



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **VESELÝ DOPRAVNÍ SIGNALIZACE, s.r.o.**, IČO 27702804
sídlem Bosonožské náměstí 1/2, 642 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Procházkou
sídlem náměstí Svobody 77/12, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42050/18/5200-11433-712032,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2018, č. j. 884891/18/3004-51522-712506, kterým byla žalobci podle zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 1 759 400 Kč; současně tím žalobci vznikla povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 351 880 Kč.

2. Dle názoru žalovaného žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nákladů deklarovaných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zpochybnil, zda žalobci jím vymezené náklady skutečně vznikly, resp. zda žalobce prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. V rámci posuzované věci šlo konkrétně o náklady ve výši 7 306 275 Kč. Ty žalobce vykazoval jako náklady týkající se elektromontážních prací dle smluv o dílo uzavřených s daňovým subjektem a zhotovitelem Jet VSK s.r.o. (dále jen „Jet VSK“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce přitom uvedl, že správce daně na základě provedené daňové kontroly zjistil, že žalobce zaúčtoval faktury došlé od společnosti Jet VSK týkající se prací na akcích „Silnice I/42 Brno, VMO – Dobrovského B“ a „Silnice I/42 Brno, VMP – Husovický tunel“ (dále jen „Stavby“) v celkové výši 7 306 275 Kč bez DPH na základě uzavřených smluv. Správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval mj. to, zda tyto náklady jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. V rámci daňového řízení žalobce překládal důkazní prostředky, které měly svědčit o tom, že společnost Jet VSK na základě smluv o dílo ve věci jednala jako žalobcův subdodavatel, přičemž žalobce sám měl uzavřeny smlouvy se společnostmi OHL ŽS, a.s. (dále jen „OHL ŽS“) a SPEL, a.s. (dále jen „SPEL“), jimž se v souvislosti se Stavbami zavázal dodat dílo, resp. převést vlastnické právo.
6. Správce daně a žalovaný svá rozhodnutí ve věci vydali na základě toho, že dospěli k závěru, že práce, které měly být na základě příslušné smlouvy o dílo ze dne 1. 6. 2012 realizovány společností Jet VSK, nebyly provedeny tak, jak žalobce deklaroval. Žalovaný tak uvedl, že pro absenci relevantních důkazních prostředků, které by potvrzovaly „*uskutečnění případu po faktické stránce*“, neunesl žalobce své důkazní břemeno, a tedy neprokázal oprávněnost vynaložení daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
7. Jak žalobce shrnuje, své pochybnosti opřeli žalovaný a správce daně o celkem šest skutečností. První bylo to, že společnost Jet VSK měla v rozhodnou dobu pouze jednoho zaměstnance a nemohla tedy dílo v uvedeném rozsahu provést, přičemž tato společnost ve svém účetnictví ani nevykazovala mzdové náklady. Zadruhé neměla mít společnost Jet VSK v obchodním rejstříku zapsanu žádnou činnost, z níž by plynulo provádění speciálních prací specifikovaných ve fakturách. Dále se jmenovaná společnost nevyskytovala na žádném písemném odsouhlaseném seznamu, který by v případě existence subdodavatele (společnosti Jet VSK, nebo dalšího subjektu, s nímž by se společnost Jet VSK dohodla na další subdodávce) měl být schválen subjekty, pro které žalobce sám plnil dílo, resp. se zavázal k plnění na základě kupní smlouvy. Začtvrté na veškerých zápisech z porad, kontrolních dnů apod. figurují jen podpisy žalobcových zástupců, nikoli jeho

subdodavatele či subdodavatelů. Zapáté byla společnost Jet VSK kapitálově a jinak propojena se společností VSK Centrum s.r.o. (dále jen „VSK Centrum“), která měla být dle žalovaného subdodavatelem Jet VSK, přičemž z pohybu na bankovních účtech plyne, že společnost VSK Centrum nikdy nemohla nakoupit žádné práce ani odborné služby od třetích osob. Konečně společnost VSK Centrum také nemohla nakoupit žádný materiál, který byl součástí dodávky fakturované žalobcem.

8. Jednotlivé takto podané důvody žalobce rozporuje.
9. K prvnímu bodu žalobce uvedl, že jednatel společnosti Jet VSK potvrdil, že hledisko počtu zaměstnanců této společnosti není relevantní, neboť tento subjekt realizoval dílo pro žalobce „developerským způsobem“, tedy nikoli vlastními silami, nýbrž prostřednictvím drobných živnostníků či menších společností. Hledisko činností zapsaných v obchodních rejstříku považuje žalobce za ryze formalistické a nemající vztah k faktickému stavu; stejně tak nelze práce vykonávané společností Jet VSK považovat, jak to činí žalovaný, za „vysoce odborné“, neboť šlo o nekvalifikované stavební a stavebněmontážní práce, přičemž kvalifikované práce posléze prováděl žalobce sám.
10. V případě třetího bodu uváděného žalovaným konstatuje žalobce, že tím žalovaný nepřipustně a nelogicky zasahuje do soukromoprávních vztahů mezi soukromými subjekty. Žalovanému nepřísluší hodnotit, zda byla splněna soukromoprávní ujednání, např. odsouhlasení případných subdodavatelů koncovými odběrateli Staveb. Je dnes standardní, že podobná ujednání jsou činěna e-maily či ústně; případné písemné neodsouhlasení subdodavatele konečným odběratelem nemůže být důkazem ani ve prospěch, ani v neprospěch žalobce. Tito koncoví odběratelé sledovali jen řádné splnění díla, za které v konečném důsledku odpovídal jen žalobce.
11. S výše uvedeným souvisí i to, že ve veškeré písemné komunikaci s koncovými odběrateli Staveb a různých zápisech se toho týkajících vystupuje právě a jen žalobce, neboť je to on, kdo odpovídal za plnění dle smluv, nikoli případní subdodavatelé. Postoj žalovaného svědčí o tom, že problematice nerozumí – základní hodnotou díla nebyla částečná montáž prováděná společností Jet VSK, nýbrž správné nastavení a fungování všech informačních systémů, za které odpovídal žalobce. Proto také žalobce figuruje na všech příslušných dokumentech; stejně tak by žalobce nebyl přítomen, kdyby jeho odběratelé Stavby předávali dál (objednateli Ředitelství silnic a dálnic ČR).
12. Pokud jde o poslední dva body, nemá žalobce reálnou možnost zjistit, jak jeho subdodavatelé vedli účetnictví, plnili své daňové povinnosti či zajišťovali platby. Lze s žalovaným souhlasit, že společnosti Jet VSK a VSK Centrum nenakupovaly materiál – to ovšem ani nebylo předmětem jejich činnosti, neboť se zavázaly toliko k provedení montážních prací, k nimž není třeba odborné kvalifikace ani formální způsobilosti. Propojení daných společností také není věcí žalobce. Zároveň, i kdyby finanční toky probíhaly tak, jak to popisoval žalovaný (následné výběry částek, které si dané subjekty mezi sebou posílaly, v hotovosti), nic by to neznamenalo, neboť v daném segmentu – běžných montážních prací – je bohužel zcela běžné, že pracovníci vyžadují platby v hotovosti (tedy i subjekty, které prováděly práce pro Jet VSK).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný považoval ve svém vyjádření žalobu za nedůvodnou a navrhl, aby ji soud zamítl. Konstatoval, že žalobní námitky jsou v podstatě shodné s námitkami uplatněnými

v odvolání. Proto žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, kde se danými námitkami zabýval, pročez nyní pouze shrnul zásadní důvody, které vedly k vydání napadeného rozhodnutí.

14. Předně dle žalovaného platí, že prokázání tvrzených skutečností jde jednoznačně k tíži daňového subjektu, který musí předložit takové důkazní prostředky, které osvědčí fakticitu provedení prací, jejichž uskutečnění deklaruje účetními doklady. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamena, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí. To vyplývá i z judikatury Ústavního soudu. Aplikací tohoto přístupu dochází k šetření práv subjektů, tak aby byly co nejméně zatěžovány a současně se podařilo naplnit základní cíl správy daní.
15. Daňový subjekt je tedy v daňovém řízení výhradním dodavatelem relevantních důkazů, přitom fakticitu poskytnutých služeb v první řadě dokládá po stránce formální. V případě existence pochybností na straně správce daně tyto správce daně blíže specifikuje a tím přenáší důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, kterému je tak dána možnost tyto pochybnosti následně rozptýlit.
16. K jednotlivým pochybnostem ohledně faktického uskutečnění daných prací, které jsou uvedeny na stranách 6 až 13 zprávy o daňové kontrole č. j. 754235/18/3004-60561-703836 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), pak žalobce jednotlivě směřuje své námitky. Tyto byly dle žalovaného vyvráceny v napadeném rozhodnutí. Žalovaný přitom zdůrazňuje, že žalobce vznáší své námitky vždy přímo k jednotlivým pochybnostem, přičemž přehlíží, že právě až souhrn všech uvedených skutečností zakládá důvodné pochyby, zda společnost Jet VSK skutečně realizovala předmětné elektromontážní práce. Zároveň platí, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážené a důvodné pochyby“, přičemž této povinnosti správce daně dostal. K jednotlivým vysvětlením žalobce je třeba uvést, že jakkoliv se mohou zdát jako logická, nemohou být brána jako hodnověrný důkaz, jelikož mají povahu toliko nepodložených tvrzení. Žalobce by pro úspěch při obhajobě skutečností, které sám tvrdí prostřednictvím daňového přiznání, měl předložit výlučně důkazní prostředky potvrzující jeho tvrzení, nikoliv jen zpochybňovat zjištění správce daně. V daňovém řízení pak sice platí, že je možné akceptovat uskutečnění případu za jiných než původně tvrzených skutečností a tedy i osobou odlišnou od té, jež je uvedena na daňovém dokladu, ovšem pokud taková situace nastane, nezbavuje se žalobce své důkazní povinnosti ke skutečnostem jím tvrzeným. Naopak – pokud se ukáže, že se případ udál jinak, než bylo původně tvrzeno, fakticita uskutečnění prací musí být jednoznačně prokázána, zejména pak skutečnost, kdo práce skutečně vykonal.
17. V jednotlivostech pak žalovaný uvádí, že předmětem daňového řízení bylo výlučně prokázání, zda se o uvedené elektromontážní práce přičinil doklady deklarovaný dodavatel, a sice společnost Jet VSK nebo jak naznačoval svědek M. Š. či žalobce, že tyto byly vykonány prostřednictvím dále jiných nasmlouvaných společností nebo osob. Svědek a současně jednatel společnosti Jet VSK, pan M. Š., pak k těmto pracím žádné relevantní

informace neposkytl, jelikož tyto měl dle jeho vyjádření zajišťovat jeho, dnes již zesnulý, otec. Deklarovaný dodavatel tedy k vykonaným pracím žádné podrobnější informace neposkytl a na výzvu správce daně tato společnost ani nereagovala. Žalovaný zainteresovanost osoby pana M. Š. na tvrzeném obchodu shledává krokem čistě účelovým, jelikož pokud byl jeho otec Ing. V. Š. způsobilý realizovat zakázku za více než 7,3 mil. Kč po stránce faktické realizace, je minimálně neobvyklé, že již negarantoval dohodnutý obchod současně i po stránce formálně právní. Pokud snad otec skutečně delegoval právní záležitosti na syna, žalovaný se nedomnívá, že ten by pak nedisponoval žádným nebo jen minimálním povědomím o realizovaných a jím stvrzených obchodech, zejména pokud šlo o charakterem ojedinělou zakázku, jelikož společnost Jet VSK, s odkazem na Zprávu o daňové kontrole, fakturovala v předmětném roce jen reklamní služby. Současně, pokud měl svědek na starosti vystavování faktur, dá se předpokládat, že měl na starosti i příjem a proplácení faktur, resp. pokladní doklady, v tom případě musel přijít do kontaktu s těmi doklady, na základě nichž měl proplatit provedené práce tvrzeným subdodavatelům, a tudíž by musel znát živnostníky a společníky, které si Jet VSK nasmlouvala.

18. Dle žalovaného společnost Jet VSK v posuzovaném období nedisponovala zaměstnanci (resp. pouze jedním) a z veřejně dostupných informací ani nevyplývá, že by měla odbornou způsobilost k výkonu předmětných prací. Žalobce sice zdůrazňuje, že předmětem dodávek byly výhradně obyčejné montážní práce, a nikoliv vysoce odborné práce, ovšem charakter fakturovaných prací toto tvrzení dle žalovaného nepotvrzuje.
19. Z důkazních materiálů (bankovních výpisů) získaných z jiných daňových řízení správce daně zjistil, že společnost VSK Centrum v letech 2011 až 2014 obdržela příjmy pouze od společnosti Jet VSK, a tyto příjmy byly následně vždy vybrány v hotovosti s tím, že hotovostní výběry byly jedinou formou výdajové operace na účtech společnosti VSK Centrum. Dispoziční práva k účtu společnosti VSK Centrum měl pan M. Š. (prokurista společnosti VSK Centrum) a I. B. (prokurista společnosti Jet VSK). Fakticky tak společnost VSK Centrum měla příjmy pouze od spojené osoby Jet VSK, kdy tyto prostředky v hotovosti vybíraly stejné osoby, které je na účet převedly, tj. M. Š. a I. B. Jak správce daně dále uvedl ve Zprávě o daňové kontrole, bylo také zjištěno, že společnost VSK Centrum je pro správce daně nekontaktní, nepodává daňová tvrzení, a pokud ano, tak daň následně neodvede. Rozhodnutím jediného společníka pak společnost vstoupila dne 13. 9. 2017 do likvidace.
20. Zjištěné skutečnosti dle žalovaného naznačují, že společnost VSK Centrum byla založena účelově, jelikož se na jejím ovládnutí podílela osoba, která figuruje ve společnosti Jet VSK, když současně bylo zjištěno, že stejné osoby měly dispoziční práva k bankovním účtům obou těchto společností. Správce daně na základě získaných důkazních prostředků došel k závěru, že byl vytvořen řetězec výlučně za účelem snížení základu daně. Jednalo se o řetězec VSK Centrum s.r.o. -> Jet VSK s.r.o. -> Veselý dopravní signalizace, s.r.o. (žalobce). Společnost Jet VSK se nadto ukázala jako nekontaktní, s pochybnými vazbami na společnost VSK Centrum, se kterou byly realizovány ještě pochybnější finanční toky. Okolnosti zjištěné u subdodavatelských společností se sice přímo nedotýkají žalobce, ovšem ukazují na nestandardní ekonomická rozhodnutí, na která je dále nutné nahlížet tak, že nemohou být připisována k tíži žalobci, ovšem současně zvyšují intenzitu pochybností o vykonání prací způsobem, jakým je deklarováno, tedy předloženými doklady.
21. S odkazem na výše uvedené lze dle žalovaného zrekapitulovat, že získané důkazní prostředky nesvědčí o vykonání díla samotným dodavatelem, společností Jet VSK, ovšem

ani faktická realizace prací tvrzeným developerským způsobem nebyla žádným důkazním prostředkem prokázána.

22. Žalovaný uzavřel, že formálně správný doklad, zaúčtování, zdanění a provedení úhrady předmětného plnění samo o sobě ještě není jednoznačným důkazem o skutečném vykonání daných prací, zvláště za situace, kdy doklady jsou formálně správné, ale informace v nich obsažené neutvářejí ucelený obraz o tvrzené spolupráci. Žalobce přitom tíží důkazní břemeno, které ovšem neznamená závazek doložit takové listiny, které ani neexistují, ale jejich absenci nahradit jiným nástrojem, který průkazným způsobem osvědčí způsob vykonání prací. K tomu lze v kontextu věci odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Cílem ani smyslem tedy v tomto směru není zodpovězení každé dílčí otázky, ale vytvoření uceleného rámce o obchodní spolupráci a identifikace základních atributů, tedy co bylo uděláno a kdo to udělal. K prokázání daňové účinnosti nákladu tedy nepostačuje jen doložit, že dílo bylo dodáno, ale jednoznačně prokázat, že tvrzené práce byly provedeny tak, jak je deklarováno předloženými doklady, resp. že byly provedeny jiným subjektem. Náhledem žalovaného pak žalobce důkazní břemeno k jím tvrzeným skutečnostem neunesl, a proto shodně se správcem daně přijal závěr, že nebylo prokázáno vynaložení daňově účinného nákladu ve výši 7 306 275 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. Posouzení věci soudem

23. Krajský soud v Brně, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
24. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
25. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
27. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nákladů vynaložených na práce, které byly dle něj poskytnuté od vybraného dodavatele, jako daňově účinných nákladů v kontrolovaném zdaňovacím období v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda mu takové náklady skutečně vznikly a zda prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daném případě

nebyla splněna podmínka prokázání skutečného vynaložení deklarovaných nákladů, resp. zda tvrzené práce byly provedeny tak, jak žalobce deklaroval předloženými doklady (popřípadě zda byly provedeny jiným subjektem).

28. Mezi žalobcem a žalovaným byla v tomto směru sporná především otázka přechodu a unesení důkazního břemene.
29. Soud konstatuje, že důkazní břemeno nese daňový subjekt a je za splnění dalších podmínek jeho povinností prokázat, že příslušné výdaje byly vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah, a že tato podnikatelská činnost byla skutečná, reálná. Žalobce unesl primární důkazní břemeno, pokud předložil správci daně účetnictví, které splňuje podmínky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.
30. Důkazní břemeno je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně pak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů předložených daňovým subjektem. Pokud správce daně důvodnost svých pochyb prokáže, formálně bezvadný účetní doklad důkazní hodnotu ztrácí a důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat a doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetních dokladů ve vztahu k daným obchodním případům. Břemeno tvrzení a důkazní tak nese výlučně daňový subjekt, zatímco správce daně prokazuje jen důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.
31. V podrobnostech v tomto směru soud odkazuje na část III. rozhodnutí žalovaného, označené jako „Právní základ případu“, v níž se žalovaný v bodech [27] až [53] věnuje především obecným otázkám rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. S těmito závěry, které v této obecné rovině nezpochybňuje ani žalobce, se soud ztotožňuje. Je pak otázkou, zda žalovaný tato východiska správně aplikoval.
32. V naznačeném směru se soud domnívá, že správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno, na rozdíl od žalobce, unesl.
33. Správce daně relevantní pochybnosti vyjádřil např. ve výzvě k prokázání skutečností (adresované žalobci) ze dne 11. 8. 2016, č. j. 3592124/16/3004-60561-703836. Tam ve vztahu ke společnosti Jet VSK uvedl, že v době provádění deklarovaných prací pro žalobce měla pouze jediného zaměstnance a dle obchodního rejstříku není v předmětu podnikání uvedena žádná činnost, ze které by vyplynulo provádění speciálních prací specifikovaných v příslušných fakturách.
34. K tomu soud uvádí, že tyto prvotní pochyby lze dle jeho názoru skutečně považovat za relevantní, pakliže společnost s daným profilem měla provádět činnosti za více než sedm milionů Kč, které měly spočívat v pracích odpovídajících danému typu Staveb. V danou chvíli tedy důkazní břemeno přecházelo zpět na žalobce.
35. Podle mínění soudu se žalobci nepodařilo předmětné pochybnosti rozptýlit, potažmo následně unést své důkazní břemeno.

36. Krajský soud v Brně nerozporuje, že žalobce předložil účetní a další doklady, které lze považovat za „bezvadné“, a které mohly svědčit o uskutečnění prací prováděných společností Jet VSK pro žalobce. Zde lze zmínit faktury od společnosti Jet VSK a k nim přiložené položkové rozpočty či zjišťovací protokoly (blíže např. s. 11 Zprávy o daňové kontrole). Soud také, podobně jako daňové orgány, nezpochybňuje žalobcovy odchozí platby za takto deklarovaná plnění.
37. Je však třeba na druhou stranu konstatovat, že kromě těchto formálních dokladů žádný další důkaz ve věci nesvědčí o tom, že by společnost Jet VSK takto vykazované práce pro žalobce vykonala, a to ani tzv. „developerským způsobem“, jak se vyjádřil svědek pan M. Š., a to tak, že na realizaci prací byly nasmlouvány další subjekty (živnostníci, menší společnosti).
38. Pokud jde např. o svědeckou výpověď pana M. Š., ztotožňuje se soud s jejím hodnocením, jak jej provedl ve Zprávě o daňové kontrole správce daně, resp. posléze žalovaný v rozhodnutí, které je napadeno žalobou (protokol o výsledku svědka je ze dne 1. 12. 2016 a zaevidován byl pod č. j. 4644158/16/3004-60561-703836; žalobce se jednání nezúčastnil, ačkoli o něm byl vyrozuměn).
39. Pan M. Š. sice provedení prací pro žalobce v podstatě potvrzoval, avšak ve vztahu k podrobnostem dané zakázky odkázal na svého již zesnulého otce, Ing. V. Š., narozeného X, který měl veškeré práce zajišťovat. V tomto smyslu tedy pan M. Š., jakožto statutární orgán deklarovaného dodavatele, k vykonaným pracím žádné podrobnější informace neposkytl (lze přitom poznamenat, že na výzvu správce daně ze dne 4. 8. 2016, č. j. 3522727/16/3004-60561-703836, v níž byla vyzvána mj. k doložení smluv uzavřených se subdodavateli, společnost Jet VSK nereagovala). V tomto směru se lze ztotožnit se závěrem žalovaného, že je neobvyklé, aby pan M. Š. uzavíral všechna smluvní ujednání týkající se předmětné zakázky pro žalobce, aniž by se jakkoli podílel na její faktické realizaci a neměl povědomí o jejím uskutečňování (a to za situace, kdy se jednalo z hlediska profilu dané společnosti či zaměření její činnosti o poměrně nezvyklý obchod ve značné výši), resp. aby naopak Ing. V. Š., který ve skutečnosti měl vše zajišťovat, za daných podmínek na žádných dokumentech nefiguroval (v roce 2012 byl rovněž jednatelem společnosti Jet VSK). Pokud pak měl pan M. Š. na starosti např. vystavování faktur, bylo by možné předpokládat, že měl na starosti i příjem a proplácení faktur, resp. pokladní doklady, a v tom případě by měl přijít do kontaktu s těmi doklady, na základě nichž měl proplatit provedené práce tvrzeným subdodavatelům – proto by musel znát živnostníky a společnosti, které si na práce společnost Jet VSK sjednávala.
40. V podrobnostech hodnocení této svědecké výpovědi soud odkazuje např. na bod [77] napadeného rozhodnutí a dodává, že je minimálně zvláštní, že žádný z dotčených subjektů není schopen jmenovat či jakkoli blíže uvést jakýkoli subdodavatelský subjekt, který měla sjednat společnost Jet VSK. V průběhu celého daňového řízení se neobjevil ani žádný dokument, na kterém by takový subjekt byl specifikován (soud předepisuje, že pan M. Š. nijak nezmnínil, že by práce měla dále subdodavatelsky či „subsubdodavatelsky“ dále zajišťovat společnost VSK Centrum). Rovněž ani zapojení společnosti Jet VSK nevyplyvá z žádných dokumentů, které se stavby týkají, a to přestože pan M. Š. ve své výpovědi tvrdil, že vozil svého otce „na jednání, která probíhala na místě stavby“. Přitom kupř. žádný z dokumentů předložených během daňového řízení (např. prezenční listina ke kontrolnímu dni koordinátora BOZP č. 26 ze dne 24. 5. 2012 či prezenční listina z porady technologických celků ze dne 13. 7. 2012) neuvádí nikoho ze společnosti Jet VSK, popř.

jejího subdodavatele, a jejich účast na Stavbách (blíže např. s. 11 Zprávy o daňové kontrole). Pakliže žalobce argumentuje, že je logické, že na takových dokumentech figuruje vždy zástupce přímo žalobce, jelikož ten nese odpovědnost za zakázku, lze s tím do jisté míry souhlasit, nicméně to žádným způsobem nemůže přispět k unesení žalobcova důkazního břemene (viz také bod [81] žalobou napadeného rozhodnutí).

41. V daném kontextu tedy dle soudu ob stojí všechny pochybnosti vyjádřené daňovými orgány a naopak žalobce své důkazní břemeno neunáší. K jednotlivým žalobcovým námitkám pak soud uvádí následující:
42. Pochybnost opírající se o nijak nerozporovanou skutečnost, že společnost Jet VSK nemohla práce pro žalobce zajistit „vlastními silami“, neboť potřebnými zaměstnanci nedisponovala (či pouze jedním nebo dvěma), je třeba považovat za relevantní a přispívající k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Tato pochybnost byla dále posilována výše konstatovanými skutečnostmi, že se za takových podmínek nepodařilo identifikovat jediného subdodavatele společnosti Jet VSK (snad vyjma společnosti VSK Centrum – k tomu níže), což by snad mohlo nasvědčovat tomu, že společnost Jet VSK postupovala „developersky“. I kdyby podobná organizace prací byla v daném tržním segmentu obvyklá, jak tvrdí žalobce, k čemuž dodává, že jej zajímal vždy jen výsledek práce, a nikoli jednotliví subdodavatelé, nijak to nenasvědčuje tomu, že by se dané plnění uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje. Pakliže žalobce tvrdí, že zjištění žalovaného v tomto směru „*nejdou a nemohou být žádným důkazem pro tvrzení, že Jet VSK práce neprovedla*“, uvádí k tomu soud, že „pozitivní“ důkaz o uskutečnění prací měl přinést žalobce – správce daně a žalovaný v tomto smyslu své důkazní břemeno uvedením relevantních pochybností unesli.
43. Zjištění skutečností zapsaných v obchodním rejstříku lze sice v souladu s žalobcem označit za poměrně formální hledisko při zjišťování skutkového stavu, nicméně, jak již bylo naznačeno, bylo možné i toto považovat za důvod relevantní pochybnosti o uskutečnění předmětného plnění. Jinak řečeno, pokud správce daně z oficiálních údajů obchodního rejstříku zjistil skutečnosti vzbuzující pochyby o tom, nakolik byl dotčený subjekt schopen plnění realizovat, bylo legitimní, aby požadoval po žalobci doložení toho, že toto formální hledisko neodpovídá skutečnosti a realita je jiná. Potřebné skutečnosti však žalobce neprokázal; naopak žalovaný vyhodnotil na základě svých dalších zjištění, že činnost nasmlouvaná společností Jet VSK s žalobcem je pro daný subjekt velmi netypická a dává vzniknout dalším pochybnostem o faktické realizaci plnění, jak již byly popsány výše (viz např. bod [76] napadeného rozhodnutí či s. 11 a 12 Zprávy o daňové kontrole). V těchto souvislostech je pak dle názoru soudu poměrně vedlejší otázka toho, zda bylo možné práce zajišťované společností Jet VSK označit za „odborné“, čili nic. Pokud nebyla prokázána jejich realizace, je jen velmi podmíněně významné, zda se jednalo o práce odborné, nebo kvalifikované (pouze na okraj tak soud poznamenává, že se z hlediska hodnocení těchto prací kloní spíše k náhledu žalovaného – viz bod [76] napadeného rozhodnutí).
44. Soud nesouhlasí ani s žalobcovým názorem, že daňové orgány nebyly oprávněny jakkoli přihlížet k jeho soukromoprávním ujednáním či je hodnotit. Konkrétně šlo o to, zda mohly daňové orgány vyvozovat něco z toho, že sjednání subdodavatele, např. společnosti Jet VSK, museli žalobcovi odběratelé písemně odsouhlasit.
45. Zde soud uvádí, že ani žalobce nijak nepopírá, že předchozí písemný souhlas byl dle příslušných smluv vyžadován (viz bod 7.03 smlouvy se „Sdružením VMO Dobrovského

B“, resp. společností OHL ŽS, a bod 11.1 smlouvy se společností SPEL). K tomu žalobce také uvádí, že následně smluvním stranám postačoval souhlas ústní či prostřednictvím e-mailu (tyto zprávy však již žalobce není s to předložit). Soud poznamenává, že otázku případného písemných souhlasů ze strany žalobcových smluvních partnerů žalovaný ve svém rozhodnutí zmiňuje pouze okrajově (body [56] a [81]), přičemž z nich nic zásadního nevyvozuje, a to v tom smyslu, že by dané skutečnosti považoval za nosné důvody svého rozhodnutí. V tomto směru lze zmínit citaci z bodu [81] napadeného rozhodnutí, dle kterého žalobce *„disponoval potřebnou odborností a bez předchozího ujednání si ani neměl, byť jen pro doplňkové práce, výpomoci dalšími zhotoviteli. Pokud i přesto tyto využil a snad i se souhlasem svých zákazníků, nepostačuje toto jen tvrdit, ale tato skutečnost musí být prokázána.“* Pokud se tedy žalovaný danými souhlasy zabýval, činil tak zejména v té souvislosti, že by z takových souhlasů bylo možné zjistit subjekty, které pro žalobce zajišťovaly předmětné subdodávky. Tyto souhlasy však žalobce nebyl schopen předložit, tudíž ani tato „stopa“ nemohla vést k prokázání toho, zda a jak byly předmětné subdodávky uskutečněny. Na věci nic nemění ani to, jestli žalobcovi odběratelé v obecné rovině potvrdili souhlasy se subdodávkami či potvrdili, že plnění od žalobce obdrželi v požadovaném rozsahu a kvalitě – tyto skutečnosti svědčí toliko o tom, že žalobce svoje vlastní plnění, které následně vstoupilo do jeho daňového přiznání, řádně odvedl, nikoli však o tom, že by obdržel plnění od svého vlastního subdodavatele, a to v deklarovaném rozsahu, ceně a od určitého subjektu. Právě v těchto souvislostech bylo zcela legitimní, aby se daňové orgány zajímaly o žalobcova soukromoprávní ujednání, neboť ta mohla přispět k závěru o tom, zda žalovaný prokázal jím uváděná tvrzení (zde soud znovu odkazuje na citovaný bod [81] napadeného rozhodnutí).

46. Pokud jde o to, že žalobce dle svých tvrzení nemůže zjistit, jak jeho subdodavatelé vedli účetnictví, jak zajišťovali své platby, popř. jak plnili své veřejnoprávní povinnosti, a nemůže za to být činěn odpovědným, lze s ním do určité míry souhlasit. Nicméně dle názoru soudu není v případě žalobce dodatečné vyměření daně důsledkem jednání jeho deklarovaných subdodavatelů (být i za jejich volbu v jistém smyslu a za jistých podmínek „odpovídá“, či lépe řečeno v tomto směru nese riziko – přiměřeně srov. např. bod [55] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44), ale jen důsledkem toho, že žalobce neoznačil jasné důkazy o tom, že tvrzené práce byly provedeny tak, jak je deklarováno předloženými doklady (či že byly provedeny deklarovaným způsobem jiným subjektem). I ve vztahu k žalobcově tvrzení, že v daném tržním segmentu jsou platby v hotovosti běžné (což může být pravda), či obecně k peněžním tokům mezi společnostmi Jet VSK a VSK Centrum a jejich platbám navenek, soud dokazuje např. na bod [82] napadeného rozhodnutí, dle kterého *„[d]aňový subjekt pro úspěch při obhajobě skutečností, které sám tvrdí prostřednictvím daňového přiznání, by měl z pohledu odvolacího orgánu předložit výlučně důkazní prostředky potvrzující jeho tvrzení, nikoliv jen zpochybňovat zjištění správce daně. Správce daně je sice na straně jedné vázán maximální přičinlivostí při objasnění skutkového stavu, ovšem v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyšetřovací, tedy hledání ‚pravdy‘, při kterém musí dojít k objasnění veškerých aspektů případu. Zjištění správce daně vlastně odrážejí a jsou do značné míry limitována tím, co k případu předloží sám daňový subjekt, přijaté závěry tak bezesporu reflektují ty skutečnosti, které se podařily k případu zjistit. Pokud se s těmito závěry odvolatel neztotožňuje, nezbyvá mu z pohledu odvolacího orgánu nic jiného než tyto správcem daně vyslovené závěry vyvrátit, ovšem výlučně za přispění relevantních důkazních prostředků.“*

47. Jak již bylo řečeno, žalobce jasné důkazy o uskutečnění deklarovaného plnění nepředložil. Zjištění správce daně či žalovaného ve vztahu k jím uváděnému subdodavateli či k obchodním partnerům tohoto subdodavatele jsou zároveň schopné vnést (další) pochybnosti o pravdivosti tvrzení daňového subjektu. V nynějším případě správce daně podrobně zdokumentoval a zhodnotil „podezřelé“ okolnosti týkající se činnosti společností Jet VSK a VSK Centrum. V tomto ohledu Krajský soud v Brně odkazuje především na s. 12 Zprávy o daňové kontrole, na kterou v bodě [82] svého rozhodnutí navázal žalovaný. Dle názoru soudu daňové orgány přesvědčivě zdokumentovaly, jak probíhaly peněžní toky mezi jmenovanými společnostmi, a že z ničeho nelze přesvědčivě dovodit, že by např. společnost Jet VSK pořídila práce na stavbách od společnosti VSK Centrum (či od někoho jiného), a že by tato společnost např. prováděla platby za dané práce (blíže body 19. a 20. tohoto rozsudku, popř. body [60] a [61] napadeného rozhodnutí).
48. V daných souvislostech lze dle názoru soudu uvést také to, že ani žalobce není schopen nijak konkrétněji zpochybnit závěry daňových orgánů o *modu operadi* společností Jet VSK a VSK Centrum, pouze spekuluje o možnostech plateb v hotovosti. Soud si uvědomuje, že není primární žalobcovou povinností vysvětlovat činnost jeho subdodavatelů, avšak svými tvrzeními není s to rozptýlit pochybnosti, které správci daně (dle názoru soudu legitimně) vznikly ohledně realizace prací společností Jet VSK, natož aby doložil důkazy o uskutečnění deklarovaných plnění, které by pochybnosti daňových orgánů vyvrátily.
49. Soud tak uzavírá, že prokázáním důvodných pochybností o fakticitě posuzovaného plnění ztratily žalobcem předložené formálně bezvadné účetní doklady důkazní hodnotu a důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který byl následně povinen prokázat a doložit pravdivost svých tvrzení (že se fakturovaná plnění uskutečnila tak, jak o nich účtoval). Bylo přitom výhradně na něm, jaké důkazní prostředky k doložení a prokázání svých tvrzení zvolí. Krajský soud má na základě dokazování provedeného v daňovém řízení za to, že žalobci se nepodařilo důvodně pochybnosti správce daně týkající se zmíněných výdajů rozptýlit; své důkazní břemeno tedy žalobce neunesl.

V. Závěr a náklady řízení

50. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (žalovaný ostatně o přiznání náhrady nákladů řízení ani nežádal).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 27. listopadu 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu