provedení stavby nebyla panem H. fakticky zpracována.

Posouzení námitek proti zhodnocení projektových dokumentací krajským soudem:

Žalobce předložil správci daně prováděcí projektovou dokumentaci na akci rekonstrukce tělocvičny Rudoltice dne 18. 3. 2013 (č. j. 342900/13). Správce daně zjistil, že uvedená projektová dokumentace je totožná s dokumentací poskytnutou obcí daňovému subjektu jako zhotoviteli stavby, tak stavebnímu úřadu. Výjimku tvoří dva výkresy, které Obec Rudoltice správci daně nepředložila, oba jsou téhož data vyhotovení jako zbývající část dokumentace, tj. 12/2009. Žalovaný tyto okolnosti zhodnotil následovně, s čímž se krajský soud plně ztotožňuje (str. 20-22 žalovaného rozhodnutí): „*Prováděcí projektová dokumentace předložená daňovým subjektem se stupněm „prov. stavby“ má u všech výkresů uvedeno datum 12/2009 a číslo zakázky 14-2009. Vzhledem k tomu, že lhůta pro podání nabídek na realizaci zakázky byla ukončena až dne 20. 1. 2010 a do chvíle vyhodnocení předložených nabídek*

nebylo zřejmé, kdo tuto zakázku vyhraje, nemohl si daňový subjekt zhotovení této dokumentace u pana H. objednat. Z projektových dokumentací vypracovaných pro stavební povolení a prováděcí projektové dokumentace, předložených daňovým subjektem jednoznačně nevyplývá, že prováděcí projektová dokumentace je od dokumentace pro stavební povolení odlišná a mnohem podrobnější, než dokumentace pro stavební povolení, a byla tedy potřeba ji vypracovat. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že náklad vynaložený za prováděcí projektovou dokumentaci, kterou měl v roce 2010 zpracovat pan H., nebyl v roce 2010 výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to vzhledem k tomu, že předložená prováděcí projektová dokumentace je totožná s dokumentací poskytnutou obcí daňovému subjektu coby vítězi výběrového řízení na dodavatele stavby. Daňový subjekt nedoložil důkazními prostředky a neprokázal, že prováděcí projektová dokumentace panem H. skutečně zhotovena byla a náklad na tuto dokumentaci fakticky vynaložil.“ S tímto odůvodněním se krajský soud zcela ztotožňuje a považuje je za dostatečné. Ani dodatečné výkresy, o něž měla být dokumentace rozšířena, totiž s ohledem na uvedené shodné datum vyhotovení neprokazují, že se jednalo o vypracování nové prováděcí dokumentace, a to právě panem H. pro účely žalobce jako konkrétního zhotovitele stavby. Podle úředního záznamu ze dne 13. 9. 2013 (č.j. 1238962/13/2809-05402-607355) bylo totiž správcem daně při místním šetření dne 23. 1. 2013 na stavebním odboru Městského úřadu v Lanškrouně zjištěno, že pan H. zpracoval v prosinci roku 2009 projekt na rekonstrukci tělocvičny Rudoltice pro společnost V.R., čímž se vysvětluje existence dalších dvou výkresů téhož data. S ohledem na téměř totožný rozsah projektové dokumentace ke stavebnímu povolení a prováděcí dokumentace, a to i s ohledem na zákonodárcem stanovený rozsah prováděcí projektové dokumentace v příloze č. 6 vyhl. č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, nelze mít za to, že takovou projektovou dokumentaci jednak fakticky zhotovil pan H. právě na základě objednávky žalobce a dále, že ji žalobce skutečně potřeboval, tedy že by bylo možno výdaj vyhodnotit jako účelně vynaložený a tudíž daňově uznatelný. Důležitým je totiž rovněž i ve vztahu k zhodnocení daňové uznatelnosti uvedeného výdaje důkaz výpovědi svědka H., který, jak již citováno shora, nebyl schopen objasnit, co bylo konkrétně předmětem prací pro žalobce, jaké byly výstupy, zda byly použity pro potřeby stavebního řízení a jakým způsobem byla za provedené práce stanovena cena. Za této důkazní situace, kdy výpověď svědka nebylo prokázáno skutečné plnění, prováděcí projektová dokumentace je označena na všech listech datem z r. 2009, kdy ještě nebyla zakázka přidělena žalobci a pan H. v té době zpracoval projektovou dokumentaci na předmětnou zakázku pro společnost V.R., následně pro potřeby Obce Rudoltice, považuje krajský soud zhodnocení skutkového stavu žalovaným za jediné racionální, neboť žalobce neprokázal, že důvodně vynaložil v časové a věcné souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2010 výdaj na zhotovení prováděcí projektové dokumentace pro rekonstrukci tělocvičny Rudoltice panem H..

Pokud jde o dokumentaci skutečného provedení stavby na akci rekonstrukce tělocvičny Rudoltice, kterou měl zhotovit rovněž pan H., z provedeného místního šetření ze dne 23. 1. 2013 na stavebním odboru Městského úřadu v Lanškrouně bylo zjištěno, že nebyla předložena žádná dokumentace skutečného provedení, ačkoliv tak ukládá stavební zákon. Při místním šetření provedeném správcem daně u Obce Rudoltice dne 7. 8. 2013 bylo zjištěno, že nebyly v průběhu rekonstrukce tělocvičny prováděny takové změny, které by vyžadovaly zpracování dokumentace skutečného provedení. V kolaudačním souhlasu s užíváním stavby (č. j. MULA 31573/2010/SU/B, Sp. zn. SÚ/31535/2010/B) ze dne 21. 9. 2010 je uvedeno: „Závěrečná kontrolní prohlídka byla provedena s tímto výsledkem: stavba je provedena podle ověřené projektové dokumentace stavby, při závěrečné kontrolní prohlídce nebyly shledány žádné vady a nedodělky.“ Tedy, jestliže stavební úřad a ani investor neeviduje dokumentaci

skutečného provedení stavby, přičemž dle stavebního souhlasu je zjevné, že stavba byla provedena podle ověřené projektové dokumentace, tedy té, která byla předložena ke stavebnímu povolení, nelze mít za to, že v dané věci byla důvodně, tedy účelně zhotovena dokumentace skutečného provedení stavby, zejména když taková dokumentace není založena na příslušném stavebním úřadu, ani ji nemá k dispozici investor. Krajský soud se plně i v tomto ohledu ztotožnil se zhodnocením žalovaného, na něž odkazuje (str. 21, žalovaného rozhodnutí): „Ze závěru uvedeného v odůvodnění kolaudačního souhlasu vyplývá, že vzhledem k tomu, že se stavebník neodchýlil od projektové dokumentace, která byla součástí stavebního povolení, není třeba, aby byla projektována dokumentace skutečného provedení. V § 4 odst. 2 vyhlášky číslo 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb se uvádí: „Dokumentaci skutečného provedení stavby může tvořit kopie ověřené projektové dokumentace doplněná výkresy odchylek, pokud to není na újmu přehlednosti a srozumitelnosti dokumentace.“ Dokumentace skutečného provedení tedy musí obsahovat vyznačení všech změn oproti projektové dokumentaci pro stavební povolení, které musí být barevně odlišené a zřejmé na první pohled. Daňový subjekt předložil správci daně dokumentaci skutečného provedení dne 2. 4. 2014 pod č. j. 550493/14. Na této dokumentaci týkající se rekonstrukce tělocvičny v Rudolticích je uveden datum zpracování srpen 2010 a je podepsána M. H.. Předložená dokumentace skutečného stavu daňovým subjektem je však naprosto totožná s prováděcí projektovou dokumentací (předloženou pouze v daňovém řízení, nikoliv stavebnímu úřadu - pozn. soudu) a nezahrnuje oproti ní žádné změny a nemá tyto změny tedy ani barevně vyznačené. Na všech výkresech je ve stupni místo skutečného provedení uvedeno „prov. stavby“. Tato dokumentace navíc není založena ani u investora na Obci Rudoltice, a ani na Městském úřadu Lanškroun na odboru stavební úřad. Správce daně ani odvolací orgán neosvědčil tuto předloženou dokumentaci jako důkaz, který by měl vliv na změnu výsledku kontrolního zjištění.“

Krajský soud k tomu doplňuje, že dle kolaudačního souhlasu zjevně nedošlo ke změnám oproti stavebním úřadem ověřené dokumentaci, tudíž žalobcovo tvrzení o faktickém pořízení dokumentace skutečného provedení stavby v roce 2010 z důvodu, že obsahuje horolezeckou stěnu a tribunu, přičemž tato dokumentace nebyla předána ani investorovi ani předložena stavebnímu úřadu ke kolaudaci, nelze považovat za prokázané. Podle § 125 odst. 1 stavebního zákona, je vlastník stavby povinen uchovávat po celou dobu trvání stavby ověřenou dokumentaci odpovídající jejímu skutečnému provedení podle vydaných povolení. Tedy jestliže byla stavba dle kolaudačního souhlasu provedena podle ověřené dokumentace, tedy beze změny, a jestliže jedinou ověřenou dokumentací v té době byla dokumentace ke stavebnímu povolení, nebyl vlastník stavby, tedy investor povinen disponovat další dokumentací ani takovou ke kolaudaci předkládat, která by následně po provedení stavby zachycovala její skutečné provedení, a to právě proto, že nedošlo ke změnám stavby oproti původní dokumentaci. Tedy jestliže investor, tj. Obec Rudoltice, nedisponovala jinou dokumentací než tou, která byla předložena ke stavebnímu povolení, byla tato dokumentace s ohledem na absenci změn v provedení stavby dostatečným dokladem o provedení stavby i ve smyslu ust. § 125 odst. 1 stavebního zákona. Tedy krajský soud se ztotožnil s vyhodnocením žalovaného, který uplatněný náklad žalobce za údajné zpracování dokumentace skutečného provedení stavby na akci rekonstrukce tělocvičny Rudoltice neuznal jako daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o posouzení věrohodnosti údajného zpracování skutečného provedení dokumentace stavby rodinného domu manželů H., Semanín, i v tomto ohledu je zdůvodnění žalovaného plně dostačující, jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí (str. 22-23 žalovaného rozhodnutí), když žalovaný zhodnotil to, že tvrzená projektová dokumentace nebyla žalobcem předložena,

jako neprokázání tvrzení žalobce o účelně vynaloženém výdaji. Pokud se žalobce domnívá, že důkazní aktivita byla na straně správce daně, pak se mylí, neboť žalobce je podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ten, kdo má povinnost prokazovat svá správcem daně zpochybněná daňová tvrzení. Lze připomenout, že klíčová výpověď svědka H. přitom nepotvrdila spolupráci s žalobcem v roce 2010 k žádné konkrétní zakázce. Tedy za takové důkazní situace bylo na žalobci, aby věrohodně doložil existenci a účelné pořízení tvrzené dokumentace skutečného provedení stavby. To však žalobce v průběhu daňového řízení neučinil.

Pokud jde o posouzení věrohodnosti údajného zpracování skutečného provedení dokumentace stavby rodinného domu manželů H., Č., žalobce projektovou dokumentaci skutečného provedení stavby předložil dne 18. 3. 2013 (č.j. 342900/13), která však vykazovala shodu s původní projektovou dokumentací (stejně výkresy, uvedení popisu výkresu: „*skutečný stav*“) a obsahovala datum 5/2009, č. zakázky 07-2009, tedy měla vzniknout před reálným provedením prací, které byly prováděny od 15. 2. 2010 do 31. 8. 2010. Zejména však, vedle zcela obecné svědecké výpovědi pana H., která rozhodně neprokázala vyhotovení této dokumentace, bylo provedeno dne 30. 9. 2013 místní šetření na stavebním úřadě Města Týniště nad Orlicí (protokol ze dne 30. 9. 2013, č.j. 1278029/13/2809-0542-607355), kdy bylo zjištěno, že žádná projektová dokumentace skutečného provedení stavby nebyla stavebnímu úřadu předložena, zaevidována je toliko projektová dokumentace ke stavebnímu povolení pod č. 5/2009 zhotovená panem H.. Námitky žalobce o tom, že to, že nedošlo ke změnám stavby, neprokazuje, že dokumentace skutečného provedení stavby nebyla provedena v roce 2010, jsou ryze účelové. Lze důvodně předpokládat, že pokud by pan H. skutečně takovou dokumentaci v roce 2010 zhotovil, pak by to ve své výpovědi uvedl, to však neučinil. Krajský soud ze všech uvedených okolností, když je zjevné, že v dokumentaci předložené správci daně došlo pouze k formálním dílčím úpravám původní projektové dokumentace pro účely daňového řízení, proto neuvěřil tvrzení žalobce o účelně vynaloženém výdaji žalobce za faktické zpracování takové dokumentace v roce 2010 panem H.. Tedy žalovaný správně zhodnotil zjištěný skutkový stav věci (str. 26-27 žalovaného rozhodnutí), že tvrzení žalobce o vynaložení výdaje na pořízení dokumentace skutečného provedení stavby nebylo prokázáno, a tudíž uplatněný výdaj není výdajem daňově uznatelným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Obdobně ve vztahu k tvrzení žalobce o vynaložení výdaje za projektovou dokumentaci skutečného provedení stavby na akci stavební úpravy vstupu krytého plaveckého bazénu Česká Třebová zjistil žalovaný řádně skutkový stav věci, když z místního šetření u společnosti E.B. ze dne 4. 10. 2013 vyplynulo, že k dispozici byla pouze projektová dokumentace s datem 4/201, č. zakázky 04/2010, zpracovaná Ing. Arch. J.J. a dále, že nedošlo ke změnám při realizaci stavby oproti původní dokumentaci. S ohledem na to, že projektová dokumentace skutečného provedení stavby nevykazovala žádné změny oproti původní dokumentaci (pouze rozpiska pana H.) a s ohledem na to, že nebyla předložena ani investorovi stavby ani stavebnímu úřadu odboru výstavby Městského úřadu Česká Třebová a dále s ohledem na neprůkaznost výpovědi pana H. ve vztahu k uvedenému tvrzení, vyhodnotil žalovaný zcela důvodně, že žalobce neprokázal účelné vynaložení výdaje na pořízení projektové dokumentace skutečného provedení stavby panem H. v roce 2010.

Verzi žalobce o tom, že žádný z investorů, s nimiž žalobce spolupracoval, nebyl natolik disciplinovaný, aby údajně předanou dokumentaci skutečného provedení stavby předložil stavebnímu úřadu, když navíc se u Obce Rudoltice jednalo o režim veřejné zakázky, krajský soud s ohledem na další shora uvedené okolnosti (obsah a data vyhotovení projektových dokumentací a nekonkrétnost výpovědi pana H.) neuvěřil.

- K tvrzeným výdajům za zpracování cenových nabídek panem H.:

Žalobce tvrdil vynaložení výdajů na zpracování cenových nabídek specifikovaných zakázek a namítal nesprávné zhodnocení skutkového stavu žalovavým, který neuznal uvedení jména pan H. jako zpracovatele cenové nabídky na krycím listu.

Posouzení výdajů za zpracování cenových nabídek krajským soudem:

Ke zpracování cenové nabídky na akci celkového zateplení bytového domu Dukelská 608, Česká Třebová, byl žalobcem doložen krycí list nabídky určený objednateli Stavebnímu bytovému družstvu Česká Třebová a návrh smlouvy o dílo a stavební rozpočet. V hlavičce krycího listu rozpočtu i stavebního rozpočtu je sice uveden jako projektant i jako zpracovatel pan M. H., ale jako zhotovitel je pod ním podepsán jednatel daňového subjektu. Stavební rozpočet by měl dle žalovaného správně obsahovat v kolonce objednatel daňový subjekt a v kolonce zhotovitel pana H., který by měl tento rozpočet opatřit svým podpisem. Krajský soud souhlasí s vyhodnocením žalovaného (čl. 22 žalovaného rozhodnutí), že pouhé uvedení pana H. v hlavičce stavebního rozpočtu neprokazuje to, že ho skutečně sestavil. Z výše uvedeného žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že pan H. cenovou nabídku skutečně zpracoval. Obdobná argumentace je žalovaným uvedena ve vztahu ke zpracování cenové nabídky panem H. na akci rekonstrukce ženských šaten ZS ČD (str. 23 žalovaného rozhodnutí), a to za obdobné skutkové situace, kdy jméno pana H. je uvedeno toliko v hlavičce stavebního rozpočtu, avšak jako zhotovitel rozpočtu je podepsán jednatel žalobce. Pokud hodlal žalobce prokázat zpracování cenové nabídky panem H. pro žalobce, měl to učinit dostatečně, tedy tak, aby byly vyvráceny pochybnosti o tom, zda se pan H. vůbec na stanovení cenové nabídky podílel. Tedy, zejména mohl předložit podklady, z nichž by spolupráce mezi žalobcem a panem H. v uvedeném směru a rozsahu jednoznačně vyplývala. Zpracování konkrétních cenových nabídek nebylo prokázáno ani výpovědí pana H.. Posouzení žalovaného proto odpovídá důkaznímu stavu, kdy žalobce neunesl svoje důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

Pokud jde o stanovení cenové nabídky na akci stavební úpravy vstupu krytého plaveckého bazénu Česká Třebová, bylo kromě obdobné skutkové situace místním šetřením u společnosti E.B. ze dne 4. 10. 2013 (protokol č.j. 1288204/13/2809-05402-607355) prokázáno, že dne 20. 7. 2010 byl vyhotoven odlišný rozpočet, na němž je uveden jako zhotovitel i zpracovatel žalobce a který zahrnuje jiné náklady, než sporovaný rozpočet sestavený v též den údajně panem H.. Smlouva o dílo však vycházela z rozpočtu sestaveného jednatelem společnosti žalobce. Tedy z důvodu duplicity rozpočtů a nadto z důvodů shodných jak již uvedeno, (pouhé uvedení jména pana H., bez jeho podpisu a razítka), byl údajný výdaj za sestavení cenové nabídky panem H., vyhodnocen jako neprokázaný a tudíž nikoliv daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového řádu.

Pokud jde o zpracování cenové nabídky na akci stavební úpravy podhledu a rozvodu P., byl žalobcem předložen krycí list nabídky, 7 krycích listů rozpočtu a 7 stavebních rozpočtů a dále návrh smlouvy o dílo. V hlavičkách krycích listů rozpočtu i stavebních rozpočtů je sice uveden jako zpracovatel pan H., ale jako zhotovitel je pod ním podepsán jednatel daňového subjektu. Žalovaný proto neuznal ani tento výdaj za daňově uznatelný (str. 28 žalovaného

rozhodnutí), stejně jako tomu bylo obdobně u zpracování cenové nabídky na akci stavební úpravy objektu na centrum textilu Česká Třebová, dále u zpracování cenové nabídky na akci garáž na pozemku parcelní číslo 2771/3 v katastrálním území Česká Třebová a na akci stavební úpravy vodojemu Svinná, Kozlov a Hliníky, kdy navíc krycí list rozpočtu k akci rekonstrukce vodojemu Svinná obsahuje datum zpracování 30. 9. 2010, ačkoliv začátek výstavby je na něm uveden 17. 2. 2010 a jeho konec 1. 4. 2010.

Tedy výdaje vynaložené žalobcem na údajné zpracování všech uvedených cenových nabídek panem H. byly žalovaným vyhodnoceny jako neprokázané, k čemuž nemá krajský soud námitek, neboť jak již uvedeno, bylo na žalobci, aby jiným věrohodným způsobem prokázal zpracování cenových nabídek právě panem H., což žalobce neučinil, přičemž zpracování konkrétních cenových nabídek nebylo prokázáno ani nekonkrétní výpovědi svědka H..

Tedy krajský soud uzavřel, že veškeré námitky uplatněné žalobcem proti zhodnocení faktického plnění ze strany pana H. a s tím souvisejících uplatněných výdajů žalobce jako výdajů daňově neuznatelných jsou nedůvodné, přičemž se krajský soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného a na něj pro obsáhlost věci v podrobnostech odkazuje (bod A str. 11-31 žalovaného rozhodnutí).

2. Žalobní námitka proti zhodnocení dodavatelských faktur vystavených v průběhu roku 2010 na částku bez DPH ve výši 816.122,- Kč za zednické a pomocné stavební práce dodavatelem K.R..

Žalobce namítá, že spolupráce byla prokázána výpovědí pana L., jako osoby pověřené jednat za žalobce a výpovědí pana R.. Dále odkazuje na evidenci pracovní doby pracovníků pana R., která byla správci daně předložena a na to, že vyfakturované částky pan R. nespороval, hrazeny byly hotově. Žalobce tvrdí, že správce daně pochybil, když nevyzval pana R. ke sdělení jmen osob, které na zakázkách žalobce pracovaly.

Posouzení 2. žalobní námitky krajským soudem:

Žalovaný ve vztahu k uvedeným fakturám K.R. uvedl, že v průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval náklady zaúčtované na účet číslo 518020 „*Služby související se stavebnictvím*“ na základě 11 dodavatelských faktur vystavených v průběhu roku 2010 na částku bez DPH v souhrnné výši 816.122,-Kč, za zednické a pomocné stavební práce dodavatelem K.R., (přijaté faktury - tabulka na čl. 32 žalovaného rozhodnutí). Při ústním jednání dne 14. 9. 2012 (protokol o ústním jednání č. j. 147666/12/273930607355) se jednatel žalobce ke spolupráci s panem R. vyjádřil v tom smyslu, že se mělo jednat o osoby „*sehnané*“ panem L.. Ten měl tedy působit jako zprostředkovatel a pracovníky pana R. vyplácet. Písemná smlouva s panem R. nebyla uzavřena, existovala pouze ústní dohoda. V průběhu daňového řízení předložil žalobce stavební deníky, jimiž měla být prokázána účast pracovníků K.R. na konkrétních zakázkách. Dne 25. 2. 2013 byl proveden výslech svědka R. L. (protokol č.j. 235083/13/2809-05402-607355). Tento svědek nebyl schopen identifikovat ani pracovníky pana R. ani období, v němž měli pracovníci pana R. pro žalobce pracovat, ohledně specifikace zakázek ve vztahu k panu R. uvedl R. a fotovoltaickou elektrárnu v Rudolticích s tím, že se jednalo o kopání, bourání, navážení apod. Dále uvedl, že pan R. měl zaměstnance a že on sám jim nezadával úkoly: „*Ne, vždy jsem práce řešil s panem R..*“ Na otázku: „*Znáte jména či příjmení osob (případně další informace), které spolupracovaly s panem R. a prováděly práce pro D.I.*“ svědek odpověděl: „*Ne, spolupracoval jsem pouze s panem R..*“ Na otázku správce daně: „*Hradil jste panu R. v hotovosti za všechny jeho*

provedené práce?“ svědek uvedl: „Já jsem mu nějaké faktury platil, ale kolik a v jaké výši už nevím.“

Dne 18. 3. 2013 byl proveden výslech svědka K.R. za přítomnosti jednatele daňového subjektu (protokol č. j. 342856/13/2809-05402-607355). Ke vzájemné obchodní spolupráci v letech 2010 - 2011 svědek uvedl: „Když bylo potřeba, tak jsme dodali lidi k práci pro DS, které si objednali.“ Ohledně specifikace zakázek svědek uvedl: „Těch bylo hodně. Dělali jsme v Rudolticích, na zásobovacím skladu v České Třebové a dalších.“ Ke způsobu průběhu realizace stavebních prací pro žalobce uvedl: „Nabídka práce mi byla dána telefonicky. Uzavřeli jsme ústní dohodu, ve které bylo uvedeno, co se bude dělat a kde. Cena byla stanovena až poté, co byly práce provedeny. Já jsem společnosti D.I. dodal nekvalifikované pracovníky pro pomocné stavební práce a tito pak pracovali dle pokynu D.I.. Já osobně jsem pracoval pouze na stavbě v Rudolticích – obytná zóna zámeček, na ostatních stavbách pracovali pracovníci, které jsem dodal. Spracovníky pro pomocné stavební práce jsem uzavíral dohody o provedení práce, na jejich jména si nevzpomenu, protože mi prošlo mnoho osob. Žádné subdodavatele jsem neměl. D.I. si činnost mnou dodaných pracovníků kontroloval sám.“ Dále svědek u všech správcem daně předložených faktur potvrdil, že jím byly vystaveny, a že práce specifikované na fakturách byly provedeny. Cena za provedené zednické práce byla stanovena buď dle času stráveného na stavbě nebo úkolově, či dohodou za celkový objem prací. Hodinová sazba byla stanovena dohodou. Kolik bylo konkrétně odpracovaných hodin na jednotlivých zakázkách a které osoby fakturované práce prováděly, si svědek nepamatoval. Jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly provedeny, svědek nevěděl. Povědomost o nich měl pouze u zednických prací realizovaných na „Dokončení III. etapy obytné zóny Zámeček Rudoltice“. V jakém konkrétním časovém období byly fakturované práce prováděny, si již také nevzpomněl. U všech předložených faktur nejprve uvedl, že byly uhrazeny, a to v den splatnosti v hotovosti panem S.. Až následně na otázku daňového subjektu týkající se hotovostních úhrad prostřednictvím pana L. pan R. uvedl, že „v některých případech“ úhrada proběhla tímto způsobem. Nákup materiálu potřebného k provedení fakturovaných prací si zajišťoval daňový subjekt sám. Svědek dále uvedl, že prováděl v roce 2010 a 2011 stavební práce i pro další obchodní partnery. Na otázku správce daně: „Jakým způsobem jste zabezpečoval koordinaci prací prováděných souběžně na více zakázkách?“ svědek uvedl: „Já jsem rozdělil lidi na jednotlivé zakázky a tam už si to koordinovali. Já jsem sehnal dle zakázek potřebný počet lidí, a tyto lidi si pak řídili jednotliví objednatelé. Pro zjištění doby odpracované jednotlivými pracovníky pan R. údajně vycházel z vytištěné knihy docházky, kterou měli jednotliví jeho pracovníci, ve které mělo být potvrzeno od mistra (pracovníka žalobce), kolik hodin v jednotlivé dny pracovník odpracoval.

Žalobce považoval požadavky správce daně na konkretizaci pracovníků pana R. za neadekvátní (vyjádření žalobce ze dne 3. 6. 2013, č. j. 940019/13) a nebyl schopen označit pracovníky, kteří měli na stavbě pracovat. Dne 10. 1. 2014 podal žalobce vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (č. j. 46513/14 a následně vyjádření ze dne 17. 3. 2014, č. j. 379120/14) v nichž zpochybnil s ohledem na časový odstup význam rozpornosti výpovědi svědka L. a svědka R.. Dne 2.4.2014 (č.j. 550493/14) byla správci daně doručena složka nespecifikovaných podkladů k fakturaci pana R..

Žalovaný při hodnocení sporovaných výdajů vycházel ze zjištění, že mezi výpověďmi svědka L. a svědka R. existují zásadní rozpory, které nebyly žalobcem objasněny ani vyvráceny. Ze svědeckých výpovědí přitom vyplynulo, že zatímco svědek L. tvrdil, že spolupracoval pouze s panem R. a jeho pracovníky neřídil, nebyl schopen je identifikovat ani nebyl schopen identifikovat, na kterých zakázkách pracovali, svědek R. naopak tvrdil, že pouze dodal lidi,

nikoliv že je řídil na konkrétní zakázce, to ani reálně nemohl, neboť dle svého tvrzení dodával pracovníky na vícero zakázek různých obchodních partnerů současně. Avšak ani svědek R. nebyl schopen zakázky s výjimkou těch, na kterých pracoval osobně, identifikovat a zejména nebyl schopen identifikovat pracovníky, kteří pro něj měli údajně pracovat. Rozpor se vyskytl také v části výpovědi týkající se způsobu úhrady, když svědek R. tvrdil, že úhrady byly prováděny jednatelem žalobce panem S., pouze v některých případech panem L., což je v rozporu s tvrzením jednatele žalobce, totiž že úhradu prováděl právě pan L., ten to však připustil pouze v některých případech. Za dané situace, kdy nikdo ze jmenovaných ani přes výzvu správce daně nebyl schopen jmenovat ani některé z údajných pracovníků pana R., nebylo možno je konkretizovat ani podle stavebních deníků (k tomu viz str. 39 žalovaného rozhodnutí), nebylo možno řádně konkretizovat ani zakázky, na nichž měli údajní pracovníci pracovat ani stanovit konkrétní rozsah prací či časové vymezení v souvislosti s tím, že faktury byly hrazeny výhradně hotově, jednalo se přitom údajně celkem o 816 122,-Kč, když K.R. v rozhodné době nepodal vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a v podstatě tvrdil pouze dodávání nekonkrétních pracovníků neurčitého počtu, nikoliv jejich řízení a zaměstnávání, má krajský soud za to, že důvodné pochybnosti správce daně o vynaložení výdaje žalobce právě ve výši 816 122,-Kč za deklarované práce K. R. nebyly žalobcem vyvráceny, tedy žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, což vyústilo v neuznání uplatněných výdajů jako daňově uznatelných ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud tak v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalovaného rozhodnutí (str. 37 - 65 žalovaného rozhodnutí), s nímž se plně ztotožňuje.

3. Žalobní námitka proti vyhodnocení dodavatelské faktury č. 111000031 ze dne 30. 11. 2011 na částku bez DPH ve výši 124.995,84 Kč za stavební materiál dodavatelem P.

Žalobce tvrdí, že správce daně zpochybnil uplatnění úhrady uvedené faktury zejména z důvodu, že žalobce nedoložil likvidační protokol o likvidaci části zakoupených věcí od společnosti P. Žalobce namítá, že věci zakoupil jako celek, přibližně 39,45% hodnoty zakoupených věcí byl nucen vyřadit a zlikvidovat. Žalobce zjistil, že tvrzení žalovaného, že žalobce nepředložil protokol k likvidaci věcí zakoupených fakturou č. 111000031 ze dne 30. 11. 2011, se zakládá na pravdě, až nahlédnutím do spisu dne 10. 9. 2015 (tedy po vydání žalovaného rozhodnutí). Jednalo se o nedorozumění mezi žalobcem a správcem daně. Žalobce potřebným protokolem disponoval a disponuje. Žalobce sdělil správci daně vyjádřením ze dne 8. 3. 2013, které tvoří pořadové číslo spisu správce daně č. 55, že likvidaci provedl pan I. Správce daně tuto skutečnost ignoroval a neprovedl výslech pana I.. Přitom právě jeho výpověď mohla být pro posouzení věci rozhodující. Správce daně se dále dopustil pochybení, když se nevypořádal s cenou zakoupených věcí a když nevyzval k vyjádření společnost P., od níž byly věci zakoupeny.

Posouzení 3. žalobní námitky krajským soudem:

Z uvedeného vyplývá, což žalobce nespornuje, že i přes výzvu správce daně k prokázání tvrzených skutečností (výzvy ze dne 7. 5. 2013, č.j. 789219/13/2809-05402-609037), nebyl, správci daně předložen protokol o likvidaci údajně zakoupených věcí, které neprošly skladovou evidencí žalobce. Dne 11. 3. 2013 byla pod č. j. 339952/13 zaevidována písemnost daňového subjektu „*Vyjádření k Protokolu o ústním jednání č. j. 238412/13/2809-05402-607355 ze dne 4. 3. 2013 a předložení požadovaných důkazních prostředků*“. V písemnosti bylo uvedeno: „*K faktuře č. 111000031 od společnosti P. přikládáme rozpis materiálu, který byl použit na zakázkách a který byl předán k likvidaci panu I.*“ Přílohou vyjádření byla

faktura č. 111000031 vystavená společností P. obsahující zvýrazněné položky, které měly být daňovým subjektem zlikvidovány. Ve vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 3. 2014 (č.j. 379120/14) se žalobce dovolává předloženého protokolu o likvidaci. Dle názoru krajského soudu se tak zjevně dovolává uvedené faktury se zvýrazněnými položkami. Již z rozhodnutí správce daně bylo nepochybné, že žalobce žádný protokol o likvidaci nepředložil, tudíž tak mohl a měl učinit v řízení před žalovaným. To však žalobce neučinil. Žalovaný svoje důvody, pro které neuznal uplatněný náklad jako daňově uznatelný výdaj, jednoznačně vyjádřil (str. 46-48 žalovaného rozhodnutí), přičemž krajský soud se na toto odůvodnění plně odkazuje a zdůrazňuje jeho podstatu. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že: „*O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtu v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.* V případě zlikvidovaného materiálu vycházel žalovaný rovněž z § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, ve kterém se uvádí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelné provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovaru a hotových výrobků; u léku, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětu likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace. Daňový subjekt však v průběhu daňové kontroly ani v rámci odvolacího řízení žádný protokol o likvidaci pořízeného materiálu nepředložil. Jediné, co bylo daňovým subjektem předloženo, je faktura č. 111000031 vystavená společností P. obsahující zvýrazněné položky, které měly být daňovým subjektem zlikvidovány. Tento podklad však neobsahuje žádnou z výše uvedených náležitostí stanovených zákonem o daních z příjmů. Tedy pochybnosti správce daně o tvrzené likvidaci nebyly vyvráceny, a to i vzhledem k tomu, že daňový subjekt ve vyjádření předloženém dne 28. 1. 2013 v rámci protokolu o ústním jednání č. j. 26535/13/2809-05402-607355 uvedl, že předmětný materiál předal k likvidaci panu I., který si ho měl vytřídit na kovy a plasty a odevzdat do výkupu drahých kovů. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů jasně určuje, za jakých podmínek může být zlikvidovaný materiál daňově uznatelným nákladem a daňový subjekt tuto podmínku nesplnil, byl postup žalovaného v souladu se zákonem, když tento neuznal předloženou fakturu jako důkaz o provedené likvidaci. Vyloučení částky 124.995,84,- Kč z daňových nákladů roku 2011 je tedy zdůvodněno tím, že zakoupený materiál nebyl daňovým subjektem v roce 2011 skutečně spotřebován na jeho zakázkách a dále neunesením důkazního břemene žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ohledně tvrzení daňového subjektu o likvidaci nakoupeného zboží, když tento nepředložil ani v průběhu odvolacího řízení protokol o likvidaci, ačkoliv již rozhodnutí správce daně vycházelo z jeho nedoložení. Jestliže žalobce přitom na druhé straně uplatnil tvrzení, že věci předal k likvidaci panu I., pak tato tvrzení nejsou zcela souladná, neboť pokud předal věci k likvidaci panu I., pak je nezlikvidoval daňový subjekt sám a nemůže disponovat řádným protokolem o likvidaci. Krajský soud proto uvedenou žalobní námitku shledal nedůvodnou.

4. Žalobní námitka proti zhodnocení dodavatelské faktury č. 3/2011 vystavené dne 2. 1. 2011 na částku bez DPH ve výši 88.560,- Kč za zednické práce na akci „Rekonstrukce Kotelny Rieter CZ s.r.o., Ústí nad Orlicí“ dodavatelem K.S.

Ohledně společnosti K.S. (K.R.) dospěl správce daně a žalovaný k závěru, že žalobce neprokázal skutečné provedení vyfakturované práce, neboť smlouva mezi žalobcem a společností K.S. byla uzavřena ústně a žalobce ani pan R. už nebyli dle žalobce s ohledem na časový odstup schopni popsat přesné fungování jejich smluvního vztahu, zejména kolik zaměstnanců a kdy byli poskytnuti. Žalobce má za to, že on, pan L. i pan R. poskytli správci daně veškerou součinnost, ke které byli vyzváni a předložili správci daně veškeré podklady, které k věci měli, tj. předmětné faktury, stavební deníky a evidence pan R.. Správce daně pochybil, když nevyzval žalobce, společnost K.S. či pan R. k objasnění předložených důkazních prostředků, pokud měl pochybnosti o jejich obsahu.

Posouzení 4. žalobní námitky krajským soudem:

Dne 25. 2. 2013 se uskutečnil výslech svědka R. L., jak již uvedeno shora, z něž vyplynulo, že svědek měl za to, že na zakázkách pracovali zaměstnanci pana R., tyto neznal, práci jim nepřiděloval. Dne 18. 3. 2013 se uskutečnil výslech svědka K.R., jak již uvedeno shora, přičemž ve vztahu ke spolupráci mezi žalobcem a společností KR stav, spol. s r. o., jejímž byl jediným jednatelem v období od 8. 11. 2010 do 8. 3. 2011, potvrdil vystavení předložené faktury a uvedl, že v požadovaném termínu dodal potřebný počet lidí. Na žádné další údaje vztahující se k této fakturaci si však svědek nevzpomněl - např. jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu a konkrétním časovém období byly fakturované práce prováděny a které konkrétní osoby fakturované práce prováděly, přestože byl k tomu dotazován. Pro zjištění doby odpracované jednotlivými pracovníky vycházel pan R. údajně z vytištěné knihy docházky, kterou měli jednotliví jeho pracovníci, ve které bylo potvrzeno od mistra (pracovníka daňového subjektu), kolik hodin v jednotlivé dny pracovník odpracoval. Žalovaný shledal zásadní rozpor v uvedených výpovědích, s čímž se krajský soud ztotožnil (str. 53 žalovaného rozhodnutí): „Zásadní rozpor ve svědeckých výpovědích je tedy v základní otázce, kdo pracovníky údajně zprostředkované K.S. řídil, kdo rozhodoval o jejich počtu a přidělení na jednotlivé zakázky, kdo dohlížel na provedení prací, kdo prováděl kontrolu stavu pracovníků po dobu realizace zakázky, tj. kdo jim dával pokyny, kterými se měli na jednotlivých stavebních zakázkách řídit. Z tohoto základního rozporu vyplývá pochybnost, zda vůbec na deklarovaných stavebních zakázkách zaměstnanci K.S. pracovali, pokud jim práci nepřidělil a neřídil ji ani pan L. ani pan R., a zda tedy za takovýchto důkazních podmínek lze považovat za prokázané, že byly předmětné práce provedeny, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám na formálních dokladech. V případě společnosti K.S. však shromážděné důkazní prostředky nenasvědčují tomu, že by nějaké zaměstnance zaměstnávala, a to i vzhledem k tomu, že nepodala vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011. Pan R. si navíc nevzpomněl ani na žádná jména osob, které měly práce u daňového subjektu vykonávat. Pan R. uvedl: „S pracovníky pro pomocné stavební práce jsem uzavíral dohody o provedení práce, na jejich jména si nevzpomenu, protože mi prošlo mnoho osob.“ A dále (str. 54 žalovaného rozhodnutí): „Dle odvolacího orgánu svědeckou výpověď pana K.R. nelze osvědčit jako důkaz o provedení fakturovaných stavebních prací, protože pan R. na otázky správce daně vztahující se k jednotlivým zakázkám neuvedl, kromě toho, že se fakturované práce uskutečnily, a to ani rámcově, žádné konkrétní údaje, týkající se předmětných zakázek a jejich organizace, tj. neuvedl počty a jména pracovníků, jaké konkrétní práce byly na jednotlivých zakázkách prováděny, objem vyúčtovaných prací, časovou náročnost jednotlivých zakázek ani období, v němž se dotčení pracovníci na zakázce podíleli. Lze tedy shrnout, že svědek vypovídal takovým způsobem, který nenasvědčuje tomu, že má o jednotlivých deklarovaných zakázkách jednoznačný přehled a všechny relevantní informace potvrzující fakticitu formálně deklarovaných stavebních prací.“

S tímto hodnocením zjištěného skutkového stavu se krajský soud plně ztotožnil, neboť lze mít důvodně za to, že pokud by stavební práce fakturovaného rozsahu byly provedeny pracovníky subjektu K.S., pak by nutně svědek R. byl schopen podat alespoň dílčí zcela konkrétní informace o zakázkách a rovněž jmenovat alespoň některé z jeho pracovníků, to ovšem schopen nebyl. Pokud měly být práce provedeny právě pracovníky společnosti K.S., pak je zcela logické, že výslech jednatele a jediného společníka této společnosti byl klíčovým důkazním prostředkem ve věci. Žalovaný tak vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci pro posouzení uplatnění výdaje za údajné práce K.S.

Krajský soud proto uzavřel, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, kdy byl povinen prokázat svá daňová tvrzení, která byla zpochybněna správcem daně. Tvrzení uplatněná žalobcem zůstala neprokázána co do konkretizace rozsahu, časového období, osob, které měly vyfakturované práce provádět. Výpovědi svědků M. H. a K.R., na něž se žalobce odkazoval, byly toliko obecné a nic neprokazující. Naopak neurčitost výpovědí podpořila důvodnost pochybností správce daně o fakticitě sporovaných výdajů. Proto uplatněné žalobní námitky, v nichž žalobce v podstatě sporuje způsob vyhodnocení zjištěného skutkového stavu věci správcem daně, převzatý žalovaným, nemohly uspět. Krajský soud má za to, že ve vztahu k žalobním námitkám prezentoval ve shodě s žalovaným a za použití odkazů na odůvodnění žalovaného rozhodnutí dostatečně ucelený argumentační systém (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68).

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žalobcem uplatněné žalobní námitky nebyly způsobilé zvrátit zákonnost žalovaného rozhodnutí, a proto byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšný žalovaný se tohoto práva výslovně vzdal.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Pardubicích dne 11. května 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Aneta Břeňová