



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 JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: A-Z ODPADY s.r.o.**, IČ 25451774, se sídlem Spořická 4751, Chomutov, zastoupeného JUDr. Pavlem Kavinkem, advokátem advokátní kanceláře Kavinek & partneři, v.o.s. se sídlem Královodvorská 16, Praha 1, proti **žalovanému: F i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č.p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.8.2008, č.j. 9907/08-1200-505700,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25.11.2009, č.j. 15 Ca 255/2008-61, nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.8.2008, č.j. 9907/08-1200-505700, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému výměru Finančního úřadu v Chomutově ze dne 4.12.2007, č.j. 161308/07/182913/6540, kterým mu byla dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 989 210,- Kč. Současně se domáhal i zrušení výše citovaného dodatečného výměru.

Žalobce v podané žalobě uvádí, že správce daně mu na základě kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 zvýšil základ daně o částku 3 190 449,- Kč, z čehož částku 3 107 000,- Kč představují náklady za materiál a služby fakturované společností ISILDUR s.r.o. Konkrétně se jednalo o materiál a služby dodané na základě

faktury č. 230172 ze dne 3.11.2003 za dodávku nehašeného vápna v částce 597 000,- Kč (dodací list č. 31/2003), fakturu č. 230205 ze dne 25.11.2003 za dodávku přípravku WAXOL v částce 412 000,- Kč (dodací list č. 41/2003), fakturu č. 230203 ze dne 25.11.2003 za ruční vyčištění zásobních jímek a emulgačních stanic od usazenin v prostorách ZKL Klášterec nad Ohří a Plynostav Chomutov v částce 308 000,- Kč, fakturu č. 230197 ze dne 25.11.2003 za výkopové, územní, povrchové úpravy terénu a panelových cest na skládce A.I. Prunérov a manipulaci s vápnem v částce 903 000,- Kč, fakturu č. 230204 ze dne 25.11.2003 za nehašené vápno (200t) v částce 597 000,- Kč (dodací list č. 40/2003) a fakturu č. 230206 ze dne 26.11.2003 za nakládku a rozvoz vápna, promísení vápna s kalem a příplatek za zhoršené podmínky při rozvozu v částce 290 000,- Kč. Žalobce zdůrazňuje, že jde o řádné a bezvadné účetní doklady, které mají veškeré náležitosti daňových dokladů a které byly řádně zaúčtovány. Smlouvy na provedení prací a dodání zboží od společnosti ISILDUR s.r.o. byly uzavřeny ústně a práce byly převzaty zaměstnanci žalobce bez vad. Dle žalobce v daném případě šlo o ústně uzavřené smlouvy v režimu zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), které svým charakterem odpovídaly smlouvě kupní, smlouvě o dílo a smlouvě nepojmenované. Žalobce s odkazem na ustanovení § 272 odst. 1 obchodního zákoníku zdůrazňuje, že nebylo ze zákona nutné uzavírat uvedené smlouvy v písemné podobě a nebylo ani nutné vyhotovovat zápis o předání díla, když to ani jedna ze stran nepožadovala. Písemnou smlouvu a písemný zápis o předání a převzetí díla také nelze považovat za povinné záznamy či doklady, jež by žalobce byl povinen mít k dispozici. Uvedený postup, kdy nejsou mezi podnikateli uzavírány písemné smlouvy, je dle žalobce běžný a tvrzení správce daně, že uzavření ústní dohody v daném případě se nejvíce přibližuje pravděpodobné, považuje žalobce za ničím nepodloženou spekulaci.

Žalobce namítá, že přestože byly správci daně předloženy bezvadné účetní doklady, vyslovil správce daně své pochybnosti o tom, zda plnění od společnosti ISILDUR s.r.o. bylo skutečně žalobcem přijato. Dále uvádí, že na výzvu dle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), poskytl správci daně podrobné a srozumitelné vyjádření ke sporným skutečnostem. Vysvětlil správci daně i to, že některé jeho požadavky byly nepřipadné – například požadavek na doložení zápisu z výběrového řízení na dodávku vápna a přípravku WAXOL, když žalobce neměl ze zákona povinnost takové výběrové řízení vyřizovat.

K okolnostem uzavření smluv na dodávku zboží a prací od společnosti ISILDUR s.r.o. žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že dodávky od uvedené společnosti byly dohodnuty prostřednictvím pana P. B., se kterým měl žalobce uzavřeny smlouvy o dílo. Žalobce pověřil zajištěním dodání zboží a služeb pana B. jako odborníka v oboru stavebnictví a toto zajištění ponechal nadále plně v jeho kompetenci. Pan Bachor při zajišťování dodávek a zboží jednal se zástupcem společnosti ISILDUR s.r.o. panem T. B. Žalobce v průběhu daňového řízení navrhl provedení důkazu výslechy pana B. a pana B. Dále navrhl provedení důkazu rozborem kalu, který by osvědčil množství dodaného vápna do stabilizátoru, jež by bylo možno následně porovnat s množstvím nakoupeného vápna od všech dodavatelů, čímž by se prokázalo, že mezi dodavateli vápna byla i společnost ISILDUR s.r.o. Tyto návrhy na provedení důkazů však byly správcem daně zamítnuty.

Žalobce trvá na tom, že své povinnosti vyplývající z jeho důkazního břemene zcela splnil, podal správci daně veškerá potřebná vysvětlení a vyjádření a předložil veškeré doklady k prokázání svých tvrzení. Trvá na tom, že neměl povinnost předložit písemné smlouvy ani písemné zápisy o dodání zboží a převzetí prací. Naopak se domnívá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, když měl ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví, údajů v něm

uváděných a daňovým subjektem poskytnutých vysvětlení. Žalovaný opírá své závěry o existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví o žalobcem zpracovanou zprávu pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 27.1.2004, o záznam z kontrolního dne k postupu sanace skládky kalů ZKL v prostoru Pruněrov ze dne 21.4.2005, rozhodnutí České inspekce životního prostředí ze dne 22.8.2005, č.j. 04/0H/06527/05/Tu, a o laboratorní zkoušky vzorků kalů provedené Analytickou laboratoří Plzeň s.r.o. v únoru 2003. Obsah uvedených dokumentů dle žalobce neprokazuje nevěrohodnost, nesprávnost či neúplnost jeho účetnictví. Není také dle jeho názoru pravdou, že by uvedené dokumenty nepotvrzovaly provedení fakturovaných dodávek, jak tvrdí žalovaný. Dle žalobce v předmětném řízení správce daně a žalovaný hodnotili důkazy takovým způsobem, který je v rozporu s obsahem spisu. Dále poukazuje na to, že závěry správce daně nejsou dostatečně podloženy skutkovými zjištěními a závěry, ke kterým dospěli správce daně a žalovaný, odporují základním zásadám logického myšlení a uvažování. Závěry správce daně a žalovaného v tom smyslu, že v některých listinných důkazech není žádná zmínka o provedených pracích a dodávkách, ačkoliv tam být měla, což vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů žalobce, jsou pouhou spekulací, jež nemá oporu v obsahu spisu a jež není dostatečně podložena skutkovými zjištěními.

Dále žalobce namítá nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí jednatelů společnosti ISILDUR s.r.o. T. J. a Z. B. T. J., jednatele společnosti ISILDUR s.r.o., ve své výpovědi sice výslovně nepotvrdil, že předmětné práce a dodávky byly provedeny společností ISILDUR s.r.o., současně však uvedl, že nemá důvod domnívat se, že nebyly provedeny. Dále uvedl, že podpisy na předmětných fakturách jsou pravděpodobně jeho a že předpokládá, že tyto faktury vystavila účetní firma. Svědek rovněž uvedl, že konkrétními obchodními případy pověřoval třetí osoby, např. pana T. B. Svědkyně Z. B. rovněž uvedla, že za společnost ISILDUR s.r.o. jednaly spíše třetí osoby (jmenovala jistého pana Tomáše). Žalobce zdůrazňuje, že pro něho bylo podstatné, že jednal s oprávněnými zástupci společnosti řádně zapsané v obchodním rejstříku, že dodávky byly realizovány a následně vyúčtovány řádnými daňovými doklady a že společnost ISILDUR s.r.o. byla registrována jako plátce daně. Žalobce nikdy netvrdil, že jednal přímo s jednatelem dodavatelské společnosti. V rámci daňového řízení žalobce vždy tvrdil, že jednal s panem T. B. a přinejmenším svědek Josífek potvrdil, že pan B. za společnost ISILDUR s.r.o. skutečně jednal. Žalobce navrhoval v rámci daňového řízení provedení důkazu svědeckou výpovědí pana T. B., který jednal za společnost ISILDUR s.r.o., a pana Pavla B., který byl pověřen jednat za žalobce. Oba zmínění svědci však byli v době daňového řízení již mrtví. Žalobce trvá na tom, že tato skutečnost nemůže a priori jít k jeho tíži, neboť tuto situaci nijak nezavinil. Zdůrazňuje, že při své činnosti přiměřeně eliminoval možné riziko vyplývající z obchodněprávních vztahů, neboť jednal s existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku, jež řádně vystavil daňové doklady vztahující se k provedeným plněním a měl k dispozici veškeré doklady, jež měl povinnost mít (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2095/07).

Žalobce navrhl s ohledem na situaci, kdy oba navržení svědci zemřeli, další důkazní prostředky, jež by byly jako jediné způsobilé jeho tvrzení prokázat, a to místní šetření na místě, kde k provedení předmětných dodávek došlo, dále analytické zmapování obsahu ukládacích bazénů spojené s výpočtem a rozbor kalu. Veškeré tyto důkazní prostředky byly však správcem daně a žalovaným odmítnuty částečně s tím, že nemohou prokázat provedení předmětných dodávek, a částečně s tím, že si je žalobce mohl zajistit sám. Žalobce trvá na tom, že rozbořením kalu by bylo možno ve vztahu k dodávkám vápna od společnosti ISILDUR s.r.o. osvědčit množství dodaného vápna do stabilizátoru, které by odpovídalo sumě

nakoupeného vápna od všech dodavatelů. Tento rozbor by tedy osvědčil, že mezi těmito dodavateli byla i společnost ISILDUR s.r.o. S odmítnutím provedení uvedených důkazních prostředků žalobce zásadně nesouhlasí. Poukazuje na § 31 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však má správce daně provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Stejně tak dle § 31 odst. 4 daňového řádu jako důkazních prostředků lze použít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Žalobce má za to, že dokazování nebylo provedeno správcem daně objektivně, správcem daně bylo dokazování prováděno s cílem daň žalobci doměřit, v důkazech předložených žalobcem byly uměle konstruovány různé závady, jež měly prokazovat domnělou nevěrohodnost účetnictví a na základě toho pak bylo dovozováno unesení důkazního břemene správcem daně dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Správce daně nepřihlédl k logickým vysvětlením žalobce a k jím předloženým důkazním prostředkům. Žalobcem navržené důkazy nebyly provedeny v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a § 31 odst. 4 daňového řádu a současně konstatoval, že úmrtí některých navržených svědků nemůže jít k tíži správce daně (avšak dle žalobce a priori ani k tíži daňového subjektu).

Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Žalovaný konstatuje, že žalobní námitky nejsou důvodné. Již v rozhodnutí o odvolání bylo žalobci vysvětleno, že ani bezchybné účetní doklady samy o sobě neprokazují, že fakturované náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tuto skutečnost musí daňový subjekt prokázat fakticky. Nepostačuje pouhé předložení účetních dokladů, které jsou sice nutné, ale nikoli dostatečné. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-199 zabývající se rozložením důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Žalovaný trvá na tom, že správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť prokázal, že o souladu žalobcova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že jej činí ve vztahu k dodávkám vápenných přípravků a prací na likvidaci skládky nevěrohodným.

Poukazuje na to, že hlášení na orgány životního prostředí neodpovídala údajným dodávkám a postupu prací. Za těchto podmínek byl dle jeho názoru žalobce povinen prokázat, že vskutku fakticky obdržel v rozhodném období fakturované chemikálie a služby v deklarovaném množství a že je obdržel právě od společnosti ISILDUR s.r.o.

Dále poukazuje na skutečnost, že svědecké výpovědi střídajících se jednatelů společnosti ISILDUR s.r.o. nepotvrdily provedení dodávek a prací. Svědek Balíček například výslovně popřel, že by s ním bylo jednáno v roce 2003. Teprve poté se v tvrzení žalobce objevili pánové B. a B., kteří zemřeli dříve, než byli navrženi jako svědkové. Žalovaný trvá na tom, že rozpory mezi skutečnostmi z povinných hlášení na orgány životního prostředí a fakturovanými náklady nebyly žalobcem odstraněny – navržené prokázání aplikace vápenných produktů do ukládacích bazénů analytickým zmapováním obsahu ukládacích bazénů a výpočtem mohl doložit žalobce, ale nedoložil. Požadavek na nový rozbor vápenných produktů správce daně odmítl s tím, že takto nebude prokázán stav v roce 2003, zvláště když žalobce nakupoval vápenné přípravky do různých dodavatelů.

Žalobní tvrzení, že správce daně konstatoval, že úmrtí některých navržených svědků nemůže jít k tíži správce daně, je čirá smyšlenka. Taková slova v rozhodnutí vůbec nejsou.

Chybějící důkazy, byť z objektivních důvodů, znamenají dle žalovaného prostě jediné - tvrzení žalobce nebyla prokázána. Vzhledem k důkaznímu břemenu, které je na žalobci, jde o nedostatek důkazních prostředků opravdu k jeho tíži.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělil, když byl o uvedeném následku ve výzvě výslovně poučen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek 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.

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 25.11.2009, č.j. 15 Ca 255/2008-61. V uvedeném rozhodnutí dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečný platební výměr jsou nezákonné. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřoval krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. K prekluzi práva soud přihlédl z úřední povinnosti. Krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Dále soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ve kterém bylo judikováno, že má-li daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití a musí tedy být ze strany správního orgánu dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola, a tato pochybnost musí být zachycena v protokolu o zahájení kontroly. Soud vyhodnotil protokol o zahájení daňové kontroly, který neobsahoval důvod zahájení kontroly, ve smyslu citovaných nálezů jako ryze formální úkon, který nebylo možno považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. V důsledku toho pak soud dospěl k závěru, že daň byla v předmětné věci pravomocně doměřena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včasnou kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 15.4.2010, č.j. 7 Afs 15/2010-89, kterým napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádal se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Především

nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, který vypracoval podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud má za to, že řešení, která v minulosti nabídl v rámci své judikatury, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je možné odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Dále konstatoval, že ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá dle Nejvyššího správního soudu opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňová kontrola ve věci žalobce nebyla zahájena nezákonně a že nedošlo v daném případě k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně před nabytím právní moci napadeného rozhodnutí. Daňová kontrola u žalobce byla tedy dle Nejvyššího správního soudu zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a její zahájení představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že v dané věci byla daň žalobci pravomocně doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení je zdejší krajský soud podle ustanovení § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 15.4.2010, č.j. 7 Afs 15/2010-89. Proto soud přistoupil k věcnému projednání jednotlivých žalobcových námitek s tím, že v daném případě byla daň doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně.

V daném případě námitky žalobce směřují do oblasti hodnocení unesení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 13 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě musí daňový subjekt 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 ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom 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, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Podstatnou otázkou v daném řízení je, zda se žalobci podařilo prokázat, že výdaje v celkové výši 3 107 000,- Kč za materiál a služby, které žalobce vyplatil společnosti ISILDUR s.r.o. byly výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K prokázání toho, že o takové výdaje skutečně jde, nepostačuje pouhé předložení formálně bezvadných daňových dokladů, ale musí se rovněž prokázat, že k plnění, za které byla odměna hrazena, skutečně došlo ze strany konkrétního dodavatele.

Žalobce trvá na tom, že obchodní vztahy byly mezi ním a společností ISILDUR s.r.o. upraveny ústně uzavřenými smlouvami v režimu obchodního zákoníku, které svým charakterem odpovídaly smlouvě kupní, smlouvě o dílo a smlouvě nepojmenované. Jak žalobce správně poznamenal v podané žalobě, pro obchodní smlouvy není obecně stanovena písemná forma. Dle ustanovení § 272 odst. 1 obchodního zákoníku smlouva vyžaduje k platnosti písemnou formu pouze v případech stanovených v tomto zákoně, nebo když alespoň jedna strana při jednání o uzavření smlouvy projeví vůli, aby smlouva byla uzavřena v písemné formě. Smlouva kupní, smlouva o dílo ani smlouva nepojmenovaná nemusí mít v souladu s právní úpravou obsaženou v obchodním zákoníku nutně písemnou formu. Možnost uzavřít uvedené smlouvy ústní formou není omezena ani hodnotou smluveného plnění ani jeho účelem. Rovněž z hlediska daňové uznatelnosti plnění poskytnutých na základě smlouvy nemá žádný význam, zda byla smlouva, na základě které bylo plněno, uzavřena v ústní či písemné formě, pokud zákon její uzavření v ústní podobě připouští. Soud rovněž konstatuje, že žalobce neměl žádným právním předpisem uloženo vyhotovovat v písemné podobě doklady o převzetí prací odvedených společností ISILDUR s.r.o. či zápisy o dodání zboží. Soud tedy dospěl k závěru, že uzavření smlouvy kupní, smlouvy o dílo a smlouvy nepojmenované mezi žalobcem a společností ISILDUR s.r.o. v ústní podobě nemohlo být v žádném případě sama o sobě skutečností, kterou by správce daně mohl prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených žalobcem. Na druhou stranu je však nutné zdůraznit, že vzhledem k neexistenci uvedených smluv a dokladů o převzetí odvedených prací či převzetí zboží v písemné podobě je nutno s přihlédnutím k rozvržení důkazního břemene v rámci daňového řízení ze strany žalobce prokázat existenci uvedených smluv a uskutečnění plnění, za které byla uhrazena smluvní odměna, prostřednictvím jiných důkazů zejména ve formě svědeckých výpovědí. Žalobce se tím, že nepřistoupil k písemnému vyhotovení předmětných dohod, sám dobrovolně vystavil riziku, že v případě daňového řízení bude mít ztíženou pozici při unesení svého důkazního břemene. Soud podotýká, že samotná existence formálně bezvadných účetních dokladů ještě sama o sobě neprokazuje, že k plnění, za které byla hrazena odměna, skutečně došlo, případně že k němu došlo skutečně ze strany společnosti ISILDUR s.r.o. uvedené v těchto dokladech.

K námitce žalobce vztahující se k neunesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů uvádí soud následující. Ve vztahu k plnění spočívajícím v povrchových úpravách terénu a panelových cest na skládce A.I.Pruněrov (faktura č. 230197 ze dne 25.11.2003) správce daně poukazuje na posudek ze dne 6.10.2004 vyhotovený znalcem Pavlem Benešem, č. 4534-285/04 o ceně nemovitostí, ve kterém je v oddíle § 10 - venkovní úpravy popsán stav zpevněných ploch ze silničních panelů tak, že jsou částečně poškozené, mají nerovný povrch a stáří těchto zpevněných ploch je odhadnuto na 14 let, dále v tomto posudku znalec popsal i příjezdovou komunikaci jako monolitický beton se zanedbanou údržbou, částečně poškozený a popraskaný. Stáří příjezdové komunikace odhal na 14 let. Dle názoru soudu stav

popsaný v uvedeném posudku není zcela v souladu s tvrzením žalobce, že v roce 2003 byly provedeny nové povrchové úpravy terénu v předmětném areálu včetně úpravy panelových cest. Dle soudu obsahem uvedeného znaleckého posudku správce daně dostatečným způsobem podložil své pochybnosti o skutečném provedení tvrzených povrchových úprav v roce 2003. Správce daně tedy dle názoru soudu ve vztahu k předmětnému plnění unesl své důkazní břemeno a dostatečným způsobem odkazem na výše citovaný posudek prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného žalobcem. V důsledku toho pak přešlo na žalobce důkazní břemeno k prokázání pravdivosti jeho tvrzení.

Ve vztahu k dodávkám vápna a přípravku Waxol včetně manipulace s těmito látkami (faktura č. 230172 ze dne 3.11.2003, faktura č. 230205 ze dne 25.11.2003, faktura č. 230204 ze dne 25.11.2003 a faktura č. 230206 ze dne 26.11.2003) soud uvádí, že i v případě výdajů za uvedené zboží a služby správce daně dostatečným způsobem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost správnost a úplnost účetnictví a povinných evidencí či záznamů vedených žalobcem. Ze zprávy Analytické laboratoře Plzeň ze dne 26.2.2003 vyplývá, že výsledkem výběru vhodného typu vápna bylo zjištění, že z produkce společnosti HASIT s.r.o. je nejvhodnější hrubozrnný produkt o obsahu cca 65 % hmotn. CaO, odebíraný z technologie ještě před drcením a mletím. Další vyráběné produkty vykazovaly nižší až nedostatečnou reaktivitu. I přes tento jednoznačný závěr odborné laboratoře měl žalobce od společnosti odebírat nejen vápno, ale i produkt s názvem Waxol, o němž nebyla v předložené zprávě žádná zmínka. Rovněž z předložených dokladů nelze nijak ověřit, že vápno dodávané společností ISILDUR s.r.o. odpovídalo svojí charakteristikou vápnu doporučenému odbornou laboratoří. Dále soud konstatuje, že z obsahu zprávy, kterou žalobce sám vyhotovil pro Krajský úřad Ústeckého kraje dne 27.1.2004, vyplývá, že rok 2003 byl rokem přípravným, kdy byly vyřešeny technické problémy a na uzavřené skládce bylo prováděno pouze odčerpávání akumulovaných vod a jejich likvidace. Rovněž z uvedené zprávy vyplývá, že v průběhu prvního čtvrtletí roku 2004 budou provedeny provozní zkoušky stabilizace odpadů, zejména kvantifikace přídavných materiálů a jejich aplikace, popř. způsob předpravy odpadů před vlastní stabilizací. Ve zprávě pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 9.6.2004 žalobce uvedl, že provozní zkoušky prokázaly, že je nutné před vlastní stabilizací provést předúpravu odpadu přidávkem aditiva v hmotnostním poměru 1:1,5-1,6 a přídavek reaktivní složky dosahuje hodnoty 25 %. Před zahájením stabilizace na uzavřené skládce je tedy nezbytné ověřit možnost předpravy odpadu přímo v ukládacím bazénu tak, aby bylo dosaženo vhodné konzistence materiálu na vnos do stabilizační linky. Ve zprávě za rok 2004 pro Krajský úřad Ústeckého kraje žalobce výslovně uvedl, že v roce 2004 byly zahájeny práce na sanaci předmětné skládky. Obsah uvedených zpráv dle názoru soudu jednoznačně zpochybňuje tvrzení žalobce, že k úpravám odpadů docházelo již v roce 2003. Tím pádem je zpochybněno provedení sanačních prací ze strany společnosti ISILDUR s.r.o. a dodávky vápna od této společnosti. Soud je toho názoru, že poukazem na uvedené doklady správce daně zcela dostatečným způsobem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetních a jiných povinných evidencí žalobce. Soud tedy plně souhlasí s žalovaným, že v tomto směru přešlo důkazní břemeno na stranu žalobce, který měl prokázat, že výdaje učiněné na základě výše uvedených faktur byly skutečně výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů tedy, že šlo o výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů.

Ve vztahu k platbě za ruční vyčištění zásobních jímek a neemulgačních stanic od usazenin (faktura č. 230203 ze dne 25.11.2003) soud uvádí, že ze všech dokladů vyplývá, že v areálu byly tři laguny, z nichž dvě byly již v říjnu 2002 dle Prvotního posouzení ekologických závad v lokalitě vyhotoveném Geologickými službami s.r.o. vyplněny až po

okraje a třetí laguna byla zaplněna z části kaly z číření vody. Kromě uvedené faktury nebyl předložen žádný doklad prokazující okolnosti provedení fakturované služby. Dle soudu je tedy pochybné, proč je fakturováno za čištění zásobních jímek, když eventuelně mohla být čištěna pouze jedna z lagun a to pouze částečně. Dle názoru soudu tedy i v tomto případě správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví a jiných povinných evidencí žalobce. I v tomto případě tedy dle soudu správce daně unesl své důkazní břemeno. Tíže důkazního břemene přešla na žalobce, který měl dokázat, že předmětná úhrada byla skutečně výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů.

Pro úplnost soud poznamenává, že z obsahu správního spisu vyplývá, že společnost ISILDUR s.r.o. nepodala za zdaňovací období roku 2003 přiznání k dani z příjmů právnických osob a poslední přiznání k dani z přidané hodnoty podala tato společnost za zdaňovací období říjen 2003. Za následná zdaňovací období již přiznání k dani z přidané hodnoty tato společnost nepodala. Předmětné faktury byly vystaveny v listopadu roku 2003.

S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že žalobcova námitka, že správce daně a žalovaný neunesly své důkazní břemeno, je zcela nedůvodná.

K námitce žalobce, že byly nesprávně hodnoceny svědecké výpovědi jednatelů společnosti ISILDUR s.r.o., soud uvádí následující. Svědek T. J. uvedl ve své svědecké výpovědi, že konkrétními obchodními případy pověřoval formou plné moci jiné externí fyzické osoby – např. pana B. nebo pana P. Dále uvedl, že faktury za společnost vystavovala účetní firma, ale podpis na předložených fakturách (faktury vystavené žalobci - faktura č. 230172 ze dne 3.11.2003, faktura č. 230197 ze dne 25.11.2003, faktura č. 230203 ze dne 25.11.2003, faktura č. 230205 ze dne 25.11.2003, faktura č. 230204 ze dne 25.11.2003 a faktura č. 230206 ze dne 26.11.2003) je pravděpodobně jeho. K prodeji vápna společností ISILDUR s.r.o. žalobci dotýčný svědek uvedl, že jej nezařizoval, osobně u toho nebyl, ale nemá důvod se domnívat, že vápno by nebylo dodáno. Na žádnou další bližší skutečnost si svědek v souvislosti s žalobcem již při výslechu nevzpomněl. Výpověď uvedeného svědka sice nevyloučila skutečnost, že předmětné dodávky vápna žalobci od společnosti ISILDUR s.r.o. byly realizovány, ovšem ani žádným způsobem tuto skutečnost nepotvrdila. Tento svědek kromě skutečnosti, že podpisy na předmětných fakturách jsou zřejmě jeho, k poskytnutému zboží a službám nebyl schopen nic dalšího konkrétního sdělit s tím, že konkrétním jednáním za společnost ISILDUR s.r.o. pověřoval jiné osoby. K podpisům na fakturách soud podotýká, že pan Josífek byl jednatelem společnosti ISILDUR s.r.o. v období od 24.9.2003 do 19.11.2003. V uvedeném období byla vystavena pouze faktura č. 230172. Ostatní faktury byly vystaveny v době, kdy již byla jednatelkou společnosti ISILDUR s.r.o. byla paní Z. B. Pokud je na těchto fakturách podpis pana Josífka, byly tyto faktury za společnost ISILDUR s.r.o. podepsány osobou, která v době jejich vystavení již nebyla jednatelem této společnosti. Dle soudu z obsahu svědecké výpovědi pana Josífka tedy nevyplynuly skutečnosti, které by svědčily ve prospěch žalobcova tvrzení takovým způsobem, aby bylo možno považovat za prokázané, že žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně předmětných výdajů za zboží a služby údajně poskytnuté společností ISILDUR s.r.o. Soud se v tomto případě plně ztotožnil s názorem žalovaného, že výpověď tohoto svědka neprokázala, že předmětné peněžité plnění za výše uvedené faktury ve prospěch společnosti ISILDUR s.r.o. bylo výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, neboť touto výpovědí nebylo prokázáno, že fakturované zboží a služby byly společností ISILDUR s.r.o. žalobci skutečně dodány.

Svědkyně Z. B., která byla v období od 19.11.2003 do 25.1.2005 jednatelkou společnosti ISILDUR s.r.o. po panu J., ve své svědecké výpovědi uvedla, že společnost nikdy

nezastupovala, obdržela kontakt od náhodného člověka s křestním jménem Tomáš (příjmení nezná). Svědkyně se domnívala, že společnost se zabývá vývozem čaje. Ve své výpovědi dále uvedla, že neví čím se společnost ISILDUR s.r.o. v roce 2003 zabývala. Svědkyně uvedla, že neví, kdo jednal za společnost ISILDUR s.r.o. se žalobcem a neví, či podpisy jsou na předmětných fakturách a že tyto faktury nikdy neviděla. Dle názoru soudu ani tato svědecká výpověď neprokázala, že předmětné peněžité plnění za výše uvedené faktury ve prospěch společnosti ISILDUR s.r.o. bylo výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, neboť touto výpovědí nebylo prokázáno, že fakturované zboží a služby byly společností ISILDUR s.r.o. žalobci skutečně dodány.

Soud podotýká, že z obou výpovědí bývalých jednatelů společnosti ISILDUR s.r.o. vyplývá, že v rozhodném období u této společnosti docházelo k velice nestandardnímu obsazování postů jednatelů, kdy evidentně šlo o osoby, které se nijak neúčastnily vedení společnosti a byly pouhými „papírovými“ jednatelemi. Za společnost ve skutečnosti jednala či jednaly zcela jiné blíže neurčené osoby, které však nebyly uvedeny ve výpisu z obchodního rejstříku. Tato skutečnost dle soudu zcela oprávněně zvyšovala pochybnosti daňových orgánů ve vztahu ke skutečnému dodání služeb a zboží, které byly společností ISILDUR s.r.o. žalobci vyfakturovány.

V napadeném rozhodnutí žalovaný výše zmíněné výpovědi svědků vyhodnotil tak, že neprokazují, že předmětné peněžité plnění za výše uvedené faktury ve prospěch společnosti ISILDUR s.r.o. bylo výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. S tímto hodnocením uvedených svědeckých výpovědí se soud zcela ztotožňuje. S ohledem na výše uvedené skutečnosti tedy soud dospěl k závěru, že ani tato námitka žalobce není důvodná.

K námitce žalobce, že nemožnost provedení výsledku svědků pana B. a pana B. nemůže jít k tíži žalobce, uvádí soud následující. Výslech pana B. jako svědka navrhl žalobce ve svém vyjádření ze dne 9.6.2008, kterým reagoval na výzvu správce daně dle § 31 odst. 9 daňového řádu zaslanou žalobci v rámci odvolacího řízení. V této odpovědi rovněž žalobce zdůrazňoval význam osoby pana B., který v daných obchodních vztazích jednal jménem žalobce. Správce daně v rámci daňového řízení zjistil, že pan T.B. zemřel dne 7.6.2007 a pan P.B. zemřel tragicky v areálu ZKL Klášterec dne 3.7.2007. Vzhledem k úmrtí uvedených osob ještě před tím, než žalobce jako daňový subjekt navrhl jejich výslech v rámci své snahy o unesení důkazního břemene, které jej tížilo, nebylo možno uvedené osoby v rámci daňového řízení vyslechnout. Na tomto místě soud musí opětovně akcentovat výše zmíněné rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Pokud daňové orgány unesou své důkazní břemeno v tom smyslu, že prokáží existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přechází pak důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí prokázat pravdivost svých tvrzení.

Jak již bylo výše uvedeno, soud dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno. V důsledku toho tížilo v předmětném daňovém řízení důkazní břemeno žalobce, který měl navrhopvat či předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení. Žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem svědka, který v době navržení jeho výsledku již byl mrtvý. Jeho výslech tedy nemohl být proveden. Návrhem takového důkazního prostředku však nedošlo ze strany žalobce k unesení důkazního břemene a objektivní nemožnost provedení navrhovaného důkazního prostředku nesňala z beder žalobce tíži důkazního břemene. Obecně nelze smrt svědka před jeho svědeckou výpovědí považovat za skutečnost pro daňový subjekt „přítěžující“, ovšem je nutno, aby daňový subjekt byl schopen svá tvrzení

prokázat jiným způsobem. Pokud však žalobce v daném případě nemá jinou možnost, jak svá tvrzení prokázat, nelze než konstatovat, že z jeho strany nedošlo k unesení důkazního břemene, což má za následek vydání rozhodnutí ze strany daňových orgánů v jeho neprospěch.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že ani tato námitka žalobce není důvodná.

K námitce žalobce, že ze strany daňových orgánů nebyly provedeny všechny důkazy, které navrhoval žalobce k prokázání svých tvrzení, neboť bylo odmítnuto provedení analytického zmapování obsahu ukládacích bazénů s výpočtem a rozbořem kalu, který by mohl prokázat množství vápna, které bylo do bazénů dodáno, soud uvádí, že ani tuto námitku nevyhodnotil jako důvodnou.

Soud souhlasí s názorem žalobce, že daňové orgány v rámci daňového řízení jsou povinny provést veškeré navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Ovšem tento závěr nelze vykládat v tom směru, že daňové orgány musí provést veškeré daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. Pokud navržené důkazní prostředky nemůžou přispět k zjištění stavu věci, nemusí daňové orgány takové důkazní prostředky provádět, ale v takovém případě se ve svém rozhodnutí musí přezkoumatelným způsobem vypořádat s odůvodněním toho, proč se domnívají, že navržené důkazní prostředky nemohly přispět ke zjištění stavu věci.

V daném konkrétním případě je podstatné nikoli pouze to, zda v daném zdaňovacím období došlo k přidání vápna v určitém množství do odpadních kalů v jímkách, ale je podstatné i to, zda dané určité množství vápna bylo dodáno konkrétním dodavatelem (společnost ISILDUR s.r.o.). Z obsahu správního spisu vyplývá, že v průběhu času žalobce odebíral vápno od různých dodavatelů. Eventuelním rozbořem kalu by tedy možná bylo možné zjistit množství vápna přidaného dodatečně do odpadních kalů, ale tento rozbor by nemohl žádným způsobem prokázat, že vápno bylo dodáno právě společností ISILDUR s.r.o. v roce 2003. Význam rozboru obsahu vápna v kalech rovněž snižuje skutečnost, že skládku vlastní již jiný majitel a v roce 2004 probíhala sanace skládky vápněním s přidáním popílku a vyvezením části stabilizovaného odpadu mimo skládku.

S ohledem na výše uvedené tedy dospěl soud shodně jako žalovaný k závěru, že žalobcem navrhovaný důkazní prostředek nemohl přispět ke zjištění stavu věci, protože nemohl prokázat, že eventuelně rozbořeny prokázané vápno v kalech je vápno dodané v roce 2003 společností ISILDUR s.r.o. Soud rovněž konstatuje, že žalovaný se ve svém rozhodnutí s otázkou neprovedení uvedeného důkazního prostředku vypořádal zcela přezkoumatelným způsobem a jeho neprovedení dostatečným způsobem odůvodnil. Proto neprovedení tohoto důkazního prostředku nepovažuje soud za procesní pochybní ze strany daňových orgánů.

Ve vztahu k námitce žalobce, že v daném případě poskytl správci daně bezvadné účetní doklady a podrobné a srozumitelné vyjádření ke sporným skutečnostem a že při svém podnikání jednal s existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku, jenž řádně vystavil daňové doklady vztahující se k provedeným plněním, soud konstatuje, že v daňovém řízení nepostačuje předložení bezchybných dokladů k prokázání, že výdaje daňového subjektu jsou skutečně výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. V daňovém řízení je nutno také prokázat, že zboží či služby, na které byly výdaje vynaloženy, byly skutečně dodány a že byly dodány subjektem, kterému byly uhrazeny. Tuto námitku tedy rovněž soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 2 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25.11.2009, č.j. 15 Ca 255/2008-61, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly. Pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci a nikoli úspěch v některé z fází řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což neplatí, má-li sám stěžovatel vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Ústí nad Labem dne 14. září 2011

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová