



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců JUDr. Pavla Vacka a Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. v právní věci žalobce: **N., spol. s r. o.**, se sídlem ■■■, zastoupeného JUDr. Václavem Krondlem, advokátem, se sídlem Jiráskova 2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o **žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 8. 2012, č. j. 8915/12-1200-501918,**

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 8. 2012, č. j. 8915/12-1200-501918, se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou, podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „žalovaný“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2011, č. j. 141931/11/187913501211, jímž správce daně žalobci dodatečně stanovil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 13 650 Kč a současně vyměřil penále z doměřené daně a zrušené ztráty ve výši 149 993 Kč.

Protože s účinností od 1. 1. 2013, v souvislosti se zákonem č. 456/2011Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, jednal soud od zmíněného okamžiku s posledně označeným státním orgánem finanční správy jako se žalovaným, v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podstatou žaloby je zpochybnění závěru správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění od dodavatele ■■■. pro zakázku Rekonstrukce objektu ■■■.

(dále též jen „■“) a od dodavatele ■ a pro zakázky: a) ■, b) ■, příspěvková organizace (dále též jen „■“) a c) ■. Pokud jde o společnost ■, správce daně nejprve dne 27. 5. 2011 uznal oprávněnost nákladů na zajištění a udržení zdanitelných příjmů vzhledem k výdajům, uvedeným na faktuře č. ■ ze dne 16. 9. 2008, dne 27. 7. 2011 však opětovně požadoval doložení dalších důkazů v této věci. Žalobce je přesvědčen, že takový postup je v rozporu s generálním právem na autonomii osob, jak ji má na mysli rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06. Žalobce dále konstatoval, že došlo k odprodeji společnosti ■ zahraniční osobě, tato osoba se stala nekontaktní a její subdodavatel ■ zemřel a subdodavatel ■ s. r. o. byl rovněž odprodán zahraniční osobě a vstoupil do likvidace. Je proto nyní velmi obtížné získat od těchto subjektů další doklady, což však nemůže být přičítáno k tíži žalobci. Žalobce své povinnosti splnil, když předložil nejen řádně uzavřenou smlouvu o dílo se společností ■ a daňové doklady, ale i zápisy ze schůzek, jež byly mezi žalobcem a touto společností uskutečněny a jež popisují, jaké služby byly touto společností žalobci poskytnuty. Nepřímo prokazuje dodané služby i žalobcem předložená smlouva se společností ■, včetně položkového rozpočtu. Poskytnutí služeb a jejich rozsah je potvrzován i výpovědí tehdejšího statutárního orgánu společnosti ■. Na základě těchto důkazů lze dle žalobce jednoznačně dospět k závěru, že služby poskytnuté společností ■ byly dodány a vztahovaly se k zakázce ■. Pokud jde o výdaje na práce poskytnuté dodavatelem ■, žalobce nesouhlasí s použitím protokolu ze dne 15. 4. 2009, neboť tím došlo ze strany správce daně k porušení povinnosti mlčenlivosti dle § 52 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, kdo byl subdodavatelem pana ■ na předmětných zakázkách žádným způsobem nesouvisí s daňovou povinností žalobce. Skutečnost, že pan ■ nesprávně uváděl ve svém účetnictví své subdodavatele, a až v postavení svědka při nezákonném předestření jeho předchozí výpovědi doznal tyto rozpory, nemůže a priori snižovat jeho věrohodnost v otázce dodávky služeb žalobci, v níž byly jeho výpovědi vždy konzistentní a zahrnovaly potvrzení dodávek, byť prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce zdůraznil, že je zcela běžné, že na stavbě vykonávají dva různí dodavatelé typově shodné dodávky. Tak tomu bylo i u zakázky ■ v případě společnosti ■ a pana ■. Pokud jde o zakázku ■, prokazuje zapojení pracovníků romské národnosti nejen výslech svědka ■ ze společnosti, jež dodávala koberce, ale i ředitele ■ Mgr. ■. Žalobce namítá, že správce daně i žalovaný hodnotili provedené důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 a § 102 odst. 3 daňového řádu. Správní orgány se nevypořádaly s podstatnými skutečnostmi svědčícími ve prospěch žalobce (doloženými smlouvami a zejména zápisy z porad), ani s vysvětlením žalobce a výpověďmi svědků svědčícími v jeho prospěch. Na druhé straně staví na výpovědích dalších dodavatelů na stavbách, jež sice nepotvrdili účast pana ■, ale ani ji nevyloučili, stejně tak, jako zápisy z kontrolních dnů, které jasně zachycují pouze účast zhotovitele, investora, projektanta a dodavatele zásadních odborných částí a nikoli i dodavatele pomocných prací a nelze z nich tedy osvědčit, že se pracovníci pana ■ na stavbě nepohybovali. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a požadoval náhradu nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Shrnul, že dospěl k závěru, že žalobce neprokázal své tvrzení, že náklady ve výši 1 730 000 Kč od společnosti ■ (zakázka ■) a náklady ve výši 1 281 000 Kč od pana ■ (zakázka, ■) uplatněné na podkladě daňových dokladů a smluv o dílo jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. daňově uznatelnými náklady. Pokud jde o dodavatele

■ žalovaný zdůraznil, že bývalý jednatel společnosti ■ vypověděl, že fakticky prováděl přípravné práce (organizační pomoc ve výši 5% zakázky) a to ještě před začátkem stavby, tedy i před sepsáním smlouvy o dílo, což dle žalovaného rovněž dokládají data na předložených zápisech z jednání. Zbývající část fakturovaných služeb ve výši 101 000 Kč a 1 108 800 Kč měla podle faktury č. ■ ze dne 16. 9. 2008 provádět společnost ■, nebo ■, o této skutečnosti však neexistuje žádný další důkaz. Ze stavebních deníků není zjištělné, že by se na stavbě pohybovali zaměstnanci těchto firem. Zápisy z jednání, předložené až v rámci odvolacího řízení byly strojově vyhotovené a nejsou signovány žádným z účastníků. Žalobce přitom dříve uváděl, že všechny podklady byly skartovány, tudíž jejich původ je značně pochybný. Stejný závěr učinil žalovaný i ohledně posuzovaných fakturovaných prací od pana ■ na zakázkách ■, ■ a ■, neboť žalobce neprokázal jejich skutečné přijetí od osoby, která byla uvedena na předložených fakturách, tj. od pana ■. Svědeckou výpověď bylo doloženo pouze to, že pan ■ osobně práce neprováděl, na stavbách nikdy nebyl, předmětné faktury pouze vystavoval. Práce měli údajně provádět pan ■, nebo pan ■ se svými lidmi, ovšem faktury mezi nimi a panem ■ tento dodavatel nebyl sto doložit. Žalobce neprokázal žádným jiným důkazním prostředkem, např. zápis ze stavebních deníků, že práce byly panem ■ skutečně provedeny.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno), vycházející přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V souzené věci bylo předmětem sporu posouzení, zda částka 1 730 000 Kč, která byla žalobci fakturována společností ■ za provedení subdodavatelských prací na zakázce Uranie a celková částka 1 281 000 Kč, fakturovaná ■, za provedení subdodavatelských prací na zakázkách ■, ■ a ■ jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Prokázání daňové účinnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zásadně povinností daňového subjektu v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), s účinností od 1. 1. 2011 dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

Pro posouzení důvodnosti žaloby jsou pak podstatná ustanovení ZSDP a daňového řádu (správce daně i žalovaný rozhodovali již po 1. 1. 2011, byli tak v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu povinni postupovat podle ustanovení daňového řádu účinného od 1. 1. 2011) upravující důkazní břemeno daňového subjektu a správce daně.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP prokazoval daňový subjekt všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak správce daně prokazoval dle § 31 odst. 8 písm. c)

ZSDP existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Obdobně je pak rozloženo důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu je povinen prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání je správcem vyzván, při splnění zde uvedených podmínek. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, přehledně ji shrnul např. v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, (všechny cit. rozsudky dostupné na www.nssoud.cz), v němž odkázal na rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996, <http://nalus.usoud.cz/>). Nejvyšší správní soud také zmínil, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (s odkazem na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Dále zdůraznil, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (s odkazem na rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

Podle Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124: „*Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je 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 bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).“*

Dle shora uvedeného bylo na žalobci, aby v daňovém řízení prokázal v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 daňového řádu daňovou účinnost výdajů na subdodavatelské práce od společnosti ■■■ ve výši 1 730 000 Kč a od pana ■■■ v celkové výši 1 281 000 Kč.

Pokud jde o společnost ■■■ s. r. o. žalobce jako důkaz svědčící pro oprávněné zahrnutí fakturovaných prací do daňově uznatelných nákladů předložil Smlouvu o dílo č. 926/07/Ni uzavřenou dne 2. 7. 2007 mezi žalobcem (objednatel) a ■■■, s. r. o. zastoupenou ■■■, jednatelem společnosti na straně zhotovitele. Zhotovitel se zavázal, že na svůj náklad a nebezpečí provede dodávku prací na akci „Rekonstrukce objektu ■■■“. Konkrétně jsou zde uvedeny práce charakteru: přípravné práce stavby, inženýrská činnost, technická výpomoc při realizaci, dokončovací práce. Termín realizace byl stanoven od 10. 7. 2008 do 5. 11. 2008 a fakturace dohodnuta po dokončení a vzájemném odsouhlasení jednotlivých etap prací. Žalobce dále předložil fakturu č. 20080902 ze dne 16. 9. 2008 od společnosti ■■■. Na faktuře bylo uvedeno: Fakturujeme vám dle ■■■ č. ■■■ za provedené práce na akci „■■■“ částku ve výši 1 730 000 Kč + 328 700 Kč DPH, celkem 2 058 700 Kč. Přílohou faktury byl soupis provedených prací: 1. technickoprávní asistence, návrh smluv, spolupráce na nabídce (101 000 Kč), 2. inženýrská činnost - technická výpomoc (504 hodin, 1 108 800 Kč), 3. technická výpomoc - konzultace na stavbě a v sídle zadavatele (299 hodin, 520 200 Kč).

Správce daně měl pochybnosti o věrohodnosti předložených účetních dokladů, neboť zjistil skutečnosti, které tvrzení žalobce zpochybňovaly. Bývalý jednatel společnosti ■■■. ■■■ při svědecké výpovědi uvedl, že vlastní podíl společnosti ■■■ s. r. o. na zakázce byl pouze asi 5% hodnoty zakázky a ve skutečnosti tato společnost plnila pouze bod 3 uvedený na faktuře, tj. technická výpomoc – konzultace na stavbě a v sídle zadavatele, bod 2 měla provádět společnost ■■■ s. r. o. a bod 1 ■■■, najatý touto společností. Svědek nebyl schopen konkretizovat, jaké služby byly fakticky předmětem fakturace, uvedl, že žádné doklady již v držení nemá. Smlouva o dílo byla uzavřena na dobu od 10. 7. 2008 do 5. 11. 2008, fakturace proběhla již k 16. 9. 2008, se splatností k 30. 9. 2008, přestože byla ve smlouvě dohodnuta 30 denní lhůta splatnosti. Správce daně dále zjistil, společnost ■■■ s. r. o. založená dne 25. 7. 2007, byla dne 4. 12. 2008 převedena na ■■■. Ze sdělení místně příslušného správce daně Finančního úřadu v Kladně vyplynulo, že společnost je nekontaktní a jednatel společnosti se správcem daně nespolupracuje.

Dle názoru soudu tak správce daně unesl důkazní břemeno ohledně vážných a důvodných pochybností o tom, že tento účetní případ proběhl tak, jak o něm bylo účtováno a žalobcem tvrzeno. Oprávněně proto po žalobci požadoval doložit listinné důkazy, jako například zápis o vzájemném odsouhlasení jednotlivých etap, který se měl stát podkladem pro fakturaci, důkazy o tom, že byly skutečně zpracované návrhy smluv, zápisy z jednání a konzultačních dnů apod. Bylo tak opět na žalobci, aby prokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzýván a správci daně předložil další důkazy o tom, ■■■. ■■■ s. r. o. a žalobce za ně zaplatil právě uvedené částky. Žalobce sice spolu s odvoláním předložil záznamy z jednání, které měly proběhnout ve dnech ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ale ani jeden z těchto zápisů není podepsán a nelze tak ověřit, kdy a kým byly vyhotoveny. Část zápisů je navíc datována ještě před samotným uzavřením Smlouvy o dílo č. ■■■, tedy před ■■■. Žádné další důkazy žalobcem doloženy nebyly. Nebylo proto možné ověřit, jaké práce

společnost ■■■, s. r. o. pro žalobce skutečně poskytl. Nebylo možné ověřit tvrzení, že součástí fakturace byly i stavební práce, které prováděla společnost ■■■ pro společnost ■■■. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že práce provedené společností ■■■ ve výši 101 000 Kč a 1 108 800 Kč skutečně převzal. Od společnosti ■■■ s.r.o. se nepodařilo zajistit žádné dokumenty, ■■■ zemřel a ani ze stavebních deníků nebylo zjištěno, že by se na stavbě pohybovali zaměstnanci firmy ■■■ s. r. o., či ■■■.

Pokud žalobce namítá, že správce daně nerespektoval generální právo na autonomii osob a odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, je třeba uvést, že zmiňované rozhodnutí Ústavního soudu bylo vydáno v souvislosti se zcela odlišnou kauzou, v níž Ústavní soud konstatoval, že daňový subjekt nesmí být nad míru zatěžován opětovným požadováním důkazních prostředků, které si správce daně svou vinou nezajistil během daňové kontroly. Projednávaný případ je odlišný, správce daně požadoval doplnění dalších důkazních prostředků v rámci probíhající daňové kontroly. Žalovaný tak postupoval podle právních předpisů, neboť proces dokazování (v rámci něhož jsou předkládány a hodnoceny důkazní prostředky) probíhá v průběhu celé daňové kontroly. Není tedy vyloučeno, že v jejím průběhu dojde ke změně učiněných závěrů. V tomto případě se správci daně při prvním posouzení jevily žalobcem předložené důkazy (smlouvy, faktura, soupis provedených prací) jako prokazující oprávněnost zaúčtování nákladů ve výši 1 730 000 Kč bez DPH, ale při dalším ověřování tohoto účetního případu u společnosti, která předmětnou fakturu vystavila, byla zjištěna řada nesrovnalostí popsanych výše.

Dále lze konstatovat, ■■■ spol. s. r. o., neznamena to ještě, že musí uznat žalobcem uplatněné výdaje jako daňové účinné v žalobcem uváděné výši. Žalobce byl subdodavatelem společnosti ■■■ spol. s. r. o., která si u něj objednala provedení rekonstrukce objektu ■■■ v objemu prací ve výši 17 214 638 Kč bez DPH, dodatkem navýšeno na 19 194 136 Kč bez DPH. Nicméně z těchto zjištění nelze automaticky dovozovat, že žalobce proto daňově účinně vynaložil náklady na provedené práce subdodavatelsky právě ve výši 1 730 000 Kč fakturované společností ■■■ s. r. o.

V případě subdodavatele pana ■■■, žalobce předložil Smlouvu o dílo č. ■■■ ze dne ■■■ na „■■■“ objemu prací 465 000 Kč bez DPH, termín plnění od 10. 7. 2008 do 30. 10. 2008, fakturu č. ■■■ ze dne ■■■ na částku 255 000 Kč bez DPH a fakturu č. 64.2008 ze dne 29. 10. 2008 na částku 210 000 Kč bez DPH. Předmětem plnění bylo provedení přípravných prací stavby, dokončovací práce a speciální práce. Dále byla předložena Smlouva o dílo č. ■■■ ze dne ■■■, předmětem díla bylo provedení přípravných a dokončovacích prací na zakázce „■■■, příspěvková organizace“ v objemu prací 774 000 Kč bez DPH s termínem plnění od 1. 7. 2008 do 30. 9. 2008. K této zakázce byla zaúčtována faktura č. ■■■ ze dne ■■■ na částku 264 000 Kč bez DPH a faktura č. ■■■ ze dne ■■■ na částku 510 000 Kč bez DPH. Dále byla předložena Smlouva o dílo č. ■■■ ze dne ■■■, předmětem plnění byla „■■■“ v objemu prací 42 000 Kč bez DPH s termínem plnění od 30. 6. 2008 do 28. 8. 2008. Konkrétně bylo ve smlouvě uvedeno provedení přípravných a dokončovacích prací v objektu ■■■. K této zakázce byla předložena faktura č. ■■■ ze dne ■■■ na částku 42 000 Kč bez DPH. Úhrady měly vždy probíhat v hotovosti.

Také u tohoto subdodavatele vznikly správci daně pochybnosti o věrohodnosti předložených účetních dokladů, neboť zjistil, že pan ■■■ fakturované práce neprováděl, sám na žádné stavbě nebyl, jen vystavoval doklady pro žalobce. V rámci prováděného důkazního řízení správce daně ověřoval tvrzení pana ■■■, uvedené v protokolu o výsledku svědka ze dne 15. 3. 2011, že práce fakticky prováděl pan ■■■, které zemřel v listopadu 2010. Vzhledem k tomu, že panem ■■■ bylo dne 15. 4. 2009 v rámci jiného daňového řízení sděleno, že pro něho práce na uvedených zakázkách provedl pan ■■■, čemuž nasvědčovaly i zajištěné faktury vystavené tímto dodavatelem v účetnictví pana ■■■, bylo správcem daně po panu ■■■ požadováno vysvětlení tohoto vzniklého rozporu mezi výpověďmi. Pan ■■■ k tomu sdělil, že faktury od pana ■■■ byly smyšlené, práce provedl ■■■, od něhož faktury v účetnictví nemá, pan ■■■ se jenom spoluúčastnil a pan ■■■ neví, co přesně pan ■■■ dělal. Vzhledem k tomu, že pan ■■■ zemřel a pana ■■■ se nepodařilo předvolat, nemohl správce daně ověřit tvrzení, že fakturované práce byly skutečně provedeny. Správce daně měl k dispozici navíc i zápisy z deseti kontrolních dnů, týkající se akce ■■■ a ani v těchto listinách se nevyskytují jména ■■■, ■■■ nebo ■■■. Z docházkové knihy za období 26. 6. do 1. 9. 2008, vedené správou ■■■ nejsou zaznamenány příchody či odchody údajných pracovníků pana ■■■ či pana ■■■.

Soud souhlasí s žalovaným, že ani v tomto případě se žalobci nepodařilo prokázat, že došlo k faktickému přijetí fakturovaných plnění od pana ■■■ na akcích ■■■, ■■■ a ■■■. Pouhým předložením účetního dokladu (faktury) není oprávněnost nákladu prokázána. Správce daně v rámci důkazního řízení požadoval po žalobci předložit důkazy o tom, že fakturované plnění bylo uskutečněno tím, kdo faktury vystavil a práce fakturoval. To však žalobce nebyl schopen prokázat ani doložit např. zápisy ze stavebních deníků, či z výsledků vlastního šetření na stavbách. Správci daně se naopak podařilo zjistit, že pan ■■■ pro žalobce pouze vystavoval faktury, ale fakturované práce nikdy neprováděl. Práce měli provádět pan ■■■ nebo pan ■■■ svými lidmi. Dodavatel pan ■■■ přiznal, že faktury od těchto subdodavatelů nemá. Nebylo tak prokázáno, že fakturované práce v objemu 1 281 000 Kč byly přijaty a použity v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. ■■■ sice potvrdil, že při manipulaci s kobercem na akci ■■■ se pohybovali romští pracovníci, nebylo však prokázáno, že patřili právě k panu ■■■ nebo panu ■■■. Svědek ■■■ r se ve své svědecké výpovědi účast romských pracovníků na předmětné zakázce nezmiňoval. Skutečnost, že společnost ■■■ a pan ■■■ mají v rámci svých rozpočtů řadu stejných položek, žalovaný sice podpůrně zmínil, ale rozhodně se nejednalo o stěžejní důkaz, jak se mylně domnívá žalobce.

Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že správce daně použil protokol o ústním jednání ze dne 15. 4. 2009 v rozporu se zákonem. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 nebo rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 32/2009) *důkazy opatřené v rámci jiných řízení nelze a priori vyloučit z použití v rámci vedeného daňového řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazů, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Všechny tyto podmínky byly v projednávaném případě splněny.* Informace byly získány v souladu se zákonem v daňovém řízení, které proběhlo dříve, než daňové řízení u žalobce a žalobce byl

se získanými informacemi seznámen (viz. protokol ze dne 27. 5. 2011, č. j. 9284/11/187932507418). Výpověď pana Aleše Lazoka zachycená v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 4. 2009 byla užita jako důkazní prostředek, který byl získán při správě daní jiných daňových subjektů v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu. Námitku, že obsah protokolu ze dne 15. 4. 2009 mohl souviset s obchodním tajemstvím pana Aleše Lazoka a pokud s ním správce daně žalobce seznámil, porušil povinnosti mlčenlivosti, není žalobce v tomto řízení oprávněn vznášet, neboť není povolán k ochraně práv jiného daňového subjektu.

Soud zdůrazňuje, že žalobce si musel být svého důkazního břemene vědom. Bylo na něm, aby v případě, kdy práce provádí nikoli sám a svými zaměstnanci, ale subdodavatelsky, byl schopen správci daně prokázat, že takto zakázku opravdu zajistil a náklady, které si v souvislosti s provedením zakázky uplatňuje jako daňově účinné, skutečně v tvrzeném rozsahu vynaložil v souladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Soud se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného o tom, že žalobce důkazní břemeno neunesl a důkazy v daňovém řízení provedené pochybnosti správce daně nerozptýlily a neprokázaly skutečnosti žalobcem tvrzené. Žalobce totiž kromě formálně bezvadných účetních dokladů neměl k dispozici žádné další doklady o charakteru, rozsahu, době a kvalitě provedení subdodavatelských prací a jejich převzetí od subdodavatelů. V důsledku svého počínání se žalobce dostal do velmi svízelné situace ohledně unesení důkazního břemene. Ani další důkazy v daňovém řízení provedené totiž neprokazují daňovou účinnost sporných výdajů na subdodavatelské práce. V tomto směru se soud ztotožnil s hodnocením provedených důkazů, tak jak je hodnotil správce daně a žalovaný. Po zhodnocení provedených důkazů nebylo možno dojít k závěru, že subdodavatelé [REDAKCE] a pan [REDAKCE] provedli práce tak, jak o nich bylo účtováno, v rozsahu, jaký žalobci fakturovali. Žalovaný dle přesvědčení soudu při jejich hodnocení provedených důkazů neporušil základní zásady dokazování v daňovém řízení, důkazy hodnotil jednotlivě a také v jejich souvislosti, když v logice úvah nenalezl soud pochybení.

Správce daně unesl důkazní břemeno, když provedenými důkazy doložil důvodné a vážné pochybnosti o výše uvedených účetních případech. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že bylo na správci daně, aby beze zbytku prokázal, že žalobce uplatňované výdaje skutečně nevynaložil v tvrzené výši zanesené v daňovém přiznání. Důkazní břemeno správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nelze vykládat tak, že to byl správce daně, který byl povinen prokázat skutečný průběh provedení zakázky a rozsah prací, které žalobce subdodavatelsky provedl a tak prokázat, že žalobcem předložené účetní doklady neodpovídají skutečnosti.

Na konec soud uvádí, že žalobce nelze jistě činit odpovědného za porušování povinností jiných daňových subjektů. Neznamená to však, že taková zjištění nemohou mít pro něj nakonec negativní důsledky. V daném případě skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně nemožnosti žalobcem tvrzené údaje ověřit u označených subdodavatelů vedly, a soud zdůrazňuje, že společně s dalšími shora popsány zjištěními, nikoli tedy jedine, k důvodným pochybnostem správce daně ohledně skutečného průběhu účetních případů. Toho by si měl být každý daňový subjekt vědom při výběru obchodních partnerů a shromažďování jiných důkazních prostředků kromě daňových dokladů.

Lze tak uzavřít s tím, že žalobcovy námitky nebyly uznány důvodnými a žaloba byla zamítnuta podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žádný z účastníků nevyjádřil s uvedeným postupem nesouhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u ě 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 Liberci dne 31. března 2014

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu