



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobkyně: STRABAG Rail, a. s.** (dříve Viamont DSP, a. s.), IČ: 25429949, se sídlem Železničářská 1385/29, Ústí nad Labem, zastoupené daňově poradenskou společností MAC, s. r. o., IČ: 62581571, se sídlem Těšnov 1163/5, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 6. 2012, č. j. 677/12-1200-505700,

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 řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím své zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 4. 6. 2012, č. j. 677/12-1200-505700, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 9. 2011, č. j. 260267/11/214913505081. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009 ve výši 2.634.240 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 526.848 Kč, tj. celkem 3.161.088 Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud uložil žalované straně povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které se tak bez dalšího stalo žalovaným.

V žalobě žalobkyně předeslala, že správce daně vydal shora označený dodatečný platební výměr na částku 3.161.088 Kč na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009, kterou u žalobkyně uskutečnil ve dnech 8. 2. 2010 až 2. 9. 2011. Při daňové kontrole správce daně zvýšil základ daně z příjmů o částku 12.544.188,13 Kč, neboť náklady vyfakturované společností Energetické a dopravní stavby, a. s., IČ: 47676370, se sídlem Osvobození politických vězňů 379, Kladno (dále jen „společnost EDS“), neshledal daňově uznatelnými.

Podstatné vady napadeného rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že původní žalovaný komplikovaně zdůvodňoval svůj výrok, aniž se vypořádal s meritorními skutečnostmi uvedenými v odvolání. Zejména se jedná o to, jak daňové orgány hodnotily důkazní prostředky získané svědeckými výpověďmi a tvrzeními žalobkyně ve srovnání s listinnými důkazními prostředky ve věci postoupení práv vyplývajících ze smlouvy o sdružení uzavřené podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Daňové orgány se při svém rozhodování neřídily zásadou objektivit a důkazy hodnotily podle své úvahy, kterou apriori motivovaly konstrukcí, že došlo k úmyslnému krácení daně od samého počátku účasti ve veřejné soutěži. To žalobkyně považovala za porušení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle žalobkyně o tom svědčí i skutečnost, že ještě před pravomocným ukončením daňového řízení podal správce daně dne 22. 9. 2011 trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně. Zmíněnou hypotézu (úmyslné krácení daně) však daňové orgány neprokázaly, ani nemohly prokázat hodnověrnými důkazy [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu].

Žalobkyně namítala, že se daňové orgány vůbec nezabývaly skutečností, zda daň z příjmů z částek, které žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelné náklady a které správce daně vyloučil z daňového základu žalobkyně, byla přiznána poskytovatelem služeb, tj. společností EDS, v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2009. Za toto zdaňovací období činila daň z příjmů této společnosti 24.043 tisíc Kč při vykázaných výkonech 233.829 tisíc Kč, což podle žalobkyně zpochybňuje tvrzení původního žalovaného, že společnost EDS nedisponovala dostatečnými kapacitami pro účast na sdružení. Daňové orgány rovněž odmítly jako důkaz výpovědi svědků, podle kterých se společnost EDS vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, aniž skutečnosti obsažené v těchto výpovědích věrohodně vyvrátily [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Podle těchto výpovědí i tvrzení žalobkyně společnost EDS původně sjednaný 30% podíl ve sdružení postoupila zbývajícím účastníkům sdružení [žalobkyně a společnost JHP, spol. s r. o., IČ: 45798290, se sídlem Ústřední 423/62, Praha 10 (dále jen „společnost JHP“)] za 50.000.000 Kč, což odpovídá 11,6% ohodnocení celé zakázky, jejíž hodnota byla 431.361.186,95 Kč. Uvedená úplata byla sjednána svobodně a všichni účastníci sdružení se touto dohodou prokazatelně řídili, což původní žalovaný nezpochybnil. Přestože byla

předmětná částka ve fakturách uváděna odlišně, měly daňové orgány vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu doloženého svědeckými výpověďmi. Žalobkyně připustila, že formulace ve smlouvě o sdružení, v jejích dodatcích i v následných dokumentech (fakturách) jsou nešťastné, neodporují však původně zamýšleným a realizovaným ekonomickým výsledkům. Pokud původní žalovaný tvrzení žalobkyně odmítl, bylo jeho povinností je vyvrátit v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Podle žalobkyně neobstojí ani argumentace daňových orgánů, že se podle dodatků ke smlouvě o sdružení měnil poměr rozdělení nákladů a výnosů mezi účastníky sdružení (žalobkyně a společnost JHP) z 30 % a 70 % na 50 % a 50 %. Jak vyplývá z účetních dokladů, jimiž žalobkyně rozúčtovala podíl nákladů a výnosů z podnikatelské činnosti sdružení, byly od počátku realizace zakázky náklady a výnosy děleny v poměru 50 % a 50 %. Takový byl skutkový stav a obsah úkonů smluvních stran bez ohledu na dodatky smlouvy o sdružení. Podle žalobkyně tedy není pravdou, že docházelo k postupnému vývoji přerozdělování podílů. Tvrzení původního žalovaného, že z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá úmysl účastníků sdružení převést na společnost EDS 11,6 % z ceny zakázky jako podíl na zisku, označila žalobkyně za nepravdivé. Původní žalovaný žádnými důkazy nedoložil, že se jednalo o podíl na zisku. Společnost EDS nepožadovala podíl na zisku sdružení, ale úhradu za postoupení svých práv, která pro ni z účasti na veřejné zakázce původně vyplývala. Existenci těchto práv prokazuje již samotná smlouva o sdružení. Jestliže se společnost EDS vzdala svých práv ve prospěch zbývajících účastníků sdružení, logicky jí vzniklo právo na úhradu za postoupení těchto práv. Cena tohoto plnění byla svobodně sjednána a v souladu s ujednáním uhrazena. Náklady související s úhradou tohoto plnění nepochybně souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a vzhledem k tomu, že nejsou taxativně vymezeny v § 25 zákona o daních z příjmů, neexistuje žádný důvod, proč by neměly být považovány za náklady podle § 24 odst. 1 téhož zákona.

Žalobkyně konstatovala, že pokud původní žalovaný zpochybňoval její tvrzení podložená svědeckými výpověďmi a vykládal je jinak, byl povinen přezkoumatelným způsobem prokázat, že skutečný obsah úkonů žalobkyně byl jiný. Z výše uvedeného podle žalobkyně vyplývá, že daňové orgány postupovaly při zjištění skutkového stavu způsobem, který nemohl vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. Tvrzení původního žalovaného, že daňové orgány hodnotily všechny důkazy podle své úvahy a přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, označila žalobkyně za nepravdivé, neboť osvědčovaly pouze důkazy, které směřovaly k napadeným rozhodnutím, aniž vzaly v úvahu relevanci důkazních prostředků, které jsou s nimi v rozporu. Tím porušily § 8 odst. 1 daňového řádu a také § 8 odst. 3 téhož zákona, podle kterého je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Došlo tak k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu. Takový postup podle žalobkyně vyvolává zásah do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod a je v rozporu s § 5 odst. 5 daňového řádu.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že správce daně oprávněně neosvědčil svědecké výpovědi jako důkaz v daňovém řízení, který potvrzuje oprávněnost zahrnutí předmětné částky do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně zjistil, že na účetních dokladech je uveden jako obsah plnění koordinace a technická pomoc ve výstavbě. Ani dodatek ke smlouvě o sdružení, uzavřený dne 27. 6. 2008, ani dodatek ke smlouvě o sdružení, uzavřený dne 15. 5. 2009,

neuvádí, že částky v těchto dodatcích uvedené představují jakoukoli formu úplaty za přenechání práv. Z výpovědi svědků přitom vyplynulo, že společnost EDS žádné služby neprováděla.

Žalovaný konstatoval, že se daňové orgány zabývaly všemi předloženými důkazními prostředky, včetně svědeckých výpovědí. Informace získané výpověďmi svědků přitom neodpovídaly skutečností zjištěným v daňovém řízení. Ve výpovědích se podle žalovaného vyskytovaly neodstranitelné rozpory, svědci např. podepisovali účetní doklady, podložené soupisem provedených prací, ale do protokolu o ústním jednání před správcem daně sdělili, že předmětné služby nebyly provedeny. Tvrzení žalobkyně, že daňové orgány věrohodně nevyvrátily výpovědi svědků o tom, že se společnost EDS vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, označil žalovaný za zavádějící. Správce daně porovnáním časové posloupnosti uzavírání smluv a dodatků mezi účastníky sdružení prokázal, že koordinace a technická pomoc při výstavbě, kterou společnost EDS deklarovala na svých fakturách, nebyla provedena. Zároveň ověřil, že v účetnictví žalobkyně nikdy nebylo zachyceno žádné úplatné postoupení jakýchkoli práv. Podle žalovaného je proto zjevné, že správce daně prokázal, že společnost EDS neměla reálný podíl na stavebních pracích, který by mohla žalobkyni převést.

Námítku úmyslné kriminalizace případu žalovaný považoval za nedůvodnou. Připomněl, že správce daně je podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), vázán oznamovací povinností vůči orgánům činným v trestním řízení. Trestní a daňové řízení často probíhají souběžně, nicméně na sobě nezávisle. Tvrzení žalobkyně, že trestní oznámení mělo následovat až po dokončení daňového řízení, není v souladu s právními předpisy. Z popsaného povinného postupu správce daně nelze dovozovat podsouvanou předpojatost správce daně a relativizaci jeho objektivitu.

Žalovaný shrnul, že žalobkyně nedokázala doložit svědecké výpovědi jiným důkazním materiálem a všechny předložené důkazní prostředky jsou s těmito výpověďmi v rozporu. Skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno uložené zákonem, nelze rozhodně přičítat k tíži daňových orgánů. Žalovaný připomněl, že žalobkyně po celé řízení obhajovala názor, že společnost EDS zůstala účastníkem sdružení. Pokud žalobkyně podepsala smlouvu o sdružení a její dodatky, měl správce daně za to, že deklarují skutečnou vůli smluvních stran. Pokud žalobkyně opakovaně přijímala a hradila faktury za práce spočívající v koordinaci a technické pomoci, nechovala se v souladu se svým tvrzením, že se jednalo o úplatný převod práva na realizaci zakázky. Tvrzení žalobkyně, že vůli smluvních stran byl jiný skutkový stav, nebylo prokázáno předloženými důkazními prostředky, neboť tyto neodpovídaly žalobkyní tvrzeným skutečnostem. Daňové orgány poskytly žalobkyni dostatek časového prostoru k předložení potřebných dokumentů. K namítanému přechodu důkazního břemene na správce daně nedošlo. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně se poněkud paradoxně dovolává toho, že při jejím jednání vědomě nebyla skutečná vůle v souladu s formou jejího projevu, což navíc není schopna doložit.

Žalobkyně v replice k vyjádření vyslovila, že žalovaný opakovaně neuznává jako důkazy výpovědi svědků, kteří uváděli, že ve skutečnosti společnost EDS postoupila svá práva ze sdružení za sjednanou úplatu. Důkazem potvrzujícím tato tvrzení jsou podle žalobkyně minimálně všechna smluvní ujednání, která mezi sebou v této věci účastníci sdružení uzavřeli. Pokud svědci podle správce daně vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, měl správce daně z úřední povinnosti bezodkladně zahájit správní řízení ve smyslu § 67 zákona

č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přestupcích“), ve kterém by se jednoznačně prokázalo, zda je výpověď svědků pravdivá, či nikoliv. Daňové orgány tedy ignorovaly jim známá smluvní ujednání a svědecké výpovědi, aniž současně činily kroky, které logicky odpovídají jejich postoji k jednání svědků. Podle žalobkyně daňové orgány nezkoumaly skutečný stav a obsah úkonů ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Skutečný obsah byl doložen svědeckými výpověďmi, které nebyly v daňovém řízení vyvráceny. Žalovaný ignoroval listinné důkazy – smluvní ujednání, z jejichž geneze je zřejmé, že pravou vůlí stran bylo nejprve spolupracovat a později spolupráci ukončit. Žalobkyně postrádala zdůvodnění toho, proč původní žalovaný osvědčil jako důkazy jen určité listinné důkazy a ostatní listinné důkazy a svědecké výpovědi jako důkazy neosvědčil.

Podle žalobkyně tvrzení žalovaného, že správce daně prokázal, že společnost EDS neměla reálný podíl na stavebních pracích, nevyvrací doloženou skutečnost, že tato společnost uzavřela smlouvu o sdružení a měla v úmyslu se podílet na zakázce. Změnou smlouvy o sdružení přišla společnost EDS o očekávaný zisk ze získané zakázky a částka vyplacená v její prospěch odpovídá kompenzaci za tento úkon. Podle žalobkyně není podstatné, zda se úkon pojmenuje převod práv, strpění závazku, či jinak, protože se vždy jedná o náklad sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Žalobkyně trvala na tom, že je-li prokazatelné, že poskytovatel plnění přiznal daň z tohoto plnění a přijal za ně úplatu, měl by být na základě principu neutrality uznán takový náklad jako daňový náklad u příjemce této služby. Navíc je nepochybné, že pokud správce daně označí plnění za neuskutečněné, platí to i pro druhého účastníka takového plnění, a v takovém případě by měl správce daně činit kroky k vrácení daně vybrané u poskytovatele plnění. Jinak se podle žalobkyně jedná o úmyslné neoprávněné obohacování státu. Žalobkyně podotkla, že podle jejích informací správce daně neučinil žádné kroky k vrácení daně, tudíž na straně poskytovatele evidentně považoval zdanitelné plnění za uskutečněné v souladu s příslušnými předpisy.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný uvedl, že jednání ve věci nepožaduje.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval žalobními body zpochybňujícími přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Námitce, že se původní žalovaný nevypořádal s meritorními

skutečnostmi uvedenými v odvolání, soud nepřisvědčil. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž jednoznačně vyplývá, že původní žalovaný reagoval na všechny námitky uplatněné v odvolání a podrobně se jimi zabýval. Skutečnost, že přitom dospěl k jiným závěrům, než jaké žalobkyně považuje za správné, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a bude předmětem posouzení jeho zákonnosti – viz níže. K námitce, že se daňové orgány nezabývaly skutečností, zda společnost EDS ve svém přiznání k dani z příjmů přiznala daň z částek, které žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelné náklady, soud podotýká, že předmětem daňového řízení byla daň z příjmů žalobkyně, nikoli daň z příjmů uvedené společnosti, proto nebylo povinností daňových orgánů namítanou skutečnost zkoumat. Ostatně ani sama žalobkyně v daňovém řízení nic takového netvrdila a ani nenavrhovala provést v tomto směru dokazování. Vzhledem k odlišnému sídlu žalobkyně a společnosti EDS je v případě této společnosti místně příslušný jiný správce daně, za jehož činnost správce daně, který rozhodoval v projednávané věci, nemůže nést odpovědnost. Odkaz žalobkyně na princip neutrality daně a tvrzení žalobkyně, že správce daně neučinil žádné kroky k vrácení daně společnosti EDS, proto nemají nic společného s daňovou povinností žalobkyně a nemohou mít žádný vliv na přezkoumatelnost, zákonnost či správnost napadeného rozhodnutí.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda lze částky fakturované společností EDS žalobkyni považovat za daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správné zodpovězení této otázky závisí na tom, za jaké konkrétní plnění byly předmětné částky fakturovány. Podle účetních dokladů (faktur) předložených při daňové kontrole fakturovala společnost EDS v souladu se smlouvou o sdružení č. SD-07-004 na stavbu I/13 Děčín most ev. č. 13-085 Pravobřežní estakáda, a to za koordinaci a technickou pomoc při výstavbě. Žalobkyně naopak tvrdila, že se jednalo o úhradu za postoupení práv, která společnosti EDS původně vyplývala z účasti na veřejné zakázce, pro jejíž realizaci vzniklo sdružení žalobkyně, společnosti EDS a společnosti JHP. Daňové orgány pak dospěly k závěru, že se jednalo o podíl společnosti EDS na zisku sdružení.

Žalobkyně opírala svou argumentaci o svědecké výpovědi uskutečněné v průběhu daňové kontroly a současně tvrdila, že daňové orgány její argumentaci řádně nevyvrátily a své závěry náležitě neprokázaly. V této souvislosti považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že 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. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně

v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). V průběhu daňové kontroly musí daňový subjekt předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Daňový subjekt splní svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, doloží-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, www.nssoud.cz).

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, www.usoud.cz).

S ohledem na uvedené zásady dokazování v daňovém řízení, zejména s přihlédnutím k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, soud konstatuje, že žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že bylo povinností správce daně dokázat, že plnění fakturované společností EDS bylo podílem této společnosti na zisku sdružení. Správci daně svědčila toliko povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokázání uvedených skutečností totiž postačuje k tomu, aby se důkazní břemeno přeneslo na daňový subjekt, tedy na žalobkyni.

Správce daně v průběhu daňové kontroly jednoznačně vyvrátil věrohodnost a správnost účetních dokladů žalobkyně, tj. faktur vystavených společností EDS, které jako předmět fakturace uváděly koordinaci a technickou pomoc při výstavbě. Z výpovědi zaměstnance žalobkyně Zdeňka Pavla, ředitele oblasti Sever, správce daně zjistil, že společnost EDS nic fyzicky ani písemně nevykonávala. Ve shodě s tímto tvrzením pak svědci Ing. Bronislav Špičák a Ing. Karel Frankota vypověděli, že částky uvedené na jednotlivých fakturách hradila žalobkyně společnosti EDS za přepuštění části zakázky, resp. za postoupení jejího podílu na realizaci zakázky. Tím správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátil původní tvrzení žalobkyně vyplývající z jejího účetnictví, že platby adresované společnosti EDS za koordinaci a technickou pomoc při výstavbě byly daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ostatně i sama žalobkyně v průběhu daňového řízení začala tvrdit, že ve skutečnosti nešlo o koordinaci a technickou pomoc (podle dodatků ke smlouvě o sdružení *podporu*) při výstavbě, nýbrž o úplatu za postoupení podílu na realizaci zakázky. V důsledku vyvrácení věrohodnosti a správnosti předložených účetních dokladů přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, jíž v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vznikla povinnost předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení.

Žalobkyně proto byla povinna prokázat své vlastní tvrzení, že částky, které zaplatila společnosti EDS, představovaly úplatu za postoupení podílu této společnosti na realizaci zakázky, a tím i náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K prokázání tohoto tvrzení žalobkyně navrhla jako důkazní prostředek výslech svědků Ing. Karla Frankoty, jednatele společnosti JHP, a Ing. Bronislava Špičáka, bývalého předsedy představenstva společnosti EDS. Správce daně tyto svědky vyslechl a s jejich výpověďmi zacházel jako s ostatními provedenými důkazními prostředky. Soud proto neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že daňové orgány odmítly jako důkaz výpovědi svědků. Naopak, daňové orgány výpovědi svědků přijaly a následně je v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotily podle své úvahy, a to jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, přičemž přihlížely ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Zabývaly se přitom všemi důkazními prostředky včetně těch, které svědčily ve prospěch názoru žalobkyně, a své závěry řádně zdůvodnily.

Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení svědeckých výpovědí nebo při rozhodování porušily zásadu objektivitu, ani že by byly motivovány domněnkou správce daně, že došlo k úmyslnému krácení daně. Správce daně i původní žalovaný postupovali plně v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a jednotlivé důkazy hodnotili skutečně objektivně. Skutečnost, že ještě před právní mocí napadeného rozhodnutí podal správce daně trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, nemá žádný vliv na správnost, zákonnost a objektivitu postupu daňových orgánů v daňovém řízení. Neprodlené oznámení skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, je povinností daňových orgánů vyplývající z § 8 odst. 1 trestního řádu. Kdyby správce daně čekal do právní moci rozhodnutí o odvolání, porušil by svou povinnost stanovenou trestní řádem.

K námitce žalobkyně, že správce daně, pokud se domníval, že svědci vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, měl zahájit správní řízení ve smyslu § 67 zákona o přestupcích, ve kterém by se jednoznačně prokázalo, zda byla výpověď svědků pravdivá, soud podotýká, že pravdivost výpovědi svědků byl správce daně oprávněn a současně povinen hodnotit přímo v daňovém řízení v rámci hodnocení důkazů a nemusel k tomu zahajovat jiné řízení. Ostatně

správce daně netvrdil, že svědci vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, pouze poukázal na rozpory a nelogičnosti v některých částech jejich výpovědí; to však nic nevypovídá o tom, zda tak svědkové vypovídali vědomě a úmyslně, či nikoliv.

Při hodnocení výpovědí svědků dospěly daňové orgány k závěru, že provedené důkazní prostředky nepotvrdily tvrzení žalobkyně. Ve výpovědích svědků totiž správce daně shledal rozpory. Podle správce daně postrádalo logiku, že Ing. Špičák podepisoval v průběhu let 2008 a 2009 faktury s předmětem plnění koordinace a technická pomoc při výstavbě, ačkoliv podle jeho vyjádření šlo o vypořádání odstoupení od realizace 30 % zakázky společností EDS a přerozdělení zisku v rámci sdružení. Svědek Ing. Špičák neobjasnil, jaké konkrétní právo mělo být postoupeno a proč byl předmět fakturace dokládán soupisem prací, ačkoli – jak připomněl původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí – svědek prokazatelně věděl, že služby nebyly poskytnuty. Ani jeden ze svědků neuvedl, jaký konkrétní rozsah prací měl být společností EDS na ostatní dva účastníky sdružení převeden. Správce daně tedy podle názoru soudu plně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátil průkaznost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní.

K tomu soud považuje za nutné doplnit další okolnosti vyplývající ze smlouvy o sdružení a jejích dodatků, na které upozornil správce daně ve zprávě o daňové kontrole a původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Smlouva o sdružení č. SD-07-004 byla uzavřena dne 12. 10. 2007 mezi účastníky sdružení žalobkyní, společností JHP a společností EDS. Podle čl. V. *Dělba práce mezi účastníky* měli v případě získání veřejné zakázky účastníci sdružení provádět jednotlivé stavební práce v rozsahu: žalobkyně 35 %, společnost JHP 35 % a společnost EDS 30 %. Dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 byl čl. V. smlouvy o sdružení změněn tak, že se účastníci sdružení dohodli na následujícím rozdělení předmětu díla: žalobkyně 30 % a společnost JHP 70 %, přičemž společnosti EDS mělo za koordinaci a technickou podporu při výstavbě náležet 1,6 % z částky 431.361.186,95 Kč. Dodatkem č. 2 ze dne 15. 5. 2009 byl čl. V. smlouvy o sdružení (ve znění dodatku č. 1) změněn tak, že se účastníci sdružení dohodli na následujícím rozdělení předmětu díla: žalobkyně 50 %, společnost JHP 50 % a společnost EDS 0 %, přičemž této společnosti mělo za koordinaci a technickou podporu při výstavbě náležet 1,6 % z fakturované částky, max. do výše 50.000.000 Kč bez DPH.

Z popisu vývoje smluvního vztahu účastníků sdružení jednoznačně vyplývá, že společnost EDS nemohla postoupit svá práva na realizaci svého podílu zakázky žalobkyni, neboť podíly na realizaci zakázky se nejprve dne 27. 6. 2008 změnily ve prospěch společnosti JHP, která získala 70 % zakázky (přitom dokonce podíl žalobkyně klesl na 30 %), a teprve dne 15. 5. 2009 vzrostl podíl žalobkyně na 50 %. Jinými slovy, v okamžiku podpisu dodatku č. 2 ke smlouvě o sdružení, jímž došlo k navýšení podílu žalobkyně, nedisponovala společnost EDS žádným podílem na realizaci zakázky, neboť svůj podíl již předchozím dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 převedla na společnost JHP. Tvrzení žalobkyně, že částky fakturované společností EDS představovaly úplatu za postoupení podílu této společnosti na realizaci zakázky, tak bylo vyvráceno také tím, že společnost EDS již dříve postoupila svůj podíl na realizaci zakázky společnosti JHP, a tudíž jej nemohla postoupit žalobkyni a poté žalobkyni za postoupení práv (podílu na realizaci zakázky) fakturovat. Namítá-li žalobkyně, že náklady a výnosy byly od počátku realizace zakázky děleny v poměru 50 % a 50 %, soud podotýká, že

před účinností dodatku č. 2 ke smlouvě o sdružení nemělo toto dělení oporu ve smluvních ujednáních mezi účastníky sdružení. Tento argument žalobkyně proto nemůže obstát.

Se všemi výše uvedenými zjištěními správce daně byla žalobkyně řádně seznámena v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 2. 9. 2011. Nic jí tedy nebránilo v tom, aby k prokázání svých tvrzení navrhla další důkazní prostředky, což však neučinila. Soud proto ve shodě s původním žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že částky vyplacené společnosti EDS představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Soud dále zdůrazňuje, že žalobkyně uplatnila argumentaci postoupením podílu na realizaci zakázky teprve v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně vyvrátil věrohodnost a správnost jejích účetních dokladů, podle kterých společnost EDS fakturovala žalobkyni za koordinaci a technickou podporu při výstavbě. Nová argumentace žalobkyně je v příkrém rozporu jak s obsahem příslušné smluvní dokumentace, tak s údaji uváděnými na fakturách vystavených společností EDS. Žalobní tvrzení, že formulace ve smluvních dokumentech a fakturách neodporují údajně původně zamýšleným a realizovaným ekonomickým výsledkům (tj. podle žalobkyně postoupení práv), proto podle názoru soudu neodpovídá skutečnosti.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, že částky fakturované společností EDS představovaly úplatu za postoupení podílu této společnosti na realizaci zakázky, nepřešlo důkazní břemeno zpět na správce daně, který tudíž nebyl povinen prokazovat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu [§ 92 odst. 5 písm. d) a § 8 odst. 3 daňového řádu]. Opačný výklad by v rozporu se shora vysvětlenými zásadami dokazování v daňovém řízení znamenal faktické přenesení důkazního břemene na správce daně, ačkoliv správce daně své povinnosti při dokazování splnil, a důkazní břemeno tak leželo na žalobkyni. Soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně, že původní žalovaný byl povinen prokázat, že skutečný obsah úkonů žalobkyně byl jiný, než žalobkyně tvrdila, ani námitce, že daňové orgány měly vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu doloženého svědeckými výpověďmi. Žalobkyně totiž neusilovala o to, aby daňové orgány vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu, nýbrž z obsahu tvrzeného žalobkyní, založeného na dalších tvrzeních, která žalobkyně neprokázala.

Pokud žalobkyně namítala, že původní žalovaný nijak nedoložil své tvrzení, že žalobkyně prostřednictvím úhrady faktur vyplácela společnosti EDS podíl na zisku, soud k tomu odkazuje na výpověď svědka Ing. Bronislava Špičáka, který výslovně hovořil o přerozdělení zisku. Pro projednávanou věc je však rozhodující to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že částky vyplacené zmíněné společnosti jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K obecné námitce porušení § 5 odst. 5 daňového řádu soud připomíná, že ustanovení § 5 tohoto zákona má pouze tři odstavce, upravující zásadu zákonnosti (legality), zásadu zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení a zásadu přiměřenosti (proporcionality), která nabádá k šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně. Porušení těchto ustanovení, ani namítané porušení § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu soud neshledal. Nezjistil ani ohrožení principu spravedlivého procesu, ani blíže nespecifikovaný zásah do práva vlastnit majetek upraveného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

S ohledem na výše uvedené proto soud uzavírá, že dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí byly vydány v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 30. března 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová