



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **IMSTAV Group s.r.o.**, se sídlem náměstí Přátelství 1518/2, Praha 10, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec III-Jeřáb, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 15864/10-1200-105242,

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

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 17. 12. 2010, kterým bylo změněno rozhodnutí vydané Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 16. 2. 2010, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, jímž byla žalobci

vyměřena uvedená daň ve výši 2 346 120,- Kč. Odvolací orgán vyhověl námitce žalobce v odvolání ohledně částky 3 758 000,- Kč podle faktury č. 270 od společnosti JUFU s.r.o. za práce provedené v srpnu až říjnu 2004, a o tuto částku snížil žalobci daňový základ; v ostatním však ponechal dodatečný platební výměr nezměněn.

V žalobě žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně vyhodnotil jednotlivé odvolací námitky vyplývající z doplnění odvolání ze dne 29. 9. 2010 a 30. 9. 2010, a v rozporu se základními zásadami daňového řízení se žádným způsobem před vydáním odvolacího rozhodnutí nevypořádal s návrhem na doplnění dokazování. Žalobce v podaném odvolání vnesl námitku, že napadené prvoinstanční rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu s úpravou dokazování a důkazního břemene dle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Přestože žalobce v průběhu rozsáhlé daňové kontroly na podporu svých tvrzení předložil řadu dokladů a důkazních prostředků, kterými došlo ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k prokázání tvrzených skutečností, správce daně, aniž by ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přinesl důkaz opaku, setrval na svých pochybnostech ohledně příslušných obchodních případů a následně postihl žalobce tím, že jednotlivé šetřené nákladové položky označil za neprokázané a zvýšil jeho základ daně. Žalovaný uznal důvodnost této námitky pouze ve vztahu k šetřeným nákladovým fakturám přijatým od dodavatelské společnosti JUFU s.r.o. V případech fakturace od společností BH s.r.o., BRET s.r.o., AIVE s.r.o. a nákladu ve výši 750 tis. Kč, vynaloženého ve spojitosti se stavební zakázkou žalobce ve Velkých Hamrech však dospěl k závěru, že žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal oprávněnost zahrnutí příslušných nákladových položek do daňově uznatelných nákladů. Žalobce namítl, že tento závěr nelze akceptovat, máje za to, že v rámci daňového řízení předložil finančním orgánům dostatečné doklady k prokázání svých tvrzení ohledně údajů v podaném daňovém přiznání dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný však postupoval v rozporu s úpravou důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, když uvedl, že ohledně doložených tvrzení žalobce nadále trvají pochybnosti, které nebyly v průběhu daňového řízení odstraněny. Podle zákonné úpravy je však na správci daně, aby tvrzení daňového subjektu, jež daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP doložil, akceptoval, případně aby předložil takové důkazní prostředky, které tato tvrzení daňového subjektu beze vší pochybnosti vyvracejí. Žalobce namítá, že žalovaný v posuzovaném případě tímto zákonem předvídaným způsobem nepostupoval. Namísto toho se žalovaný dopustil zásadních vad v dokazování, když se nevypořádal s předloženými důkazními prostředky dostatečným způsobem, některé předložené důkazy odmítl akceptovat a u dalších navrhovaných důkazních prostředků bez dostatečných důvodů nezajistil jejich provedení. Správce daně, potažmo žalovaný, tak v rozporu s § 31 zákona o správě daní a poplatků neprovedl všechny navrhované důkazní prostředky, přestože nadále setrval na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle odst. 9 cit. ustanovení daňového zákona. Proto žalobce namítl, že se žalovaný dopustil závažného porušení procesních pravidel, která jsou pro účely daňového řízení zakotvena v § 31 zákona o správě daní a poplatků, když vydal napadené odvolací rozhodnutí za neuzavřeného stavu dokazování. V této souvislosti žalobce poukázal na judikaturu správních soudů, podle které závěr správce daně o tom, že daňový subjekt neprokázal ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků svá tvrzení, předpokládá, že správce daně provedl řádně a úplně navržené důkazní prostředky. Ze správního spisu vyplývá, že finanční orgány v dané věci uvedený princip porušily. Žalobce byl přesvědčen o tom, že v rámci provedené daňové kontroly prokázal veškeré

kontrolované skutečnosti, nicméně vzhledem k tomu, že pochybnosti finančních orgánů přetrvaly, což vedlo k vydání předmětného dodatečného platebního výměru značného rozsahu, v rámci uplatněného odvolání žalobce navrhl doplnění dokazování o důkazní prostředky, jimiž měly být sporné skutečnosti postaveny najisto. V doplnění odvolání ze dne 29. 9. 2010 k tomu byly navrženy zcela zásadní důkazy v podobě výsledku svědků, pana ing. P. (ve věci dodávky stavebního materiálu dle fakturace BH s.r.o., BRET s.r.o. a AIVE s.r.o.) a pana J. P., bývalého starosty obce Velké Hamry, ve věci příslušné stavební zakázky realizované pro zmiňovanou obec; z podání žalobce bylo zcela zřejmé, proč důvodů jsou uvedení svědci navrhováni, jaký mají vztah k věci a jaké skutečnosti jsou způsobilí osvědčit. Žalovaný však vydal napadené rozhodnutí v rozporu s uvedenou zásadou, když odmítl provedení navržených důkazních prostředků. Za zcela nedostatečné je přitom nutno považovat stanovisko žalovaného, který toto odmítnutí navrhovaných výsledků odůvodnil tím, že se jedná o „nadbytečné“ důkazní prostředky. Žalobce má za to, že takové odmítnutí navržených svědeckých výpovědí nelze v kontextu odvolacího rozhodnutí a jeho závěrů akceptovat, a to ze dvou základních důvodů: 1) pokud žalovaný v daném případě vyhodnotil obsah a význam navržených důkazních prostředků předem, tedy aniž by je provedl, jedná se o závažné porušení procesních předpisů; 2) pokud žalovaný v odvolacím rozhodnutí dospěl ve sporných bodech k závěru, že žalobce neunesl ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků své důkazní břemeno, je souběžné odmítnutí z jeho strany navrhovaných důkazních prostředků zcela nepřijatelné. Jde zejména o to, že žalovaný neprovedl důkazní prostředky, které žalobce v průběhu odvolacího řízení navrhoval, a neuvedl pro tento postup žádné akceptovatelné důvody. Postup, při kterém se žalovaný řádně a včas nevypořádal se všemi předloženými či navrhovanými důkazními prostředky, je v rozporu s ustanoveními § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, č.j. 22 Ca 421/2002, podle něhož *„Správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, kterými mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal svá tvrzení (z důvodu neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemůžou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán rovněž nemůže provedení důkazů odmítnout s odůvodněním, že od důkazu nelze očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti, např. u navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by vůbec tyto důkazy provedl.“* Dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 2 Afs 13/2005, ve kterém soud konstatuje: *„Je přirozeně na daňovém subjektu, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení navrhne. Pokud však navrhne důkazy (a nejedná se o důkazy neproveditelné), je povinností správce daně takové důkazy zajistit a provést (zajistit výsledek označené osoby apod.).“* Ve světle citovaného rozsudku se odůvodnění odmítnutí navržených svědeckých výpovědí jeví jako zcela nedostatečné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že provedení navrhovaných svědeckých výpovědí by bylo „nadbytečné“. Žalobce k tomu namítl, že takový důvod považuje za nepřijatelný. Navrhovaní svědci byli účastní příslušných obchodních případů, a tedy způsobilí osvědčit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně u žalobce. V žádném případě proto nelze označit jejich výpověď za nadbytečnou. V situaci, kdy

správní orgán konstatoval neunesení důkazního břemena ze strany daňového subjektu a vyvodil z tohoto závěru důsledky výrazně zasahující do jeho majetkové sféry, je možné navrhaný důkazní prostředek odmítnout toliko tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V případě navrhaného svědka p. J. P. je zřejmé, že tento svědek coby bývalý statutární orgán obce Velké Hamry, tj. odběratele žalobce, je způsobilý osvědčit skutečnost, zda došlo k vyúčtování předmětné částky 750 tis. Kč odběrateli, jak tvrdil žalobce, či nikoliv. Tedy tento svědek je způsobilý osvědčit skutečnost, zda měla příslušná nákladová položka žalobce přímou souvislost s realizací konkrétní zakázky ve Velkých Hamrech. Odvolací orgán v tomto bodě dospěl k závěru, že „žalobkyně neprokázala své tvrzení, že částka 750 tis. Kč byla vyúčtována odběrateli, a nebylo doloženo a prokázáno, v jaké výši se částka váže ke zdanitelným příjmům“ (viz str. 7 odvolacího rozhodnutí). Jinak řečeno, odvolací orgán na straně jedné odmítl provedení důkazního prostředku, který žalobce navrhoval k prokázání konkrétních skutečností, na straně druhé přitom dospěl k závěru, že ohledně těchto konkrétních skutečností žalobce neunesl důkazní břemeno. V této souvislosti je zcela nepřijatelný také důvod k odmítnutí navrhaného výsledku p. J. P., podle kterého „nelze předpokládat, že navrhaný svědek může mít povědomí o tom, zda byla částka odstupného uplatněna v nákladech žalobkyně v souladu se zákonem a zda souvisela se zaúčtovanými výnosy žalobkyně“. V kontextu toho, že navrhaný svědek byl zástupcem odběratele, který s žalobkyní jednal ve věci příslušných vedlejších rozpočtových nákladů zakázky ve Velkých Hamrech, nelze tento spekulativní závěr žalovaného akceptovat, neboť správce daně není oprávněn činit si ohledně obsahu svědecké výpovědi a způsobilosti svědka předběžný závěr, aniž by příslušný výsledek provedl. Z téhož důvodu byl nesprávný rovněž postup žalovaného v případě navrhané výpovědi pana ing. I. P., který je v souvislosti s fakturací společností BH s.r.o., BRET s.r.o. a AIVE s.r.o. způsobilý osvědčit, že stavební materiál byl ze strany těchto společností žalobci skutečně dodán, jakož i další souvislosti této obchodní spolupráce. Žalovaný k tomuto bodu odvolání uvedl, že „důkazní břemeno bylo na žalobkyni, která měla prokázat, že k dodání materiálu došlo“, avšak souběžně odmítl navrhaný důkazní prostředek, který žalobce na doložení skutečnosti navrhl. V tomto případě žalovaný odmítl výpověď navrhaného svědka proto, že

- 1) navrhaný svědek byl již dříve v daňové kontrole vyslechnut;
- 2) navrhaný svědek nefiguruje na předložených dokladech (fakturách a dodacích listech),
- 3) jednatel žalobkyně dříve v řízení vypověděl, že zajišťoval jednání s dodavateli, „proto se jeví výsledek svědka jako nadbytečný, neboť svědek nemůže sdělit takové skutečnosti, u kterých nebyl přítomen“.

Žádný z uvedených důvodů nelze akceptovat. Jak vyplývá z protokolu o výsledku svědka, ing. P., ze dne 18. 8. 2009, tento výsledek se týkal zcela jiné otázky, což bylo jednoznačně vymezeno rovněž v Předmětu jednání: „Podání svědecké výpovědi ve věci prokázání obchodních vztahů společnosti IMSTAV Group s.r.o. se společností JUFU s.r.o.“. K druhému důvodu žalobce uvádí, že samotná skutečnost, že navrhaný svědek nefiguroval na dodacích listech, nemůže vést správní orgán k závěru, že se tento svědek příslušného obchodního případu nijak neúčastnil. U třetího důvodu poukazuje žalobce na absurdnost citovaného závěru správce daně, který na jedné straně odmítl akceptovat tvrzení jednatele, že předmětná obchodní spolupráce pod jeho dohledem proběhla, na straně druhé z tohoto tvrzení vyvozuje závěr, že se příslušných jednání s dodavateli nemohl účastnit navrhaný svědek. Takový závěr navíc z výpovědi jednatele žalobce nelze učinit. Proto i zde platí námitka žalobce, že žalovaný tímto způsobem závažně porušil

jeho práva. Žalobce proto navrhl, aby soud využil svého oprávnění podle § 77 soudního řádu správního a pro vyjasnění celé záležitosti provedl výslech svědka ing. I. P., popřípadě aby k tomu zrušujícím rozsudkem zavázal žalovaného. Žalobce je přesvědčen o tom, že tímto způsobem bude prokázáno, že námitky žalovaného, které vedly k odmítnutí příslušného důkazního prostředku, se ukážou jako neopodstatněné, tedy že tento výslech není „nadbytečný“.

Žalobce dále namítl, že postupem, při kterém s ním nebylo podané odvolání jakkoli projednáno, přestože to bylo s ohledem na návrh doplnění dokazování namístě, došlo k porušení zásad dle § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, kterým odpovídá povinnost daňového orgánu šetřit práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu a postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Žalobce zde odkázala na ustálenou judikaturu správních soudů: podle právního názoru Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného v rozsudku čj. 5 Afs 33/2003 ze dne 5. 5. 2005, má daňový subjekt v odvolacím řízení právo na součinnost, zejména v případě, kdy odvolací orgán přistupuje k novému vyhodnocení důkazních prostředků (což je z logiky věci vždy, pokud jsou tyto důkazní prostředky navrhovány v rámci podaného odvolání). Dle závěru kasačního soudu je v takovém případě odvolací orgán povinen před vydáním konečného rozhodnutí ve věci seznámit se svým postupem a se svými správními úvahami daňový subjekt a umožnit tak daňovému subjektu, aby mohl proti tomuto novému postupu vznést argumenty, vyjádřit se k novým důkazním prostředkům či navrhnout důkazy vlastní. Obdobné závěry vyjádřil rovněž Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v rozsudku čj. 59 Ca 117/2005 ze dne 31. 8. 2006.

Žalovaný se dostatečně nevypořádal ani s odvolací námitkou, která se týkala fakturace společností BRET s.r.o., BH s.r.o. a AIVE s.r.o. a podle které správce daně nezohlednil skutečnost, že žalobce předmětné náklady ve spojitosti se svoji podnikatelskou činností byl nucen vynaložit. Z hlediska řízení probíhajícího u žalobce naopak nebyla relevantní zjištění správce daně o případných daňových či jiných pochybeních uvedených společností, neboť za tato jednání není žalobce odpovědný. Žalobce neměl důvod pochybovat o činnosti těchto společností, neboť z jeho hlediska bylo podstatné, že dohodnuté dodávky materiálu byly z jejich strany zajištěny ve sjednaném čase, rozsahu a kvalitě. Jako podstatná se jevila naopak skutečnost, že náklady za nákup předmětného stavebního materiálu se vždy odrazily ve zdanitelných výnosech žalobce, přičemž k těmto výnosům by bez příslušných nákladových položek nemohlo dojít. Jedná se o zásadní argument, kterému správce daně ani žalovaný nevěnovali dostatečnou pozornost a konečné rozhodnutí je tak v rozporu se základním principem zdanění, podle kterého je při zdaňování příjmů nutno vždy respektovat také související výdaj. Tento princip je přitom deklarován rovněž v judikatuře Ústavního soudu, např. v nálezu sp.zn. II. ÚS 664/04. Žalovaný však dané obchodní případy nevyhodnotil způsobem, který by přezkoumatelným způsobem zohlednil právní závěr Ústavního soudu, přestože žalobce na něj výslovně upozorňoval. Z účetních dokladů žalobce je patrné, že náklady na dodávky materiálu, které byly předmětem vystavených faktur, byly nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, které byly ze strany žalobce řádně zdaněny. Požadavek na zohlednění těchto nákladů při stanovení základu daně žalobce byl proto zcela v souladu se základním smyslem, kterým je vedena úprava daní z příjmů, jakož i správa daní. Namítáme, že v důsledku postupu správce daně, který příslušné náklady ze základu daně vyloučil, byla v rozporu s cílem daňového řízení dle §

2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vytvořena výrazná disproporce, která neodpovídá smyslu stanovení daně dle příslušného daňového zákona.

Žalobce dále namítl, že žalovaný nesplnil svoji povinnost dle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když v dané věci rezignoval na provedení veškerých důkazních prostředků, které se k prokázání rozhodných skutečností v jednotlivých sporných bodech nabízely. Žalobce v této námitce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 15 Ca 188/2005 ze dne 11. 12. 2007, ve kterém dospěl správní soud k závěru, že pokud se správci daně nabízejí důkazní prostředky, na jejichž základě je možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, musí je správce daně sám nebo prostřednictvím dožádaných orgánů uskutečnit. V daném případě se jednalo např. o výsledch osob, na které ve svých výpovědích odkazovali vyslechnutí svědci, paní K., paní V. a další. Správce daně v tomto ohledu důkazní řízení nijak nedoplnil.

Žalobce uzavřel svou argumentaci s tím, že napadenými rozhodnutími žalovaného byl dotčen na svých zákonných právech a v důsledku toho došlo ke stanovení povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 v nesprávné výši. Žalobce v řízení splnil svou důkazní povinnost, avšak žalovaný jeho tvrzení nijak nevyvrátil. Navíc odmítl provést důkazních prostředky, které žalobce na podporu svých tvrzení navrhoval v podaném odvolání, přičemž tento postup dostatečným způsobem nezdůvodnil, a svoje stanovisko navíc sdělil žalobci až v odvolacím rozhodnutí, takže na něj žalobce nemohl v rámci daňového řízení již žádným způsobem reagovat. Žalobce proto navrhl, aby soud rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, čj. 15864/10-1200-105242 ze dne 17. 12. 2010, zrušil a aby žalovanému uložil povinnost zaplatit žalobkyni náklady řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl všechny žalobní námitky a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

Žalobce v žalobě především obsáhle brojil proti postupu odvolacího správního orgánu, který podle jeho názoru nezákonně odmítl realizovat důkazní návrhy žalobce, aniž by pro to uvedl řádné důvody, a následně nedostatek skutkových zjištění ohledně nákladů žalobce vyhodnotil v jeho neprosých.

Tuto námitku soud neshledal důvodnou.

Z obsahu spisu správního orgánu je zřejmé, že u žalobce byla dne 4. 9. 2007 zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Zpráva o výsledku této kontroly byla se žalobcem projednána dne 19. 1. 2010 a následně byl dne vydán dodatečný platební výměr č. j. 52504/10/005515109093.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které dne 29. 9. 2010 a 30. 9. 2010 doplnil o další skutečnosti, mimo jiné o výtku ohledně nesprávného dokazování podle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k fakturaci společností BRET s.r.o., BH s.r.o. a AIVE s.r.o. Namítl, že se správce daně

nedostatečně vypořádal s klíčovou otázkou, zda žalobce předmětné náklady ve spojitosti se svoji podnikatelskou činností vynaložil. Z hlediska řízení probíhajícího u žalobce naopak nebyla relevantní zjištění správce daně o případných daňových či jiných pochybeních uvedených společností, neboť za tato jednání není žalobce právně odpovědná. Žalobce neměl důvod pochybovat o činnosti těchto společností, neboť z jejího hlediska bylo podstatné, že dohodnuté dodávky materiálu byly z jejich strany zajištěny vždy řádně, ve sjednaném rozsahu a kvalitě. Jako podstatná ve vztahu k dani z příjmů se jevila naopak skutečnost, že náklady za nákup předmětného stavebního materiálu se vždy odrazily ve zdanitelných výnosech žalobce - přičemž k těmto výnosům by bez příslušných nákladových položek nemohlo dojít. Tomuto zásadnímu argumentu však správce daně při své činnosti nevěnoval dostatečnou pozornost a jeho rozhodnutí tako odporuje základnímu principu zdanění, podle kterého je při zdaňování příjmů nutno vždy respektovat také související výdaj; tento princip je přitom deklarován rovněž v judikatuře Ústavního soudu, např. v nálezu sp.zn. II. ÚS 664/04. Z účetních dokladů žalobce, které byly předloženy v průběhu daňové kontroly, je patrné, že náklady na dodávky materiálu, které byly předmětem vystavených faktur, byly nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, které byly ze strany žalobce řádně zdaněny. Požadavek na zohlednění těchto nákladů při stanovení základu daně žalobce byl proto zcela v souladu se základním smyslem, kterým je vedena úprava daní z příjmů, jakož i správa daní. Žalobce jednal vždy v dobré víře, že uvedené společnosti provozují svoji činnost legálně.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této záležitosti uvedl, že odvolatel účetními doklady předloženými v rámci daňové kontroly neprokázal, že náklady v souvislosti s přijatými fakturami od společností BH s.r.o., AIVE s.r.o. v likvidaci a BRET s.r.o. v likvidaci v celkové výši 7.502.173,50 Kč mu skutečně vznikly a sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2004, a proto správce daně s odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvedené náklady vyloučil z daňového základu. Pouhé předložení formálně správných dokladů neprokazuje, že odvolatel nakoupil zboží od deklarovaného dodavatele v rozsahu podle předmětného dokladu a za uvedené ceny. Správce daně proto odvolatele vyzval, aby prokázal, že náklady vyplývající z výše uvedených faktur byly v roce 2004 v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odvolatel se vyjádřil do protokolu tak, že s předmětnými firmami jednal bývalý jednatel Ing. I., který tyto obchodní případy sjednal. Odvolatel uvedl, že faktury docházely poštou a byly hrazeny v hotovosti z pokladny, pravděpodobně Ing. I. Cenová nabídka odpovídala cenám na fakturách, proto ji neuchovávali. Objednávky nebyly dohledány, dodací listy byly na stavbách firmám potvrzeny a faktury byly vystaveny souhrnně po dodávce na stavbu třeba jedenkrát ročně. Veškerý materiál byl dodáván přímo na stavby a nebyla řešena skladová evidence, protože společnost účtuje přímo na náklady stavby a nevede sklady. O jiných důkazních prostředcích žalobce nevěděl. Protože předložené dodací listy neobsahovaly ani datum, kdy byl materiál předán, ani podpis přebírající osoby, a odpovídající pohledávky nebyly předloženy, odvolací orgán tento důkazní prostředek neosvědčil jako důkaz o tom, že fakturovaný materiál byl skutečně uvedenou společností dodán a odvolatelem převzat. Podle předložených dodacích listů nelze ani zjistit, kdy mělo k předání dojít. Vzhledem k tomu, že nebyly předloženy objednávky, nebylo ani prokázáno, od kdy měl materiál na jednotlivé zakázky docházet. Na základě porovnání faktur došlých od společností BH s.r.o. a BRET s.r.o. v likvidaci se stavebními deníky

jednotlivých zakázek se také neprokázalo, že by tento materiál byl skutečně dodán na jednotlivé zakázky, tak jak je uvedeno v účetnictví odvolatele. K námitce žalobce odvolací orgán uvedl, že spotřeba stavebního materiálu je za běžných okolností bezpochyby daňovým nákladem, ale odvolatel neprokával, že materiál, který je uveden na citovaných fakturách, mu byl skutečně dodán, a následně spotřebován. Vzhledem k tomu, že nelze fakturovaný stavební materiál považovat za materiál, který byl dodán a spotřebován na stavební zakázky odvolatele, nelze jej ani zahrnout do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem, proto v tomto ohledu je výlučně na odvolateli, aby v případě uplatnění nákladu jako daňově účinného (snižujícího základ daně) prokázal nejen jím uplatněnou výši, ale i to, zda se o náklad na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů jednalo, jako i to, že k tvrzenému plnění skutečně došlo, a to v tvrzeném rozsahu. Důkazní břemeno tedy nese odvolatel a je jeho povinností prokázat, že předmětné výdaje byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a že mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Odvolatel však neprokával, že stavební materiál, který byl předmětem fakturace od společností BRET s.r.o. v likvidaci, BH s.r.o. a AIVE s.r.o. v likvidaci byl skutečně těmito společnostmi dodán; předložené důkazní prostředky toto tvrzení nepotvrzují.

Odvolací orgán dále konstatoval, že v rámci daňové kontroly byla provedena svědecká výpověď paní A. K., jednatelky společnosti AIVE s.r.o. v likvidaci a společnosti BH s.r.o. (viz protokol o ústním jednání č.j. 69884/07/405930/6089). Tato svědkyně nepotvrdila, že by mezi těmito společnostmi a odvolatelem probíhala v roce 2004 obchodní spolupráce, nepotvrdila přijetí plateb za vystavené faktury. Po předložení faktur vystavených společnostmi AIVE s.r.o. v likvidaci a BH s.r.o. na společnost IMSTAV Group s.r.o., svědkyně schopna říci, kdo tyto faktury vystavil, neboť ona je nevystavovala a účetnictví společností nemá. Dle sdělení paní K. v roce 2004 vedla účetnictví od 8. 12. 2004 paní M. na základě plné moci, avšak tato plná moc se ve spisovém materiálu společností na Finančním úřadu pro Prahu 4 nenachází. Rovněž byla jako svědek vyslechnuta bývalá jednatelka společnosti BRET s.r.o. v likvidaci paní Š. V. (protokol č.j. 69435/07/405930/6089). Tato svědkyně nepotvrdila obchodní spolupráci s odvolatelem, která měla probíhat v roce 2004, nepotvrdila ani přijetí plateb za vystavené faktury. Na výzvu k předložení účetnictví společnosti BRET s.r.o. v likvidaci a k prokázání vystavení a zaúčtování faktur na společnost IMSTAV Group s.r.o. svědkyně uvedla, že neví, zda se vystavené faktury nacházejí v účetnictví a zda je vůbec společnost BRET s.r.o. v likvidaci vystavila. Po předložení těchto faktur uvedla, že podpisy na těchto dokladech nejsou její, ale asi budou paní M. Účetnictví společnosti nikdy neviděla, pouze podepisovala vyplněná daňová přiznání paní M., která jednala za společnost na základě plné moci legalizované od 13.2.2004. Tato plná moc se ve spisovém materiálu na Finančním úřadu pro Prahu 4 nenachází. Na závěr ještě svědkyně sdělila, že o podnikání společnosti BRET s.r.o. v likvidaci nic neví, proto udělila plnou moc paní M., aby tuto firmu vedla, a že nemá přehled o účetnictví, ani o žádných finančních operacích v této společnosti. Odvolací orgán uzavřel s tím, že provedené výsledky těchto svědků nepotvrdily, že uvedené společnosti spolupracovaly s odvolatelem a že mu dodaly stavební materiál.

Soud po zhodnocení této argumentace musel konstatovat, že odvolací orgán se v ní vypořádal se všemi skutečnostmi, které v daňovém řízení vyšly najevo a které jsou relevantní z hlediska aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

V tomto ustanovení je zakotvena podstatná povinnost daňového subjektu, a to prokázat jak skutečnost vynaložení konkrétních nákladů, tak jejich výši. K podání takového průkazu slouží primárně účetní doklady, ovšem jen za předpokladu, že údaje v nich uvedené jsou ověřitelné a že odpovídají skutečnosti. Jak odvolací orgán vyložil, účetní doklady předložené žalobcem nebylo možné ztotožnit s jednotlivými dodávkami stavebních materiálů a nebylo proto možno dospět k závěru, že jimi jsou prokázány výdaje vynaložené žalobcem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s jeho stavební činností. Významnou skutečností, která podstatnou měrou zpochybnila veškerá tvrzení žalobce o dodávkách stavebních materiálů od společností AIVE s.r.o. v likvidaci, BH s.r.o. a BRET s.r.o. v likvidaci pak byly výpovědi jednatelek těchto společností, které nepotvrdily ani obchodní spolupráci se žalobcem, ani autentičnost faktur vystavených jménem těchto společností na žalobce. Za tohoto stavu věci, kdy věrohodnost základních účetních dokladů byla vážně zpochybněna, a žalobce žádné další důkazní prostředky nenavrhl, postupovaly správci daně v obou stupních zcela v souladu se zákonem, jestliže takto uplatněné výdaje neuznali pro účely daně z příjmů.

Pokud jde o žalobcem navrhovaný výslech pana I. P. (viz 2. doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2010), žalobce argumentoval tím, že tento svědek je způsobilý osvědčit, že stavební materiál podle vystavených faktur byl ze strany označených obchodních společností skutečně dodán, a to včetně dalších souvislostí této obchodní spolupráce (způsob přepravy stavebního materiálu, plateb za došlé faktury apod.); Ing. P. byl žalobcem pověřen ke zprostředkování a zajišťování jejího kontaktu s uvedenými společnostmi.

Odvolací správní orgán se s tímto návrhem vypořádal s tím, že výslech tohoto svědka byl již proveden (viz protokol č.j. 191004/09/192933507027 ze dne 18.8.2009) a zástupce odvolatele byl tomuto výsledku přítomen. Pan I. P. objasňoval dodání materiálu na zakázku Bytové domy Varnsdorf, kde se vyjádřil, že na stavbách neměl denní dohled, takže nedokáže říct, v jakém množství a hodnotě byl materiál na stavbu dodán. Odvolací orgán upozorňuje na skutečnost, že zástupce odvolatele nevznese na svědka doplňující otázky, ani neupozornil na skutečnost, že svědek může sdělit další skutečnosti. Vzhledem k tomu, že na předložených dokladech (fakturách a dodacích listech) svědek nefiguruje, nemůže prokázat, kým a kdy byl stavební materiál dodán a od koho byl stavební materiál převzat, proto správce daně považoval jeho výslech za nadbytečný. Odvolací orgán dále upozornil na protokol č.j. 117606/08/192932/7023, kde sám odvolatel uvedl, že s dodavatelem materiálu jednal bývalý jednatel společnosti, pan I., a o panu P. se vůbec nezmínil. Odvolací orgán neuskutečnil opakovaně výslech

pana P. proto, že tento svědek měl podat informace o uskutečněných dodávkách stavebního materiálu, který však zajišťoval bývalý jednatel na stavbách, kde neměl svědek denní stavební dohled. Pokud s dodavateli jednal bývalý jednatel sám, pak se výslech svědka jeví jako nadbytečný, neboť svědek nemůže sdělit takové skutečnosti, u kterých nebyl přítomen.

Rovněž tuto argumentaci shledal soud věcně a logicky správnou, byť s jedinou výjimkou: žalobci lze přesvědčit v tom, že dříve uskutečněný výslech pana I. P. se týkal jiných obchodních vztahů, než se společnostmi BH s.r.o., AIVE s.r.o. v likvidaci a BRET s.r.o., takže odkaz odvolacího orgánu na tento výslech není relevantní. To ale nic nemění na tom, že další dva argumenty důvodné jsou: jestliže pan P. nebyl uveden na dokladech, tedy na fakturách a zejména na dodacích listech, není zřejmé, jak by mohl osvědčit, že stavební materiál byl ze strany těchto společností žalobci skutečně dodán, jakož i další souvislosti této obchodní spolupráce. Tato pochybnost ovšem především vyplývá ze skutečností, které zástupce žalobce Ing. J. U. uvedl při ústním jednání dne 17. 4. 2008 před Finančním úřadem v Liberci, kde výslovně uvedl, že obchodní případy s firmami BH s.r.o., AIVE s.r.o. v likvidaci a BRET s.r.o. sjednával v roce 2004 bývalý jednatel Ing. I., přičemž o žádné jiné osobě se zástupce žalobce při tomto jednání nezmínil. Jestliže tedy žalobce sám tvrdil, že s dodavateli materiálu jednal bývalý jednatel společnosti, pan I., a žádnou úlohu pana P. v tomto směru vůbec nezmínil, pak není zřejmé, jak by mohl pan P. mít relevantní informace. Odvolací orgán tedy důvodně provedení tohoto důkazního prostředku odmítl a z totožných důvodů pak ani soud neshledal oprávněný důvod k tomu, aby výslech tohoto svědka provedl sám.

Další námitka se týkala neprovedení důkazu výsledkem svědka pana J. P., bývalého statutárního orgánu obce Velké Hamry, ohledně vyúčtování částky 750 000,- Kč odběrateli, s tím, že tento svědek je způsobilý dosvědčit, že tato nákladová položka měla souvislost s realizací zakázky ve Velkých Hamrech.

Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí konstatoval, že tento výdaj nebyl prokázán, neboť doklady předložené správci daně neprokazovaly oprávněnost zahrnutí tohoto nákladu do základu daně. Žalobce neprokázal, že částka 750 000,- Kč, vyplacená manželům V. a S. J. jako odstupné za ukončení nájemní smlouvy k bytům č. 1 a č. 6 v č.p. 511 Velké Hamry, by bylo nákladem, který přímo souvisí s výnosy podle faktury 155, která byla vystavena žalobcem dne 15. 12. 2004 na společnost IaMS a.s. Liberec. Žalobce nemohl tuto částku uplatnit podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jako náklad k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to proto, že k tomu je oprávněn pouze vlastník bytů. Žalobce však vlastníkem předmětných bytů nebyl, byty byly ve vlastnictví obce.

Odvolací orgán odmítl provést výslech svědka J. P. s tím, že žalobce neuvedl, co by svědek mohl objasnit, a nelze předpokládat, že svědek může mít povědomí o tom, zda byla částka odstupného uplatněna v nákladech žalobce v souladu se zákonem a zda souvisela se zaúčtovanými výnosy žalobce.

Rovněž tuto argumentaci shledal soud odůvodněnou. Již správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyložil, proč výdaj ve výši 750 000,- Kč vyplacený jako odstupné nelze uplatnit ve prospěch žalobce, když ten nebyl vlastníkem předmětných bytů. Tuto skutečnost odvolací orgán potvrdil a soudu zde nezbyvá než zdůraznit, že tato záležitost

není předmětem zjišťování skutkového stavu, ale pouze a právě právního hodnocení. V něm nemá případné svědectví třetí osoby žádný význam, neboť právní úprava v ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů tuto upravuje zcela jasně. S odvolacím orgánem pak soud souhlasí i v tom, že není nijak zřejmé, jak by mohl starosta obce svědčit o tom, zda žalobce si tento výdaj zahrnul do svých nákladů oprávněně a zda a jak se váže ke zdanitelným příjmům.

Souhrnně pak lze k záležitosti odmítnutých důkazních návrhů uvést, že jak platná právní úprava, tak judikatura umožňují, aby správní orgán odmítl jejich provedení s tím, že jsou nadbytečné a/nebo neúčelné. Takové jejich hodnocení není v rozporu s tím, že je správní orgán takto hodnotí, aniž by je provedl. Je totiž nutno vycházet z toho, že správní orgán je oprávněn, resp. povinen si předem ujasnit, jaké skutečnosti je třeba v řízení zjistit a zda konkrétní navržený důkazní prostředek má potenci objasnit právě tyto skutečnosti. Je proto zcela na místě, aby v konkrétním případě odmítl provedení navrženého důkazu typicky v situaci, kdy je zřejmé, že například svědek vzhledem k okolnostem věci nemůže mít o ní relevantní informace.

Žalobce dále namítl nesprávný procesní postup odvolacího orgánu, spočívající v tom, že se žalobcem nebylo podané odvolání nijak projednáno.

Tuto námitku soud rovněž neshledal důvodnou. Daňový subjekt nepochybně má právo na součinnost ze strany orgánů daňové správy, a to i v odvolacím řízení, zejména tehdy, pokud odvolací orgán doplňuje dokazování a případně pokud má v úmyslu rozhodovanou věc posoudit po právní stránce jinak, než jak to učinil správce daně v I. stupni. V nyní projednávané věci však takový vývoj nenastal. Odvolací orgán neprováděl nové dokazování, takže nebylo nutno, aby ve věci vedl ústní jednání. Své závěry tedy odvolací orgán odůvodnil těmi skutečnostmi, které byly zadokumentovány v daňovém spise a které tedy vzešly z dokazování provedeném správcem daně v I. stupni. Rovněž tak odvolací orgán neprovedl žádnou změnu ohledně právního hodnocení věci, kterou by se odchýlil od toho, jak věc posuzoval správce daně v I. stupni. Žalobce tak nemohl být nijak zkrácen na svém právu být seznámen s nově zamýšleným postupem ve své daňové věci nebo se vyjádřit k novým důkazním prostředkům, když takové skutečnosti nenastaly. Jedinou výjimku zde tvoří skutečnost, že odvolací orgán vyhověl námitce žalobce v odvolání ohledně částky 3 758 000,- Kč podle faktury č. 270 od společnosti JUFU s.r.o. za práce provedené v srpnu až říjnu 2004, a o tuto částku snížil žalobci daňový základ. Vzhledem k tomu, že v této záležitosti odvolací orgán vyhověl žalobcovu odvolání a rozhodl v jeho prospěch, nemohl být žalobce takovým postupem nijak zkrácen na svých právech.

Dále soud neshledal důvodnou námitku ohledně toho, že odvolací orgán se nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou, která se týkala fakturace společností BRET s.r.o., BH s.r.o. a AIVE s.r.o. a podle které správce daně nezohlednil skutečnost, že žalobce předmětné náklady ve spojitosti se svoji podnikatelskou činností byl nucen vynaložit.

Odvolací orgán k této námitce uvedl, že spotřeba stavebního materiálu je za běžných okolností bezpochyby daňovým nákladem, ale že žalobce neprokázal, že materiál, který je uveden na jím předložených fakturách, mu byl skutečně dodán, a následně spotřebován. Vzhledem k tomu, že nelze fakturovaný stavební materiál

považovat za dodaný a spotřebovaný na stavební zakázky žalobce, nelze jej ani zahrnout do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Tato argumentace obsahuje podle názoru soudu ve zhuštěné podobě úplné vyjádření k podstatě věci. Koncept výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je založen na to, že poplatník tyto své výdaje a jejich výši musí prokázat. Judikatura i doktrína se konstantně shodují na tom, že nepostačuje pouze disponovat účetními doklady, obsahujícími tvrzení o přijetí určitých plnění a zaplacení jejich hodnoty, ale že je nezbytné dokázat reálnost jak takových plnění, tak jejich úhradu. V projednávané věci sice žalobce disponoval řadou účetních dokladů, zejména faktur, ale v průběhu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o tom, zda tyto doklady zachycují skutečný stav věci. Dokazování provedené správcem daně pak přineslo několik poznatků o tom, že tomu tak není. Zde je na místě poukázat na již zmíněnou skutečnost, že pokud jde o tvrzené dodávky stavebního materiálu od společností BH s.r.o., AIVE s.r.o. v likvidaci a BRET s.r.o. v likvidaci, ve věci vyslechnuté jednatelky těchto společností nepotvrdily ani obchodní spolupráci se žalobcem, ani autenticitu předložených faktur, což naprosto zásadním způsobem zpochybnilo tvrzení žalobce o jím tvrzených výdajích za stavební materiál. Dále je na místě zmínit, že předložené dodací listy neobsahovaly ani údaj o datu předání materiálu, ani podpis přebírající osoby a nebyla prokázána souvislost mezi tvrzenými dodávkami a jejich využitím při realizaci jednotlivých zakázek, jak uvedl žalovaný na str. 11 a 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jakkoliv tedy obecně platí, že výdaje jsou nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, v tomto konkrétním případě žalobce neprokázal, že takové výdaje skutečně měl, tedy že je vynaložil na pořízení stavebního materiálu od dodavatelů, v množství, kvalitě a ceně tak, jak deklaroval předloženými fakturami.

Městský soud v Praze po přezkoumání věci dospěl k závěru, že odvolací orgán se dostatečně vypořádal se všemi námitkami, které žalobce uvedl v odvolání, vycházejí přitom z náležitě zjištěného stavu věci. Žalobní námitky pak nebyly důvodné, a soud proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce úspěch ve věci neměl a žalovanému žádné náklady nevznikly.

Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání za podmínek ust. § 51 odst. 1 soudního řádu správního.

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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Praze dne 10. února 2016

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková