



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce Professional Building, s.r.o.**, se sídlem Karlovarská 83, Plzeň, *zastoupeného Mgr. Vladimírem Kolářem, advokátem, se sídlem Goethova 5, Plzeň*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 63, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2013, čj. 26169/13/5000-14204-703000

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2013, čj. 26169/13/5000-14204-703000 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*). Výrokem I. napadeného rozhodnutí bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň-sever (*dále jen „správce daně“*) ze dne 5. 12. 2011, čj. 124686/11/145920403311 (*dále jen „DPV na rok 2007“*), jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 a uložena povinnost uhradit penále, a žalovaným bylo řízení ve věci zastaveno. Výrokem II. napadeného rozhodnutí bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 5.12.2011,

čj. 124724/11/145920403311 (*dále jen „DPV na rok 2008“*), jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, a to tak, že byla změněna část týkající se bankovního spojení (neboť v mezidobí došlo k reorganizaci finanční správy) a byla nově stanovena splatnost doměřené daně včetně penále v celkové výši 770.112 Kč do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Žalobce požadoval zrušení i obou dodatečných platebních výměrů a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

2. V dané právní věci se jedná o problematiku daně z příjmů právnických osob upravenou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2007 a 2008 (*dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“*). Správa daní byla v době provádění daňové kontroly u žalobce (zahájena 2.12.2010) upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“*) a od 1.1.2011 je upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*).

II. Důvody žaloby

3. Dle žalobce byly dodatečné platební výměry vydány proto, že byly do účetnictví žalobce zahrnuty částky uhrazené žalobcem na základě faktur vystavených společnostmi VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. a správce daně tyto částky vyloučil z daňově účinných nákladů, neboť je považoval za neoprávněné, když nebylo prokázáno, že by fakturované práce byly skutečně provedeny. Dodavatelé žalobce, kteří rozporované faktury vystavili a kterým žalobce tyto faktury uhradil, byly v době provádění kontroly nekontaktní, dlouhodobě neplní své daňové a jiné zákonné povinnosti a zřejmě ukončili svou faktickou činnost.

4. Žalobce zahrnul do nákladů částky, které uhradil na základě vystavených faktur za práce (subdodávky) dodané mu společnostmi VABERO, s.r.o., WOODCON, s.r.o. a ŠELEST družstvo. V řízení před správcem daně bylo prokázáno, že zakázky, na nichž se tyto subdodavatelé podíleli, byly řádně provedeny. Nebylo prokázáno, ani nevzniklo podezření, že tyto práce provedly jiné subjekty, a tyto práce nemohl vykonat sám žalobce, protože v rozhodném období neměl zaměstnance, kteří by tyto práce vykonali, což bylo také správcem daně prokázáno. Z účetnictví žalobce, které bylo správcem daně podrobně zkoumáno a prověřeno, nevyplyvá, že by tyto práce (subdodávky prací na jednotlivých stavebních zakázkách žalobce) byly uhrazeny také jiným subjektům, než uvedeným subdodavatelům. Za situace, kdy žalobce prokazatelně stavební zakázky pro třetí subjekty zrealizoval, nemohl tak učinit vlastními výrobními prostředky a nepoužil k jejich realizaci jiné subdodavatele (což by se muselo projevit v účetnictví žalobce tak, že by byly totožné práce uhrazeny i dalším dodavatelům), nelze dojít k jinému závěru, než že fakturované práce od uvedených subdodavatelů byly skutečně provedeny. Žalovaný ani nezpochybňuje úhradu těchto prací, ale pouze formalisticky trvá na tom, že žalobce neprokázal provedení konkrétních prací konkrétními subjekty. Žalobce nemohl nijak tuto skutečnost sám prokázat, protože skutečnost, že určité práce nebyly provedeny určitým subjektem, je skutečností negativní a nedá se prokázat jinak, než důkazem opaku. Žalobce tedy tuto skutečnost prokázat nemohl, což však nelze přičíst k jeho tíži, protože se jedná o skutečnost neprokazatelnou. Přestože žalovaný

v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádí, proč má pochybnost o tom, že vyfakturované práce provedli právě žalobcem uvedení subdodavatelé, neuznává tyto náklady jako náklady daňové. Žalovaný tak zastává zcela absurdní názor, že ve prospěch žalobce byly provedeny určité práce, tyto byly žalobcem uhrazeny, žalobce sám tyto práce předal koncovým objednatelům, ale tyto práce zřejmě provedly zcela jiné subjekty, než subjekty žalobcem uvedené, které tyto práce žalobci nevyfakturovaly, nebyly jim uhrazeny, takže je zřejmě podle názoru žalovaného provedly bezplatně.

5. V průběhu řízení byly provedeny důkazy výpověďmi svědků, kteří v některých případech potvrdili, že se uvedení subdodavatelé na realizaci stavebních prací podíleli, v některém případě tuto možnost bez bližší konkretizace připustili. Přesto k těmto důkazům žalovaný bezdůvodně nepřihlédl. Žalobci nebylo zřejmé, jakým konkrétním způsobem by měl prokázat realizaci subdodávek právě jím označenými společnostmi v situaci, kdy jsou tyto společnosti nekontaktní a zřejmě již nevyvíjí žádnou činnost. Žalobce předložil správním orgánům veškeré možné důkazy prokazující jeho tvrzení.

6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnil podmínky, za nichž lze určitý výdaj hodnotit jako daňově uznatelný, když se musí jednat o výdaj skutečně vynaložený v příslušném zdaňovacím období, související s podnikáním a výdaj zákonem za výdaj považovaný. Všechny tyto podmínky byly splněny, když není pochyb o úhradě vystavených faktur, jejich souvislosti s podnikáním žalobce ani o splnění zbývajících podmínek pro jejich uznání. Žalovaný cituje z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005, kde je uvedeno, že doklady vystavené právně existujícím subjektem se všemi náležitostmi (faktury) nejsou důkazem o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění skutečně došlo. V tomto případě však bylo prokázáno, že stavební zakázky byly zrealizovány a nevzniklo ani důvodné podezření, že by byly zrealizovány žalobcem nebo neustanoveným jiným subjektem. Dle žalobce tím byla prokázána oprávněnost výdajů a tyto výdaje měly být správcem daně uznány.

7. Dle žalobce žalovaný porušil ustanovení § 50 odst. 4 správního řádu (v žalobě citováno), když například výpověď svědka P. K. o tom, že se na akci „Oprava vnějších a vnitřních prostor Vodárna Plzeň“ podíleli uvedení subdodavatelé, hodnotil jako neprůkaznou. Přitom svědek výslovně uvedl, že se tyto subjekty na této i jiných akcích podíleli jako subdodavatelé. Pokud uvedl, že neví, zda zaměstnanci (fyzické osoby), kteří se přímo na staveništích vyskytovali, byli zaměstnanci právě těchto subdodavatelů, pak toto není podstatné. Žalobce nemohl zkoumat, zda jeho subdodavatelé plní své závazky vůči němu vlastními silami, či dalšími subdodavateli. Svědci jednoznačně uvedli, že na konkrétních stavebních zakázkách se podíleli jako dodavatelé žalobce žalobcem označené subjekty (právnícké osoby). Identita fyzických osob na stavbě se nacházejících není podstatná. Při hodnocení důkazů žalovaný použil z kontextu vytržené části svědeckých výpovědí, na nichž pak postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž by přihlédl k výpovědi svědků, kteří potvrzovali tvrzení žalobce. Na základě uvedeného je de žalobce napadené rozhodnutí nezákonné a nezákonnými jsou i oba dodatečné platební výměry, které byly vydány na základě nesprávných závěrů správce daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhoval s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby.

9. K námitce, jíž žalobce zpochybňoval zákonnost postupu žalovaného při dokazování, resp. při hodnocení důkazů, a jejich právním posouzení, žalovaný uvedl, že v rámci kontroly nebylo prováděno prověřování zakázek družstvem ŠELEST za zdaňovací období roku 2008, pouze za zdaňovací období roku 2007. Dodatečný platební výměr za rok 2007 byl žalobou napadeným rozhodnutím zrušen. Obchodní vztahy s družstvem ŠELEST měl tedy žalovaný za prokázané tak, jak je deklaroval žalobce. Předmětem sporu tedy zůstala realizace zakázek a dodávek materiálu společnostmi VABERO a WOODCON v roce 2008, které se žalobci prokázat nepodařilo. Pochybnosti vznikly správci daně ohledně způsobu realizace obchodních vztahů žalobce se s uvedenými subdodavateli, resp. o tom, zda tyto obchodní vztahy proběhly tak, jak vyplývá ze žalobcova účetnictví. Tuto pochybnost žalovaný vyjádřil výzvou k prokázání skutečností čj. 67369/10/145930403282 ze dne 2.12.2010, přičemž ještě po celé odvolací řízení, tj. další tři roky, měl žalobce možnost svá tvrzení doložit. V této výzvě je výslovně uvedeno, že byla provedena dožádání místně příslušnému správci daně společností VABERO a WOODCON, dle kterých nebylo možno z jejich účetnictví ověřit, zda skutečně došlo k realizaci obchodních vztahů, neboť tyto jsou nekontaktní. Ve výzvě je také popsáno, z jakého důvodu správci daně tyto pochybnosti vznikly (např. platba vyfakturovaná společností VABERO byla uhrazena na účet družstva ŠELEST). Co se týče tvrzení žalobce, že za veškeré práce bylo zapláceno, žalovaný uvedl, že v případě společnosti WOODCON nebyly úhrady zpochybňovány, avšak výzvou Komerční bance bylo zjištěno, že účet uváděný na fakturách v době jejich splatnosti již neexistoval a statisícové částky tedy byly hrazeny hotově. Co se týče společnosti VABERO, bylo prokázáno výzvou České spořitelně, že účet uvedený na fakturách společnosti VABERO existoval pouze 7 měsíců v roce 2008, a navíc nikdy nepatřil společnosti VABERO. Námitku proto označil žalovaný za nedůvodnou.

10. K tvrzení žalobce, že žalovaný ani nezpochybňuje úhradu prací, ale pouze formalisticky trvá na tom, že žalobce neprokázal provedení konkrétních prací konkrétními subjekty, žalovaný uvedl, že bylo po žalobci žádáno, aby prokázal, že účetní případy se udály tak, jak tvrdil v daňovém přiznání, resp. jak má zaúčtováno. Nebylo po něm žádáno, aby prokázal, že práce nebyly provedeny, tj. negativní skutečnost, naopak měl prokázat, že je provedly společnosti VABERO a WOODCON, což neučinil. Dle původního tvrzení měla společnost WOODCON žalobci dodávat materiál, avšak v žalobě žalobce hovoří o dodávkách prací. Rozpory v datech dodání materiálu žalobci a následného dodání téhož materiálu jeho odběratelům žalobce také nijak neobjasnil. Žalovaný s odkazem na § 18, § 23 a § 24 odst. 1 ZDP zopakoval svoji argumentaci z odůvodnění napadeného rozhodnutí o tom, že musí doklady předložené daňovým subjektem splňovat čtyři podmínky, za jejichž kumulativního splnění je možné na nich uvedené výdaje uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

11. K tvrzení žalobce, že svědci v některých případech potvrdili, že subdodavatelé se na pracích podíleli, v některých tuto možnost připustili a žalovaný k těmto důkazům nepřihlédl

a že žalobci není zřejmé, jakým konkrétním způsobem by měl prokázat realizaci subdodávek, když jsou dotčené společnosti nekontaktní, žalovaný uvedl, že je hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí podrobně popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jedinou svědeckou výpovědí jednoznačně potvrzující tvrzení žalobce je výpověď pana A., který potvrdil obchodní vztah s družstvem ŠELEST, a na základě této výpovědi byl zrušen dodatečný platební výměr za rok 2007. Nelze tedy říci, že žalovaný bezdůvodně nepřihlíží ke svědeckým výpovědím. Naopak se v průběhu odvolacího řízení snažil předvolat veškeré svědky navržené žalobcem, přičemž nebylo možno jejich výpověď získat z důvodu, že žalobce neuvedl jejich aktuální adresu a nepodařilo se je dohledat, většinou z důvodu již zrušeného povolení pobytu na území ČR. Svědci, kteří vypovídali, do věci vnesli další pochybnosti, nebo jejich výpovědi na sebe nenavazovaly, nenavazovaly ani na další důkazní prostředky, a důkazní prostředky si tak vzájemně odporují (viz str. 19 a 20 napadeného rozhodnutí). K nekontaktnosti společností VABERO a WOODCON žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 40/2005, který se k této otázce vyjádřil vtom smyslu, že „*daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (nebo jiné plnění) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ní byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*“. A uvedl, že nekontaktnost tvrzených obchodních partnerů nemůže být žalobci kladena k tíži, na druhou stranu však ani neposiluje jeho důkazní pozici. Jak vyplývá z rozhodnutí NSS čj. 9 Afs 29/2013 – 59, „*nekontaktnost dodavatele je pouze indicií, na základě které správce daně pojal pochybnost, zda obchodní případy proběhly, jak je deklarováno na fakturách, nikoliv důvodem pro neuznání stěžovatelem uplatněných výdajů. Rozhodujícím pro posouzení věci je neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Skutečnost, že společnost byla v rozhodné době kontaktní či že posuzované práce byly provedeny, samy o sobě neprokazují, kým a za jakou cenu byly ve skutečnosti práce provedeny a jaké výdaje je tak ve vztahu k těmto pracím možno uznat za daňově uznatelné... Nutno dodat, že tvrzení o plnění daňových povinností ze strany subdodavatelů nemohou, a to ani ve spojení s údaji zapsanými v obchodním rejstříku, prokázat faktické vynaložení sporných nákladů. Tvrzení předestřená stěžovatelem tak nemohou nahradit absenci důkazů, jako jsou chybějící stavební deníky či písemné smlouvy. Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat*“. Námitka žalobce je tedy dle žalovaného nedůvodná.

12. K tvrzení žalobce, že splnil veškeré podmínky pro uznání výdajů jako daňových, žalovaný poukázal s odkazem na své předchozí vyjádření na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, kdy břemeno tvrzení a následně břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Správce daně dostal požadavku zákona, když se snažil získat důkazní prostředky prostřednictvím dožádání místně příslušnému správci daně, předvoláním svědků, výzvami bankám. Označení důkazů v daňovém řízení provádí především osoby zúčastněné na správě daní, zejména daňový subjekt, a to v souvislosti s vlastním tvrzením určitých skutečností, případně na výzvu správce daně či v rámci vlastní procesní obrany v průběhu dokazování. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování

daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací, proto důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v první části daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu), aby určeným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Tím důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který pak musí tvrzené skutečnosti prokázat dalšími důkazními prostředky (např. rozsudky ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

13. K námitce porušení § 50 odst. 4 správního řádu žalovaným, když svědeckou výpověď svědka P. K. o tom, že se na akci Vodárna Plzeň podíleli uvedení subdodavatelé, hodnotil jako neprůkaznou, uvedl s odkazem na § 262 daňového řádu, že orgány Finanční správy České republiky nerozhodují podle správního řádu, ale podle daňového řádu, a dále uvedl, že pan K. vypověděl, že jménem společností VABERO a družstvo ŠELEST jednal pan H. Žalobci se ani přes výzvu nepodařilo prokázat, že pan H. vystupoval jménem těchto společností oprávněně, nepředal ani žádné písemnosti, např. předávací protokoly, sepsané se společností VABERO či s panem H. Dále vypověděl, že s výše uvedenými společnostmi jednal, avšak nevěděl, jestli na zakázkách ve společnosti ŠKODA a Vodárny Plzeň pracovali zaměstnanci společnosti VABERO či družstva ŠELEST. Samotná výpověď pana K. tedy neprokazuje realizaci zakázky pro Vodárny Plzeň a pro společnost ŠKODA společností VABERO. Naopak výpověď svědka pana H. potvrzuje, že účast společnosti VABERO při zakázkách realizovaných pro společnost ŠKODA byla prokázána, a jak je uvedeno na straně 8 napadeného rozhodnutí, nákladové faktury na akci ŠKODA považoval žalovaný za prokázané. K dalšímu hodnocení výpovědi pana K. odkázal žalovaný na strany 14, 16 a 17 napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že byl dalším svědkem pan K., který uvedl, že název společnosti VABERO v souvislosti se zakázkou Vodárna Plzeň slyšel, avšak nejednal s nimi. Dle žalovaného je proto zcela irrelevantní tvrzení žalobce, že nemohl kontrolovat, které fyzické osoby se na akcích nacházely jako pracovníci subdodavatele.

14. K námitce, že žalovaný nepřihlédl k tvrzení svědků, kteří potvrzují tvrzení žalobce, pouze použil z kontextu vytržené části svědeckých výpovědí, žalovaný uvedl, že se nezakládá na pravdě, jak již bylo výše uvedeno, a v případě výpovědi pana A. u družstva ŠELEST a výpovědi pana H. u akce ŠKODA v souvislosti se společností VABERO správce daně, resp.

žalovaný, výdaje žalobce uznal za prokázané. Neměl tedy žádný důvod v případě ostatních dokladů neučinit totéž, pokud by výdaje bylo možno na základě jakéhokoli důkazního prostředku považovat za daňově uznatelné. To se však v celém řízení nestalo. Žalobce ani neprokázal konkrétní vztah se společnostmi VABECO a WOODCON, předložil pouze rámcovou smlouvu, ke které svědek T. B., jenž smlouvu v zastoupení uzavřel, neměl žádné bližší informace (viz strana 15 napadeného rozhodnutí). Rámcová smlouva o dílo se společností VABECO byla žalobcem pouze tvrzena a nebyla předložena. K jedné faktuře od společnosti WOODCON předložil žalobce velmi obecnou objednávku na „nespecifikované množství materiálu v roce 2008 na předem určenou stavbu a místo“. Objednávka, stejně jako rámcová smlouva, blíže nespecifikuje jednotlivé dodávky, způsob přepravy materiálu, příp. místo dodání, které není uvedeno ani v dodacích listech. K tomu žalovaný konstatoval, že ani existence formálně bezvadných účetních dokladů, či rámcové smlouvy, sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Námitku proto žalobce označil za irelevantní.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

15. O věci samé rozhodl soud k návrhu žalobce po provedeném jednání, kterého se zúčastnil zástupce žalobce. Žalovaná svoji neúčast omluvila a souhlasila, aby soud jednal bez její přítomnosti.

16. Zástupce žalobce setrval na argumentaci žalobce uvedené v žalobě.

17. Žalovaná v písemném podání omluvy neúčasti při jednání soudu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7Afs 106/2012-28, který řešil skutkově i právně obdobnou věc, odkázala na své předchozí vyjádření k žalobě, které stručně zopakovala s tím, že skutečnost, že žalobce neunesl své důkazní břemeno nemůže jít k tíži žalovaného a mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

18. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

19. Ačkoliv bylo žalobou navrhováno zrušení napadeného rozhodnutí a obou jemu předcházejících platebních výměrů, jimiž byla žalobci doměřena po provedené daňové kontrole daň z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008, je z obsahu žaloby zřejmé, že žalobce brojí toliko proti doměření daně za rok 2008. Tento závěr soudu podporuje i skutečnost, že byl výrokem I. napadeného rozhodnutí zrušen platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň za rok 2007, a daňové řízení bylo v této části zastaveno.

20. Soud neshledal žalobu důvodnou.

Právní hodnocení

A.

21. Předmětem posouzení soudem v této právní věci je tvrzení žalobce, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno a povedené důkazy prokazují, že oprávněně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 o náklady ve výši 3.055.592 Kč, které byly ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jednalo se o částku 477.147 Kč za pomocné a stavební práce zaplacenou na základě faktur vystavených společností VABERO s.r.o. (*dále jen „společnost VABERO“*) a o částku 2.578.445 Kč za dodávku materiálu a bourací, úklidové, pomocné a stavební práce zaplacenou na základě faktur vystavených společností WOODCON s.r.o. (*dále jen společnost „WOODCON“*).

22. Jak bylo již uvedeno, soud byl oprávněn přezkoumat napadený výrok rozhodnutí, tj. podle obsahu žaloby výrok II. napadeného rozhodnutí, v souladu s § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů. Průběh daňového řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, je podrobně popsán v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou uvedeny konkrétní závěry, které na základě provedených důkazů a z nich zjištěného skutkového stavu žalovaný učinil. Přesto žalobce v žalobě neuvádí konkrétní námitky, kterými by zpochybňoval závěry žalovaného, neuvádí konkrétní námitky vůči hodnocení provedených důkazů žalovaným, netvrdí zcela konkrétně, v čem spatřuje pochybení žalovaného, resp. správce daně. Námitky uvedené v žalobě jsou obecného charakteru, např.: „Přestože žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádí, proč má pochybnost o tom, že vyfakturované práce provedli právě žalobcem uvedení subdodavatelé, neuznává tyto náklady jako náklady daňové.“ Obecné je rovněž tvrzení: „V průběhu řízení byly provedeny důkazy výpověďmi svědků, kteří v některých případech potvrdili, že se uvedení subdodavatelé na realizaci stavebních prací podíleli, v některém případě tuto možnost bez bližší konkretizace připustili.“ Dále pak tvrzení: „Všechny tyto podmínky byly splněny, když není pochyb o úhradě vystavených faktur, jejich souvislosti s podnikáním žalobce ani o splnění zbývajících podmínek pro jejich uznání.“ Obdobně rovněž tvrzení: „V tomto případě však bylo prokázáno, že stavební zakázky byly zrealizovány a nevzniklo ani důvodné podezření, že by byly zrealizovány žalobcem nebo neustanoveným jiným subjektem.“ Konkrétní námitky, kterými by vyvracel hodnocení výpovědi svědka P. K. žalovaným, neuplatňuje ani v závěru žaloby. Soud proto rovněž v této obecné rovině přezkoumával procesní postup a závěry žalovaného, ke kterým v odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl.

B.

23. Otázka důkazního břemene v daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde

uvedené jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124).“ Soud se s uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje.

24. Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu lze aplikovat i na dokazování vedené podle nového daňového řádu. Dokazování v daňovém řízení je upraveno zejména v ustanovení § 92 odst. 2 d.ř., podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 d.ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti,

kteřé je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 d.ř. pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V daném případě byla u žalobce prováděna kontrola daně z příjmů právnických osob, proto bylo správcem daně a žalovaným postupováno rovněž podle § 86 odst. 3 písm. c) d.ř., podle něhož daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

25. Na základě uvedených ustanovení daňového řádu a zákona o účetnictví bylo na žalobci, aby jako daňový subjekt prokázal skutečnosti, které uváděl v řádném daňovém tvrzení a v účetnictví, jakož i skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Žalobce tedy nesl nejen břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní. Jeho povinností bylo své tvrzení doložit. Pokud by žalobce neprokázal jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, neunesl by své důkazní břemeno. V případě, že by prokázal jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, přešlo by důkazní břemeno na správce daně.

26. V daném případě, kdy se jednalo daň z příjmů, konkrétně o daň z příjmů právnických osob, bylo ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP možno uznat jako daňově účinné pouze náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 23 odst. 10 ZDP bylo nutno pro zjištění základu daně vycházet z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „zákon o účetnictví“*), kde je v § 1 uvedeno, že tento zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou činnost nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů. Podle 23 odst. 1 ZDP by byl základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšovaly výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

27. K posuzování daňové účinnosti nákladů v případě daně z příjmů se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud a jeho judikatura v tom směru je zcela konstantní. Soud odkazuje, shodně jako žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, ve kterém je uvedeno: „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:*

1. *Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.*
2. *Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.*
3. *Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.*
4. *Za výdaje je považuje zákon.*

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak; aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20.12.2006, čj. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26.2.2007, čj. 5 Afs 158/2005 - 226).“ Dále soud zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, kde je uvedeno: „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“

28. Na základě uvedených zákonných ustanovení, při respektování ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, postupoval správce daně a v rámci odvolacího řízení žalovaný v předmětném daňovém řízení. K tomu soud dodává, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. vždy směřuje proti rozhodnutí správního orgánu druhého stupně. Pro účely soudního přezkumu správních rozhodnutí jsou však rozhodnutí správních orgánů obou stupňů vnímána jako jeden celek. To znamená, že správní soudy při posuzování zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí přihlížejí i k předchozímu prvostupňovému správnímu řízení a k rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

C.

29. V rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 správce daně zjistil, že žalobce na základě faktur přijatých od společnosti VABERO, s.r.o., č. 480195 (27/2008) ze dne 3.6.2008 na částku 96.120 Kč, č. 480461 (65/08) ze dne 3.11.2008 na částku 278.710 Kč, č. 480553 (69/08) ze dne 3.12.2008 na částku 102.317 Kč (částky jsou uvedeny bez DPH) neoprávněně uplatnil v daňově účinných nákladech částku 477.147 Kč za pomocné a stavební práce. Zjistil rovněž, že žalobce na základě faktur přijatých od dodavatele WOODCON s.r.o., č. 480491 (811003) ze dne 3.11.2008 na částku 752.124 Kč, č. 480492 (811009) ze dne 12.11.2008 na částku 950.360,40 Kč, za dodávky materiálu a dále faktur č. 480571 (811010) ze dne 13.11.2008 na částku 163.001 Kč, č. 480572 (811014) ze dne 19.11.2008 na částku 387.993 Kč, č. 480576 (811017) ze dne 24.11.2008 na částku 231.179 Kč a č. 480577 (811018) ze dne 28.11.2008 na částku 93.788 Kč (částky jsou uvedeny bez DPH) za dodávky bouracích, úklidových, pomocných

a stavebních prací uplatnil v daňově účinných nákladech částku 2.578.445,40 Kč. Celkem byl základ daně roku 2008 zvýšen o částku 3.055.592,40 Kč (tj. 477.147 Kč + 2.578.445,40 Kč).

30. Následně správce daně zjistil od místně příslušného správce daně společnosti VABERO, že tato společnost je dlouhodobě nekontaktní, není ani registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Dle správce daně: „*Dožádáním tedy nebylo možné ověřit, zda předmětné práce společnost VABERO realizovala*“. Za účelem prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných nákladů správce daně provedl svědecké výpovědi Ing. K. K., Z. F., P. K., Z. P., V. Š., M. O.

31. Ohledně realizace dodávek materiálu a stavebních, pomocných, bouracích a úklidových prací od společnosti WOODCON, bylo k dožádání místně příslušným správcem daně sděleno, že požadované údaje nemohly být ověřeny, neboť vůči společnosti WOODCON je vedeno insolvenční řízení, ustanovený insolvenční správce nemá k dispozici žádné účetní ani daňové doklady a podle sdělení bývalého zástupce této společnosti byly doklady společnosti odcizeny.

32. Vzhledem k tomu, že část stavebních zakázek, které měly realizovat uvedené společnosti, byla realizována pro Ministerstvo obrany ve vojenském prostoru, kde je ke vstupu vyžadováno povolení, vyzval správce daně Újezdní úřad vojenského úřadu Brdy k poskytnutí tohoto povolení pro uvedené společnosti. Dle odpovědi povolení pro uvedené společnosti vydáno nebylo.

33. Na základě uvedeného seznámil správce daně žalobce se svými pochybnostmi ohledně realizace obchodních vztahů se společnostmi VABERO a WOODCON, a to výzvou z 2.12.2010, kterou jej rovněž vyzval, aby tyto pochybnosti předloženými důkazními prostředky vyvrátil. Správce daně postupoval podle § 31 odst. 9 ZSDP.

34. Žalobce ve vyjádření k výzvě z 27.12.2010 navrhoval, aby byl ohledně společnosti VABERO proveden důkaz smlouvou o převodu obchodního podílu založenou ve Sbírce listin, čímž mělo být prokázáno, že tato společnost vykonávala činnost. K podobnosti faktur družstva ŠELEST a společnosti VABERO uvedl, že mu není známo, že by tyto subjekty byly personálně propojeny, ale bylo mu známo, že úzce spolupracovaly a vzory faktur byly použity oběma společnostmi. Navrhoval proto výslech obou statutárních zástupců těchto společností a výslech pana K. a pana K., kteří by se mohli vyjádřit ke spolupráci těchto společností. Ohledně společnosti WOODCON žalobce navrhl svědeckou výpověď T. B., který zastupoval tuto společnost na základě generální plné moci (provedena 24.2.2011). Navrhovaná svědecká výpověď pana K. nebyla realizována, neboť ten byl statutárním orgánem žalobce, a byl v tomto daňovém řízení osobou zúčastněnou na správě daní, mohl proto v průběhu daňového řízení předkládat důkazní prostředky, vyjádření, příp. vypovídat do protokolu. Vyslechnut byl jako svědek P. K. (dne 10.2.2011). Vyslechnut byl rovněž K. H. (dne 3.5.2011), bývalý zaměstnanec společnosti ŠKODA. Jeho výpověď však byla správcem daně a následně žalovaným hodnocena pouze v rozsahu zakázek pro společnost ŠKODA.

35. Ve věci spolupráce družstva ŠELEST a společnosti VABERO správce daně dožádal místně příslušného správce daně o provedení výsledku svědka V. T. S., předsedy představenstva družstva ŠELEST. Svědeckou výpověď nebylo možné provést, protože družstvo ŠELEST i její předseda V. T. S. nebyly kontaktní. Dožádán byl rovněž místně příslušný správce daně o provedení výsledku svědka I. Ch., který byl od 17.8.2007 do 14.4.2011 jednatelem společnosti VABERO. Také tomuto dožádání nebylo možné vyhovět, neboť společnost VABERO písemnosti vložené do datové schránky nepřebírá, schránky na adrese jednatele uvedené v obchodním rejstříku nejsou označeny a není známa jiná adresa. Likvidátor společnosti VABERO sdělil, že nemá žádné doklady ani písemnosti této společnosti a s jednatelem není v kontaktu.

36. Žalobce předložil správci daně potvrzení vystavené OSSZ Plzeň-sever dne 4.9.2011 o tom, že v roce 2007 ani 2008 neměl žádné zaměstnance, kteří by vykonávali stavební činnost.

37. Z uvedené rekapitulace postupu správce daně, resp. skutkového stavu, jak se jevil v daňovém řízení před správcem daně, nelze tvrdit, jak to činí v žalobě žalobce, že: „*V řízení před správcem daně bylo prokázáno, že zakázky, na nichž se tito subdodavatelé podíleli, byly řádně provedeny. Nebylo prokázáno, ani nevzniklo podezření, že tyto práce provedly jiné subjekty, a tyto práce nemohl vykonat sám žalobce, protože v rozhodném období neměl zaměstnance, kteří by tyto práce vykonali, což bylo také správci daně prokázáno.*“ Ze zprávy o kontrole je zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně způsobu realizace obchodních vztahů žalobce s uvedenými subdodavateli, resp. o tom, zda tyto obchodní vztahy proběhly tak, jak vyplývá ze žalobcova účetnictví. Ve výzvě z 2.12.2010 je srozumitelně popsáno, z jakého důvodu správci daně tyto pochybnosti vznikly (např. platba vyfakturovaná společností VABERO byla uhrazena na účet družstva ŠELEST). Správce daně ani následně žalovaný nezpochybňovali správnost žalobcova účetnictví, pokud jde o jeho formální stránku, proto nelze v žalobě argumentovat tím, že: „*Z účetnictví žalobce, které bylo správcem daně podrobně zkoumáno a prověřeno, nevyplývá, že by tyto práce (subdodávky prací na jednotlivých stavebních zakázkách žalobce) byly uhrazeny také jiným subjektům, než uvedeným subdodavateli.*“ Skutečnost, že žalobce předložil potvrzení OSSZ o tom, že v roce 2008 neměl žádné zaměstnance, neprokazuje, že „*prokazatelně stavební zakázky pro třetí subjekty zrealizoval*“, když tak nemohl učinit vlastními výrobními prostředky. Rovněž skutečnost, že „*nepoužil k jejich realizaci jiné subdodavatele (což by se muselo projevit v účetnictví žalobce tak, že by byly totožné práce uhrazeny i dalším dodavateli)*“ nemůže být způsobilým podkladem pro závěr, který z ní činí žalobce, že „*fakturované práce od uvedených subdodavatelů byly skutečně provedeny*“.

38. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně uvedl, co bylo zjištěno šetřením v odvolacím řízení (ohledně roku 2008 na str. 4 a 5). Zopakoval text odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru (str. 5-7). V další části odůvodnění uvedl podstatné skutečnosti, patrné ze spisového materiálu (str. 7-9). Následně podrobně rozvedl, co bylo zjištěno v odvolacím řízení (str. 9-13). Po provedeném odvolacím řízení a v návaznosti na odvolací námítky a předložené doklady uvedl zákonná ustanovení, podle nichž postupoval a citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, obdobně jak je uvedeno

soudem výše (str. 13-14). Po té se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce (str. 14-16). Následně velmi podrobně popsal ohledně společnosti VABERO průběh dokazování, zabýval se jednotlivými fakturami a u každé zdůvodnil, proč si dle jeho názoru provedené důkazní prostředky, které by se měly vzájemně doplňovat při zjištění skutkového stavu, vzájemně odporují. Hodnocení uzavřel konstatováním: „*Odvolací orgán souhlasí se zvýšením základu daně, jak bylo uvedeno ve zprávě a konstatuje, že jste neprokázali oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů roku 2008 ve výši 477.147 Kč (ti. 96.120 + 278.710 + 102.317) na základě faktur č. 480195 (27/2008), č.480461 (65/08), č. 480553 (69/08) v souladu s § 24 odst. 1 ZDP z titulu neprokázání faktické realizace dodávek stavebních prací.*“ (str. 17-21) Obdobně postupoval ohledně společnosti WOODCON, vyjádřil se podrobně ke každé z žalobcem předložených faktur a uzavřel, že žalobce neprokázal: „*oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů roku 2008 ve výši 1.702.484.40 Kč (tj. 752 124 + 950 360.40) na základě faktury 480491 (811003) a 480492 (811009), když jste v souladu s § 24 odst. 1 ZDP neprokázali faktické uskutečnění dodávek stavebního materiálu a ani jeho užití (spotřebu) způsobem Vámi deklarovaným.*“ (str. 21-23) A následně, že žalobce neprokázal „*oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů roku 2008 ve výši 875.961 Kč (tj. 163.001 + 387.993 + 231.179 + 93.788) na základě faktur č. 480571 (811010), 480572 (811014), 480576 (811017) a 480577 (811018) v souladu s § 24 odst. 1 ZDP z titulu neprokázání faktické realizace dodávek stavebních prací.*“ (str. 24-25).

39. K tvrzení žalobce, že „*žalovaný ani nezpochybňuje úhradu těchto prací, ale pouze formalisticky trvá na tom, že žalobce neprokázal provedení konkrétních prací konkrétními subjekty*“ soud shodně s žalovaným uvádí, že v případě společnosti WOODCON nebyly úhrady zpochybňovány, avšak výzvou Komerční bance bylo zjištěno, že účet uváděný na fakturách v době jejich splatnosti již neexistoval a statisícové částky tedy byly hrazeny hotově. Ohledně společnosti VABERO bylo prokázáno výzvou České spořitelně, že účet uvedený na fakturách společnosti VABERO existoval pouze 7 měsíců v roce 2008 a nikdy nepatřil společnosti VABERO. Tvrdí-li žalobce v té souvislosti, že „*nemohl prokázat, že určité práce nebyly provedeny určitým subjektem, tedy negativní skutečnost, která se nedá prokázat jinak, než důkazem opaku*“, pak soud uvádí, že v daňovém řízení byl žalobce vyzván, aby prokázal, že se případy zachycené v jeho účetnictví udály tak, jak tvrdil v daňovém přiznání. Žalobce nebyl vyzván, aby prokázal, že práce nebyly provedeny, tj. k prokázání negativní skutečnosti, ale naopak k tomu, aby prokázal, že je provedly společnosti VABERO a WOODCON. Důkazní břemeno bylo ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř., na žalobci. Nelze proto tvrdit, jak to činí žalobce, že „*tuto negativní skutečnost prokázat nemohl, což však nelze přičíst k jeho tíži, protože se jedná o skutečnost neprokazatelnou*“.

40. Důvodným rovněž není tvrzení žalobce: „*Přestože žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádí, proč má pochybnost o tom, že vyfakturované práce provedli právě žalobcem uvedení subdodavatelé, neuznává tyto náklady jako náklady daňové.*“ Vzhledem k obecnosti tohoto tvrzení a k jeho kategorické rovině, že žalovaný neuvádí ..., soud odkazuje na rekapitulaci odůvodnění napadeného rozhodnutí učiněnou výše v odst. 32 a opakuje, že žalovaný se velmi podrobně v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s důvody, pro které nemohou být náklady (výdaje) dokladované jednotlivými fakturami daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný na

žádném místě neprezentoval dle žalobce „absurdní názor, že ve prospěch žalobce byly provedeny určité práce, tyto byly žalobcem uhrazeny, žalobce tyto práce předal koncovým objednatelům, ale tyto práce zřejmě provedly zcela jiné subjekty, než subjekty žalobcem uvedené, které tyto práce žalobci nevyfakturovaly, nebyly jim uhrazeny, takže je zřejmě podle názoru žalovaného provedly bezplatně.“ Žalobce byl v rámci daňového řízení toliko vyzván, aby prokázal, že se případy zachycené v jeho účetnictví udály tak, jak tvrdil v daňovém přiznání a že tak lze vynaložené náklady (výdaje) považovat za daňové uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a správce daně není povinen ověřovat kým a zda vůbec byly předmětné práce a dodávky materiálu realizovány. Je prioritní povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 d.ř.)

41. Nedůvodným je rovněž tvrzení žalobce, že byly „v průběhu řízení provedeny důkazy výpověďmi svědků, kteří v některých případech potvrdili, že se uvedení subdodavatelé na realizaci stavebních prací podíleli, v některém případě tuto možnost bez bližší konkretizace připustili. Přesto k těmto důkazům žalovaný bezdůvodně nepřihlédl.“ Vzhledem k obecnosti tohoto tvrzení, jak již bylo uvedeno, se soud s touto námitkou vypořádal rovněž v obecné rovině a uvádí, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl ke každé z posuzovaných faktur provedené důkazy a jejich hodnocení. V té souvislosti se zabýval i jednotlivými svědeckými výpověďmi a zdůvodnil, proč ani jimi nebyla prokázána oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů roku 2008 v příslušné výši. K tvrzení žalobce, že mu „nebylo zřejmé, jakým konkrétním způsobem by měl prokázat realizaci subdodávek právě jím označenými společnostmi v situaci, kdy jsou tyto společnosti nekontaktní a zřejmě již nevyvíjí žádnou činnost,“ soud jednak shodně jako žalovaný ve vyjádření k žalobě (odst. 11 rozsudku) uvádí, že je z průběhu daňového řízení zřejmé, že bylo snahou správce daně i žalovaného předvolat svědky žalobcem navržené, jejichž aktuální adresy žalobce neznal. Dále pak soud uvádí, že bylo na žalobci, když, jak uvádí, vynaložil tvrzené náklady, aby pro případ, kdy nepochybně počítal s tím, že tyto náklady zařadí v daňovém tvrzení do nákladů daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, si opatřil předem důkazy, pro následné prokázání daňové uznatelnosti těchto nákladů. V případě žalobce byla na místě větší opatrnost a jistá dávka alibismu, které by mu pomohly snáze dokázat jím tvrzené skutečnosti.

42. Nedůvodnou je rovněž část žaloby (odst. 6), kde žalobce s odkazem na žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2010, čj. 5 Afs 74/2009-111 (odst. 27.) namítá: „Všechny tyto podmínky byly splněny, když není pochyb o úhradě vystavených faktur, jejich souvislosti s podnikáním žalobce ani o splnění zbývajících podmínek pro jejich uznání.“ Uvedený závěr činí žalobce bez ohledu na průběh daňového řízení, bez ohledu na důkazy provedené v daňovém řízení a bez ohledu na skutkový stav učiněný žalovaným na základě hodnocení provedených důkazů. Správným není ani tvrzení žalobce, které činí s odkazem na žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005, kde je uvedeno, že doklady vystavené právně existujícím subjektem se všemi náležitostmi (faktury) nejsou důkazem o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění skutečně došlo, když uvádí: „V tomto případě však

bylo prokázáno, že stavební zakázky byly zrealizovány a nevzniklo ani důvodné podezření, že by byly zrealizovány žalobcem nebo neustanoveným jiným subjektem. Dle žalobce tím byla prokázána oprávněnost výdajů a tyto výdaje měly být správcem daně uznány.“ Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že v daném případě vznikly pochybnosti o skutečnostech v předložených fakturách deklarovaných. V dalším soud odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě (odst. 12), se kterým se ztotožňuje.

43. Nedůvodnými jsou rovněž v obecné rovině uplatněné námitky vůči hodnocení výpovědi svědka P. K. žalovaným. Podle obsahu námitek je žalobcem namítáno nikoli porušení § 50 odst. 4 správního řádu, ale porušení ustanovení § 92 odst. 2 d.ř., podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Žalovaný hodnotil v odůvodnění napadeného rozhodnutí výpověď tohoto svědka velmi podrobně, a to na str. 14 a dále na str. 16 a 17. Zdůvodnil, proč je neprůkazná výpověď svědka o tom, že se na akci Oprava vnějších a vnitřních prostor Vodárna Plzeň podíleli i žalobcem sjednaní subdodavatelé. Zabýval se odvolací námitkou žalobce, že svědek výslovně uvedl, že se tyto subjekty na této i jiných akcích podíleli jako subdodavatelé. Jak uvedl žalovaný i ve vyjádření k žalobě, neprůkaznost uvedené výpovědi svědka spočívala zejména v tom, že dle svědka jménem společnosti VABERO a družstva ŠELEST jednal pan H. Žalobci se však ani k výzvě nepodařilo prokázat, že pan H. vystupoval jménem těchto společností oprávněně. Žalobce nepředložil v daňovém řízení žádné písemnosti, které by byly sepsané se společností VABERO či přímo s panem H. Svědek P. K. nevěděl, když uváděl, že s uvedenými společnostmi jednal, zda to bylo při zakázkách ve společnosti ŠKODA. Při hodnocení výpovědi svědka není nepodstatné, jak namítá žalobce, že „pokud uvedl, že neví, zda zaměstnanci (fyzické osoby), kteří se přímo na staveništích vyskytovali, byli zaměstnanci právě těchto subdodavatelů, pak toto není podstatné“, neboť takto formulovaná výpověď svědka neprokazuje jednoznačně pravdivost tvrzení žalobce ohledně vynaložení nákladů žalobcem za pomocné a stavební práce prostřednictvím označených subdodavatelů. Je pravdou, že „žalobce nemohl zkoumat, zda jeho subdodavatelé plní své závazky vůči němu vlastními silami, či dalšími subdodavatelé“, ale pokud chtěl náklady za tyto práce uplatnit jako náklady daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, bylo nutné prokázat splnění k tomu stanovených podmínek, a v té souvislosti, jak již bylo uvedeno, bylo na žalobci, zda si zajistí při sjednávání takových subdodávek důkazy, které mu následně v daňovém řízení usnadní prokázání těchto nákladů jako daňově uznatelných. Z obecné námitky, že „svědci jednoznačně uvedli, že na konkrétních stavebních zakázkách se podíleli jako dodavatelé žalobce žalobcem označené subjekty (právníky osoby). Identita fyzických osob na stavbě se nacházejících není podstatná“, nelze zjistit, jaké svědky konkrétně má žalobce na mysli, proto je nutno toliko odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný zhodnotil provedené svědecké výpovědi a zdůvodnil, proč neprokazují žalobcova tvrzení o vynaložených nákladech. Není rovněž pravdou, že „při hodnocení důkazů žalovaný použil z kontextu vytržené části svědeckých výpovědí, na nichž pak postavil odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž by přihlédl k výpovědi svědků, kteří potvrzovali tvrzení žalobce.“ Z odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména z jeho části, kde žalovaný popsal průběh dokazování a zabýval se důkazními prostředky vztahujícími se k jednotlivým fakturám (str. 17-25) je zřejmé, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 2 d.ř. tak, aby skutečnosti

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a ve smyslu § 93 odst. 1 d.ř. tak, aby zjistil skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že „na základě uvedeného je dle žalobce napadené rozhodnutí nezákonné a nezákonnými jsou i oba dodatečné platební výměry, které byly vydány na základě nesprávných závěrů správce daně“.

44. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.7.2007, čj. 8Afs 75/2005-130 uvedl: „Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozvedl ve smyslu § 102 odst. 3 d.ř. podrobně důvody výroku II. napadeného rozhodnutí a uvedl informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými žalobcem jako příjemcem rozhodnutí. Soud se proto v daném případě zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného učiněným v závěru odůvodnění napadeného rozhodnutí, že žalobce v daných případech neprokázal, že ke sporným transakcím došlo způsobem deklarovaným na účetních dokladech a neprokázal tak soulad stavu skutečného se stavem formálně právním, neboť formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí samy o sobě k prokázání uskutečnění plnění v nich deklarovaného. Tyto doklady jsou pouze tvrzením daňového subjektu, že k realizaci tohoto plnění došlo. Daňové řízení je ovládáno zásadou souladu stavu skutečného a stavu formálně právního. Platí proto, že „daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (nebo jiné plnění) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ní byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.5.2007, čj. 9 Afs 39/2007 – 47). Rovněž dle názoru soudu žalobce v daňovém řízení neprokázal, že sporné náklady vynaložil způsobem deklarovaným na účetních dokladech.

Závěr

45. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

46. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 3. června 2015

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu