



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **B – stav com s. r. o.**, IČO: 28714229,
sídlem Mostecká 1487, 419 01 Duchcov 1,
zastoupená advokátem Mgr. Markem Nemethem,
sídlem Opletalova 55, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42025/18/5200-11434-703000,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42025/18/5200-11434-703000, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Teplicích, (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2014, č. j. 1856847/14/2514-24803-505524, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 760 570 Kč a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 152 114 Kč. Žalobkyně se současně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě poukázala na skutečnost, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 27. 3. 2018, č. j. 15 Af 93/2015-57, předchozí rozhodnutí žalovaného v předmětné věci zrušil pro vadu řízení, která spočívala ve skutečnosti, že k výsledku svědka L. M. provedenému dne 18. 4. 2014 došlo bez přítomnosti žalobkyně. Žalobkyně trvala na tom, že došlo ze strany žalovaného k porušení § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), neboť žalovaný dospěl k nesprávnému vyhodnocení důkazních prostředků. Dle žalobkyně L. M. jako jednatel společnosti MUP s. r. o. (dále jen „MUP“) svojí svědeckou výpověď prokázal, že výkopové práce byly společností MUP řádně provedeny. Tuto skutečnost dle žalobkyně svědek výslovně potvrdil při svém druhém výsledku ze dne 18. 7. 2018.
3. Žalobkyně trvala na tom, že v daném případě předložila k prokázání svých tvrzení návrh na provedení výsledku svědků L. M. a A. P.. Zdůraznila, že ze strany společnosti MUP i A. P. šlo o výkopové práce. U takových prací lze pouze těžko vést stavební deník, zapisovat harmonogram prací či dokládat použitý materiál (žádný není). Žalobkyně trvala na tom, že je rozdíl mezi vyhotovením skutečné stavby a provedeným pouhých výkopových prací. Vedení podrobné dokumentace k výkopům žádný zákon dle žalobkyně neukládá. V praxi k tomu ani není důvod, neboť reklamovat špatný výkop je možné pouze po jeho provedení a nepřipadá v úvahu reklamovat jej v záruční lhůtě. Dle žalobkyně svědci L. M. a A. P. na přímé dotazy daňových orgánů potvrdili rozsah práce provedené pro žalobkyni v roce 2010. Za takové situace daňové orgány nemohly dospět k závěru, že žádné takové práce provedeny nebyly. Pokud ani jednomu ze svědků neuvěřily, měly to jasně uvést do odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně trvala na tom, že daňové orgány musí podrobně uvést, proč svědkovi M. nevěří, a nemohou pouze obecně uvádět, že mají o výpovědi pochybnosti. Musí být totiž naprosto zřejmé, zda je svědek důvěryhodný či není a proč.
4. Dále žalobkyně uvedla, že jí daňové orgány kladou za vinu hotovostní způsob plateb. V tomto směru zdůraznila, že takový způsob plateb nebyl tehdejším právním řádem zakázán. Proto nelze tvrdit, že takové platby jsou podezřelé.
5. K výsledku svědka L. M. ze dne 18. 7. 2018 žalobkyně uvedla, že svědek sice odpovídal, že si spoustu věcí nepamatuje, zároveň však odkazoval na svůj výsledek z roku 2014. Dle žalobkyně svědek výslovně potvrdil, že všechny práce provedeny byly a byly ze strany žalobkyně zaplacený. Svědek současně uvedl, že o dokumentaci přišel v roce 2015, kdy mu vykradli sklepy. Výslovně potvrdil, že jednal s panem B.. Dle žalobkyně je naprosto pochopitelné, že si svědek po 8 letech nebude pamatovat detaily spolupráce. Pokud správní orgán pochybil tím, že nevyrozuměl žalobkyni o výsledku konaném dne 31. 3. 2014 (zřejmě se má jednat o výsledek ze dne 18. 4. 2014 – pozn. soudu), je přirozené, že po dalších 4 letech bude výtěžnost svědka menší či nulová. Byl to právě správní orgán, který žalobkyni zmařil unesení důkazního břemene výsledkem svědka M.. Odcizení dokladů a zapomínání svědka tak nemůže jít k tíži žalobkyně. Situaci žalobkyně přirovnala k tomu, kdy by svědek utrpěl ztrátu paměti nebo zemřel. Trvala na tom, že výsledek svědka v roce 2014 mohl spíše vyjasnit skutkový stav z roku 2010, než výsledek v roce 2018. Žalobkyně se domnívá, že pochybení daňových orgánů z roku 2014 již fakticky v roce 2018 zhojit nešlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Dále žalobkyně namítala, že zmínka o možnosti uznání tzv. minimálních nákladů je novum, se kterým žalobkyně nebyla v průběhu řízení seznámena. V důsledku tohoto postupu tak byla dle jejího názoru poškozena její procesní práva. Uvedla, že minimální náklady lze aplikovat za situace, kdy je jasné, že práce byly poskytnuty, kdo je poskytl, a jejich rozsah. Dle názoru žalobkyně byly tyto skutečnosti výsledkem svědka M. prokázány.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě stručně zrekapituloval průběh řízení. K otázce svědeckých výpovědí především poukázal na skutečnost, že výslech A. P. se týkal výdajů zaúčtovaných v jiném zdaňovacím období. Dále setrval na tom, že obě výpovědi L. M. jsou neurčité a nezpůsobilé prokázat realizaci předmětných prací společností MUP.
8. Dále žalovaný uvedl, že je v daňovém řízení naprosto běžné, že výpověď svědka je nekonkrétní, neurčitá nebo nezpůsobilá prokázat určitou skutečnost. Neexistuje žádný právní předpis, který by daňovým orgánům ukládal, aby v takových případech uváděly, že svědkům nevěří. V tomto směru odkázal žalovaný i na závěry soudu obsažené v předchozím zrušujícím rozhodnutí.
9. K opakované svědecké výpovědi svědka M. žalovaný uvedl, že procesní pochybení z předchozího řízení bylo zhojeno provedením opakovaného výslechu svědka dne 18. 7. 2018, který se konal za přítomnosti zástupce žalobkyně. Žalovaný trval na tom, že oba výsledky jsou z obsahového hlediska prakticky totožné. Dle žalovaného nelze říci, že by s odstupem čtyř let došlo ke snížení vypovídací hodnoty opakované výpovědi, respektive že by tato skutečnost byla kladena žalobkyni k tíži. Ohledně prokázání realizace předmětných výkopových prací měly obě výpovědi svědka M. prakticky minimální význam.
10. Žalovaný uvedl, že žalobkyně v rámci daňového řízení k předmětným výkopovým pracím předložila formálně správné doklady. Správce daně byl oprávněn předložené doklady přezkoumat, a v případě, že by je nepovažoval za dostatečně věrohodné, průkazné, správné či úplné, mohl kvalifikovaně vyjádřit své pochybnosti, což učinil. Žalobkyně konstatovala, že v rámci plnění jejím odběratelům nebylo vyloučeno provedení prací prostřednictvím subdodavatelů. Žalobkyně kromě výslechu svědka M. nepředložila žádné další důkazní prostředky. Nekonkrétní a neurčité výpovědi svědka M. neprokázaly tvrzení žalobkyně. Žalobkyni se tedy nepodařilo vyvrátit pochybnosti daňových orgánů. Dle žalovaného se žalobkyně nemůže vymlouvat na charakter předmětných sporných prací. S poukazem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení trval žalovaný na tom, že žalobkyně v dané věci neunesla ohledně předmětných prací své důkazní břemeno. Zdůraznil, že žalobkyně se snaží vzbudit dojem, že jde „jen“ o výkopové práce, ovšem v daném případě jde o dílo velkého rozsahu v hodnotě přesahující 4 miliony korun. V takové situaci nelze věc dle žalovaného odbýt konstatováním, že k výkopům není třeba žádná další dokumentace.
11. Žalovaný k poukazu na možnost využití hotovostních plateb konstatoval, že jednotlivé dílčí platby limit pro platbu v hotovosti nepřesáhly, nicméně pokud souhrn plateb přesahoval částku 4 000 000 Kč, vyvolala platba v hotovosti další důvodné pochybnosti o tom, že se sporné obchodní případy udály tak, jak bylo deklarováno na základě žalobkyní předložených dokladů. Dle žalovaného úhrada plateb v hotovosti byla pouhým střípkem v celkové mozaice obrazu tvrzených obchodních transakcí mezi žalobkyní a jejím Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodavatelem. S poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2018, č. j. 31 Af 2/2016-51, poukázal na skutečnost, že při využití hotovostních plateb se může daňový subjekt dostat do důkazní nouze.

12. K poukazu na poznámku ohledně minimálně nutných nákladů žalovaný odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že vyjádření k otázce tzv. minimálně nutných nákladů se netýkalo doplnění dokazování a nešlo ani o změnu právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tak trval na tom, že s touto skutečností nemusela být žalobkyně před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí seznamována a že nedošlo k porušení zákonného postupu.

Posouzení věci soudem

1. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
2. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout 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.
3. Na tomto místě soud předesílá, že již jednou posuzoval rozhodnutí žalovaného týkající se daného zdaňovacího období. Rozsudkem ze dne 27. 3. 2018, č. j. 15 Af 93/2015-57, soud předchozí rozhodnutí žalovaného ve věci zrušil pro vadu řízení, neboť dospěl ke zjištění, že při ústním jednání konaném dne 18. 4. 2014 bez přítomnosti žalobkyně proběhl fakticky opakovaný výslech svědka L. M.. Žalovaný byl v následném řízení vázán právním názorem soudu a byl povinen tuto vadu řízení v dalším řízení odstranit. Některé námitky žalobkyně jsou v projednávané žalobě totožné jako v žalobě, o které soud rozhodoval v minulosti výše citovaným rozsudkem. Proto soud poznamenává, že pokud nedošlo ve vztahu k těmto námitkám ke změně skutkového stavu, neshledává soud důvod se od svých předešlých závěrů odchýlovat.
4. Žalobkyně zejména namítala nesprávné vyhodnocení výpovědí svědků L. M. a A. P. Na tomto místě považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

5. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
6. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).
8. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*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.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
9. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 prováděla převážně pomocné, výkopové a zemní práce za využití svých vlastních zaměstnanců a strojů i za využití subdodavatelů. Hlavním subdodavatelem dle účetních dokladů byla společnost MUP. K převážné většině daňových dokladů vztahujících se k výdajům hrazeným žalobkyní společnosti MUP byly předloženy pouze výdajové doklady o úhradě v hotovosti, příjmové pokladní doklady o převzetí hotovosti společností MUP a částečně smlouvy o dílo, kde bylo dohodnuté dílo specifikováno pouze názvem akce. Vzhledem ke skutečnosti, že nebyly ze strany žalobkyně ke sporným výdajům předloženy žádné další listinné důkazní prostředky (např. dodatky smluv, rozpočty, stavební deníky, rozpisy prací, předávací zápisy, ceníky, apod.), odeslal správce daně dožádání příslušnému daňovému orgánu za účelem kontaktování společnosti MUP a získání dalších bližších údajů o provedených pracích. V rámci dožádání bylo zjištěno, že společnost MUP je nekontaktní, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 nepodala a přiznání k dani z přidané hodnoty podala pouze za první a druhé čtvrtletí roku 2010, ovšem daňovou povinnost neuhradila. Následně správce daně vyslechl ve vztahu ke společnosti MUP i jednatele žalobkyně. Ten uvedl, že vždy jednal s panem M. a jiný kontakt na společnost MUP nemá. Jednání se společností MUP probíhala vždy pouze ústně. Kdo práce prováděl, nevěděl. Ceny byly smluvní, ceník za služby společnosti MUP neexistoval. Kde přesně práce probíhaly, si jednatel žalobkyně již nepamatoval. Jednatel žalobkyně sám na stavbách pracoval, když bylo potřeba. Stavební stroje žalobkyně byly k dispozici i pro zaměstnance společnosti MUP. Úhrada za práci probíhala vždy v hotovosti. Z výše uvedených skutečností v jejich souhrnu vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda byly fakturované práce skutečně provedeny společností MUP tak, jak jsou deklarovány na daňových dokladech, či zda byly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

práce provedeny za využití vlastních zaměstnanců a vlastních strojů. Současně vznikly pochybnosti ohledně plateb provedených ve velkém rozsahu v hotovosti.

10. Dle soudu správce daně dostatečným způsobem ve zprávě o daňové kontrole popsal skutečnosti, které jej vedly ke vzniku důvodných pochybností o správnosti zahrnutí výdajů žalobkyně za stavební práce fakturované společností MUP do nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno k prokázání jí tvrzených skutečností.
11. Žalobkyně předložila účetní doklady společnosti MUP, které odpovídaly dokladům přeloženým samotnou žalobkyní. Následně navrhla provedení výsledku jednatele společnosti MUP pana L. M.. Žádné další listinné důkazy jako smlouvy, dodatky smluv, rozpočty, fotografie staveníšť, stavební deníky, rozpisy prací, předávací zápisy, protokoly apod. žalobkyně nepředložila. Výpověď svědka M. tedy byla pro žalobkyni klíčová z hlediska unesení jejího důkazního břemene.
12. Výslech svědka M. byl proveden dne 31. 3. 2014 a byl o něm vyhotoven protokol č. j. 785353/14/2514-05403-507724. Tohoto výsledku se žalobkyně zúčastnila. Z výpovědi pana M. vyplynulo, že v roce 2010 bylo mezi žalobkyní a společností MUP uskutečněno asi 4 až 5 obchodů. Svědek nebyl schopen doložit výpisy telefonů prokazující jednání s žalobkyní a prostřednictvím e-mailů spolu nejednali. Jednání probíhala osobně. Jednalo se o výkopové práce prováděné zaměstnanci MUP a možná i subdodavatelsky. Zakázky byly v Kladně, Strakonici a Písku, další si svědek přesně nepamatoval. Bylo jich asi 4 až 5. Přesný počet zaměstnanců podílejících se na zakázkách si svědek nepamatoval, bylo jich asi 10. Na stavby se dopravovali nějakou dodávkou. Knihu jízd nemá a sám na zakázkách nepracoval. Svědek ani nevěděl, zda mu s provedenými pracemi vznikly vedlejší výdaje – ubytování nezajišťoval. Zda byly vedlejší výdaje zahrnuty do ceny, nevěděl. Jeho pracovníci pracovali se stroji žalobkyně. Sám stroje neměl. Pracovníky řídil pan B. (jednatel žalobkyně). Stavební deníky svědek nemá.
13. Následně proběhl další výslech svědka M. dne 18. 4. 2014, a to bez vyrozumění a přítomnosti žalobkyně. Právě v provedení tohoto výsledku bez vyrozumění žalobkyně spatřoval soud v rozsudku ze dne 27. 3. 2018, č. j. 15 Af 93/2015-57, vadu řízení, která byla důvodem zrušení původního rozhodnutí žalovaného ve věci.
14. V souladu s právním názorem soudu provedl žalovaný v rámci pokračujícího odvolacího řízení dne 18. 7. 2018 další výslech svědka M. za přítomnosti právního zástupce žalobkyně. Svědek M. v tomto výsledku odkazoval ve svých odpovědích na svou původní výpověď v rámci předchozího řízení. Konstatoval, že veškerou dokumentaci mu ukradli ze sklepa asi před 3 roky. Veškeré listiny, které měl k dispozici, předložil daňovým orgánům již v průběhu předcházejícího správního řízení. Uvedl, že si nepamatuje osoby, které se měly podílet na plnění zakázek pro žalobkyni, ani kolik jich bylo. Smlouvy byly uzavírány s panem B. v Bílině u jeho účetní, ale zda to byla paní H. nebo P., nevěděl. S odstupem času nedokázal ani specifikovat, zda pro žalobkyni prováděl výkopové práce, stavbu konkrétního objektu nebo dokončovací práce, snad všechny tyto druhy prací.
15. Následně zaslal žalovaný právnímu zástupci žalobkyně výzvu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Součástí této výzvy byl i souhrn závěrů, ke kterým v rámci odvolacího řízení žalovaný dospěl. Možnosti vyjádřit se žalobkyně nevyužila.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Daňové orgány vyhodnotily výpovědi svědka M. tak, že provedené svědecké výpovědi neprokázaly, že deklarované stavební práce byly skutečně v daném rozsahu provedeny právě společností MUP. Svědeckými výpověďmi nebyly zjištěny dle daňových orgánů žádné nové skutečnosti, které by potvrdily tvrzení žalobkyně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl: „*Správce daně v žádném případě nepřičítá k tíži DS to, že si již svědci s odstupem času nepamatují konkrétní detaily zadání a průběh jednotlivých zakázek, zadaných DS. Avšak správci daně není jasná skutečnost, že oba svědci shodně vypověděli, že se prací neúčastnili, práce nekontrolovali, pracovní stroje nevlastnili, nevedli stavební deníky, nemají rozpisy uskutečněných prací (včetně soupisu pracovníků, kteří se na práci podíleli), nevedli zápisy z kontrol, či předávací protokoly, nemají fotodokumentaci stavenišť, nevedli docházku zaměstnanců, nevedli knihu jízd, či jiné písemné záznamy, kterými by osvědčili způsob provedení deklarovaných prací dle daňových dokladů*“. Svědecká výpověď pana M. dle správce daně nepřinesla nová zjištění, ze kterých by správci daně jasně vyplynulo, jakým způsobem se společnost MUP jako subdodavatel účastnila prací, jak je provedla a či zaměstnanci je provedli. Dle správce daně svědecká výpověď pana M. neprokázala, že práce skutečně provedla společnost MUP.
17. Žalovaný se pak hodnocením svědeckých výpovědí svědka M. zabýval na stranách 9 až 14 žalobou napadeného rozhodnutí. Ani opakovaný výslech svědka M. provedený v rámci odvolacího řízení dle žalovaného nepřinesl do věci žádná další nová zjištění.
18. S výše uvedeným hodnocením svědeckých výpovědí pana M. se soud plně ztotožnil. Výpovědi svědka byly vágní a zcela neurčité. Tvrzení svědka nebyla podložena žádnými listinnými doklady. Neurčitá vyjádření svědka nebyla způsobilá sama bez dalšího odstranit důvodné pochybnosti správce daně ve vztahu k otázce, zda předmětné práce byly skutečně provedeny společností MUP a případně v jakém rozsahu. Tvrzení svědka M., která neměla oporu v dalších listinných dokladech, tedy nemohla vést sama o sobě právě z důvodu jejich vágnosti k unesení důkazního břemene, které bylo na žalobkyni v rámci daňové kontroly přeneseno. Svědek sice potvrzoval spolupráci s žalobkyní, ovšem tuto spolupráci nedokázal žádným způsobem blíže popsat a konkretizovat, a to co do rozsahu, druhu provedených prací a míry účasti zaměstnanců společnosti MUP na prováděných pracích. Dle názoru soudu výpovědi svědka M. byly daňovými orgány vyhodnoceny zcela správně v tom směru, že neprokazují dostatečně tvrzení žalobkyně, a nedošlo tedy k unesení jejího důkazního břemene. Námitku týkající se hodnocení výpovědí svědka M. tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
19. Ve vztahu k námitkám týkajícím se výsledku svědka A. P. soud uvádí, že jeho výpověď se vztahovala k výdajům žalobkyně účtovaným ve zdaňovacím období roku 2011, které nebylo předmětem řízení v soudem přezkoumávaných rozhodnutích daňových orgánů. Předmětem tohoto řízení bylo doměření daně za zdaňovací období roku 2010. Proto považuje soud tuto argumentaci žalobkyně pro předmětné řízení za zcela irelevantní.
20. K námitce žalobkyně, že daňové orgány řádně nevyhodnotily důkaz spočívající ve svědecké výpovědi L. M., neboť neuvedly, proč jeho tvrzením nevěří, soud uvádí následující. Především je nutno zdůraznit, že daňové orgány nevyhodnotily obsah výpovědi svědka M. tak, že jeho tvrzení jsou nevěrohodná. Daňové orgány jeho tvrzení nikterak nezpochybňovaly, pouze dospěly k závěru, že určitost tvrzení tohoto svědka není dostatečná k tomu, aby jeho tvrzení bez dalšího prokázala, že předmětné sporné práce byly vykonány právě společností MUP, jejími zaměstnanci či subdodavateli a v jakém rozsahu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Tato svědecká výpověď tedy nepřispěla k unesení důkazního břemene žalobkyně. Otázkou míry konkrétnosti předmětné výpovědi se správce daně i žalovaný v odůvodnění rozhodnutí řádně zabývali. Ani opakovaný výslech svědka M. nevnesl do věci žádné nové poznatky. Výpovědi svědka M. byly daňovými orgány hodnoceny zcela v souladu s výše vymezeným principem přenosu důkazního břemene v rámci daňového řízení. Ani tuto námitku tedy soud nevyhodnotil jako důvodnou.

21. K námitce žalobkyně, že v důsledku procesního pochybení žalovaného byl opakovaný výslech svědka M. proveden až 8 let po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém mělo dojít k předmětným subdodávkám od společnosti MUP, a v důsledku toho si svědek již nepamatoval rozhodné skutečnosti, soud uvádí následující. Je pravdou, že k opakovanému výslechu svědka M. došlo po zrušení původního rozhodnutí žalovaného pro procesní vadu s podstatným časovým odstupem, ovšem je třeba zdůraznit, že se jednalo o již opakovaný výslech tohoto svědka. Ani při své první výpovědi v rámci řízení před správcem daně v roce 2014 (31. 3. 2014) nebyl svědek schopen uvést žádné konkrétní skutečnosti, které by pomohly žalobkyni unést její důkazní břemeno. Svědek také při opakovaném výslechu uvedl, že mu všechny doklady ukradli, ale současně konstatoval, že vše, co k věci měl, již předložil v předchozím průběhu řízení. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že v rámci daňového řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno prokázat veškeré skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání. Tuto skutečnost musí mít daňový subjekt na paměti již v době přijímání plnění do dodavatelů a placení odvedené práce, a má si pořizovat dostatečně průkaznou dokumentaci. Pokud se daňový subjekt spolehne při prokazování rozhodných skutečností pouze na svědecké výpovědi namísto materiálních důkazů, pak musí počítat s tím, že nedokonalost lidské paměti půjde s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení k jeho tíži. Ani tuto námitku žalobkyně tedy nevyhodnotil soud jako důvodnou.
22. K poukazu žalobkyně, že v případě výkopových prací není nutné vyhotovovat předávací protokoly a není obligatorní povinnost na výkopové práce uzavírat písemné smlouvy o dílo s vymezením rozsahu prováděných výkopových prací, soud konstatuje, že z hlediska obchodně závazkových vztahů jistě může spolupráce mezi prověřenými subjekty fungovat na základě ústních dohod, zvláště v případě plnění, která jsou dle žalobkyně snadno kontrolovatelná a lze si těžko představit jejich následnou reklamaci, ovšem z hlediska daňově uznatelných výdajů se za takové situace vystavují daňové subjekty s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení samy nebezpečí, že se ohledně takových plnění dostanou do důkazní nouze. Je proto jen v zájmu daňových subjektů i v obchodním prostředí, ve kterém vládne korektnost a důvěra, opatřovat veškerá plnění mezi daňovými subjekty takovou dokumentací, která by obstála v daňovém řízení jako relevantní důkazní prostředek. Případná neschopnost doložit realizaci plnění mezi daňovými subjekty totiž jde k tíži daňových subjektů. To vše platí o to více, že v daném případě se nejedná o plnění v zanedbatelných částkách, ale o plnění v řádu jednotek milionů korun.
23. S výše uvedeným souvisí i poukaz daňových orgánů na provádění veškerých plateb mezi žalobkyní a společností MUP výhradně v hotovosti. Soud nesouhlasí, že by způsob platby byl daňovému subjektu přičítán k tíži, jak uvádí ve své žalobě. Daňové orgány pouze poukázaly na skutečnost, že při platbě v hotovosti je podstatně náročnější následně doložit skutečné předání finanční částky odpovídající fakturované částce než v případě platby prostřednictvím bankovního převodu, který zanechává jednoznačnou „stopu“ finančních toků. V tomto směru opět nezbyvá než s poukazem na rozložení důkazního břemene Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v daňovém řízení zdůraznit, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že fakturované částky společnosti MUP skutečně vyplatila ve výši uvedené ve fakturách. Postup žalobkyně vzhledem k výše uvedenému vzbuzuje pochybnosti mimo jiné i proto, že docházelo k vyplácení částek v hotovosti v celkové výši jednotek milionů korun.

24. K námitce žalobkyně, že otázka tzv. minimálních nutných nákladů je novum, se kterým nebyla v průběhu daňového řízení seznámena, soud uvádí následující. V žalobou napadeném rozhodnutí je uvedeno: „... *nerovnováhu mezi příjmy a výdaji lze sice zmírnit uznáním tzv. minimálně nutných nákladů. Aby však bylo možno v daném případě přihlédnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, daňový subjekt identifikuje všechny související okolnosti šetřené transakce, byť nastaly odlišně od tvrzených skutečností. Minimálně nutné náklady lze tedy aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. Osoba dodavatele je totiž relevantní také pro daň z příjmů. Není tedy možné určit minimálně nutné náklady u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním.*“ (zvýraznění provedeno žalovaným – pozn. soudu). Z uvedeného dle soudu jednoznačně vyplývá, že se nejedná o změnu právního názoru v rámci odvolacího řízení, se kterým by musela být žalobkyně v souladu s § 115 daňového řádu seznámena před vydáním rozhodnutí o odvolání. Dle soudu jde o poznámku žalovaného nad rámec uplatněných odvolacích námitek, ve které sděloval žalobkyni, že s ohledem na rozsah neunesení důkazního břemene žalobkyně, kdy nebyly odstraněny pochybnosti, zda předmětné plnění bylo poskytnuto dodavatelem, či je vykonala sama žalobkyně, není možné v daném případě ani uvažovat o využití tohoto institutu. Ve skutečnosti, že žalovaný v závěru žalobou napadeného rozhodnutí učinil tuto poznámku, soud neshledává žádné poškození práv žalobkyně.
25. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu dospěly oprávněně k závěru, že žalobkyni se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně předmětných zpochybněných výdajů. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 18. května 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)