



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **Z.J.**, bytem xx, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2011, č.j. 6422/11-1100-500144,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2011, č.j. 6422/11-1100-500144, 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 žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 9. 2009, č.j. 78686/09/187911506070, jímž správce daně žalobci dodatečně stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 285 536 Kč a současně vyměřil penále ve výši 57 107 Kč.

Podstatou žaloby je zpochybnění závěru správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění od dodavatelů R.B. a T.B., žalobcových subdodavatelů pro zakázku xx. Žalobce předložil dostatek dokladů a důkazních prostředků, kterými podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), resp. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prokázal jako daňově účinné výdaje, a to zaplacení subdodavatelských prací provedených R.B. a T.B. Správce daně aniž by dle § 31 odst. 8 ZSDP, resp. 92 odst. 5 písm. b) a c) daňového řádu, přinesl dostatečný důkaz opaku, pouze setrval na svých pochybnostech ohledně příslušného obchodního případu. Žalobce svá tvrzení o daňové účinnosti nákladů prokázal příslušnými daňovými doklady, smlouvami o dílo,

objednávkami a svědeckými výpověďmi R.B., J.P. a D.N. Závěry žalovaného o tom, že svědecké výpovědi tyto skutečnosti neprokazují, jsou v rozporu s obsahy protokolů o provedených svědeckých výpovědích. Svědci nejen potvrdili, že R.B. se pohyboval na stavbě, ale také to, že byl jedním ze subdodavatelů, který se zakázky aktivně účastnil, shodně bylo potvrzeno, že prací se jako subdodavatel účastnil i T.B. Evidenci návštěv areálu nelze považovat za směrodatnou, evidence nemusela být zcela přesná, což podle žalobce dokresluje svědecká výpověď J.K., která na dotaz správce daně uvedla, že by se do areálu xx neměl dostat nikdo jiný. Odpověď ale nebyla jednoznačná. Kniha návštěv není veřejnou listinou, není zřejmé, proč správce daně na jejím základě zcela odmítl a popřel svědecké tvrzení třech na sobě nezávislých osob, které výslovně potvrdili, že R.B. a T.B. se podíleli na příslušné zakázce pro xx jako subdodavatelé žalobce. Správce daně tak porušil zákaz předběžné selekce důkazů, jak o ní hovořil Ústavní soud např. v nálezu sp.zn. II. ÚS 173/01 nebo Nejvyšší správní soud v rozsudku sp.zn. 5 Afs 5/2008. Podle žalobce žalovaný nepředložil jiné skutečnosti, které by prokázané tvrzení žalobce jednoznačně vyvrátily. Skutečnost, že vozidlo Transit bílé barvy nebylo registrováno na Tomáše Borcherta, nemělo být v řízení považováno za podstatné, stejně tak, že Tomáš Borchert neměl v roce 2006 příjmy z podnikání ani jiné zaměstnance. Tyto skutečnosti, event. pochybení na straně Tomáše Borcherta, nelze žádným způsobem přičítat k tíži žalobce a vyvozovat z nich skutečnosti v jeho neprospěch. Podstatné je, že Tomáš Borchert provedl sjednané práce na základě jím vystaveného dokladu a za tyto práce dostal od žalobce zaplacen, přičemž tyto náklady žalobce vynaložil v přímé spojitosti se svými zdanitelnými příjmy. Porušení principů dokazování podle § 2 odst. 3 a § 31 ZSDP žalobce spatřoval i v hodnocení výpovědi Róberta Baláže. Závěr, který k tomuto svědectví správce daně s poukazem na rozpor v popisu svědka zaujal, není dle žalobce logický a srozumitelný. Žalovaný na jedné straně připustil, že na základě provedeného výsledku dodavatele Róberta Baláže byly osvědčeny skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, na druhé straně však svědeckou výpověď označil jako nevěrohodnou. Podle žalobce správce daně a žalovaný porušili zákonnou úpravu důkazního břemene v daňovém řízení, když dle judikatury Nejvyššího správního soudu pouhá pochybnost k popření tvrzení a důkazních prostředků daňového subjektu nepostačí, dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP musí správce daně jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených důkazních prostředků vyvrátit jinými důkazními prostředky. Pouhé odmítnutí svědecké výpovědi Róberta Baláže žalobce považuje za nedostatečné. Skutečnost, že Róbert Baláž doklad, který vystavil žalobce, do účetnictví nezahrnul, neodvedl daň ze zdanitelného plnění, opět nemůže jít k tíži žalobce, rovněž tak žalobce nemůže za to, že osoba je nekontaktní či neplní řádně své daňové povinnosti. Na základě těchto skutečností nelze podle § 31 odst. 8 ZSDP považovat za prokázané, že daňové doklady předložené tímto obchodním partnerem jsou bez dalšího nevěrohodné a neprůkazné. Žalobce dovozuje, že svědecká výpověď Róberta Baláže žalobcova tvrzení prokazuje, naopak je nutno ji považovat za věrohodnou, neboť by nebylo překvapivé, kdyby za daných okolností chtěl Róbert Baláž přijetí plnění spíše zamlčet. Svědecká výpověď je sama o sobě důkazem, správce daně nemohl požadovat či očekávat od svědka, že sám bude svá tvrzení prokazovat. Byl to správce daně, kdo musel prokázat, že svědek nevypovídal pravdivě či úplně. Podle žalobce nebylo také podstatné, že si s odstupem času zcela nevybavil podobu svědka Róberta Baláže. Pokud žalovaný nebyl přesvědčen o správnosti skutečností tvrzených žalobcem, který prostřednictvím provedených svědeckých výpovědí splnil svou povinnost dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, byl ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen seznámit žalobce s důkazními prostředky, která jeho tvrzení beze vší pochybnosti vyvrátily. Namísto toho se

žalovaný dopustil zásadních vad v dokazování, když se s předloženými důkazními prostředky dostatečným způsobem nevypořádal, některé odmítl bez dostatečných důvodů akceptovat. Správce daně a žalovaný se při hodnocení svědeckých výpovědí Róberta Baláže omezili na konstatování, že jeho výpověď není věrohodná, žalobci ale není známo, že by z tohoto důvodu proti svědkovi učinili příslušná opatření v rámci přestupkového řízení, v němž by se prokazovalo, že přes poučení svědek nevypověděl pravdivé skutečnosti. Podle žalobce svědci potvrdili skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, proto byl správce daně povinen k těmto skutečnostem přihlédnout. Závěry správce daně a žalovaného, které směřují k nevěrohodnosti svědeckých výpovědí, jsou nepodložené a účelové, učiněné daňovými orgány ve snaze hájit vlastní předběžnou skutkovou verzi.

Žalobce dále zdůraznil, že bez subdodavatelských prací provedených Róbertem Balážem a Tomášem Borchertem nemohl zakázku pro TRW Carr s.r.o. Řepov řádně provést. Poukázal na to, že řádně zdanil příjmy, kterých dosáhl realizací této zakázky, žalovaný mu však upřel uplatnit si na získání těchto příjmů náklady, které v souvislosti s předmětnou zakázkou vynaložil, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 664/04, podle něhož je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně pouze z části finančního zisku, která bere zřetel na výdaj na jeho dosažení. V daném případě tak správce daně a žalovaný nepostupovali, když zdanili žalobcovy výnosy bez přihlédnutí k vynaloženým nákladům. Proto žalobce považuje za nesprávný závěr, že na věci nemůže nic změnit ani to, že žalobce v době, kdy byla realizována předmětná zakázka, zajišťoval i další zakázky a jeho zaměstnanci nebyli schopni splnit všechny zakázky. Podle žalobce je napadené rozhodnutí v rozporu se základním principem zdanění, podle kterého je při zdaňování příjmů nutno vždy respektovat také související výdaj.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a požadoval náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 640 Kč.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že podrobně zhodnotil, jak dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, podrobně hodnotil, že výpověď svědka Róberta Baláže byla zpochybněna, neboť byla v rozporu s jinými důkazy či skutkovým stavem, jak byl zjištěn, existovaly jiné důkazy, které popíraly to, že by svědek skutečně mohl předmětné práce vykonat. Podle žalovaného se žalobci nepodařilo prokázat soulad předložených účetních dokladů se skutečným stavem, když hned na začátku řízení byly doloženy nestandardní způsoby účtování o nich, byly zjištěny i zásadní rozpory v tvrzeních žalobce a výpovědích svědků Róberta Baláže, Josefa Pekaře a Daniela Noska. Žalovaný zdůraznil, že kniha návštěv sama o sobě nebyla jediným důkazním prostředkem svědčícím o tom, že Róbert Baláž a Tomáš Borchert neprováděli předmětné subdodavatelské práce. Žalovaný k danému závěru dospěl na základě hodnocení všech provedených důkazů, které hodnotil jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný se neztotožnil s žalobním tvrzením, že důkazní břemeno bylo na správci daně. Dle žalovaného nebyl postup správce daně a žalovaného v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, bylo však na žalobci, aby tvrzení o výši nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů bez jakýchkoliv pochybností prokázal. Z uvedených důvodů považoval žalovaný podanou žalobu za nedůvodnou a navrhoval její zamítnutí.

Ze správního spisu předloženého žalovaným soud zjistil tyto rozhodné skutečnosti:

Dne 9. 2. 2009 zahájil správce daně u žalobce mimo jiné kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. V rámci kontroly účetnictví byly také prověřovány daňový doklad č. 3/1/2007 na částku 268 300 Kč a č. 11/2/2007 na částku 197 840 Kč, jednalo se o faktury vystavené Tomášem Borchertem za práce, které tento subdodavatel pro žalobce prováděl v souvislosti s realizací zakázky pro Liberecké strojírny, s.r.o. v areálu TRW Carr s.r.o. Řepov. Dále byl předmětem kontroly doklad č. 11/2006 ze dne 30. 11. 2006 na částku 497 000 Kč bez DPH vystavený žalobcovým subdodavatelem Róbertem Balážem v souvislosti s toutéž zakázkou.

S ohledem na skutečnosti uvedené svědkem Róbertem Balážem, výsledky dožádání Finančního úřadu v Mladé Boleslavi, poznatky z místního šetření v areálu TRW Carr s.r.o. (včetně zajištění knihy návštěv a knihy vjezdu vozidel), projektovou dokumentaci, skutečnosti tvrzené žalobcem, objednávky a předávací protokoly mezi TRW Carr s.r.o. a Libereckými strojírnami, s.r.o. a vystavenou fakturu, dále s ohledem na skutečnosti zjištěné při místním šetření u žalobceva objednatele Libereckých strojíren, s.r.o. a jimi předložené doklady, skutečnosti zjištěné správcem daně k osobě Tomáše Borcherta, skutečnosti zjištěné Finančním úřadem v Náchodě k osobě Róberta Baláže a na základě dalšího svědeckého výsledku Róberta Baláže, rovněž o ohledem na svědecké výpovědi Libora Jirků, zástupce Libereckých strojíren, s.r.o., dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že subdodavatelské práce uvedené na fakturách provedli Róbert Baláž a Tomáš Borchert. Všechny uvedené důkazy a zjištění a hodnocení zachytil správce daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 21. 9. 2009, č.j. 73563/09/187931501354, kterou se žalobcem projednal a seznámil žalobce se závěrem o nutnosti vyloučit uvedené částky z daňově uznatelných nákladů z důvodu neprokázání jejich uskutečnění.

Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 29. 9. 2009 dodatečný platební výměr, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 285 536 Kč a penále ve výši 57 107 Kč.

Po podání odvolání bylo daňové řízení dále doplněno o svědecké výpovědi Josefa Pekaře, bývalého zaměstnance TRW Carr s.r.o., svědeckou výpověď zaměstnavatele žalobce Daniela Noska. Správce daně zajistil doklady týkající se pracovního poměru a mzdy tohoto zaměstnance, provedl místní šetření u žalobce k dalším zakázkám v roce 2006 a počtu jeho zaměstnanců a proúčtování úhrady platby Róbertu Balážovi. Bylo zajištěno sdělení Policie ČR ohledně skutečností, které uváděl Róbert Baláž. Správce daně se neúspěšně snažil znovu provést svědeckou výpověď Róberta Baláže a Tomáše Borcherta. Dále bylo provedeno místní šetření u jiného dodavatele Libereckých strojíren, s.r.o., a to Zemědělské techniky Lomnice nad Popelkou a.s.. Rovněž byla doplněna svědecká výpověď Jarmily Krejbichové pracující ve vrátnici areálu TRW Carr s.r.o. a znovu provedena z důvodu konfrontace svědecká výpověď Josefa Pekaře. Doplnění dokazování bylo se žalobcem dne 17. 12. 2010 projednáno a následně žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 8. 2011, č.j. 6422/11-110-500144, žalobcovo odvolání zamítl a vydaný dodatečný platební výměr potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na důkazní břemeno žalobce dle § 31 odst. 9 ZSDP s tím, že je povinen prokázat, že předmětné výdaje na subdodavatelské práce provedené Tomášem Borchertem a Róbertem Balážem byly skutečně vynaloženy. Ani perfektní účetní doklady nestačí dle žalovaného k prokázání provedení prací, jestliže jimi není věrohodně prokázáno, že k uskutečnění fakticky došlo. Důkazní břemeno bylo na straně žalobce, neboť správce daně vyjádřil relevantní pochybnosti s ohledem na to, že faktury vydané Tomášem Borchertem a Róbertem Balážem byly v účetnictví žalobce účtovány rozporně a nejasně. Nejasné účtování o fakturách vystavených Tomášem Borchertem žalovaný dovodil z toho, že žalobce ke dni 31. 12. 2006 o subdodavatelských pracích účtoval jako o pracích nevyfakturovaných přes dohadné účty pasivní, ačkoli podle údajů na fakturách byly faktury odeslány dne 5. 1. 2007 a 23. 2. 2007, tedy před sestavením účetní závěrky a podáním daňového přiznání, a žalobce o nich mohl účtovat běžně, nikoli přes dohadné účty. Žalobce o fakturách neúčtoval řádně ani v roce 2007 přes účet o přijatých fakturách od dodavatelů. O dodatečném zaúčtování faktur lze usuzovat z toho, že faktury nejsou součástí řádného pořadového číslování, ale jsou druhým dokladem ke stejnému číslu, který má doklad jiný. Dodatečné zaúčtování faktury vystavené Róbertem Balážem pak žalovaný dovodil z toho, že faktura nebyla evidována v knize přijatých faktur v roce 2006, po upozornění správce daně byla doložena kniha přijatých faktur za rok 2007, kde byla faktura zaevidována na konci za celou číselnou řadou přijatých faktur. Žalovaný dále hodnotil důkazy provedené správcem daně a důkazy doplněné v rámci odvolacího řízení. Svědek Josef Pekař, výrobní ředitel investora a objednatele zakázky, uvedl, že Tomáše Borcherta a Róberta Baláže viděl na díle pracovat, komunikoval však pouze s Liborem Jirků (Liberecké strojírny s.r.o.) a žalobcem. Nedokázal popsat osobu Tomáše Borcherta, potvrzení identity podmínil otázkou, přičemž žalobce vstupem do odpovědi svědka znehodnotil jeho svědectví. Popis Tomáše Borcherta přitom nelze ověřit, neboť není známo, kde se zdržuje. Svědek potvrdil existenci návštěvní knihy na recepci, do níž se představitel firmy zapisoval a nahlásil počet zaměstnanců. Uvedl, že v bezpečnosti práce neproškolil žalobce nikoho jiného. Svědek Daniel Nosek, zaměstnanec žalobce potvrdil, že pracoval na předmětném díle v TRW Řepov. Vypověděl, že nějací mistři tam chodili, jednal s nimi žalobce, byli dvě party, v čele jedné byl Rom Baláž a druhý byl Čech. Subdodavatelé prováděli jen pomocné práce, svářečské práce prováděl žalobce, subdodavatelé jezdili do práce dříve než společnost žalobce. Potvrdil, že na zakázce prováděl montážní práce a svářečské práce, na které má oprávnění. Porovnáním mzdového listu tohoto zaměstnance a jeho pracovní smlouvou a platebním výměrem žalovaný zjistil, že za provádění prací zaměstnavatel od žalobce dostával hrubou měsíční mzdu ve výši 9 680 Kč v listopadu 2006 a 9 240 Kč v prosinci 2006. Rozpočítáním obdržené částky Tomášem Borchertem a jeho lidmi dospěl žalovaný k závěru, že by mu za pomocné práce byla vyplacena odměna nejméně 3x přesahující mzdu zaměstnance žalobce, přičemž ten prováděl práce odborné. Sdělením policie bylo zjištěno, že Róbert Baláž nenahlásil krádež účetních dokladů. Ze svědecké výpovědi Jarmily Krejbichové pracující na recepci v areálu TRW Řepov žalovaný zjistil, že vjezd vozidel se evidoval v knihách vjezdu a výjezdu. Osoby se evidovaly v knize návštěv, pokud bylo osob více, zapsalo se jméno jedné osoby a počet dalších s tím, že do areálu by se neměl dostat nikdo, aniž byl evidován na vrátnici. Jména Róberta Baláže a Tomáše Borcherta svědkyni nic neřekla. Z důvodu konfrontace svědecké výpovědi této svědkyně se svědeckou výpovědí Josefa Pekaře byl svědek Josef Pekař znovu vyslechnut k rozporům mezi svědectvími. Ke knize návštěv uvedl, že byla v odpovědnosti pracovnice recepce, on do toho nezasahoval a nekontroloval každé auto, které do areálu vjíždělo. Uvedl, že si myslí, že pracovnice recepce nemohla zapsat každé auto a zkontrolovat ho. Žalovaný dále hodnotil

vyžádanou knihu vjezdů vozidel a knihu návštěv, ze kterých zjistil, že v těchto evidencích nebylo ani jednou zapsáno jméno Tomáše Borcherta ani Róberta Baláže. Pokud by osoby vjížděly, či vcházely do areálu, tak by musely být zapsány v knize návštěv a v knize příjezdů a výjezdů, jako ostatní společnosti. Důkaz o vstupu nebo vjezdu Róberta Baláže a Tomáše Borcherta včetně nahlášení počtu zaměstnanců nebyl nalezen. Tvrzení svědka Josefa Pekaře, že při vjezdu do areálu se auta nemusela zapisovat, byla jen jeho domněnkou, která byla dle žalovaného vyvrácena knihou návštěv knihou vjezdů vozidel a svědectvím Jarmily Krejbichové. Na podporu věrohodnosti zápisů do knihy návštěv a do knihy vjezdů žalovaný zkoumal, jak byly zapisovány pohyby nákladního vozidla dalšího subdodavatele Libereckých strojů s.r.o., a to zemědělské techniky Lomnice nad Popelkou, a.s. Zdeňkem Mákou bylo potvrzeno, že vrátníci nebyl volný průjezd. V knize vjezdů a výjezdů byla řádně evidována vozidla převážející materiál, dále vozidla přijíždějící i odjíždějící v nočních hodinách, což dosvědčuje to, že vrátnice fungovala nepřetržitě i v noci. Rovněž zástupce subdodavatele zemědělské techniky Lomnice nad Popelkou, a.s. je zapsán v návštěvní knize. Skutečnost, že se do areálu TRW nemohl dostat jen tak někdo, svědčí podle žalovaného i fakt, kdy za firmu žalobce vstoupili do areálu přes recepci i kamarádi synů žalobce a byli v knize návštěv uvedeni pod svými jmény. Toto žalobce potvrdil do protokolu o místním šetření ze dne 18. 5. 2010. Z uvedeného žalovaný dovozoval, že pokud by Tomáš Borchert či Róbert Baláž vstoupili, či vjížděli do areálu TRW Řepov v době provádění předmětné zakázky, byli by zaevidováni v uvedených knihách. Dle nemalých částek uváděných na vystavených fakturách za subdodavatelské práce by museli do areálu vstoupit mnohokrát a museli by být alespoň jednou za tuto dobu zapsáni v knize návštěv, či v knize vjezdů a výjezdů. To se ale nestalo, ačkoliv bylo prokázáno, že prostor areálu byl oplocen, hlídán, vstupy osob a vjezdy vozidel byli řádně evidovány. V knize vjezdů a výjezdů jsou řádně evidována i vozidla žalobce. Podle žalovaného tam předmětné faktury vykazují jak formální tak skutkové nesrovnalosti, bylo o nich nestandardně účtováno, byly nestandardně zaevidovány. Byly na nich uvedené práce, kteří subdodavatelé nemohli vykonat, neboť nedisponují nezbytným oprávněním na svářeň. Porovnáním částek pak vyplývá, že by žalobce pomocné práce svých dodavatelů odměňoval několikrát vyšší sazbou, než odborné práce svářečské svých zaměstnanců. K přítomnosti subdodavatelů na místě dodání zakázky neexistuje jediný záznam, ačkoli by se tam měli zdržovat denně, někdy i v nočních hodinách nejsou jejich příchody a odchody zaznamenány v knize návštěv a knize vjezdů a výjezdů, ačkoli bylo prokázáno, že taková evidence existuje a byla řádně prováděna. Jediným důkazním prostředkem o provedených subdodavatelských pracích byly faktury, které však sami o sobě nejsou v pořádku a vyvolaly předmětné pochybnosti správce daně. Žalovaný konstatoval zásadní rozpory v tvrzeních žalobce a výpovědích svědků. Tvrzení žalobce a svědků nejsou prokázána žádnými písemnými důkazy, ačkoli by existovat měly, nebyl veden žádný stavební či montážní deník, ačkoli k tomu při rozsahu zakázky byly předpoklady. Svědek Róbert Baláž potvrdil přijetí peněz v hotovosti, ale v daňové existenci na jeho straně o tom neexistuje žádný záznam, příjem nezdanil. K odvolacím námitkám pak žalovaný doplnil, že neprokázání kontaktování s uvedenými osobami ze strany žalobce by samo o sobě ještě nevedlo k neuznání předmětných nákladů za subdodavatelské práce. Podle žalovaného bylo žalobci umožněno, aby prokázal důkazními prostředky provedení subdodavatelských prací Tomášem Borchertem a Róbertem Balážem. Všechny žalobcem navržené a další provedené důkazy a šetření v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení byly dle žalovaného následně zhodnoceny, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy vzájemně souvislosti. Žalovaný uvedl, že správce daně nepochybil, pokud svědeckou výpověď dodavatele Róberta Baláže neosvědčil jako důkaz

prokazující daňovou účinnost výdaje. Výpověď dodavatele Róberta Baláže byla zpochybněna zjištěními dožádaného správce daně, který zjistil, že daný příjem tato osoba nezahrnula do daňového přiznání za rok 2008, kdy převzal hotovost, ani za rok 2006 kdy nebylo vykázáno jako pohledávka. Přestože svědek tvrdil, že mu byla ukradena daňová evidence, doklady tvrzení nemůže prokázat, krádež nebyla na policii nahlášena a přestože mu měly být účetní doklady odcizeny, při svědecké výpovědi předložil předmětnou fakturu a příjmové doklady, přičemž uvedl, že je má připraveny proto, že byl dopředu upozorněn žalobcem. S ohledem na to, že ačkoli měl žalobce v roce 2008 tomuto svědkovi předávat vysokou hotovost, nedokázal jej popsat, resp. popis žalobcem uvedený neodpovídá popisu tohoto svědka. Tyto skutečnosti pak pravdivost výpovědi subdodavatele Róberta Baláže podle žalovaného vyvracejí. Na posouzení předmětné věci pak nemůže nic změnit ani to, že zakázka pro areál TRW Řepov byla provedena s tím, že žalobce prováděl i další zakázky a jeho zaměstnanci nebyli schopni plnit všechny zakázky. Ani tato skutečnost není důkazem o tom, že práce od subdodavatelů Tomáše Borcherta a Róberta Baláže byly provedeny tak, jak bylo na účetních dokladech. Žalobce tak neprokázal příčinnou souvislost uplatněných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

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), vycházejí 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 částky 268 300 Kč a 197 840 Kč, který byly žalobci fakturovány Tomášem Borchertem, a částka 497 000 Kč bez DPH, fakturovaná Róbertem Balážem, v obou případech za provedení subdodavatelských prací (v souvislosti se zakázkou pro Liberecké strojírný, s.r.o. v areálu TRW Carr s.r.o. Řepov) 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 ZSDP, s účinností od 1. 1. 2011 dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

Pro posouzení důvodnosti žaloby jsou pak podstatná ustanovení ZSDP, potažmo daňového řádu (žalovaný o odvolání rozhodoval již po 1. 1. 2011, byl tak v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu povinen 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 popsaným 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 Róberta Baláže a Tomáše Borcherta. Žalobce je prokazoval předloženým účetnictvím, správce daně měl tak k dispozici faktury vystavené Tomášem Borchertem č. 3/1/2007 na částku 268 300 Kč a č. 11/2/2007 na částku 197 840 Kč, objednávku montážních a pomocných prací adresovanou Tomáši Borchertovi, knihu analytické evidence. Ve vztahu k subdodavatelským pracím fakturovaným Róbertem Balážem žalobce předložil vystavenou fakturu č. 11/2006 ze dne 30. 11. 2006 na částku 497 000 Kč bez DPH splatnou 30. 11. 2006, smlouvu o dílo (dle které žalobce objednal svářečské práce za 184 800 Kč, montážní a demontážní práce za 291 200 Kč, zavázal se uhradit cestové ve výši 21 000 Kč), také doložil výdajový a tomu odpovídající příjmový doklad na 300 000 Kč ze dne 29. 7. 2008 a na 291 430 Kč ze dne 29. 7. 2008. Správce daně získal pochybnosti o věrohodnosti předložených účetních dokladů již ze způsobu, jakým byly účetní doklady zaúčtovány, dovozoval z něj až jejich následné zaúčtování. K výtkám uvedeným správcem daně a žalovaným ke způsobu zaúčtování obchodních případů se žalobce neohradil. Nadto měl správce daně důkazy, které zpochybňovaly tvrzení žalobce ohledně obou případů, jak soud rozvede.

Ve vztahu k osobě Tomáše Borcherta totiž správce daně zjistil, že tento daňový subjekt v době, kdy měl dle vystavených účetních dokladů a tvrzení žalobce pracovat na předmětné zakázce, přerušil živnostenské oprávnění. Přerušeno je měl také v předchozí době, kdy měl pro žalobce dle jeho tvrzení pracovat na jiných zakázkách. Správci daně se také nepodařilo zjistit, že by měl Tomáš Borchert vozidlo Transit bílé barvy, kterým by se (dle tvrzení žalobce) dopravoval do areálu TRW Carr s.r.o.. Správci daně se také nepodařilo tento daňový subjekt kontaktovat, nemohl tak v jeho účetnictví (daňové evidenci) ověřit zaúčtování jím vystavených daňových dokladů. Správce daně měl zjištěno, že Tomáš Borchert neměl předmětné částky uvedené ve svých daňových přiznáních.

Ve vztahu k Róbertu Balážovi správce daně zjistil, že také neuváděl v daňových přiznáních příjmy od žalobce, podával daňová přiznání k DPH na nízké částky. Správce daně Róberta Baláže vyslechl jako svědka, přičemž na základě této svědecké výpovědi jeho pochybnosti o skutečném provedení subdodavatelských prací oprávněně vzrostly. Nelze dospět k závěru, že tento svědek potvrdil věrohodnost žalobcem předložených účetních dokladů a provedení subdodavatelských prací jen proto, že toto svědek správci daně výslovně uvedl. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud tento důkaz hodnotil samostatně i spolu s jinými důkazy a ve světle ostatních zjištění. Svědek ostatně svou svědeckou výpověď nepotvrdil provedení všech druhů prací, jak byly v předložené smlouvě o dílo a příloze uvedeny, naopak v rozporu s účetními doklady tvrdil, že pro žalobce na dané zakázce neprováděl svářečské práce, ač dle přílohy měla činit cena za svářečské práce celých 184 800 Kč. Sice potvrdil, že účetní doklady vystavil, dožádaný správce daně ale sdělil, že číselná řada faktur neodpovídá řadě, kterou tento svědek při vystavování svých faktur v roce 2006 užíval. Žalobce ani svědek neuváděli, že by se nevzpomínali na to, jak svědek do areálu dojížděl a vstupoval, přesto se ale jejich tvrzení v tomto směru rozcházejí. Další rozpor lze spatřovat v tom, že svědek nepotvrdil žalobcovo tvrzení o tom, že se s ním zkontaktoval přímo v areálu TRW Carr s.r.o., neboť již v minulosti pracoval pro Liberecké strojírny s.r.o., tato společnost mu Róberta Baláže doporučila, neboť tam na zakázce pracoval od července do listopadu 2006. Svědek přitom tvrdil, že na zakázku dojížděl jen dva nebo tři měsíce. Přestože

měl svědek pro žalobce pracovat v areálu po delší dobu (svědek vypovídal, že na místo dojížděl každý druhý den po dobu zmíněných dvou až třech měsíců) a žalobce měl svědkovi dvakrát v roce 2008 předávat hotovost převyšující půl milionu Kč, žalobcův popis svědka neodpovídal jeho podobě, jak byla ověřena správcem daně. Jejich tvrzení si nekorespondují ani ohledně typu vozidla, kterým se měl svědek do areálu přepravovat. Věrohodnost tvrzení o průběhu obchodního případu, jak jej svědek popsal, oslabuje i správcem daně zmíněná skutečnost, že svědek měl účetní doklady vztahující se k případu předem připraveny, neboť byl žalobcem o provedení svědecké výpovědi předem informován, přitom smlouva o dílo svědkem předložená byla vyhotovena až dodatečně.

Dále měl správce daně místním šetřením u TRW Carr s.r.o. zjištěno, že u této společnosti neexistují přímé důkazy o provedení prací Tomášem Borchertem a Róbertem Balážem. Byla poskytnuta kniha návštěv, do které se zapisovaly společnosti, nikoli jména návštěv. Z knihy návštěv správce daně zjistil, že do areálu TRW Carr s.r.o. vstupoval žalobce, a to v době, kdy byla zakázka prováděna, opakovaně, v době, kdy měly být práce prováděny, jeho jméno tam figuruje, nikdy však nebyly při vstupu do areálu do knihy návštěv zapsána jména žalobcem uváděných subdodavatelů. Frekvence, s kterou je jméno žalobce uvedeno v knize návštěv, znevěrohodňuje výpověď Róberta Baláže. I kdyby do areálu vstupoval pod jménem žalobce, nebylo jméno žalobce uvedeno v knize návštěv každý druhý den, jak měl tento subdodavatel dle své výpovědi v areálu pracovat.

Dle názoru soudu tak správce daně unesl důkazní břemeno ohledně vážných a důvodných pochybností o tom, že oba účetní případy proběhly tak, jak o nich bylo účtováno a žalobcem tvrzeno. Na základě shora uvedených skutečností lze pochybovat o tom, že oba subdodavatelé a jejich další pracovníci do uzavřeného areálu opakovaně vstupovali a provedli svářečské, montážní, demontážní a pomocné práce právě v rozsahu, jak o nich bylo žalobcem účtováno. Bylo tak opět na žalobci, aby prokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzýván a správci daně předložil další důkazy o tom, že tito konkrétní subdodavatelé skutečně provedli jím objednané práce a žalobce za ně v souvislosti s odevzdanou zakázkou pro Liberecké strojírný s.r.o. zaplatil právě uvedené částky.

Na tomto místě je třeba uvést, že žalobce si musel být svého důkazního břemene vědom. Bylo na něm, aby v případě, kdy z velké části rozsáhlejší zakázku 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. A to zvláště za situace, kdy jsou žalobcem vysoké částky za subdodavatelské práce vypláceny v hotovosti, v případě placení Róbertu Balážovi dokonce s velkým časovým odstupem po splatnosti vystavené faktury bez jakýchkoli sankcí vůči žalobci, u Tomáše Borcherta pak bez dokladů o placení v hotovosti vůbec (pouze záznam o placení v hotovosti v knize analytické evidence).

Soud se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného o tom, že žalobce důkazní břemeno dále 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. Žalobce

nevedl žádný stavební (montážní deník) o pracích, které sám se svými zaměstnanci pro objednatele zakázky Liberecké strojírny s.r.o. prováděl, z nichž by bylo možné na rozsah prací skutečně provedených subdodavatelsky usuzovat. Neměl k dispozici žádné zápisy o jednání se svými subdodavateli, kterými by mohl prokázat např., že je školil o bezpečnosti práce, jak tvrdil, že od nich skutečně převzal svářečské, montážní a demontážní práce v rozsahu fakturovaném. Nepředložil, ani neoznačil důkazy k prokázání tvrzení, že pokud s ním subdodavatelé nevstupovali do areálu společně, zajistil pro ně nějakým způsobem vstup, tak aby se na rozdíl od jiných návštěv nemuseli na vrátnici areálu hlásit do knihy návštěv. 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.

Ani svědecká výpověď Libora Jirků, zástupce Libereckých strojíren, s.r.o. neprokazuje, že subdodavatelé provedli stavební práce ve fakturovaném rozsahu. Tento svědek sice potvrdil, že žalobce zakázku pro Liberecké strojírny, s.r.o. provedl dle příslušné smlouvy o dílo s tím, že práce podle předávacího protokolu probíhaly od 13. 11. 2006 do 22. 12. 2006. Přitom potvrdil přítomnost žalobce a několika neznámých osob, které dle jeho mínění nebyly zaměstnanci žalobce. S ohledem na to, že svědek podle svého tvrzení komunikoval vždy pouze se žalobcem, nikoli s jeho zaměstnanci a subdodavateli a výslovně nepotvrdil, že neznámé osoby byly Róbert Baláž a Tomáš Borchert a jejich pracovníci, nelze ani tuto svědeckou výpověď hodnotit tak, že by prokazovala skutečné provedení subdodavatelských prací Róbertem Balážem a Tomášem Borchertem a jejich zaměstnanci či spolupracovníky ve fakturovaném rozsahu.

Soud se neztotožnil s námitkami žalobce, že žalovaný a priori vycházel z pravdivosti údajů v knize návštěv a knize vjezdů. Pravdivost a spolehlivost údajů v knize návštěv a knize vjezdů a výjezdů vozidel do areálu TRW Carr s.r.o. Řepov potvrdila svědecká výpověď pracovnice vrátnice Jarmily Krejbichové, z níž vyplynulo, že vjezd vozidel se evidoval, byla zachycena SPZ vozu a název společnosti, datum a čas příjezdu a odjezdu. Přítomné osoby ve voze se pak evidovali v knize návštěv. Svědkyně sice potvrdila, že se zapisovalo pouze jméno 1 osoby a počet další, ale potvrdila, že by se do areálu neměl dostat nikdo, aniž by byl evidován na vrátnici. Jména subdodavatelů Róberta Baláže a Tomáše Borcherta svědkyni nic neřekla, jejich totožnost jí nebyla známá.

Svědek Josef Pekař, v době zakázky výrobní ředitel a objednatel zakázky, uvedl, že viděl na zakázce subdodavatele pracovat, dále však uvedl, že komunikoval pouze s Liborem Jirků (zástupce Libereckých strojíren, s.r.o.) a žalobcem. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného v tom směru, že výpověď tohoto svědka není věrohodná, pokud potvrzoval přítomnost subdodavatelů na díle, neboť nebyl schopen Tomáše Borcherta s určitostí poznat. Soud se ztotožňuje s hodnocením, že výpověď v tomto směru nemá potřebnou váhu, neboť svědek odpovídal na dotaz ohledně podoby otázkou, když tuto otázku a podobu osoby stvrdil žalobce a tak svědeckou výpověď v tomto směru znehodnotil. V případě podoby Róberta Baláže svědek uváděl, že se jednalo o robustního pána romské národnosti, což bylo zcela v rozporu s tím, jak jeho podobu správci daně popsal žalobce.

S ohledem na rozpory ve výpovědích Jarmily Krejbichové a Josefa Pekaře ohledně možnosti či nemožnosti vejít do areálu bez záznamu v knize návštěv byl svědek Josef Pekař vyslechnut znovu. Výslovně připustil, že vedení knihy návštěv bylo v kompetenci a odpovědnosti pracovnice vrátnice a on se do kontroly osob a aut nevměšoval. Lze tak vycházet z tvrzení svědkyně Jarmily Krejbichové, že do areálu by se neměla dostat žádná osoba či vozidlo vezoucí materiál, aniž by o ní neexistoval záznam v knize návštěv a knize vjezdu a výjezdu vozidel.

Dle názoru soudu se žalovaný pečlivě zabýval ověřením pravdivosti údajů v knize vjezdů vozidel do areálu TRW Řepov a pravdivosti údajů uvedených v knize návštěv. V tomto směru se s hodnocením důkazů soud opět ztotožňuje. Vzhledem k frekvenci, s jakým je uvedeno jméno žalobce v knize návštěv, a vzhledem k počtu osob, které k němu byly v knize uvedeny, není možné, aby se žalobcem zároveň vstupovaly i subdodavatelé (Tomáš Borchert a jeho 2 pracovníci a navíc Róbert Baláž společně s jeho 5 dalšími pomocníky dle jeho výpovědi), u jména žalobce není nikdy záznam o tolika osobách s frekvencí, s jakou měly mýt práce dle jejich tvrzení prováděny. Spolehlivost údajů v knize návštěv potvrzuje i to, v ní byla výslovně napsána jména návštěvy, která za žalobcem do areálu TRW Carr s.r.o. vstoupila (viz potvrzení žalobce o tom, že se jednalo o návštěvu jeho synů). Nelze také odhlédnout od části svědecké výpovědi zaměstnance žalobce Daniela Noska, který vypověděl, že se žalobcem a jeho zaměstnanci do areálu subdodavatele a jejich pracovníci nevstupovali, pokud by na zakázce pracovali tak, jak vypovídal subdodavatel Róbert Baláž, muselo by být jméno žalobce a počet lidí v knize návštěv uvedeno v mnohem větším rozsahu a četnosti, když Róbert Baláž tvrdil, že do areálu dojížděl každý druhý den. Údaje v knize návštěv pravdivost tohoto tvrzení vyvracejí.

Pravdivost údajů v knize návštěv a knize vjezdů a výjezdů vozidel byla ze strany správce daně a žalovaného prověřována i při místním šetření u dalšího subdodavatele Libereckých strojíren s.r.o., a to Zemědělské techniky Lomnice nad Popelkou a.s. Rovněž řidič Zdeněk Mák tohoto dalšího subdodavatele potvrdil, že vrátníci nebyl volný průjezd vozidel. Také přítomnost zástupce tohoto subdodavatele byla v knize návštěv uváděna. Na základě všech shora uvedených skutečností tedy žalovaný správně dovodil, že v knize vjezdů a výjezdů do areálu a v knize návštěv byly vjezdy vozidel a přítomnost osob v areálu řádně evidovány.

Dále lze uvést, že svědek Daniel Nosek sice potvrzoval přítomnost pana Baláže jako osoby romského původu a dalšího mistra, ani tuto výpověď však nelze brát jako zcela prokazující, že byly subdodavateli provedeny práce ve fakturovaném rozsahu. V rozporu s údaji na účetních údajích svědek uvedl, že svářečské práce prováděla pouze společnost žalobce, ačkoli dle přílohy k faktuře a smlouvě o dílo, měl svářečské práce provádět Róbert Baláž za cenu 184 800 Kč. Svědek nedokázal konkrétně uvést jména subdodavatelů, zmínil jen Róma Baláže. Nepotvrdil počet ostatních přítomných osob, ani nijak konkrétně neuvedl, jaký rozsah prací nebyl proveden zaměstnanci a žalobcem, naopak uváděl, že kromě svářečských prací, prováděl žalobce a jeho dva až tři zaměstnanci také montáž plošiny a odkládací plochy. Svědek sice potvrdil přítomnost subdodavatelů, ale ani z jeho výpovědi nelze dovodit, jaké a především zda ve fakturovaném rozsahu byly skutečně subdodavatelské práce provedeny.

Na závěr lze uvést, že i rozpočet příjmu vyplaceného z provedené zakázky pro Liberecké strojírny, s.r.o. mezi žalobce, jehož 2 až 3 zaměstnanci (dle tvrzení Daniela Noska, při zohlednění jeho měsíční hrubé mzdy ve výši 9 680 Kč v listopadu 2006 a 9 240 Kč v prosinci 2006) prováděli i odborné svářečské práce, a subdodavatele a jejich pracovníky (když Tomáši Borchertovi mělo být vyplaceno celkem 466 140 Kč jako podíl 3 lidí na zakázce a Róbertu Balážovi 591 430 Kč jako podíl 6 lidí na zakázce), pouze podporuje hodnocení provedených důkazů tak, jak bylo učiněno žalovaným.

Lze tak uzavřít s tím, že důkazní břemeno, které bylo opět na žalobci, žalobce neunesl, když po zhodnocení provedených důkazů nebylo možno dojít k závěru, že subdodavatelé Róbert Baláž a Tomáš Borchert provedli práce tak, jak o nich bylo účtováno, v rozsahu, jaký žalobci fakturovali. Žalovaný provedl veškeré možné důkazy, nepominul žádný důkazní návrh učiněný žalobcem. Svědeckou výpověď Tomáše Borcherta nemohl provést z objektivních důvodů, když se mu nepodařilo zjistit pobyt této osoby v zahraničí. Zbývá tak uvést, že dle přesvědčení soudu žalovaný při 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. Neztotožnil se s tvrzením žalobce, že správce daně a žalovaný hodnocení důkazů přizpůsobili předem vystavěné verzi v neprospěch žalobce.

Soud neuznal žalobcovu námitku, že správce daně a žalovaný zůstali pouze v rovině vyjádřených pochybností. Jak již soud dovodil shora, správce daně dle přesvědčení soudu unesl důkazní břemeno, když provedenými důkazy doložil důvodné a vážné pochybnosti o 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, neboť subdodavatelské práce na zakázce pro Liberecké strojírny, s.r.o. provedl sám se svými zaměstnanci či jinými subdodavateli, případně v jiném rozsahu. Důkazní břemeno správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nelze vykládat, že to byl správce daně, který byl povinen prokázat skutečný průběh provedení zakázky a rozsah prací, které žalobce pro Liberecké strojírny, s.r.o. provedl sám a které případně subdodavatelsky (a jak konkrétně) a tak prokázat, že žalobcem předložené účetní doklady a důkazy obchodní povahy neodpovídají skutečnosti.

Dále lze konstatovat, že pokud správce daně nezpochybnil provedení a odevzdání zakázky Libereckým strojírnám, s.r.o., neznamená to ještě, že musí uznat žalobcem uplatněné výdaje jako daňové účinné v žalobcem uváděné výši. Skutečně důkazy obstarané u objednatele zakázky Libereckých strojíren, s.r.o. a TRW Carr s.r.o., i předložená projektová dokumentace, dokládají, že žalobce byl jedním ze subdodavatelů prvně uvedené společnosti a práce, které si u něj tato společnost objednala, dodal a dostal za ně zaplacené. Nicméně z těchto zjištění nelze automaticky dovozovat, že žalobce proto daňově účinně vynaložil náklady na provedené práce subdodavatelsky právě ve výši 268 300 Kč a 197 840 Kč fakturované Tomášem Borchertem a ve výši 497 000 Kč bez DPH fakturované Róbertem Balážem.

V souvislosti s tím lze uvést, že ani skutečnost, že správce daně nezpochybnil příjem, který žalobce v souvislosti s odevzdáním zakázky pro Liberecké strojírny, s.r.o. dosáhl, nutně

neznamená, že musí uznat veškeré výdaje, které si ve vztahu k dosaženému příjmu při zjišťování základu daně žalobce uplatnil. Soud se nedomnívá, že by žalovaný nereflekoval závěry z nálezu Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 664/04 žalobcem citované, neboť žalobci řádně umožnil, aby předložil a označil veškeré důkazy, které mají směřovat k prokázání daňové účinnosti sporných výdajů. Po zhodnocení důkazů však žalovaný dospěl k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, neprokázal, že skutečně vynaložil výdaje tak, jak tvrdil a dokládal účetními doklady a smlouvou o dílo, resp. objednávkou. Jeho závěry lze vykládat právě jen v tomto smyslu, nikoli tak, že žádné práce z žalobcovy zakázky pro Liberecké strojírný, s.r.o. nebyly žalobcem od subdodavatelů odebrány. Soud znovu zdůrazňuje, že nebylo povinností správce daně a žalovaného zjišťovat a prokazovat, jak vlastně dokázal žalobce zakázku provést a v objednaném rozsahu a termínu Libereckým strojírnám, s.r.o. odevzdat a dosáhnout příjmů deklarovaných v daňovém přiznání.

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 v účetních dokladech a daňových přiznáních označených subdodavatelů vedly, a soud zdůrazňuje, že společně s dalšími zjištěními (shora popsané rozpory v tvrzeních žalobce a svědecké výpovědi Róberta Baláže, zjištěními při TRW Carr s.r.o., zjištění ohledně způsobu vstupu do areálu, atd.), 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, a to především v situaci nestandardních případů, třeba právě u velké zakázky dodávané převážně subdodavatelsky, kdy jsou navíc velké částky placeny a přijímány v hotovosti.

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 oba účastníci s tímto postupem soudu vyslovili souhlas.

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 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek,

je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Liberci dne 31. července 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu