Číslo jednací: 9Af 45/2012 - 91

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **HiComp, a.s.,** se sídlem Praha 3 – Žižkov, Husinecká 903/10, IČ: 26225352, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Poříčí 1041/12, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27.8.2012 č.j. 11979/12-1200-105242

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 označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo žalobcovo odvolání a potvrdilo dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 č.j. 132966/10/011511100997 ze dne 8.9.2010 vydaný Finančním úřadem pro Prahu – Jižní město (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 13.971.120,- Kč a jímž byl žalobce dále vyrozuměn o vzniku zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2.794.224,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí, které má celkem 57 stran, odvolací orgán konstatoval, že dne 26.1.2009 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Správce daně na základě zprávy z daňové kontroly čj. 129862/10/011931107770 ze dne 31.8.2010 vystavil dodatečný platební výměr. S odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vyloučil z daňových nákladů částky

dle faktur přijatých od těchto dodavatelů žalobce: GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci (dříve GREEN-THERM s.r.o.), STAVGIPS, s.r.o., IMSTAVEX s.r.o., Aqua Servis MTM s.r.o., STAMOZA, společnost s ručením omezeným (dále jen „společnost STAMOZA“) a VODOMONT-VODOHOSPODÁŘSKÉ STAVBY a.s. (dále jen „společnost VODOMONT“). Důvodem pro takový postup byla skutečnost, že vystavitelé faktur v rámci svědeckých výpovědí sdělili, že faktury nevystavili, stavební práce neprovedli, úhrady za ně nepřijali a žádnou osobu nezplnomocnili k jednání jménem společnosti. Žalobce tuto skutečnost nevyvrátil a pouze argumentoval tím, že za dodavatele jednaly konkrétní osoby: za GREEN-THERM s.r.o., pan K. S., za STAVGIPS, s.r.o., pan M. D., za IMSTAVEX s.r.o., pan J. G., za Aqua Servis MTM s.r.o., pan J. K., za STAMOZU pan D. C. a za VODOMONT pan G. P. Žalobce uvedl, že práce byly subdodavateli provedeny a předány žalobci, a že celková dodávka byla předána konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO, na kterého žalobce vystavil konečné faktury vydané.

Zpráva z daňové kontroly obsahuje 6 kontrolních nálezů ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. Žalobce v odvolání u všech kontrolních nálezů napadl způsob hodnocení důkazních prostředků správcem daně u všech dodavatelů. Namítl, že nebylo provedeno správně ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a že důkazy nové vyvracejí již provedené. Správce daně neuznal výdaje jako výdaje daňové proto, že výdaj je prokazován dokladem, který prokazatelně nebyl vystaven tím, kdo je jako výstavce deklarován. Žalobce však u všech prací prokázal jinými důkazy než daňovými doklady, kdo skutečně práce provedl, a že žalobce tyto práce zaplatil. V drtivé většině případů byly příjmy z výdajů vynaložené žalobcem řádně přiznány ke zdanění a práce byly odevzdány společnosti MAKRO. Dle mínění žalobce není podstatné, kdo práce provedl, ale zda žalobce výdaj vynaložil a zda byl takový výdaj použit na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů, což prokázal.

Odvolací orgán k této odvolací argumentaci žalobce uvedl, že v celém řízení bylo svědeckými výpověďmi jednatelů dodavatelských společností prokázáno, že práci neprovedli dodavatelé uvedení v předložených dokladech. Správce daně konstatoval, že jestliže žalobce prokazoval výdaj dokladem, který prokazatelně nebyl vystaven tím, kdo je na něm jako výstavce deklarován, nejsou splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Faktury přijaté jako doklady nemohou být věrohodné, obsahují-li údaje, které jsou nepravdivé. Pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, ale v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se uvádí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Pokud tedy žalobce předložil k prokázání oprávněnosti uplatněného daňového nákladu doklady, které jsou nepravdivé, nemohou být jimi uplatněné náklady považovány za prokázané.

Podle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví”) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace. Pokud tedy doklad, na základě, kterého je proveden účetní zápis, zobrazuje situaci, která nenastala (uvedený dodavatel stavební práce neprovedl, ani doklad nevystavil), není zobrazení pravdivé, neboť neodpovídá skutečnému stavu. Účetní evidence není v takovém případě vedena správně. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Pokud tedy není účetní evidence vedena správně, nemůže být bez dalších úprav správně stanoven ani základ daně. S ohledem na zjištěné skutečnosti měl správce daně pochybnosti o tom, zda výdaje (náklady) zaúčtované

na základě předmětných účetních dokladů byly jako daňové uplatněny oprávněně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce prokazoval, že deklarované prostředky na provedené práce vynaložil, i když ne dodavateli deklarovanému na předmětných fakturách. Prokazoval, že jiní dodavatelé skutečně práci provedli, že za tyto práce zaplatil a že získaný příjem byl jinými dodavateli zdaněn a práce byly předány společnosti MAKRO. Tyto skutečnosti prokazoval svědeckými výpověďmi, které však byly nekonkrétní a vzájemně si odporovaly, takže je nelze považovat za věrohodné důkazy, a dále znaleckým posudkem, který neprokázal, kdo práce skutečně vykonal. Provedení prací jinými dodavateli tak žalobce neprokázal a nenabídl srozumitelné vysvětlení bez jakýchkoliv rozporů a pochybností, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil. Neprokázal, kdo skutečně provedl práce a ve prospěch koho výdaje uskutečnil. Jednoznačně neprokázal, že deklarované výdaje skutečně nastaly, i když za jiných okolnosti, než je uvedeno v daňovém dokladu, aby bylo možné uznat je za výdaje (náklady) vynaložené v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

V souladu s § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je to žalobce, kdo nese důkazní břemeno a kdo má prokázat daňovou uznatelnost jím uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předložené faktury přijaté nedokládají, zda práce na nich uvedené byly provedeny a zda byly provedeny tím, kdo fakturu vystavil. Pouhé předložení formálně správných dokladů neprokazuje, že žalobci byly poskytnuty stavební práce od deklarovaného dodavatele v rozsahu podle předmětného dokladu a za uvedené ceny. Tvrzení, že fakturované práce byly deklarovaným dodavatelem provedeny, žalobce neprokázal. Žalobci byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006. Z § 31 odst. 4 ZSDP vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnost a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem ke zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech žalobce leží důkazní břemeno právě na něm.

K námitce, že správce daně na jedné straně ponechal výnosy a na druhé straně neuznal náklady na stavební práce a projektové práce, odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že pokud jde o výnosy, povinnost tyto příjmy přiznat a odvést z nich daň je jednoznačně stanovena v § 18 zákona o daních z příjmů. Právo uplatnění daňových nákladů vychází z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, ale povinnost daná tímto ustanovením zákona o daních z příjmů nebyla žalobcem splněna. Odvolací orgán provedl v průběhu odvolacího řízení doplnění důkazního řízení, a své stanovisko ohledně jeho vyhodnocení k problematice provedení prací jinými dodavateli sdělil žalobci v písemnosti č.j. 9005/11-1200-105242. Žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, kdo byl skutečným dodavatelem fakturovaných projektových prací.

Odvolací orgán se poté v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval postupně šesti kontrolními zjištěními, jež se týkají jednotlivých dodavatelů žalobce. Hodnotil přitom podrobně důkazní prostředky provedené jak správcem daně, tak samotným odvolacím orgánem, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Co se týče kontrolního zjištění č. 1, uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 9.793.223,50 Kč dle v rozhodnutí uvedených faktur vystavených společností GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci za stavební práce, které žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200

a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že společnost GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci předmětné faktury nevystavila a na fakturách uvedená plnění neprovedla. Žalobce v průběhu dokazování připustil, že v řízení nebylo dokázáno přímo, že práce provedl dodavatel vystavený na dokladech (fakturách), ale bylo prokázáno, že pan P. za tohoto dodavatele jednal a práce zprostředkoval. Práce fakticky prováděl a peníze předával a přebíral od žalobce K. S. Žalobcem vynaložený výdaj, ať již fakticky poskytnutý společnosti GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci či panu S., byl určen na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Odvolací orgán nicméně po posouzení věci dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci, ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem společnosti GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci, a stejně tak neprokázal ani provedení prací jiným dodavatelem panem K. S. Do svého účetnictví žalobce zahrnul doklady od dodavatele GREEN-THERM s.r.o. v likvidaci, který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil. Tímto postupem porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 2 žalovaný mj. uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 4.936.050,- Kč dle faktury č. 54/07 evidované pod č. FP 20071036, za stavební a montážní práce včetně klempířských a pokrývačských prací na akci MAKRO Stodůlky - Hala Delivery od dodavatele STAVGIPS, s.r.o., kterou žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200 a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že společnost STAVGIPS, s.r.o., předmětnou fakturu nevystavila a na faktuře uvedená plnění neprovedla. Žalobce v průběhu dokazování připustil, že v řízení bylo prokázáno, že práce neprovedl dodavatel uvedený na dokladech, ale bylo prokázáno, že tyto práce provedl dodavatel M. D., který za ně dostal zaplaceno a svůj příjem také přiznal ke zdanění, přičemž jeho práce dozoroval G. P. Bylo prokázáno, že práce byly předány společnosti MAKRO. Odvolací orgán k této námitce uvedl, že v řízení nebylo jinými důkazy prokázáno, že z daňových nákladů vyloučený výdaj za stavební práce ve výši 4.936.050,- Kč byl pro žalobce proveden a že mohl být v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněn jako daňový náklad. Skutečnost, že jiná osoba má příjem ve svých výnosech, neznamená, že tato částka musí být zároveň daňovým nákladem u jiné osoby. Odvolací orgán dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností STAVGIPS, s.r.o., ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem společnosti STAVGIPS, s.r.o., a stejně tak neprokázal ani provedení prací jiným dodavatelem - panem M. D. Do svého účetnictví zahrnul doklady od dodavatele STAVGIPS, s.r.o., který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil. Tímto postupem porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 3 žalovaný uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 5.430.000,- Kč dle v rozhodnutí uvedených faktur č. 123, č. 127 a č. 128 od společnosti IMSTAVEX s.r.o., za montážní práce, které

žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200 a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že společnost IMSTAVEX s.r.o., předmětné faktury nevystavila a na fakturách uvedená plnění neprovedla. Žalobce v průběhu dokazování sám uznal, že v řízení bylo prokázáno, že práce neprovedl dodavatel uvedený na dokladech, není však vyloučeno, že tento dodavatel práce zajistil, a to na základě zprostředkování panem G. P. Dle žalobce bylo prokázáno, že práce provedl J. G., který za ně dostal zaplaceno a svůj příjem zdanil, a že provedené práce byly předány společnosti MAKRO. Odvolací orgán k tomu uvedl, že v řízení nebylo jinými důkazy prokázáno, že vyloučený výdaj za stavební práce ve výši 5.430.000,- Kč byl pro žalobce proveden a že mohl být v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněn jako daňový náklad. Skutečnost, že jiná osoba má příjem ve svých výnosech, neznamená, že tato částka musí být zároveň daňovým nákladem u jiné osoby. Odvolací orgán dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností IMSTAVEX s.r.o., ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem společnosti IMSTAVEX s.r.o., a neprokázal ani provedení prací jiným dodavatelem panem J. G. Neprokázal, ve prospěch koho výdaj uskutečnil. Do svého účetnictví zahrnul doklady od dodavatele IMSTAVEX s.r.o., který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil, a tímto postupem porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o kontrolní zjištění č. 4, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 17.598,754, - Kč dle v rozhodnutí specifikovaných faktur za klempířské a pokrývačské práce od dodavatele Aqua Servis MTM s.r.o., které žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200 a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že společnost Aqua Servis MTM s.r.o., předmětné faktury nevystavila a na fakturách uvedená plnění neprovedla. Žalobce v průběhu dokazování připustil, že v řízení nebylo najisto prokázáno, že práce neprovedl dodavatel uvedený v dokladech. Bylo však prokázáno, že tento dodavatel práce zajistil, a to přímo svým jednatelem V. M., který to domluvil se zprostředkovatelem G. P. Výdaj vynaložený žalobcem na základě faktury znějící na Aqua servis MTM s.r.o., byl určen na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Důvodnost vynaložení tohoto výdaje byla v řízení prokázána jinými důkazy než daňovým dokladem. Odvolací orgán k tomu uvedl, že v řízení nebylo jinými důkazy prokázáno, že vyloučený výdaj za stavební práce ve výši 17.598.754,- Kč byl pro žalobce proveden a mohl být v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněn jako daňový náklad. Skutečnost, že jiná osoba má příjem ve svých výnosech, neznamená, že tato částka musí být zároveň daňovým nákladem u jiné osoby. Odvolací orgán dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností Aqua servis MTM s.r.o., ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem společnosti Aqua servis MTM s.r.o., ani neprokázal provedení prací jiným dodavatelem - společností GORDIKA a.s., nebo J. K. Do svého účetnictví zahrnul doklady od dodavatele Aqua servis MTM s.r.o., který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil, čímž porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 5 žalovaný uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 6.023.590,- Kč dle v rozhodnutí uvedených faktur od společnosti STAMOZA za projekty a kolaudační řízení, které žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200 a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě

o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že jmenovaná společnost předmětné faktury nevystavila a na fakturách uvedená plnění neprovedla. Žalobce v průběhu dokazování připustil, že v řízení nebylo najisto prokázáno, že práce neprovedl dodavatel uvedený na dokladech, není však vyloučeno, že tento dodavatel práce zajistil pomocí kontaktů pana G. P. a architekta O. Projekty vozil a žalobci předával D. C., který za ně dostal zaplaceno a svůj příjem také přiznal ke zdanění dodatečnými daňovými přiznáními. Žalobce byl v dobré víře, že za provedené práce má zaplatit fakturu znějící na dodavatele STAMOZA. Rovněž bylo prokázáno, že práce byly předány společnosti MAKRO. Odvolací orgán však po posouzení provedených důkazů dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností STAMOZA, ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem společnosti STAMOZA, ani neprokázal provedení prací jiným dodavatelem panem D. C. či Ing. O. Do svého účetnictví zahrnul doklady od dodavatele STAMOZA, který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil, a porušil tak § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o kontrolní zjištění č. 6, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně vyloučil s odkazem na porušení § 24 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 14.431.771, - Kč dle v rozhodnutí specifikovaných faktur od společnosti VODOMONT za stavební práce, které žalobce zaúčtoval na MD účtu 518200 a zahrnul do daňových nákladů. Dokazováním, které je popsáno ve zprávě o daňové kontrole, bylo jednoznačně prokázáno, že jmenovaná společnost předmětné faktury nevystavila a na fakturách uvedená plnění neprovedla. Žalobce uvedl, že v řízení bylo najisto prokázáno, že práce neprovedl dodavatel uvedený na dokladech. Jménem tohoto dodavatele neoprávněně jednal pan G. P. Žalobce byl v dobré víře, že za provedené práce má zaplatit fakturu znějící na dodavatele VODOMONT. V řízení bylo rovněž prokázáno, že práce byly předány společnosti MAKRO. Odvolací orgán po posouzení provedených důkazů dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností VODOMONT, ani neprokázal, že ten, kdo práce provedl, prováděl práce jménem této společnosti, ani neprokázal provedení prací jiným dodavatelem. Neprokázal též, ve prospěch koho výdaj uskutečnil. Do svého účetnictví zahrnul doklady od dodavatele VODOMONT, který stavební práce nevykonal, ani uvedené faktury nevystavil, a porušil tak § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí též konstatoval, že žalobce v rámci odvolacího řízení předložil materiál nazvaný „znalecký posudek" vypracovaný Ing. J. Z. Tento znalecký posudek však obsahoval rozporuplné informace a nepřinesl žádná nová zjištění, nebylo jím prokázáno, kdo stavební práce prováděl. Odvolací orgán proto předložený znalecký posudek neosvědčil jako důkaz v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP a dle § 93 daňového řádu.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru. V žalobě předně namítl, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu prekluze práva doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2007 dle § 148 odst. 1 a 3 a § 264 odst. 4 daňového řádu. V době doručení napadeného rozhodnutí uplynula lhůta tří let od stanovení daně, uplynula i lhůta tří let od zahájení daňové kontroly a v posledních 12 měsících nedošlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně ani k oznámení rozhodnutí o opravném či dozorčím

prostředku. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje podle ustanovení daňového řádu. Daňové přiznání žalobce k DPPO za r. 2007 bylo podáno v červnu 2008. Lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu by tak skončila dne 30. 6. 2011. Avšak dne 26.1.2009 byla zahájena daňová kontrola. Lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu tak skončila dne 26.1.2012. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 42/2004-61 ze dne 31.5.2006 běží nová prekluzivní lhůta pro vyměření od zahájení daňové kontroly a do konce této lhůty musí být pravomocně vyměřeno. Dle žalobce je tedy zjevné, že v době vydání napadeného rozhodnutí již došlo k prekluzi stanovení daně. Žalovaný měl tuto prekluzi stanovení daně zjistit z úřední povinnosti ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu.

Žalobce dále vytkl žalovanému, že v odvolacím řízení nereagoval na návrhy důkazů obsažené v podání žalobce ze dne 13.4.2012 nazvaném „Vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které byly provedeny v průběhu odvolacího řízení stran DPPO za r. 2007 na základě další Výzvy č.j. 4813/12-1200-105242 ze dne 29. 3. 2012“. Tím žalovaný porušil § 115 odst. 2 a odst. 4 daňového řádu, neboť nepřihlédl k návrhům žalobce na dokazování, přestože byly předloženy ve lhůtě uvedené ve výzvě žalovaného. Žalobce v uvedeném podání navrhoval dopracování znaleckého posudku Ing. J. Z. tak, aby jej žalovaný mohl osvědčit jako důkaz v odvolacím řízení. Je tak zjevné, že i kdyby napadené rozhodnutí nebylo vydáno v době, kdy stanovení daně bylo již prekludováno, vydal jej žalovaný předčasně v rozporu s § 115 daňového řádu.

V další části žaloby namítl žalobce, že žalovaný potvrdil nezákonný postup správce daně při dokazování a navíc nepřihlédl k důkazním prostředkům předloženým žalobcem v odvolacím řízení. Žalovaný tak svým napadeným rozhodnutím porušil tyto právní předpisy:

- § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když správce daně ani žalovaný nevzali v potaz, že žalobce prokázal, že výdaje prokazatelně použil na dosažení zajištění a udržení příjmů, když prokázal, kdo fakturované práce provedl, prokázal, že je zaplatil, že je zahrnul do konečné fakturace účtované odběrateli, společnosti MAKRO, a dokonce ve většině případů prokázal, že i příjmy vzniklé jeho dodavatelům byly těmito dodavateli zdaněny.
- § 2 odst. 3 ZSDP, když správce daně nevyhodnotil veškeré důkazy ve vzájemné souvislosti, když jedny bezdůvodně hodnotili jako nevěrohodné a jiným, zcela nevěrohodným zase věřili.
- § 31 odst. 2 ZSDP, když správce daně ani žalovaný nepřihlédli ke všem skutečnostem, vyšedším v daňovém řízení najevo.
- § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP, když správce daně ani žalovaný neprokázali důvodnost své pochybnosti o důkazech předložených žalobcem a neunesl tak své důkazní břemeno.
- § 31 odst. 4 ZSDP, když správce daně důkazní prostředky předložené žalobcem neosvědčil jako důkazy, ačkoli se o důkazy jednalo.
- § 8 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
- § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co možná nejúplněji.
- § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu.
- § 114 odst. 2 daňového řádu, podle něhož odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadnuté rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání.

Žalovaný též jednal v rozporu se závěry plynoucími z nálezu Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 664/04 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR v Brně č.j. 2 Afs 28/2009-130, když žalobci nebyla dána možnost jiným způsobem, než pouhými daňovými doklady, prokázat přijetí zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů, přestože žalobce prokázal jak identitu těchto dodavatelů, tak skutečnost, že jde o plátce DPH.

Dle názoru žalobce je pro posouzení splnění důkazní povinnosti a nesprávnosti hodnocení důkazů ze strany správce daně a žalovaného rozhodující odpověď na následujících pět otázek:

A. Bylo v daňovém řízení prokázáno, že práce provedl konkrétní dodavatel uvedený na dokladech?

B. Bylo v daňovém řízení prokázáno, že práce provedl někdo jiný?

C. Bylo v daňovém řízení prokázáno, že žalobce za provedené práce zaplatil a daňová povinnost na výstupu byla odvedena?

D. Bylo v daňovém řízení prokázáno, že práce byly předány konečnému investorovi, společnosti MAKRO, a tak bylo přijaté zdanitelné plnění použito žalobcem na zdanitelné plnění jím uskutečněné?

E. Postupoval žalovaný oprávněně, když neosvědčil znalecký posudek Ing. Jaroslava Zemana za důkaz?

Ad/1 - dodavatel GREEN-THERM:

Žalobce namítl, že v odvolacím řízení doplnil podstatným způsobem svá skutková tvrzení a doplnil je i důkazními prostředky. Existence plné moci vystavené předchozím jednatelem společnosti, p. Ing. U., udělená p. V., a podepsaná příkazní smlouva mezi společností GREEN- THERM s. r. o. jako příkazcem, podepsaná p. V., a G. P. jako příkazníkem, jsou průlomem dosavadního dokazování, neboť prokazují, že G. P. vykonával svou činnost proto tohoto dodavatele zcela oprávněně a na základě smlouvy. Tvrzení o neurčitosti příkazní smlouvy žalovaný ničím nepodložil. Ing. U. sice tvrdil, že plnou moc k zastupování P. V. nepodepsal, ničím však toto své tvrzení neprokázal. Žalobce není povinen prokazovat pravost podpisů na dokladech, ani takový důkaz pro něho není možno opatřit.

Ve výpovědích K. S., který vykonával konkrétní práce na této dodávce, a G. P. žádné rozpory nejsou. K. S. komunikoval jak s G. P., tak se zástupcem žalobce Ing. T. Jeho následné tvrzení o tom, že nestornoval faktury a práce se neuskutečnily, nesvědčí ani tak o rozporech v jeho výpovědi, jako spíš o snaze vyhnout se daňové povinnosti, neboť K. S. příjem od žalobce ke zdanění nepřiznal.

Na pět výše uvedených dotazů lze tedy odpovědět takto:

A) V daňovém řízeni bylo prokázáno, že práce zajistil pro tohoto dodavatele G. P. na základě příkazní smlouvy mezi ním jako příkazníkem a společností GREEN-THERM s. r. o.

B) V daňovém řízení bylo prokázáno, že konkrétní práce provedl pro žalobce K. S., který je (i část platby) dále odevzdával G. P., o němž domníval, že za společnost GREEN-THERM jedná.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i to, že K. S. dostal od žalobce zaplaceno.

D) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Žalobce následně zahrnul tento příjem od společnosti MAKRO pro účely DPPO za r. 2007 do svých daňových výnosů.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Tvrzení znalce o placení bankovním příkazem nemá vliv na důkazní sílu posudku, neboť správce daně sankcionováním žalobce za porušení zákona o omezení převodu plateb v hotovosti sám uznal, že platby žalobce provedl. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení. Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, tj. kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázal, kdo fakticky práce provedl (a to i přesto, že toto žalobce prokázal).

Ad/2 - dodavatel STAVGIPS:

A) V daňovém řízení nebylo prokázáno, že práce provedl přímo tento dodavatel.

B) V daňovém řízení ale bylo prokázáno, že práce fakticky provedl M. D., který je odevzdával G. P., o němž se domníval, že jedná jménem společnosti STAVGIPS s. r. o.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i to, že M. D. dostal od žalobce zaplaceno a následně svůj příjem zdanil.

D) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Žalobce následně zahrnul tento příjem od společnosti MAKRO pro účely DPPO za r. 2007 do svých daňových výnosů.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Tvrzení znalce o placení bankovním příkazem nemá vliv na důkazní sílu posudku, neboť správce daně sankcionováním žalobce za porušení zákona o omezení převodu plateb v hotovosti sám uznal, že žalobce za provedené práce zaplatil. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení. Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, tj. kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázal, kdo fakticky práce provedl (a to i přesto, že toto žalobce prokázal).

Ad/3 - dodavatel IMSTAVEX:

A) V daňovém řízení nebylo prokázáno, že práce provedl přímo tento dodavatel, přestože ve výpovědích osob jednajících za společnost byly podstatné rozpory, jednatelka P. se o společnost nestarala a za společnost v podstatě nekontrolovatelně jednali obchodní zástupci.

B) V daňovém řízení ale bylo prokázáno, že práce fakticky provedl subdodavatel, J. G., který je dále odevzdával G. P., o němž domníval, že za společnost IMSTAVEX jedná.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i to, že J. G. dostal od žalobce zaplaceno a následně svůj příjem zdanil.

D) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Žalobce následně zahrnul tento příjem od společnosti MAKRO pro účely DPPO za r. 2007 do svých daňových výnosů.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Tvrzení znalce o placení bankovním příkazem nemá vliv na důkazní sílu posudku, neboť správce daně sankcionováním žalobce za porušení zákona o omezení převodu plateb v hotovosti sám uznal, že žalobce za provedené práce zaplatil. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. I zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, tj. kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázalo, kdo fakticky práce provedl (a to i přesto, že toto žalobce prokázal).

Ad/4 - dodavatel Aqua Servis MTM s.r.o. (dále též jen „MTM“) :

Žalobce namítl, že v odvolacím řízení rozhodujícím způsobem doplnil svá skutková tvrzení a důkazní prostředky, maje k dispozici opětovné výpovědi statutárních zástupců společnosti MTM a G. P. a M. T. Žalovaný a správce daně vyšli jen z těch částí svědeckých výpovědí jednatelů MTM V. M. a J. T., v nichž tito popírají, že by MTM prováděla jakékoli práce pro žalobce. Pokud jde o čestné prohlášení podepsané V. M. ze dne 14. 12. 2002 o provádění zakázek společnosti MTM pro žalobce, správce daně konstatoval, že V. M. věrohodným způsobem objasnil okolnosti podepsání prohlášení a jeho výpověď o nepravdivosti prohlášení označil za přesvědčivou, přičemž i J. T. hovoří v souladu s výpovědí V. M., že společnost MTM nemohla takové práce vykonat. Žalobce má za to, že v řízení nebylo postaveno najisto, že práce prováděla přímo společnost MTM, bylo však prokázáno, že provedení těchto prací zajistila. V. M. uvedl v čestném prohlášení ze dne 14.12.2007, že jím zastoupená firma MTM měla stavební zakázky na akcích společnosti MAKRO v Českých Budějovicích, Hradci Králové, Ostravě, Olomouci, Čestlicích, za které dostala zaplaceno v hotovosti včetně DPH. Jeho pozdější popření pravdivosti uvedeného prohlášení v rámci svědecké výpovědi s tím, že za podpis na listině prohlášení obdržel od G. P. příslib budoucích zakázek, je zjevně nevěrohodné a zjevně účelové. Nelze si totiž představit, že by jednatel společnosti MTM mohl očekávat jakékoli budoucí zakázky na základě nepravdivého podpisu listiny zvané „prohlášení", bez jakékoli smlouvy a bližší konkretizace a zároveň by nevěděl nic o daňových, ale i trestněprávních důsledcích podpisu zcela nepravdivého místopřísežného prohlášení. Výpověď J. T., že se o podpisu čestného prohlášení dozvěděl od pana M., a že společnost MTM nevyvodila vůči p. M. z jeho jednání žádné důsledky, když za společnost mohou jednat jen oba jednatelé společně, pak znovu vyhlíží jako nepřesvědčivá apologetika výpovědi pana M. Je absurdní, aby se jednatel společnosti mohl domnívat, že každý z jednatelů může prohlašovat, co se mu zlíbí, a že takové prohlášení nemá procesní význam vzhledem ke společnému jednání obou jednatelů. Předně jde o úkon nikoli hmotněprávní (jako např. podpis smlouvy), ale jednoznačně o úkon procesní, a k takovému úkonu není třeba podpisu dvou jednatelů, ani když tento způsob jednání mají upravený ve společenské smlouvě a zapsaný v obchodním rejstříku. Vědomé lhaní a uvádění v omyl jiných subjektů druhým z jednatelů p. T. zřejmě považuje za zcela normální a pro společnost MTM nikterak nebezpečné, o daňových dopadech nemluvě. Nevěrohodné výpovědi těchto dvou jednatelů jsou pak vyvráceny nejen textem čestného prohlášení V. M. ze dne 14.12.2007, ale i svědeckou výpovědí G. P., který obchod zprostředkoval a kterého p. M. a p. T. znají a

považovali jej dokonce za zaměstnance žalobce. Prokázáno také je, že práce provedl na místě dodavatel GORDIKA a.s., což prokazuje jak svědecká výpověď J. K., tak svědecké výpovědi M. T. a G. P., a koneckonců to plyne i z dokladů předložených k dodatečnému daňovému přiznání společnosti GORDIKA a.s., a z peněžního deníku této společnosti. Žalobce na tomto místě klade otázku, proč by tato společnost dodatečně přiznávala daň, kdyby práce provedl a zdanitelné plnění uskutečnil někdo jiný, jehož by měly být i příjmy za tyto práce a měl by tedy tyto příjmy přiznávat.

Společnost GORDIKA a.s., dodatečně daň přiznala, společnost MTM však toto měla učinit též, uznala-li p. M., že měla uvedené zakázky. Dle žalobce je s podivem, že správce daně považoval výpověď p. M. za věrohodnou, přestože jmenovaný neodůvodnil, proč uvedený doklad podepsal. Zaplacení dodavateli GORDIKA a.s., žalobcem jednoznačně potvrdili ve svých výpovědích svědci J. K. a M. T. Žalovaný tuto skutečnost ani nepopírá, toliko odvrací od této skutečnosti pozornost s tím, že byly předloženy daňové doklady na MTM. Krom toho se žalovaný snaží důvěryhodnost společnosti GORDIKA a.s., tím, že jejím statutárním orgánem má být od října 2007 pan C. Tomuto svědkovi ale nebyly kladeny žádné otázky týkající se společnosti GORDIKA. V době sjednávání obchodu již měl za společnost jednat pan K., který veškerá tvrzení žalobce potvrdil. Žalovaný ani nepopírá, že práce byly společnosti MAKRO skutečně předány.

Na výše uvedených pět otázek lze tedy odpovědět takto:

A) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce zajistil pro tohoto dodavatele G. P. a dodavatel zřejmě skutečně obchod zastřešil, o čemž byli zpraveni oba jednatelé dodavatele, pan M. i pan T., kteří poté zřejmě účelově lhali ve snaze vyhnout se zdanění příjmu za společnost MTM.

B) V daňovém řízení bylo dále prokázáno, že konkrétní práce provedla společnost GORDIKA s. r. o., za níž jednal p. J. K.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i to, že společnost GORDIKA a.s., dostala od žalobce zaplaceno a daň dodatečně přiznala a odvedla. Společnost MTM sice daň neodvedla, dle názoru žalobce tak ale učinit měla; výpovědi jejích statutárních zástupců byly vedeny právě snahou vyhnout se této povinnosti.

D) V daňovém řízeni bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Žalobce následně zahrnul faktury – daňové doklady vystavené společnosti MAKRO do svých daňových výnosů.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Tvrzení znalce o placení bankovním příkazem nemá vliv na důkazní sílu posudku, neboť správce daně sankcionováním žalobce za porušení zákona o omezení převodu plateb v hotovosti sám uznal, že žalobce za provedené práce zaplatil. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení. Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, tj. kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázal, kdo fakticky práce provedl (a to i přesto, že toto žalobce prokázal).

Ad/5 - dodavatel STAMOZA:

Žalobce v odvolacím řízení prokázal především dodatečnou výpovědí G. P., M. T. a Ing. M. K., že práce byly provedeny. Ve své dodatečné svědecké výpovědi u správce daně svědek G. P. dne 16. 6. 2010 vypověděl, že byl v roce 2007 i v lednu 2008 v kontaktu s projektantem O., od něhož odevzdával projekty panu C. Měl přitom za to, že projektant O. je v kontaktu se společností STAMOZA. Vypracování projektů zadávala společnost MAKRO. Za svou činnost dostával od žalobce zaplaceno pan C. Dne 19.10.2010 shrnul žalobce písemně dokazování a navrhl uskutečnit dožádání u pana C, dne 20.11. 2009 pak předložil jeho dodatečné přiznání k DPFO za r. 2007, z něhož je patrno, že příjmy přijaté od žalobce pan C. přiznal ke zdanění. Ing. M. K. ve své svědecké výpovědi před žalovaným potvrdil, že v roce 2007 prováděl pro žalobce kompletační činnost stran projektů, projekty mu dodaly jiné projektové kanceláře, z toho i některé z Chebska. On poté prováděl kompletaci ve standardu požadovaném společností MAKRO jako odběratelem.

Na výše uvedených pět otázek lze tedy odpovědět takto:

A) V daňovém řízení nebylo bezpečně vyvráceno, že práce provedl přímo tento dodavatel, neboť architekt Oravec mohl pro něho pracovat, přestože to jednatel společnosti pan Šilhán popírá.

B) V daňovém řízení bylo prokázáno, že zdanitelné plnění vůči žalobci uskutečnil D. C., který je dále odevzdával G. P., o němž domníval, že za společnost STAMOZA jedná.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i to, že D. C. dostal od žalobce zaplaceno a následně svůj příjem zdanil.

D) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Projekty byly kompletovány způsobem způsobilým k odevzdání společnosti MAKRO Ing. K., jehož svědeckou výpověď správce daně zcela nedůvodně neosvědčil jako důkaz a označil ji za nevěrohodnou, a to přesto, že právě Ing. K. zcela věrohodně popsal způsob přebírání a zpracovávání projektů a potvrdil, že některé z jemu dodaných projektů pocházely právě ze západních Čech, tedy šlo o předmětnou dodávku. Žalobce následně zahrnul faktury do svých daňových výnosů.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení. Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, tj. kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázalo, kdo fakticky práce provedl (a to i přesto, že toto žalobce prokázal).

Ad/6 - dodavatel VODOMONT :

A) V daňovém řízení nebylo prokázáno, že práce provedl přímo tento dodavatel, přestože vyšlo najevo, že G. P. dlouho v této společnosti pracoval jako zaměstnanec. On sám však přiznal, že jménem této společnosti jednal neoprávněné.

B) V daňovém řízení ale bylo prokázáno, že práce fakticky dozoroval přímo G. P.

C) V daňovém řízení bylo prokázáno i zaplacení prací žalobcem, což žalovaný nikdy nezpochybnil.

D) V daňovém řízení bylo prokázáno, že práce byly předány konečnému investoru, společnosti MAKRO, což žalovaný nikdy nepopíral. Žalobce následně zahrnul

faktury – daňové doklady vystavené společnosti MAKRO do svých daňových výnosů pro účely DPPO za rok 2007.

E) Ve znaleckém posudku se jednoznačně uvádí, že z hlediska posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo práce prováděl, ale že bylo prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity k dosažení dalších příjmů žalobce. Znalecký důkaz měl být žalovaným vyhodnocen jako důkaz v odvolacím řízení Znalecký posudek má jistě větší váhu než svědecké výpovědi, neboť poskytuje přímé odborné vysvětlení, jak nazírat na povinnost prokázat výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný zjevně požadovali po žalobci prokázání pro věc irelevantní skutečnosti, kdo fakticky práce provedl, a postavili argumentaci, že žalobce vynaložení výdaje neprokázal, neboť neprokázal, kdo fakticky práce provedl (přestože to žalobce prokázal).

K problematice uznávání čestného prohlášení jako důkazního prostředku žalobce namítl, že ani správce daně, ani žalovaný neuvedli judikaturu, o níž opírají svůj názor na nedostatek důkazní hodnoty čestného popř. místopřísežného prohlášení. Výčet důkazních prostředků uvedený jak v ZSDP, tak v daňovém řádu je pouze demonstrativní. V některých případech, kdy je svědecká výpověď zbytečně nehospodárná, může dát reálný obraz i takové prohlášení.

Žalobce též namítl, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že mu byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem plně v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. V žalobě citoval z odůvodnění tohoto nálezu a uvedl, že v řízení prokázal, že práce provedené a jemu dodané zaplatil (to ostatně správce daně ani žalovaný nerozporovali, žalobce byl dokonce pokutován za uskutečněné platby v hotovosti přesahující limity) a také předal investorovi, společnosti MAKRO (ani to správce daně a žalovaný nezpochybnili). Dále žalobce prokázal svědecky i dokladově, že práce provedl fakticky jiný dodavatel než ten, který je uveden na daňových dokladech. V neposlední řadě předložil znalecký posudek, z něhož jednoznačně vyplývá, že právě prokázáním toho, že práce byly provedeny, zaplaceny, odevzdány a zdaněny výnosy z takto odevzdaných a fakturovaných prací, bylo postupováno v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V souladu s výše uvedeným nálezem Ústavního soudu měl správce daně ctít práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu a náklad odpovídající správcem daně uznaným a nerozporovaným výnosům uznat také. Tím, že tak neučinil, naložil se žalobcem procesně stejně, jako tomu bylo se stěžovatelkou v případu řešeném nálezem Ústavního soudu. Nebylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo a stále bylo poukazováno jen na rozpor s účetním dokladem a na neprokázání toho, kdo práce provedl, přestože průkaznost vynaloženého výdaje byla prokázána jinak. Navíc žalobce prokázal svědecky i dokladově, že práce provedl buď dodavatel uvedený na účetních dokladech (GREEN-THERM, MTM), popřípadě jiní dodavatelé než ti, kteří jsou uvedeni na účetních dokladech (D., G., P., C., S., GORDIKA a.s.). Správce daně i žalovaný tedy postupovali v rozporu s výše uvedenou hmotněprávní úpravou, procesněprávní úpravou i platnou judikaturou, když výdaje neuznali jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zvýšili výsledek hospodaření žalobce dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 téhož zákona.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě vyslovil nesouhlas s názorem žalobce o uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Jelikož se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007, lhůta pro vyměření dle § 47 odst. 1 ZSDP počala běžet od konce roku 2007 (dnem 31.12.2007) a skončila by 31.12.2010. Dne 26.1.2009 byla zahájena daňová kontrola. Zahájení daňové kontroly je

úkonem, který prolamuje běh prekluzivní lhůty. Podle § 47 odst. 2 ZSDP běží tříletá lhůta znovu od konce roku 2009, tj. od roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, lhůta pro doměření prolomená tímto úkonem by tedy skončila 31.12.2012. S účinností od 1.1.2011 platí daňový řád, který se použije i na řízení, která byla započata před jeho účinností. Nově se lhůty pro stanovení daně řídí § 148 daňového řádu. Zde se v odst. 1 uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. V §148 odst. 3 daňového řádu se dále uvádí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Zároveň jsou k problematice lhůt stanovena přechodná ustanovení. V § 264 odst. 4 daňového řádu je uvedeno, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů (ZSDP) a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (daňový řád), se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (daňový řád) posuzuje podle ustanovení tohoto zákona (daňový řád), která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Z uvedeného vyplývá, že daňová kontrola prolomila lhůtu pro vyměření, tato lhůta začala běžet podle § 47 ZSDP od konce roku 2009 a v souladu s § 264 odst. 4 začátek běhu této lhůty zůstává zachován - od konce roku 2009 tři roky. Lhůta pro stanovení daně za rok 2009 je tedy do 31.12.2012.

K námitce, že nereagoval na návrh důkazu dopracováním znaleckého posudku Ing. J. Z., žalovaný uvedl, že dne 20.1.2012 předložil žalobce znalecký posudek vypracovaný Ing. J. Z. Žalovaný své hodnocení k předloženému znaleckému posudku uvedl v písemnosti č.j. 2139/12-1200-105242 a neosvědčil jej jako důkaz v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP a dle § 93 daňového řádu. Žalobce ve vyjádření na výzvu dne 27.2.2012 uvedl, že navrhuje jako důkaz provedení dalšího znaleckého posudku na stanovení ceny stavebních a projektových prací zaplacených žalobcem na základě napadených faktur, který po odsouhlasení takového důkazu správcem daně zadá znalci do 31.3.2012. Žalovaný se k návrhu žalobce vyjádřil v písemnosti č.j. 4813/12-1200-105242, kde uvedl, že výše cen za stavební práce a způsob jejich stanovení nebyly předmětem dodatečného vyměření, a proto navrhovaný důkazní prostředek v podobě znaleckého posudku v této věci je irelevantní. Žalobce ve vyjádření na výzvu č.j. 4813/12-1200-105242 dne 17.4.2012 uvedl: „*Nejsou-li však závěry znaleckého posudku dle názoru odvolacího orgánu stále dostatečné, navrhuje odvolatel jeho doplnění tak, aby jej správce daně v tomto odvolacím řízení uznal jako důkaz. Odvolatel však žádá odvolací orgán o to, aby přesně specifikoval, v jakém smyslu by měl být znalecký posudek doplněn tak, aby jako důkaz odvolacím orgánem mohl být uznán.*“ Žalovaný následně již žalobci nespecifikoval, jak doplnit znalecký posudek, aby byl považován za důkaz. Důkazní břemeno v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP a dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu leží na žalobci. Žalovaný upozorňuje, že není běžné dokládat posudkem znalce, zda dané práce provedla konkrétní společnost, ale pokud žalobce tuto skutečnost chtěl prokázat znaleckým posudkem, žalovaný mu v tom nijak nebránil. Žalovaný však není povinen konkretizovat, jak mají vypadat doklady k prokázání žalobcových tvrzení, ani sám vyhledávat další důkazy, které by svědčily ve prospěch žalobce. Předložené důkazní prostředky byly žalovaným vyhodnoceny a se závěry byl žalobce vždy seznámen. Žalobce nepředložil žádný nový konkrétní důkazní prostředek, pouze opakovaně požadoval stanovisko, jak má znalecký posudek vypadat, a proto žalovaný neměl důvod seznamovat žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení

dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a ta změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Takový důvod nenastal. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný § 115 odst. 2 a 4 daňového řádu neporušil. Žalovaný nepochybil, když žalobcovu námitku ohledně náležitostí znaleckého posudku již nevyhodnotil a odvolací řízení ukončil.

K námitce, v níž je mu vytýkáno porušení hmotněprávní předpisů, procesních předpisů i závěrů plynoucích z judikatury, žalovaný uvedl, že žalobce pouze obecně vyjmenovává předpisy, ale neuvádí konkrétní porušení předpisů na konkrétních případech. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že neprovedl dostatečné vyhodnocení důkazních prostředků, které byly předloženy v průběhu odvolacího řízení, a odkazuje na své hodnocení důkazních prostředků uvedené v napadeném rozhodnutí. Všechny předložené důkazní prostředky žalovaný vyhodnotil a se závěry, které z nich vyplynuly, žalobce seznámil. Jeho postup neodporoval závěrům uvedeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006, podle kterého lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně zhojit jiným způsobem. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se o krajní situaci a vynaložení výdaje musí být prokázáno jednoznačným způsobem, musí být prokázány veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji vytvářet důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění je i vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Vzhledem ke zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech leží důkazní břemeno na straně žalobce. V průběhu celého daňového řízení mohl žalobce prokazovat, což také činil. V průběhu celého řízení bylo svědeckými výpověďmi jednatelů dodavatelských společností prokázáno, že práci neprovedli dodavatelé uvedení v předložených dokladech a že za tyto dodavatele nejednaly žalobcem tvrzené osoby. Žalobce dále prokazoval, že deklarované prostředky na provedené práce vynaložil, i když ne dodavateli deklarovanému na předmětných fakturách. Dále prokazoval provedení prací konkrétními osobami (S., D., G., K., C., P., GORDIKA a.s.). Při svědeckých výpovědích tito jiní dodavatelé uvedli odlišný druh prováděných prací oproti těm, které byly fakturovány, popř. druh práce neuvedli, vypověděli, že pracovali pro někoho jiného než pro žalobce a faktury vystavovali na jiné odběratele. Svědecké výpovědi někteří měnili a některé výpovědi si vzájemně odporovaly, byly nevěrohodné. Nebyla prokázána spolupráce jiných dodavatelů se žalobcem, peněžní toky mezi těmito subjekty, ani předání staveb těmito jinými dodavateli nebylo prokázáno. Nebylo prokázáno, že stavební a projektové práce byly jinými dodavateli v tvrzeném čase a rozsahu skutečně vykonány a dodány. Žalobce v rámci odvolacího řízení předložil znalecký posudek vypracovaný Ing. J. Z. Znaleckým posudkem nebylo prokázáno, kdo skutečně práce provedl a ve prospěch koho výdaje uskutečnil. Žalovaný umožnil, aby žalobce prokazoval jím tvrzené skutečnosti i jiným způsobem, než je např. účetní doklad. Žalobce byl v situaci, kdy měl k dispozici účetní doklady, ale jejich vystavitelé popřeli, že doklady vystavili a případně uvedli, že práce na nich uvedené neprovedli. Dodavatelské společnosti popřely spolupráci se žalobcem a žalobce jejich tvrzení nevyvrátil. Žalobce má sice účetní doklady, ale jejich vystavení i obsah není proveden osobou, která je na dokladu uvedena (viz výše). Žádné další důkazní prostředky, které by prokazovaly opak, tj. že práce uvedené na vyloučených fakturách provedl uvedený dodavatel, nebyly předloženy. V průběhu daňového řízení žalobce

jednoznačně neprokázal, že výdaj nastal, i když za jiných okolností, nežli je uvedeno v daňovém dokladu.

Následně se žalovaný ve vyjádření k žalobě opětovně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, resp. ve vztahu k šesti výše popsaným kontrolním zjištěním.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce označil za nesprávný výklad žalovaného k ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Dle mínění žalobce zůstal zachován počátek běhu lhůty pro stanovení daně, která běžela od 30.6.2008. Její obnovení po zahájení daňové kontroly rozhodně není počátkem běhu lhůty, jak žalovaný nesprávně uvádí, a proto nelze počátek běhu lhůty odvíjet od konce roku 2009. Daňová kontrola byla zahájena 26.1.2009, a lhůta pro stanovení daně tak dle § 148 odst. 3 daňového řádu skončila dne 26.1.2012.

Ve svém podání ze dne 13. 4. 2012 žalobce navrhl provedení důkazu dopracováním znaleckého posudku Ing. J. Z., tak, aby mohl být tento znalecký posudek žalovaným osvědčen jako důkaz. Aniž by odvolací orgán tento důkaz provedl či jeho provedení zamítl, doručil žalovanému (správně žalobci) napadené rozhodnutí, čímž porušil ust. § 115 odst. 2 a 4 daňového řádu.

Co se týče věcného posouzení, setrval žalobce v replice na uplatněných žalobních bodech. Konstatoval, že u příjmové daně dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt použití výdaje prokazatelně vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Z hlediska příjmové daně proto nemá význam (tak, jak je tomu např. u DPH), vůči komu byl takový výdaj vynaložen, tedy je irelevantní, kdo skutečně provedl fakturované práce, jež daňový subjekt pořídil, zaplatil a použil k dosažení, zajištění a udržení svých dalších příjmů. Tento výklad potvrdil i znalec Ing. J. Z. Ve všech případech toto použití výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce beze zbytku prokázal, když správce daně ani žalovaný nerozporovali, že práce byly provedeny, ani jejich zaplacení, a nerozporovali ani použití provedených prací na celkovou dodávku pro společnost MAKRO. Navíc skuteční dodavatelé prací potvrdili jejich poskytnutí žalobci a žalobce též ve většině případů doložil zdanění těchto prací jejich skutečnými dodavateli. V takovém případě je nutno na případ žalobce aplikovat judikát Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006 a konstatovat, že žalobce jiným způsobem než daňovými doklady prokázal vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Žalobce prokázal, že výdaje skutečně nastaly, i když jiným způsobem, než je uvedeno na daňových dokladech. To však žalovaný ani správce daně neuznali.

Při ústním jednání před soudem setrval žalobce na podané žalobě, na jejíž písemné vyhotovení odkázal. Zopakoval, že v době vydání napadeného rozhodnutí již došlo k prekluzi stanovení daně. Protože nebyl proveden důkaz, který žalobce navrhoval v odvolacím řízení, a to důkaz dopracováním znaleckého posudku, má za to, že napadené rozhodnutí nemělo být vydáno ani v případě, že by k prekluzi nedošlo. Napadené rozhodnutí je dále v rozporu s hmotněprávními i procesněprávními předpisy. Žalobce za provedené práce zaplatil v dobré víře, že jedná s těmi dodavateli, kteří jsou uvedeni na fakturách. Princip dobré víry zohledňuje i platná judikatura, například rozsudek NSS č.j. 2 Afs 60/2011-100, který výslovně uvádí, že nemůže být přičítáno k tíži daňového subjektu nezákonné jednání jiných daňových subjektů, když není prokázáno, že o něm věděl, a to v tomto případě žalobce nevěděl. Jednal v dobré víře, že jedná s dodavateli, kteří jsou uvedeni na daňových dokladech. Další judikáty, například nález Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 664/04 a II.ÚS 2096/07 dovozují, že nelze

k tíži daňového subjektu požadovat po něm ověření skutečností, které on sám nemůže ověřit, nebo jenom s velkými obtížemi, pokud nejde vyloženě o jeho obchodní neopatrnost. V tomto případě leželo důkazní břemeno jednoznačně na správci daně, který neprokázal, že by ze strany daňového subjektu došlo k nějaké obchodní neopatrnosti. Ze všech těchto důvodů má žalobce za to, že předmětné výdaje byly prokázány, a že správce daně i žalovaný porušili při dokazování procesněprávní předpisy, když nepřihlédli ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a když nesplnili vlastní důkazní povinnost. Žalobce v řízení doložil jiným způsobem než daňovými doklady, že k vynaložení výdajů skutečně došlo a že je použil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů.

Žalovaný při ústním jednání před soudem setrval na svém názoru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a oprávněnost nákladů zahrnutých do základu daně z příjmů neprokázal. Pokud jde o prekluzi práva daň vyměřit, odkázal na přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu a uvedl, že nová tříletá lhůta pro vyměření daně se počítá od konce zdaňovacího období, tedy v tomto případě končí 31.12.2012. V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Námitka, že v souzené věci došlo k prekluzi práva doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2007, je neopodstatněná. Mezi stranami není sporu o tom, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007 žalobce podal v červnu 2008 a že dne 26.1.2009 správce daně zahájil daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly je skutečností, která měla podle § 47 odst. 2 ZSDP za následek, že tříletá lhůta pro doměření daně *započala běžet znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*. To znamená, že tříletá lhůta pro doměření daně počala znovu běžet od 31.12.2009, takže skončila 31.12.2012. Daň, která byla žalobci pravomocně doměřena předmětným dodatečným platebním výměrem ve spojení s napadeným rozhodnutím vydaným 27.8.2012, tak byla vyměřena v rámci této lhůty, a nikoliv po jejím uplynutí.

Žalobcův poukaz na ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu v této souvislosti neobstojí. Vzhledem k tomu, že se jedná o daňovou povinnost týkající se zdaňovacího období roku 2007, je nutno aplikovat přechodná ustanovení daňového řádu, jenž nabyl účinnosti dne 1.1.2011 (k tomuto dni ještě nebyla daň žalobci pravomocně doměřena). Pro danou věc je rozhodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle kterého běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (daňového řádu), se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; *okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.* Podle právě citovaného ustanovení se tedy účinky zahájení daňové kontroly u žalobce, které je skutečností mající vliv na běh lhůty pro vyměření (doměření) daně, posuzují podle ZSDP a nikoliv podle daňového řádu. Jak již bylo uvedeno shora, tímto účinkem je podle § 47 odst. 2 ZSDP opětovné započetí běhu tříleté lhůty pro doměření daně od 31.12.2009, tj. od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Tento okamžik počátku běhu tříleté lhůty pro doměření daně žalobci, určený podle § 47 odst. 2 ZSDP, zůstal podle § 264 odst. 4 věta prvá, část věty za středníkem daňového řádu zachován i po nabytí účinnosti daňového řádu.

Soud nevešel ani na námitku vytýkající žalovanému, že porušil § 115 daňového řádu, a to tím, že v odvolacím řízení nereagoval na návrh důkazu obsažený v podání žalobce ze dne 13.4.2012 nazvaném „Vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které byly provedeny v průběhu odvolacího řízení stran DPPO za r. 2007 na základě další Výzvy č.j. 4813/12-1200-105242 ze dne 29.3.2012“. V podání ze dne 13.4.2012 žalobce sice navrhl doplnění znaleckého posudku Ing. J. Z. (tento posudek žalovaný již dříve neosvědčil jako důkaz), avšak zároveň vyzval žalovaného, aby „*přesně specifikoval, v jakém smyslu by měl být znalecký posudek doplněn tak, aby jako důkaz odvolacím orgánem mohl být uznán.*“ Je zřejmé, že žalobce vůbec netušil, v jakém směru by měl být uvedený znalecký posudek dále doplňován. Žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že jeho povinností není radit daňovému subjektu, jaký má být konkrétní obsah důkazního prostředku, který daňový subjekt hodlá správci daně, resp. odvolacímu orgánu v průběhu řízení předložit za účelem prokázání svých tvrzení. Žalovaný tedy nijak nepochybil, jestliže na tuto výzvu nereagoval a žalobci nespecifikoval, jakým způsobem je třeba předmětný znalecký posudek doplnit, aby mohl být považován za relevantní důkaz. Lze tak shrnout, že v podání ze dne 13.4.2012 žalobce žádný *konkrétní důkazní prostředek* neoznačil. Jím zmíněný návrh na doplnění znaleckého posudku Ing. J. Z. byl naprosto nekonkrétní, neboť sám žalobce deklaroval, že vlastně neví, jakým způsobem by měl být tento posudek vlastně doplněn. K takto nekonkrétnímu návrhu nemohl žalovaný při svém rozhodování přihlížet.

Na rozdíl od žalobce má soud za to, že postup správce daně při provádění důkazů byl plně v souladu se zákonem. Žalovaný tudíž nikterak nepochybil, jestliže tento postup v napadeném rozhodnutí potvrdil. Žalobcem předloženými důkazními prostředky, včetně důkazních prostředků předložených v průběhu odvolacího řízení, se žalovaný zabýval v dostatečném rozsahu, o čemž svědčí jejich podrobné posouzení v napadeném rozhodnutí. Důvodem pro neuznání žalobcem uplatněných výdajů ovlivňujících základ daně z příjmů byl závěr daně a potažmo též žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. S tímto klíčovým závěrem, k němuž správce daně i žalovaný dospěli na základě hodnocení žalobcem předložených důkazů, a to jak jednotlivě, tak i v jejich vzájemných souvislostech, se soud ztotožňuje.

V daňovém řízení obecně platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 ZSDP). Přestože je povinností správce daně dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je přitom odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.

Daňový subjekt splní svou důkazní povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, unese své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši *prokázané poplatníkem* (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů tedy nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

Nikoliv tedy správní orgán, ale žalobce nesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných spornými fakturami. Jeho povinností bylo předložit správci daně takové důkazní prostředky, které by uskutečnění těchto zdanitelných plnění věrohodně prokazovaly. Této povinnosti však žalobce v souzené věci nedostál.

Žalobce v žalobě uvedl výčet právních norem, které měl žalovaný v odvolacím řízení porušit (§ 8 odst. 3, § 92 odst. 2, § 92 odst. 5 písm. d) a § 114 odst. 2 daňového řádu), aniž by však specifikoval, jakým konkrétním jednáním mělo k porušení těchto ustanovení daňového řádu ze strany žalovaného dojít. Uvedený výčet není způsobilou žalobní námitkou, na základě které by soud mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle § 71 odst. 1 písm. d/ s.ř.s. má žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat žalobní body, *z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*. Přezkumné řízení soudní je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti, popř. nicotnosti napadeného rozhodnutí je úkolem žalobce a nikoliv soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel. Jinými slovy řečeno, je věcí žalobce, aby v žalobě zřetelně vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů (námitek) ve smyslu shora citovaného § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Nekonkrétnost žalobcova tvrzení, z něhož nelze seznat, jakým konkrétním jednáním měl žalovaný zmíněná ustanovení daňového řádu porušit, brání tomu, aby se jím soud mohl blíže zabývat. Soud tak může pouze v obecné rovině konstatovat, že z obsahu spisového materiálu nikterak nevyplývá, že by žalovaný v řízení nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, jak mu ukládá § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný provedl v odvolacím řízení poměrně rozsáhlé dokazování, a proto mu nelze vytýkat, že by v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nedbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Při rozhodování o odvolání respektoval též ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá povinnost přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání zcela zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí v plném rozsahu potvrzeno. Žalobce přitom netvrdí, že by se žalovaný opomněl

vypořádat s některou jeho odvolací námitkou. Námitka vytýkající žalovanému porušení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, není bez dalšího upřesnění v tom směru, jaké rozhodné skutečnosti a jaký právní úkon má žalobce na mysli, přezkoumatelná vůbec.

Ad/1 - dodavatel GREEN-THERM s.r.o.:

Správce daně v průběhu daňové kontroly dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti GREEN-THERM s.r.o., zjistil, že žalobcem předložené faktury se v účetnictví této společnosti nevyskytují, společnost neeviduje žádnou fakturu vydanou na žalobce. U Komerční banky, a.s., pak správce daně zjistil, že účet uvedený na fakturách nepatří společnosti GREEN-THERM s.r.o., ale neplnoleté osobě. Jednatelé společnosti GREEN-THERM s.r.o., P. F. a Ing. P. K. v rámci svědeckých výpovědí mj. uvedli, že neznají výdajové pokladní doklady a stvrzenky, jimiž žalobce dokládal proplacení faktur, a popřeli, že by podpisy na těchto dokladech byly jejich. Dále vypověděli, že společnost GREEN-THERM s.r.o., se žalobcem nespolupracovala, stavební práce pro něj neprovedla, předmětné faktury nevystavila a peněžní hotovost ani úhradu na bankovní účet nepřijala. Výslovně popřeli též jakoukoliv spolupráci s K. S., který měl dle tvrzení žalobce jednat za společnost GREEN-THERM s.r.o.

Výše uvedenými zjištěními správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur. Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, na kterém bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů.

Je pravdou, že žalobce v odvolacím řízení podstatným způsobem doplnil, přesněji řečeno podstatným způsobem změnil svá dosavadní skutková tvrzení týkající se zdanitelných plnění označených na sporných fakturách vystavených společností GREEN-THERM s.r.o., a označil další důkazní prostředky. Plnou moc vystavenou údajně předchozím jednatelem společnosti GREEN-THERM s.r.o., Ing. U., udělenou panu V., a stejně tak ani příkazní smlouvu uzavřenou mezi společností GREEN-THERM s.r.o., jako příkazcem a G. P. jako příkazníkem, však v žádném případě nelze označit za „průlom dosavadního dokazování“. Tyto listiny rozhodně neprokazují, že G. P. oprávněně vykonával svou činnost pro společnosti GREEN-THERM s.r.o., na základě smlouvy. Dalším dokazováním bylo totiž prokázáno, že obě tyto listiny jsou nevěrohodné falzifikáty.

Žalovaný šetřením v kanceláři notáře J. B. prověřil údaje uvedené v žalobcem předložené plné moci ze dne 13.1.2006 udělené panu P. V. k zastupování společnosti GREEN-THERM s.r.o. V ověřovací knize bylo zjištěno, že dne 13.1.2006 probíhalo jiné ověřování. Pod položkou č. 062/2006, která je uvedena na předmětné plné moci, je uvedeno jiné jméno, a jiné ověření, které prováděl osobně notář JUDr. Burda a nikoliv paní H., která je na předložené plné moci uvedena jako ověřovatelka. Na plné moci rovněž chybí povinná část razítka používaná notářskou kanceláří. Zjištěné skutečnosti zásadním způsobem zpochybňují věrohodnost předložených důkazních prostředků. V průběhu daňového řízení byly dále provedeny svědecké výpovědi jednatelů společnosti GREEN-THERM s.r.o. Ing. J. U. vypověděl, že předloženou plnou moc nepodepsal a výslovně ji označil jako falzifikát, stejně jako příkazní smlouvu. Mj. vypověděl, že předložená konstrukce smlouvy a její účel se ve společnosti nikdy nepoužíval. Z jím podepsaného protokolu je též zřejmý rozdíl mezi jeho podpisem a podpisem na žalobcem předložených dokumentech. Ani další jednatelé společnosti GREEN-THERM s.r.o., existenci příkazní smlouvy nepotvrdili. Pan K., jenž byl

jednatelem od 26.9.2006 do 16.2.2007, vypověděl, že žádné smlouvy neuzavíral, pouze se dokončovaly rozdělané zakázky a firma se připravovala k prodeji. Další jednatel pan F. též popřel existenci příkazní smlouvy. Všichni jednatelé vypovídali shodně, že pan G. P. nebyl oprávněn zastupovat společnost GREEN-THERM s.r.o., ani provádět fakturované práce na základě příkazní smlouvy. Výslechy svědků tak bylo prokázáno, že pan G. P. v roce 2007 žádný vztah ke společnosti GREEN-THERM s.r.o., neměl, nebyl osobou oprávněnou za tuto společnost jednat, a pro tuto společnost nepracoval ani jako její zaměstnanec, ani jako OSVČ. Žalobcem předložené listiny (plná moc vystavená Ing. U., příkazní smlouva) jsou tedy nejen nevěrohodné, ale zjevně nepravdivé, a oprávnění G. P. pracovat pro společnosti GREEN-THERM s.r.o., neprokazují.

Soud podotýká, že Ing. J. U. nemůže prokazovat negativní skutečnost, tj. že plnou moc udělenou panu V. nepodepsal, ničím jiným než svou výpovědí. Obsah jeho výpovědi – na rozdíl od výpovědí jiných svědků – je konzistentní a je v souladu s výpověďmi dalších jednatelů společnosti GREEN-THERM s.r.o. Soud, stejně jako žalovaný, tak nemá žádný důvod pochybovat o její pravdivosti.

Tvrzení žalobce, že ve výpovědích K. S. a G. P. žádné rozpory nejsou, se nezakládá na pravdě. Na rozpory mezi výpověďmi těchto osob oprávněně poukázal žalovaný již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nutno podotknout, že závěry žalovaného, jež se týkají posouzení těchto důkazů jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu s ostatními důkazy, žalobce v žalobě žádným relevantním tvrzením nezpochybnil.

K. S. v místopřísežném prohlášení uvedl, že byl stavbyvedoucím, a že zásadně jednal s panem T. Při výslechu jako svědek vypověděl, že pracoval pro společnost GREEN-THERM jako fyzická osoba. Vystavoval faktury za demoliční a stavební práce. Za společnost GREEN-THERM jednal pan G. P., který mu ukazoval práci, co se má dělat. Rozdílně vypovídal pan T., jehož žalobce v písemnosti ze dne 13.7.2009 označil jako osobu, která za něj ve všech případech jednala. Ten nevěděl, jaký konkrétní druh prací a na jakých stavbách prováděla společnost GREEN-THERM s.r.o., ale uvedl, že práce zadával panu S. sám. To je však v rozporu s výpovědí G. P., že práce panu S. zadávala přímo společnost GREEN-THERM. Pan T. dále vypověděl, že si od pana S. přebíral provedené práce a faktury, za které mu platil hotově. V rozporu s tím však vypovídal G. P., že od pana S. si přebíral faktury on. Ve výpovědích pana G. P. jsou i další rozpory, na které žalovaný oprávněně poukázal. Jmenovaný např. uvedl, že neví, kdo byl investorem zakázek MAKRO, přestože na těchto akcích údajně vykonával stavební dozor dle ústní dohody. Nevzpomněl si ani na umístění těchto staveb, přestože údajně zprostředkoval práci společnosti GREEN-THERM. Podle výpovědi G. P. prováděl práce za společnost GREEN-THERM K. S., a to terénní práce a zámkové dlažby prostřednictvím jeho malé společnost „S. s.r.o." Práce panu S. zadávala přímo společnost GREEN-THERM. Do druhého protokolu G. P. vypověděl, že společnost GREEN-THERM prováděla pro žalobce práce na střešních konstrukcích, a to izolace a vyzdívky. Tvrzení G. P., že vykonával pro žalobce stavební dozor na základě ústní dohody s panem T., je v rozporu i s nově předloženou příkazní smlouvou podepsanou G. P., podle které měl G. P. vykonávat stavební dozor pro společnost GREEN-THERM.

Vzhledem k výše uvedeným rozporům ve svědeckých výpovědích G. P., M. T. a K. S. žalovaný tyto důkazní prostředky právem označil za nevěrohodné.

Lze shrnout, že žalobcem předložené důkazní prostředky rozhodně neprokazují, že by práce uvedené na sporných fakturách pro společnost GREEN-THERM s.r.o., zajistil G. P. na

základě příkazní smlouvy uzavřené mezi ním a jmenovanou společností. Žalobce rovněž neprokázal, že tyto konkrétní práce provedl K. S. Na tomto místě soud považuje za nutné zdůraznit, že provedenými výpověďmi svědků (včetně K. S.), ani jinými žalobcem předloženými důkazními prostředky nebylo prokázáno, v jakém rozsahu, na jakých místech a kdy K. S. práce prováděl. Jmenovaný jako svědek uvedl pouze to, že prováděl demoliční práce a stavební práce. Neobjasnil, v jakém rozsahu práce poskytoval, kde a kdy byly provedeny.

K tomu, aby žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů, bylo nezbytné, aby prokázal mj. to, že zdanitelná plnění byla skutečně realizována, a to v rozsahu uvedeném na sporných fakturách. Ani v tomto směru žalobce důkazní břemeno neunesl, neboť v řízení neprokázal, že K. S. vykonal práci na zakázkách, které byly předmětem fakturace dle sporných faktur, na nichž je jako vystavitel (neprávem) uvedena společnost GREEN-THERM s.r.o.

V daňovém řízení bylo prokázáno, že K. S. dostal od žalobce zaplaceno. K. S. jako svědek uvedl, že mu odměnu za práci zaplatil zástupce žalobce pan T. Část peněz si ponechal a část předal panu G. P. „pro společnost GREEN-THERM s.r.o.“ Samotné prokázání zaplacení určité finanční částky žalobcem panu K. S. ovšem k uznání oprávněnosti takového výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje; je třeba vždy prokázat i přímou souvislost mezi úhradou a zdanitelným plněním, za které měla být taková úhrada placena. V souzené věci není zřejmé, z jakého důvodu platil K. S. odměnu pan Tuček, neboť K. S. vypověděl, že práci (v blíže nespecifikovaném rozsahu) prováděl a faktury vystavoval pro jiného odběratele, a to pro společnost GREEN-THERM s.r.o. Odměnu mu tak logicky měla vyplatit jmenovaná společnost, nikoliv žalobce. V řízení tak nebyla objasněna ani souvislost mezi provedením prací K. S. a výdaji žalobce.

Správce daně ani žalovaný v řízení nezpochybnili skutečnost, že práce byly ve výsledku předány konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že žalobce neprokázal, že na předané práce vynaložil náklady ve výši uvedené na sporných fakturách, a že tyto práce pro něj v deklarovaném rozsahu provedl jím označený subjekt (dle faktur to měla být společnost GREEN-THERM s.r.o., později však žalobce tvrdil, že tyto práce pro něj provedl K. S.). Na tomto místě považuje soud za nutné striktně odmítnout žalobcovu mylnou konstrukci, která byla zřejmě převzata ze znaleckého posudku Ing. J. Z., a sice že pro posouzení výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podstatné, kdo konkrétně práce (zdanitelné plnění) prováděl. Tvrdí-li žalobce, že tyto práce neprovedl on sám, ale že je pro něj za úplatu provedl jiný subjekt, přičemž úplatu za takto provedenou práci následně uplatňuje jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí být schopen prokázat pravdivost svého tvrzení jako celku, tedy že určitou práci (zdanitelné plnění) pro něj skutečně v deklarovaném rozsahu provedl právě ten subjekt, kterého on označil a jemuž také za provedenou práci zaplatil. Samotné prokázání zaplacení finančních prostředků určitému subjektu (výdaje) bez prokázání důvodu platby, tj. bez prokázání vazby mezi zaplacenou částkou a konkrétním zdanitelným plněním, za které byla příslušná částka zaplacena (zde provedenými stavebními pracemi), je nedostatečné, protože samo o sobě neprokazuje charakter tohoto výdaje, tedy to, že se skutečně jedná o výdaj (náklad) vynaložený daňovým subjektem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z jiného úhlu pohledu lze konstatovat, že pokud žalobce tvrdí, že měl daňově uznatelné výdaje spočívající ve vynaložení určité finanční částky, kterou zaplatil svému dodavateli jako odměnu za provedení stavebních prací, musí nutně vědět (a musí též být schopen na výzvu správce daně prokázat), *komu a za co konkrétně* takovou odměnu zaplatil. Tvrzení daňového

subjektu, že odměnu za provedení zdanitelného plnění sice zaplatil určitému subjektu, ale že toto zdanitelné plnění pro něj možná provedl někdo úplně jiný, je na první pohled neudržitelné, neboť zásadním způsobem zpochybňuje souvislost mezi odměnou (vynaloženým výdajem) a zdanitelným plněním, a tím i věrohodnost důvodu placení.

Ad/2 - dodavatel STAVGIPS, s.r.o.:

Žalobci vskutku nezbylo nic jiného, než aby konstatoval, že v daňovém řízení nebylo prokázáno provedení prací uvedených na faktuře č. 54/07 společností STAVGIPS, s.r.o. Správce daně v průběhu daňové kontroly dožádáním u místně příslušného správce daně jmenované společnosti zjistil, že žalobcem předložená faktura se v účetnictví této společnosti nevyskytují, společnost neeviduje žádnou fakturu vydanou na žalobce. Forma faktury a použité razítko se liší od těch, které společnost STAVGIPS, s.r.o., používá. Jednatelka této společnosti R. B., slyšena jako svědek, rovněž popřela provedení stavebních prací pro žalobce. Těmito zjištěními správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložené faktury. Na žalobce tak přešlo zpět důkazní břemeno a jeho povinností bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost výdaje deklarovaného spornou fakturou.

Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že práce (deklarované spornou fakturou) fakticky provedl M. D. Ze svědecké výpovědi jmenovaného vyplývá, že prováděl práce jako výkopy a demolice, což je zcela odlišný druh prací, než jaký je uveden ve sporné faktuře (stavební a montážní práce včetně prací klempířských a pokrývačských). To samo o sobě zpochybňuje tvrzení, že M. D. provedl práce, které byly předmětem fakturace na faktuře č. 54/07. V řízení nebylo prokázáno ani to, v jakém rozsahu M. D. žalobci práce poskytoval, kde a kdy byly tyto práce provedeny. Výpověď tohoto svědka je vzhledem k rozporům v ní obsaženým nevěrohodná. Svědek nejprve uvedl, že jednal s panem G. P., v další výpovědi však uváděl, že práci mu zadával pan T. Faktury podle něj byly vystaveny na STAVGIPS, s.r.o., protože to tak chtěl pan T. Další rozpory ve výpovědi M. D. se týkají placení odměny za provedené práce. Ačkoliv v místopřísežném prohlášení tvrdil, že při této zakázce vždy jednal s M. T. a že práce byly předávány přímo na stavbě, kde také od pana T. dostával peníze, ve svědecké výpovědi nejprve uvedl, že jednal s panem P. a s panem T., část peněz si nechal a větší část předával panu P. Ve stejném protokolu (č.j. 147323/09/011931108773) nicméně uvedl, že s panem T. občas jednali o penězích, ale dával mu je pan P. V dalším protokolu č.j. 6604/10/155930402508 tentýž svědek vypovídal opět rozdílně, když uvedl, že peníze mu vyplácel pan T., nikdo jiný, a že dostal jen 140.000,- Kč, zbytek mu pan T. dluží.

Rozporné byly též výpovědi dalších, žalobcem označených svědků. G. P. nejprve vypověděl, že pro společnost STAVGIPS s.r.o., prováděl na základě ústní dohody stavební dozor a že této společnosti zprostředkoval dodavatele pana D. Od něj přebíral faktury, soupisy prací a předával je dál. V další výpovědi však G. P. popřel, že by v roce 2007 se společností STAVGIPS s.r.o., spolupracoval. Uvedl, že její jednatelku nezná a že s M. D. se setkal jen jednou. Neví, na jakých zakázkách M. D. pracoval.

Lze shrnout, že v řízení nebylo prokázáno, že práce, které byly předmětem fakturace dle sporné faktury č. 54/07, tj. stavební a montážní práce včetně klempířských a pokrývačských prací na akci MAKRO Stodůlky - Hala Delivery v hodnotě 4.936.050,- Kč, pro žalobce provedl M. D. Výpovědi žalobcem označených svědků byly vzhledem k vzájemným rozporům nevěrohodné a skutečnost, kdo byl dodavatelem fakturovaných prací, spolehlivě neprokázaly.

K tvrzení žalobce, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že M. D. dostal od žalobce zaplaceno a následně svůj příjem zdanil, soud předně uvádí, že zaplacení určité peněžní částky žalobcem M. D. ani zdanění takového příjmu M. D., jenž následně podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 a dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007, samo o sobě neprokazuje provedení konkrétních prací M. D. pro žalobce. Nelze než zopakovat, že ze strany žalobce nebyly v řízení předloženy žádné věrohodné důkazy, které by jednoznačně prokazovaly, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu pro žalobce provedl M. D. Tím pádem nebylo prokázáno, že to byl právě M. D., kdo pro žalobce provedl práce, které byly předmětem fakturace dle sporné faktury č. 54/07. Pro úplnost soud uvádí, že ani zaplacení odměny za (blíže nespecifikované) práce, které pro žalobce M. D. údajně provedl, nebylo v řízení jednoznačně prokázáno, o čemž svědčí výše zmíněné rozpory ve výpovědích svědků týkající se otázky placení.

Správce daně ani žalovaný nezpochybnili skutečnost, že práce byly ve výsledku předány konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že žalobce v řízení neprokázal vynaložení výdaje za práce, které pro něj měl provést M. D. a které byly v deklarované hodnotě 4.936.050,- Kč předmětem fakturace dle sporné faktury.

Jak bylo soudem konstatováno shora, povinností žalobce v daňovém řízení bylo prokázat provedení konkrétních stavebních prací ve vazbě na jejich skutečného dodavatele, který mu právě tyto (fakturované) práce dodal. Bylo tedy třeba prokázat nejen to, že fakturované práce byly skutečně provedeny a předány konečnému odběrateli, ale i to, kdo tyto stavební práce provedl. Výpovědi vyslechnutých svědků (D., T., P.) byly krajně nevěrohodné a neprokázaly, že M. D. provedl pro žalobce práce, které byly předmětem fakturace dle sporné faktury.

Ad/3 - dodavatel IMSTAVEX, s.r.o.:

Žalobce připustil, že v řízení nebylo prokázáno, že práce fakturované spornými fakturami provedla jako dodavatel společnost IMSTAVEX, s.r.o. Ostatně těžko mohl tvrdit něco jiného – jmenovaná společnost prostřednictvím své jednatelky H. P., vedoucího provozu P. M. a fakturantky V. C. jednoznačně popřela jakoukoliv spolupráci se žalobcem, jakož i to, že pro žalobce vystavila sporné faktury. Správce daně ze svědeckých výpovědí jmenovaných osob dále zjistil, že žádná osoba nebyla zplnomocněna k jednání jménem společnosti IMSTAVEX, s.r.o., a že tato společnost nespolupracovala ani s G. P., ani s J. G. V roce 2007 navíc vůbec nevykonávala fakturované montážní práce - zabývala se hostinskou činností a pronájmem nápojových automatů. Dalším významným zjištěním, které správce daně učinil formou dožádání u místně příslušného správce daně společnosti IMSTAVEX, s.r.o., bylo zjištění, že společnost IMSTAVEX, s.r.o., nemá sporné faktury ve svém účetnictví, v roce 2007 používala jiný formát, jinou číselnou řadu a jiné razítko. Na sporných fakturách též není číslo bankovního spojení, které společnost na jí vystavených daňových dokladech automaticky uvádí. Těmito zjištěními správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur, a na žalobce tak přešlo zpět důkazní břemeno. Jeho povinností bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost výdaje deklarovaného spornými fakturami.

Tvrzení žalobce o „podstatných rozporech“ ve výpovědích osob jednajících za společnost IMSTAVEX, s.r.o., je zcela nekonkrétní – žalobce nespecifikoval, jaké rozpory má

na mysli a v čem spočívají. K takto nekonkrétnímu tvrzení soud nemůže přihlížet. Argumentace žalobce, že „jednatelka P. se o společnost nestarala a za společnost v podstatě nekontrolovatelně jednali obchodní zástupci," je ničím nedoloženým tvrzením, které je opět zcela nekonkrétní, neboť žalobce (podobně jako G. P.) neuvedl jméno žádného zástupce, jenž by byl oprávněn jednat za společnost IMSTAVEX, s.r.o. Tato žalobcova tvrzení nemohou zvrátit závěr plynoucí z výše uvedených zjištění správce daně, že společnost IMSTAVEX, s.r.o., sporné faktury nevystavila a práce jimi fakturované pro žalobce neprovedla.

Soud neshledal opodstatněnou námitku žalobce, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že práce (deklarované spornými fakturami) provedl J. G., který je dále odevzdával G. P. Tato námitka je ve své podstatě pouhým popřením opačného závěru žalovaného, které však (na rozdíl od závěru správního orgánu) není založeno na posouzení v řízení provedených důkazů. Žalobce neuvedl, jaké důkazy podle něj prokazují provedení fakturovaných prací J. G., a z jeho prostého konstatování nelze ani dovodit, v čemž spatřuje nesprávnost hodnocení jednotlivých důkazů ze strany žalovaného.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí právem poukázal na to, že ze svědecké výpovědi J. G. vyplynulo, že jmenovaný vyráběl ocelové konstrukce, což je odlišný druh prací, než jaký byl uveden na napadených fakturách (montážní práce). Žalobce poté, co byl správcem daně vyzván k prokázání svých tvrzení, tvrdil, že stavební práce dle sporných faktur byly provedeny na základě písemných objednávek, které předložil. Na těchto objednávkách, na nichž je jako objednatel uveden žalobce a jako zhotovitel společnost IMSTAVEX, s.r.o., je uvedeno, že žalobce objednává dodávku a montáž OK konstrukce + opláštění + položení trapézových plechů a jejich zakotvení na střešní nosníky. Ani práce specifikované v objednávkách tedy nekorespondují s pracemi, které měl J. G. dle své výpovědi provést. Pro posouzení věci je podstatné také to, že jmenovaný svědek svou výpovědí neobjasnil, v jakém konkrétním rozsahu, kde a kdy práce provedl.

Nutno dodat, že ani dalšími v řízení provedenými důkazy nebylo prokázáno, že práce deklarované spornými fakturami provedl právě J. G. Svědecké výpovědi dalších svědků (G. P., M. T.) se rozcházejí s výpovědí J. G. a vykazují řadu nejasností. G. P. mj. vypověděl, že za společnost IMSTAVEX, s.r.o., jednal s nějakým obchodním zástupcem, jehož jméno si však nepamatuje. Shora zmíněná výpověď jednatelky společnosti IMSTAVEX, s.r.o., však prokazuje nepravdivost tohoto, byť krajně nekonkrétního, údaje, který sám G. P. zpochybnil při své další výpovědi zachycené v protokolu č.j. 104026/10/011931107770, v níž popřel svou spolupráci se společností IMSTAVEX, s.r.o., v souvislosti s pracemi prováděnými na stavebních zakázkách pro obchodní řetězec MAKRO. M. T. ve své výpovědi uvedl, že jednal s panem J. G., o kterém si myslel, že je zaměstnancem společnosti IMSTAVEX, s.r.o. Domlouval s ním obchodní podmínky, přebíral od něj práci a následně i faktury. Svědek J. G. naproti tomu vypověděl, že faktury předal panu P. a pan P. je dal panu T. M. T. neobjasnil, proč považoval J. G. za zaměstnance společnosti IMSTAVEX, s.r.o. Ani ze svědeckých výpovědí G. P. a M. T. nevyplývá, v jakém konkrétním rozsahu, kde a kdy J. G. práce pro žalobce provedl. V řízení tedy nebylo prokázáno, že J. G. vykonal pro žalobce ty práce, které byly předmětem fakturace dle sporných faktur.

K tvrzení žalobce, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že J. G. dostal od žalobce zaplaceno a následně svůj příjem zdanil, soud předně uvádí, že zaplacení určité peněžní částky žalobcem J. G. ani dodatečné zdanění takového příjmu J. G., jenž následně podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 a dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007, samo o sobě neprokazuje provedení konkrétních

prací J. G. pro žalobce. Nelze než zopakovat, že ze strany žalobce nebyly v řízení předloženy žádné věrohodné důkazy, které by jednoznačně prokazovaly, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu J. G. pro žalobce provedl. Tím pádem nebylo prokázáno, že to byl právě on, kdo pro žalobce provedl práce, které byly předmětem fakturace dle sporných faktur. Nutno dodat, že provedení konkrétních prací J. G. pro žalobce neprokazují ani dodatečně předložené listiny – dva listy označené jako peněžní deník – Imstavex s razítkem J. G. a faktury z listopadu 2007, na nichž je jako dodavatel uveden J. G. a jako odběratel IMSTAVEX, s.r.o. Vzhledem k tomu, že jednatelka společnosti IMSTAVEX, s.r.o., jednoznačně vyloučila jakoukoliv spolupráci s J. G., jsou tyto listiny nevěrohodné. Je tomu tak i s ohledem na druh podnikatelské činnosti, který společnosti IMSTAVEX, s.r.o., v roce 2007 vykonávala.

Správce daně ani žalovaný nezpochybnili skutečnost, že práce byly ve výsledku předány konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že žalobce v řízení neprokázal spojitost vynaloženého výdaje s konkrétními pracemi, které pro něj měl provést J. G. a které byly v deklarované hodnotě 5.430.000,- Kč předmětem fakturace dle sporných faktur. Povinností žalobce v daňovém řízení bylo prokázat provedení fakturovaných stavebních prací ve vazbě na jejich skutečného dodavatele, který mu právě tyto konkrétní práce dodal. Bylo tedy třeba prokázat nejen to, že fakturované práce byly skutečně provedeny a předány konečnému odběrateli, ale i to, kdo konkrétně tyto stavební práce v tvrzeném rozsahu provedl. Důkazní břemeno v tomto směru žalobce neunesl.

Ad/4 - dodavatel Aqua Servis MTM s.r.o. (dále též jen „společnost MTM“):

Soud nevešel na námitku žalobce, že v řízení sice nebylo postaveno najisto, že práce fakturované spornými fakturami prováděla přímo společnost MTM, bylo však prokázáno, že provedení těchto prací zajistila. Skutečnost, že společnost provedla MTM dané práce, předně vyloučil sám žalobce svou odpovědí na otázku uvedenou pod písmenem B, v níž uvedl, že „v daňovém řízení bylo prokázáno, že konkrétní práce provedla společnost GORDIKA s. r. o., za níž jednal p. J. K.“ Toto prohlášení daňového subjektu z povahy věci popírá provedení týchž prací společností MTM.

Žalobce neuvedl, z čeho dovozuje, že společnost MTM provedení těchto prací zajistila (na jiném místě používá žalobce termín „zastřešila“), a neuvedl ani, v čem mělo toto zajištění prací ze strany jmenované společnosti spočívat. V žalobě obsáhle argumentuje čestným prohlášením V. M. ze dne 14.12.2007, přičemž označuje za nevěrohodnou svědeckou výpověď, ve které V. M. označil obsah tohoto čestného prohlášení za nepravdivý. Soud má naopak v souladu s názorem žalovaného za to, že podstatný je právě obsah svědecké výpovědi V. M. Ten, slyšen jako svědek, označil za důvod, který jej vedl k tomu, že zmíněné prohlášení podepsal, příslib získání zakázek ze strany G. P. Aniž by soud chtěl jakkoliv hodnotit poctivost jednání V. M. spočívajícího v podpisu evidentně nepravdivého prohlášení, považuje podané zdůvodnění takového jednání, které svědek učinil po poučení o významu svědecké výpovědi v daňovém řízení, za dostatečně věrohodné.

Není pravdou, že by žalovaný a správce daně vyšli jen z těch částí svědeckých výpovědí jednatelů společnosti MTM V. M. aj. T., v nichž jmenovaní popírají, že by společnost MTM pro žalobce prováděla jakékoli práce. Správní orgány vzaly v tomto směru v potaz i další zjištěné skutečnosti, především to, že předmětem činnosti společnosti MTM nebyly pokrývačské a klempířské práce (jež byly předmětem fakturace na sedmi sporných fakturách), ale výstavba vodovodních a kanalizačních sítí. Toto zjištění, které žalobce žádným relevantním důkazem nezpochybnil, plně prokazuje pravdivost výpovědí jednatelů společnosti

MTM, že tato společnost neprováděla žádné zakázky pro společnost MAKRO, se žalobcem na realizaci těchto zakázek nespolupracovala, ani provedení prací deklarovaných spornými fakturami jinak nezajistila. „Neúčast“ společnosti MTM při provádění těchto prací nepřímo potvrdil též svědek J. K., jenž mj. vypověděl, že jednal pouze s G. P., nikoliv s výše jmenovanými jednateli společnosti MTM, které ani neznal.

Výpověď G. P., jíž se žalobce v této souvislosti rovněž dovolává, se soudu, stejně jako žalovanému, jeví jako krajně nepravdivá. G. P. vypověděl, že zajistil kontakt pana M. a pana T. To popřeli jak jednatelé společnosti MTM, kteří prohlásili, že žádná spolupráce se žalobcem nebyla realizována, tak i samotný M. T., jenž vypověděl, že za MTM jednal s J. K. a že s panem M. se seznámil až při provádění svědecké výpovědi na Finančním úřadu v Chebu.

Zjištěním, že společnost MTM nemá ve svém účetnictví zaúčtovány a evidovány sporné faktury, že předmětem její činnosti nejsou pokrývačské a klempířské práce, které měly být provedeny dle sporných faktur, a že účet uvedený na fakturách nepatří společnosti MTM (ale G. P., který později jako svědek uvedl, že neví, jak se tam dostal), a tím, že jednatelé společnosti MTM popřeli účast společnosti při provádění prací fakturovaných spornými fakturami, správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur. Na žalobce tak přešlo zpět důkazní břemeno a jeho povinností bylo, aby vzniklé pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost výdaje deklarovaného spornými fakturami.

Žalobce až v průběhu řízení začal tvrdit, že práce v rozsahu dle sporných faktur pro něj fakticky provedl jiný dodavatel, tedy nikoliv společnost MTM, ale společnost GORDIKA a.s., ani toto své tvrzení však provedenými důkazy neprokázal.

Svědecké výpovědi J. K., M. T. a G. P., jichž se žalobce v této souvislosti dovolává, předně neprokázaly konkrétní rozsah prací provedených společností GORDIKA a.s. M. T. mj. vypověděl, že stavební deník se nevedl a předávací protokoly nebyly vypracovány. Konkrétní rozsah prací provedených společností GORDIKA a.s., svou výpovědí neozřejmil ani J. K. Výpovědi jmenovaných svědků navíc obsahují nepřehlédnutelné rozpory, a jsou tudíž nevěrohodné. J. K. vypověděl, že vždy jednal pouze s panem G. P. (o kterém se domníval, že jedná za společnost MTM). Jemu také předával faktury vystavené společností GORDIKA a.s., pro společnost MTM. Naproti tomu M. T. ve své výpovědi uvedl, že jednal s panem K., se kterým domlouval podmínky spolupráce se společností MTM. Od něj přebíral faktury a předával mu peníze. G. P. vypověděl, že jeho činností bylo zprostředkování práce pro společnost MTM a že zajistil kontakt pana M. a M. T. Pravdivost tohoto tvrzení vyvrátili jak jednatelé společnosti MTM, kteří prohlásili, že žádná spolupráce se žalobcem nebyla realizována, tak i samotný M. T., jenž vypověděl, že za MTM jednal s J. K. a že s panem M. se seznámil až při provádění svědecké výpovědi na Finančním úřadu v Chebu. Také pan M. v rámci své výpovědi uvedl, že vždy jednal pouze s panem G. P.

Vzhledem k rozdílným a nepřesvědčivým výpovědím pana G. P., zástupce žalobce M. T. a J. K. nemohl žalovaný uznat tyto výpovědi za důkazy prokazující, že stavební práce v rozsahu deklarovaném spornými fakturami skutečně provedla společnost GORDIKA a.s. Provedení těchto prací (v konkrétním rozsahu) pro žalobce pak neprokazují ani výňatky z peněžního deníku společnosti GORDIKA a.s., které nejsou vůbec datovány, a jsou tak zcela neprůkazné.

K tvrzení žalobce, že společnost GORDIKA a.s., dostala od žalobce zaplaceno a dodatečně také tento příjem zdanila, soud uvádí, že zaplacení určité peněžní částky žalobcem společnosti GORDIKA a.s., ani dodatečné zdanění takového příjmu samo o sobě neprokazuje provedení konkrétních prací jmenovanou společností pro žalobce. Stručně řečeno, v řízení nebylo prokázáno, za co konkrétně dostala společnost GORDIKA a.s., od žalobce zaplaceno. Jak již bylo soudem uvedeno shora, žalobce nepředložil dostatečně věrohodné důkazy, které by jednoznačně prokazovaly, že pro něj společnost GORDIKA a.s., provedla právě ty práce, které jsou předmětem fakturace dle sporných faktur. Sporná ostatně zůstala i otázka placení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí právem poukazuje na rozpory mezi výpověďmi svědků, které se vztahují k této otázce. J. K. vypověděl, že mu za práci zaplatil pan T. na základě příjmového dokladu vystaveného společností GORDIKA a.s. Neuvedl však výši plateb, ani to, kdy a kde mu byly peníze předány. Stejně tak není zřejmé, z jakého důvodu měl údajně přijímat platby od M. T., když předtím vypověděl, že prováděl práci a vystavoval faktury pro jiného odběratele, a to pro společnost MTM, za kterou podle něj jednal G. P. M. T. ve své výpovědi nepotvrdil tvrzení pana K., že předání peněz proběhlo na základě příjmového dokladu vystaveného společností GORDIKA, a.s. Uvedl, že byl přesvědčen, že práce pro žalobce provedla společnost MTM, a v takovém případě neměl žádný důvod, aby za tyto práce platil jiné společnosti (GORDIKA a.s.). Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že vzájemně rozpornými svědeckými výpověďmi nebyly objasněny souvislosti mezi provedením prací dle sporných faktur a výdaji žalobce.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybňuje důvěryhodnost společnosti GORDIKA a.s., poukazem na to, že jejím statutárním orgánem byl od října 2007 D. C. Uvedené žalobní tvrzení je tudíž irelevantní.

Soud nerozumí argumentaci žalobce, že daň z příjmů za práce provedené dle sporných faktur pro žalobce by měla přiznat a odvést nejen společnost GORDIKA, a.s., ale též společnost MTM. Žalobce jistě nezaplatil odměnu za provedení týchž prací zároveň oběma společnostem; navíc v průběhu řízení začal sám tvrdit, že předmětné práce pro něj neprovedla společnost MTM, ale společnost GORDIKA, a.s.

Žalobce i v tomto případě namítá, že v řízení nebylo zpochybněno předání prací konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO. Tato skutečnost však nemá žádný vliv na správnost závěru žalovaného, že žalobce neprokázal, že tyto práce pro něj v rozsahu deklarovaném spornými fakturami provedl jím označený subjekt, tj. společnost GORDIKA, a.s. Tvrdí-li žalobce, že tyto práce neprovedl on sám, ale že je pro něj za úplatu provedl jiný subjekt, přičemž úplatu za takto provedenou práci následně uplatňuje jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí být schopen prokázat pravdivost svého tvrzení jako celku, tedy i to, že práci (zdanitelné plnění) pro něj skutečně v deklarovaném rozsahu provedl právě ten subjekt, kterého on označil. Pouhé prokázání zaplacení finančních prostředků určitému subjektu (výdaje) bez prokázání vazby takové platby ke konkrétnímu deklarovanému zdanitelnému plnění se nutně jeví jako nedostatečné, protože samo o sobě neprokazuje charakter tohoto výdaje, tedy to, že se skutečně jedná o výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Spojitost výdaje s konkrétními pracemi dle sporných faktur, které pro něj údajně měla provést společnost GORDIKA, a.s., žalobce v řízení neprokázal.

Ad/5 - dodavatel STAMOZA, společnost s ručením omezeným (dále též jen „STAMOZA“):

Správce daně při místním šetření zjistil, že žalobcem předložené faktury se v účetnictví společnosti STAMOZA nevyskytují, tato společnost neeviduje žádnou fakturu vydanou na žalobce. Forma sporných faktur a na nich použité razítko se lišilo od faktur a razítka, které společnost STAMOZA používá. Jednatel společnosti STAMOZA M. Š. jako svědek vypověděl, že společnost pro žalobce žádné stavební práce neprovedla, sporné faktury nevystavila a žádné peněžní částky od žalobce nepřijala. Těmito zjištěními správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur. Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, na kterém bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů.

Žalobcovo tvrzení, že v odvolacím řízení prokázal především dodatečnou výpovědí G. P., M. T. a Ing. M. K., že práce byly provedeny, neobstojí. Stejně jako tomu bylo u předchozích dodavatelů, ani v tomto případě správce daně či žalovaný nepopírají samotné provedení prací a jejich předání konečnému odběrateli, ale vytýkají žalobci neunesení důkazního břemene ohledně prokázání skutečnosti, kdo vlastně pro žalobce projektové práce fakturované spornými fakturami provedl.

Není pravdou, že „v daňovém řízení nebylo bezpečně vyvráceno, že práce provedl přímo tento dodavatel (míněno společnost STAMOZA“). Provedení projektových prací společností STAMOZA bylo nade vší pochybnost vyvráceno jak obsahem výše zmíněné výpovědi jednatele společnosti M. Š., tak i výpovědí svědka G. P., který mj. uvedl, že v roce 2007 s uvedenou společností nespolupracoval, ani za ní nejednal. Provedení fakturovaných prací společností STAMOZA vyvrací i zjištění správce daně, že společnost STAMOZA má zcela jiný předmět činnosti, než je provádění projektových prací – jejím předmětem činnosti je výstavba inženýrských sítí.

Žalobce snad ani nemůže myslet vážně své tvrzení, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že zdanitelné plnění, tj. projektové práce uvedené ve sporných fakturách, pro něj uskutečnil D. C. D. C. jako svědek vypověděl, že pracuje jako zedník, dříve se živil rozvozem pečiva, a *projektové práce nikdy nedělal*. Pouze jako brigádu pro G. P. vozil projekty od Ing. O. panu (M.) T. Neví ani přesně, co vozil, neboť dostal obálku nebo CD či flash disk a odvezl to panu T. Za tuto službu mu byly na základě ústní dohody žalobcem vypláceny odměny ve výši cca 1500,- Kč bez dokladů. Značně nevěrohodně působí výpověď M. T., který jako svědek nejprve dne 6.4.2009 vypověděl, že za společnost STAMOZA s ním jednali pan Š. a D. C., se kterým ho seznámil právě pan Š. Pana C. přitom označil za osobu, která projekty vypracovala. Při dalším výslechu dne 14.6.2010 však M. T. svou výpověď zásadním způsobem změnil. Uvedl, že s jednatelem společnosti STAMOZA panem Š. se seznámil až na Finančním úřadu v Chebu. Dále uvedl, že provedení projektových prací zadával sám, ale neví, komu zadával pan C. přepracování projektů, neboť pracuje jako zedník a není osobou, která by měla oprávnění provádět projektové práce.

Výpověď svědka Ing. M. K. potvrzuje pouze to, že jmenovaný svědek prováděl kompletační činnost spočívající v tom, že jiné projektové kanceláře mu dodaly projekty a on je autorizoval ve standardu požadovaném odběratelem (společností MAKRO). Ani výpověď tohoto svědka v žádném případě neprokazuje, že by zdanitelné plnění uvedené ve sporných fakturách, tj. projektové práce, pro žalobce uskutečnil D. C.

Zaplacení určité peněžní částky žalobcem D. C., ani dodatečné zdanění takového příjmu jmenovanou osobou (žalobce v průběhu odvolacího řízení předložil dodatečné přiznání D. C. k DPFO za rok 2007) rozhodně neprokazuje, že dodatečně zdaňovaný příjem D. C. od

žalobce obdržel jako odměnu za provedení projektových prací dle sporných faktur. Vzhledem k tomu, že D. C. projektové práce nikdy nedělal, neměl k tomu patřičné vzdělání ani oprávnění a pro žalobce vykonával pouze práci poslíčka, je zcela vyloučeno, že by pro žalobce provedl zdanitelné plnění uvedené ve sporných fakturách. Otázkou zůstává, za co tedy od žalobce obdržel příjmy, které zahrnul do dodatečného daňového přiznání. Se zřetelem k výše uvedenému je však jisté, že to nemohla být odměna za provedení projektových prací deklarovaných spornými fakturami, protože takové práce D. C. pro žalobce určitě neprovedl.

Ad/6 - dodavatel VODOMONT:

V daňovém řízení vskutku nebylo prokázáno, že práce fakturované spornými fakturami provedla pro žalobce jako dodavatel společnost VODOMONT. Jednatel této společnosti Ing. R. I. jakoukoliv spolupráci se žalobcem popřel, a také G. P., který neoprávněně jednal jménem společnosti VODOMONT a vystavil též sporné faktury, jako svědek přiznal, že fakturované práce nebyly společností VODOMONT provedeny. To, že G. P. dříve v této společnosti pracoval, je v souzené věci zcela nerozhodné.

Správce daně zjistil, že žalobcem předložené faktury se v účetnictví společnosti VODOMONT nevyskytují, tato společnost neeviduje žádnou fakturu vydanou na žalobce, a forma sporných faktur a na nich použité razítko se liší od faktur a razítka, které společnost VODOMONT používá. Jednatel společnosti VODOMONT Ing. R. I. jako svědek vypověděl, že společnost pro žalobce žádné stavební práce neprovedla, sporné faktury nevystavila, a peněžní hotovost ani úhradu na bankovní účet (od žalobce) nepřijala. Těmito zjištěními správce daně důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce, na kterém bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost uplatněných výdajů. Toto důkazní břemeno však žalobce neunesl.

K argumentaci žalobce, že v řízení bylo prokázáno, že G. P. práce fakticky dozoroval, soud uvádí, že G. P. ve svědecké výpovědi, kterou podal dne 16.6.2010, skutečně na otázku správce daně, zda práce fakturované společností VODOMONT dozoroval, odpověděl, že „*V tomto rozsahu prací jsem určité množství dozoroval, např. Černý Most, Brno.*“ Případný výkon stavebního dozoru (v blíže nespecifikované době a rozsahu) ovšem neznamená, že předmětné stavební práce, jež byly předmětem fakturace dle sporných faktur, provedl pro žalobce právě G. P. Jeho výpověď naopak svědčí o tom, že tyto práce ve skutečnosti prováděl někdo jiný, jehož práci G. P. toliko dozoroval. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že G. P. s určitostí nevěděl ani to, zda fakturované stavební práce byly pro žalobce provedeny (na otázku správce daně, zda se vůbec nějaké práce uskutečnily, jestliže nebyly provedeny společností VODOMONT, odpověděl dne 16.6.2010 takto: „*Předpokládám, že ano.*“). Konkrétní druh a rozsah provedených stavebních prací, ani to, který subjekt konkrétně tyto práce pro žalobce provedl, tedy výpovědí G. P. prokázány nebyly, a nebyly prokázány ani jinými důkazy.

To, že žalobce G. P. zaplatil na základě faktur, které G. P. neoprávněně vystavil jménem společnosti VODOMONT, neprokazuje, zda a kým vlastně byly práce fakturované spornými fakturami skutečně provedeny. Žalobce ostatně ani v žalobě neoznačil konkrétní subjekt, který pro něj stavební práce dle sporných faktur provedl (označil pouze osobu, která měla provádění těchto prací dozorovat, což rozhodně není totéž). Lze shrnout, že žalobce v řízení nepředložil žádné věrohodné důkazy, které by prokazovaly, kdo pro něj provedl stavební práce v rozsahu deklarovaném spornými fakturami.

Také v tomto případě žalobce argumentuje tím, že v řízení nebylo zpochybněno předání prací konečnému odběrateli, tj. společnosti MAKRO. Jak již soud opakovaně uvedl shora, tato skutečnost nemá žádný vliv na správnost závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. Jestliže žalobce tvrdí, že tyto práce pro něj za úplatu provedl jiný subjekt, přičemž odměnu zaplacenou za takto provedené práce následně uplatňuje jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí být schopen prokázat pravdivost svého tvrzení jako celku, tedy i to, že práci (zdanitelné plnění) pro něj skutečně v deklarovaném rozsahu provedl konkrétní subjekt. Pouhé doložení výdaje v podobě zaplacení finančních prostředků bez prokázání vazby takové platby ke konkrétnímu deklarovanému zdanitelnému plnění je nedostatečné. Spojitost uplatněného výdaje s konkrétními pracemi dle sporných faktur žalobce v řízení neprokázal. Žalovaný proto právem dospěl k závěru, že žalobce předloženými a navrženými důkazními prostředky neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu svá tvrzení ohledně provedení stavebních prací společností VODOMONT-VS, a.s., a neprokázal ani provedení těchto prací jiným dodavatelem.

Žalobce ve vztahu ke všem šesti výše uvedeným dodavatelům poukazuje na znalecký posudek Ing. J. Z. a namítá, že žalovaný tento znalecký posudek neoprávněně neosvědčil jako důkaz. Tato námitka je nedůvodná, protože předmětný znalecký posudek je jako důkaz naprosto nepoužitelný, a žalovaný tudíž nepochybil, jestliže ho v předmětné věci jako důkaz neosvědčil. Ing. J. Z. v posudku vypracovaném na žádost žalobce dokonce ani neuvádí, na jaké konkrétní otázky zadavatele posudku vlastně odpovídá. Za otázku lze stěží považovat slovní spojení „Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 1.1.2007 – 31.12.2007," které znalec na druhé straně posudku označil za otázku, kterou mu bylo na základě písemné objednávky žalobce uloženo posoudit a zodpovědět. „Nález" uvedeného posudku se v podstatě omezuje na prosté a ničím nezdůvodněné konstatování, že práce specifikované na sporných fakturách byly (v případě všech šesti dodavatelů) fakticky provedeny, fakturace byla uhrazena a práce byly použity pro konečnou dodávku daňového subjektu (žalobce) pro investora. V závěru znaleckého posudku pak znalec toto konstatování opakuje a dodává, že podstatným momentem celé kauzy je skutečnost, že práce byly skutečně provedeny, řádně vyfakturovány a zařazeny do účetnictví. Pro účely posouzení výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přitom podle znalce „*není podstatné, zda práce fakticky provedl dodavatel uvedený na daňových dokladech. Podstatné je, že je prokázáno, že práce byly provedeny, zaplaceny a použity pro dodávky daňového subjektu pro jeho odběratele..... Provedení prací, pokud je prokázáno, že byly fakticky provedeny, což v daném případě prokázáno je, nelze posuzovat z hlediska faktického dodavatele prací, neboť z hlediska daně z příjmu právnických osob, pokud tyto výdaje /příjmy/ byly předmětem daňového přiznání, se jedná o nepodstatnou záležitost.*" K otázce, kdo konkrétně pro žalobce stavební práce fakturované spornými fakturami ve skutečnosti provedl, se znalec vůbec nevyjádřil (pravděpodobně proto, že to nepovažoval za podstatné).

Žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že uvedený znalecký posudek nepřinesl žádná nová skutková zjištění, ani žádné odborné posouzení. Za odborné posouzení nelze v žádném případě považovat ničím neodůvodněné konstatování znalce, že práce specifikované na sporných fakturách byly fakticky provedeny, fakturace byla uhrazena a práce byly použity pro konečnou dodávku daňového subjektu pro investora. Znalec tímto konstatováním pouze stručně shrnul argumentaci, na níž žalobce založil své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Přitom se ani „neobtěžoval" s tím, aby uvedl, na základě jakých zjištění ke svému „nálezu" dospěl, resp. z čeho dovodil, že práce uvedené na sporných fakturách byly v deklarovaném rozsahu skutečně provedeny. Závěr, že tyto práce byly řádně vyfakturovány a zařazeny do účetnictví, což znalec označil za „podstatný moment této kauzy", se ve světle

zjištění správce daně, že sporné faktury nebyly vystaveny na nich uvedenými dodavateli a v jejich účetnictví se vůbec nenacházejí, evidentně nezakládá na pravdě. Provedené práce nemohly být řádně vyfakturovány, protože společnosti, které měly sporné faktury dle jejich znění vystavit, s těmito fakturami nemají nic společného, nevystavily je a na fakturách uvedené práce prokazatelně neprovedly.

Závěrečný znalcův názor, že z hlediska aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nepodstatné, kdo dané práce pro žalobce provedl, je posouzením právní otázky, které je jednak nesprávné a navíc znalci vůbec nepřísluší. Soud již shora uvedl, z jakého důvodu se s tímto názorem neztotožňuje.

Z výše uvedeného vyplývá jediné – ze znaleckého posudku Ing. J. Z. nelze čerpat žádná relevantní zjištění, která by žalovaný mohl (a měl) zohlednit při rozhodování v dané věci.

Co se týče použitelnosti čestných prohlášení jako důkazních prostředků v daňovém řízení, lze poukázat na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.8.2014 č.j. 9 Afs 139/2013 – 30, podle nichž *„je třeba v důkazním řízení rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby. Čestné prohlášení daňového subjektu je pouze jeho tvrzení zachycené v písemné formě..... Stejně tak jako ničím nepodložené tvrzení ústní, nemůže být tvrzení sepsané formou čestného prohlášení samo o sobě důkazem prokazující vynaložení výdaje v nějaké výši. Pokud by bylo možné ve vyměřovacím řízení považovat obecně institut čestného prohlášení za důkaz prokazující skutečnosti „čestně prohlášené“, pozbyl by institut stanovení daně podle pomůcek jakéhokoli smyslu, protože chybějící důkazní prostředky by bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. V rozsudku prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005 bylo posuzováno čestné prohlášení samotného žalobce. Naproti tomu, v rozsudku druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 11/2013, kterým argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud posuzoval čestné prohlášení třetích osob, nazvané jako „svědecká výpověď“, což je nepochybně něco jiného než „čestně prohlášené tvrzení daňového subjektu“. Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši.“*

Postup správce daně i žalovaného v souzené věci byl zcela v souladu s citovaným názorem Nejvyššího správního soudu. Žalobcem předložená čestná (místopřísežná) prohlášení zachycující prohlášení třetích osob správce daně a žalovaný nikterak nepominul, autory těchto prohlášení v řízení vyslechl jako svědky a jejich svědecké výpovědi poté náležitě posoudil, přičemž je porovnal mj. i s obsahem jejich písemných prohlášení. Takovému postupu nemá soud co vytknout.

Správce daně i žalovaný plně respektovali názor vyjádřený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04, z něhož žalobce v žalobě obsáhle citoval. Žalobci byl v souzené věci dán dostatečný prostor k tomu, aby oprávněnost uplatněných výdajů prokázal jiným způsobem než daňovými doklady – spornými fakturami. Z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že žalobce se o to pokusil a správci daně, jakož i žalovanému v odvolacím řízení, za tímto účelem předložil celou řadu důkazních prostředků, které správní orgány obou stupňů provedly a následně posoudily. Hodnocení provedených důkazů a závěry, k nimž žalovaný na základě tohoto hodnocení dospěl, ostatně tvoří značnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalobcův nesouhlas s těmito závěry, resp. jeho (nedůvodné) přesvědčení o tom, že důkazní břemeno unesl a oprávněnost uplatněných výdajů v řízení prokázal, nikterak nedokládá, že by žalovaný v dané věci jednal v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 664/04.

Není pravdou, že správce daně či žalovaný nepřihlédli ke všem skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazními prostředky. Každý důkaz posoudil jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (zohlednil výsledky dožádání, místních šetření aj.). Poté srozumitelně a přesvědčivě zdůvodnil, proč žalobcem předložené důkazní prostředky neosvědčil jako důkaz prokazující oprávněnost žalobcem uplatněných výdajů ovlivňujících základ daně z příjmů. Hodnocení důkazů bylo ze strany žalovaného provedeno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a soud v něm žádné pochybení neshledal.

Soud na tomto místě považuje za nutné připomenout, že v daňovém řízení vyšlo najevo, že žalobce do svého účetnictví zahrnul velký počet evidentně falešných faktur, které prokazatelně nebyly vystaveny na nich uvedenými subjekty. Správce daně zjistil, že práce, které byly předmětem fakturace, nebyly provedeny společnostmi, které na těchto fakturách figurovaly. Mnohamilionové částky dle těchto sporných faktur žalobce uplatnil jako své výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které údajně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu. Poté, co správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP důvodně zpochybnil pravdivost žalobcem předložených faktur, přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce a jeho povinností podle § 31 odst. 9 ZSDP bylo, aby vzniklé pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal oprávněnost výdajů deklarovaných spornými fakturami. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že vzhledem ke zjištění zásadních nesrovnalostí, jež se týkají sporných faktur, bylo k uznání oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů zapotřebí, aby žalobce vynaložení těchto výdajů prokázal *zcela jednoznačným způsobem*, tj. aby věrohodně prokázal veškeré skutečnosti týkající se předmětných výdajů tak, aby ve spojení s ostatními zjištěnými údaji vytvářely důvěryhodný obraz o celé transakci. Jak již bylo řečeno, skutečností, která se nepochybně týká předmětných výdajů, a kterou proto měl žalobce rovněž prokázat, je i osoba dodavatele, který pro něj práce deklarované spornými fakturami fakticky provedl. Důkazní břemeno v tomto směru však žalobce neunesl, o čemž svědčí posouzení důkazních prostředků popsané výše u jednotlivých dodavatelů. V řízení nebylo prokázáno, že by předmětné práce pro žalobce provedli dodavatelé uvedení na sporných fakturách (prokázán byl pravý opak), a žalobce neprokázal ani své tvrzení, že tyto práce pro něj v tvrzeném čase a rozsahu fakticky provedly jiné jím označené osoby (M. D., J. G., G. P., D. C., K. S., GORDIKA a.s.).

Lze uzavřít, že žalobce vynaložení jím uplatněných výdajů jednoznačným způsobem neprokázal. Správce daně proto v souladu s § 24 odst. 1 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů při stanovení základu daně o tyto žalobcem neprokázané výdaje zvýšil výsledek hospodaření žalobce za rozhodné zdaňovací období.

K námitkám, v nichž se žalobce dovolával zásady ochrany dobré víry, ani k námitce, v níž vytkl správci daně, že po něm požadoval ověření skutečností, které si nemohl ověřit vůbec nebo jen s velkými obtížemi, soud nemohl přihlížet, neboť tyto námitky byly vzneseny až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 s.ř.s.). Žalobce tyto námitky poprvé uplatnil až při ústním jednání před soudem, resp. v závěrečném návrhu, jehož písemné vyhotovení soudu téhož dne předložil. Pokud by soud postupoval opačně, tedy pokud by překročil rozsah *včas uplatněných* žalobních námitek, jednal by v rozporu s ustanoveními

§ 75 odst. 2 s.ř.s. a § 71 odst. 2 věta třetí s.ř.s., které mu ukládají přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů uplatněných v zákonem stanovené lhůtě. Soud k těmto opožděně uplatněným námitkám pouze na okraj uvádí, že judikatura, na kterou žalobce odkázal v rámci námitek, v nichž argumentoval dobrou vírou, se na žalobcův případ se vůbec nevztahuje, neboť se týká zcela jiné problematiky, a sice tzv. karuselových podvodů v oblasti DPH. Dlužno dodat, že placení statisícových částek osobám, o kterých žalobce nevěděl, zda jsou vůbec oprávněny jednat za dodavatele uvedeného na faktuře, rozhodně není projevem dobré víry, ale přinejmenším projevem krajní neopatrnosti, zvláště jednalo-li se o placení v hotovosti. Rovněž není pravdou, že by správce daně v souzené věci na žalobci požadoval prokázání skutečností, které si žalobce nemohl ověřit, nebo jen s velkými obtížemi. Identifikace konkrétního dodavatele, který pro žalobce *dle jeho vlastního tvrzení* provedl stavební či projektové práce deklarované spornými fakturami, za takovou skutečností považovat nelze. Žalobce účelově pomíjí, že správce daně ani žalovaný „neustrnuli“ u zjištění o nepravdivosti údaje o osobě dodavatele na sporných fakturách, ale umožnili mu, aby doplnil tvrzení ohledně uplatněných výdajů, a aby takto doplněná vlastní tvrzení následně prokázal jinými důkazními prostředky než daňovými doklady. Důkazní břemeno stran prokázání vlastních tvrzení samozřejmě tížilo žalobce a nikoliv správce daně.

Protože soud v projednávané věci neshledal, že by žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí porušil v žalobě označená ustanovení právních předpisů, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.**

V Praze dne 24. února 2016

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková