



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **M. P.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen JUDr. Jiřím Fílou, advokátem,
sídlem Závodní 391/96C, 360 06 Karlovy Vary,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2018, č. j. 51536/18/5200-10423-705778,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2018, č. j. 51536/18/5200-10423-705778, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2017, č. j. 1910122/17/2508-50523-501392. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 293 586 Kč, daňový bonus ve výši (mínus) 13 404 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil výši penále 61 398 Kč. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr jsou nezákonné pro rozpor s daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů. Konstatoval, že daňové orgány neúplně zjistily skutkový stav, nesprávně vyhodnotily provedené důkazní prostředky, jejich rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Žalobce byl přesvědčen o tom, že prokázal svá tvrzení týkající se výdajů za přijaté služby od společnosti Staracer s. r. o. (dále jen „Staracer“). Podle žalobce z jednotlivých důkazů (zejména listin) provedených v daňovém řízení vyplynulo, že společnost Staracer poskytla žalobci plnění, za které žalobce zaplatil 2 047 203,26 Kč. Žalobce podotkl, že spolupráci s touto společností doložil smlouvou o dílo ze dne 9. 1. 2012, dodatkem č. 1 ke smlouvě o dílo ze dne 31. 3. 2012, rámcovou smlouvou o dílo ze dne 25. 1. 2012, rámcovou smlouvou o dílo ze dne 12. 11. 2012, fakturami za přijaté služby (včetně objednávek, předávacích protokolů, zjišťovacích protokolů o provedených pracích a dodávkách) a pokladními doklady. Zmíněné faktury včetně objednávek, předávacích protokolů, zjišťovacích protokolů o provedených pracích a dodávkách podle žalobce prokazují, že jako subdodavatel poskytoval služby a plnění společnostem BIS Czech s. r. o., Unimerex s. r. o., ORGREZ, a. s., (dále jen „ORGREZ“) a TRANS-REGION-STAV s. r. o. s tím, že toto plnění pro žalobce zajišťoval jeho subdodavatel – společnost Staracer. Spolupráce s touto společností byla podle žalobce potvrzena i výpovědí jejího jednatele P. E., který potvrdil rovněž přijetí jednotlivých plateb a provádění prací prostřednictvím zaměstnanců slovenské společnosti. Výpověď tohoto svědka označil žalobce za věrohodnou a dodal, že svědek si toliko nemohl vzpomenout na název slovenské společnosti, neodmítl jej však sdělit. Žalobce konstatoval, že v průběhu odvolacího řízení zjistil od P. E., že se jednalo o společnost PCs Group, s. r. o., (dále jen „PCs“) sídlící v Košicích, a žalovaný se poté bezvýsledně snažil vyslechnout jejího jednatele I. Š.
3. Podle žalobce měl žalovaný či správce daně opětovně vyslechnout svědka P. E. a ověřit si u něj, že společnost Staracer spolupracovala se společností PCs, a vyzvat společnost Staracer, aby doložila listiny tuto spolupráci dokazující. Žalobce zdůraznil, že mu nemůže jít k tíži, že některé navržené důkazní prostředky bez jeho zavinění nemohly být provedeny, že uvedené dvě společnosti jsou nekontaktní a že neposkytly správci daně potřebnou součinnost, a nemůže být odpovědný za konání či nekonání jiného daňového subjektu, za který není oprávněn jednat, zastupovat jej. K platbám přijatým na svůj účet žalobce uvedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že svědkyně A. P. se k přijatým platbám za rok 2012 nedokázala vyjádřit, a proto žalobce příslušnou část napadeného rozhodnutí nezpochybňoval.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že žalobní námitky jsou ve většině totožné s námitkami odvolacími, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl průběh daňového řízení a konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že výdaje za servis a údržbu analyzační techniky podle daňových dokladů od společnosti Staracer jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný podotkl, že žalobce byl v odvolacím řízení seznámen se zhodnocením důkazních prostředků dne 26. 10. 2018, nicméně nereagoval a na obhájení svého nároku *de facto* rezignoval. Podle žalovaného osvědčují předložené daňové doklady, smlouvy a objednávky toliko možný obchodně závazkový vztah, ovšem nedokazují, že plnění byla uskutečněna a že je žalobce přijal. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2008 žalovaný zdůraznil, že důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením dokladu, byť formálně bezvadného. Žalobce podle žalovaného neprokázal, že předmětné práce a služby skutečně přijal od dodavatele Staracer, a to mimo jiné proto, že tato společnost ani společnost PCs neměly povolen vstup do objektů uvedených na jednotlivých daňových dokladech, a proto nemohly práce fakticky provádět. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 54/2004, 9 Afs 7/2010, 8 Afs 14/2012, 5 Afs 188/2004 a 7 Afs 12/2013 žalovaný popsal rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a trval na tom, že došlo k jeho přenesení na žalobce.
5. Podle žalovaného nebyla nekontaktnost společnosti Staracer kladena žalobci k tíži, pouze byla v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 99/2015 užita ke zpochybnění daňového dokladu. Pochybnosti správce daně byly umocněny rozdílnými daty uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech za údajné provedení totožných prací. Žalovaný připomněl, že až v rámci odvolání uvedl žalobce společnost PCs jako údajného subdodavatele společnosti Staracer, nicméně do té doby tvrdil, že deklarované práce měla provádět společnost Staracer. Žalovaný poznamenal, že z výpovědi svědka P. E. vyplynulo, že tato společnost předmětné služby neprováděla, smlouvy a další listiny byly podepsány v restauraci bez prověření fakturovaných skutečností, a proto nejsou průkazným důkazním prostředkem o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem. Podle žalovaného tak existují pochybnosti o tom, zda vůbec došlo k realizaci deklarovaných služeb podle daňových dokladů vystavených společností Staracer, a proto takové výdaje nelze uznat jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dodal, že nelze vyloučit, že žalobce mohl provést předmětné práce bez deklarovaných dodavatelů, když v roce 2012 zaměstnával dva zaměstnance na hlavní pracovní poměr a sám žalobce s jedním zaměstnancem měli povolen vstup do areálů, kde měly servisní práce probíhat. Žalovaný trval na tom, že správce daně nepřekročil judikaturou vymezené hranice stran skutečností, jejichž prokázání může po daňových subjektech vyžadovat, a navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Ústní jednání soudu

6. Při jednání soudu konaném dne 23. 11. 2021 právní zástupce žalobce setrval na své argumentaci obsažené již v žalobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na písemné vyjádření k žalobě, kterou nadále považoval za nedůvodnou.

Posouzení věci soudem

8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě 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 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.
9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou však žalobce nijak blíže nespecifikoval. Soud v této souvislosti poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí.
11. Žalobce dále v žalobě uplatnil řadu obecných námitek, když bez jakéhokoli upřesnění a bez vyličení konkrétních skutkových souvislostí s jeho případem tvrdil, že napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr jsou nezákonné pro blíže nespecifikovaný rozpor s daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů, že daňové orgány neúplně zjistily skutkový stav, nesprávně vyhodnotily provedené důkazní prostředky a že napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Takovéto obecné námitky nemají kvalitu žalobních bodů, neboť každý žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoli specifikace.

12. Předmětné obecné námitky žalobce tudíž nelze vypořádat jinak než obecným způsobem. Soud proto konstatuje, že po prostudování napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru dospěl k závěru, že tato rozhodnutí nejsou v rozporu s daňovým řádem ani se zákonem o daních z příjmů, daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně, provedené důkazní prostředky vyhodnotily správně a věc po právní stránce správně posoudily.
13. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné 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 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 (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 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.
14. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

15. 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 nikoli, 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 vážících 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
16. 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).
17. 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, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. 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 [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správcem daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

18. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti mimo jiné o tom, zda žalobce fakticky přijal poskytnuté služby od deklarovaného dodavatele Staracer, a tedy zda byly výdaje v celkové výši 2 047 203,26 Kč žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K ostatním pochybnostem správce daně neuplatnil žalobce v žalobě žádné námitky, proto se jimi soud blíže nezabýval. V návaznosti na předmětné pochybnosti vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 5. 2. 2016, č. j. 249996/16/2508-60563-507336, kterou žalobce vyzval, aby ve lhůtě patnácti dnů od doručení výzvy mimo jiné prokázal a věrohodnými důkazními prostředky doložil, že poskytnuté služby deklarované na daňových dokladech konkrétně označených ve výzvě a vystavených dodavatelem Staracer fakticky přijal, a to od zmíněného dodavatele, a že předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. aby doložil konkrétní vazbu uplatněných výdajů k dosaženým příjmům.
19. Již ve zmíněné výzvě správce daně naznačil, že žalobce nepředložil dostatek podkladů k prokázání toho, že fakticky přijal poskytnuté služby od dodavatele Staracer, neboť k uplatněným výdajům předložil pouze daňové doklady, smlouvu o dílo mezi objednavatelem žalobcem a zhotovitelem Staracer (na provádění servisu analyzační techniky a měření emisí, T700 UNIPETROL RPA) a dodatek č. 1 smlouvy o dílo mezi zhotovitelem žalobcem a objednavatelem ORGREZ (na údržbu analyzační techniky).
20. Provedené dokazování pak pochybnosti správce daně potvrdilo, resp. přidalo další, jak správce daně uvedl v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 16. 6. 2017 a následně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 8. 2017. Správce daně především upozornil na obecnost předložených smluv a předmětů plnění uvedených v jednotlivých daňových dokladech (nekonkrétní popis činnosti a chybějící odkaz na smlouvu, žádanku nebo předávací či zjišťovací protokol znemožňují posoudit, zda práce uvedené v těchto protokolech jsou totožné s těmi, které dodavatel žalobci fakturoval) a na svědeckou výpověď jednatele dodavatele Staracer P. E., podle kterého dodavatel práce toliko zprostředkoval, sám je neprováděl, fyzicky nepředával, pouze vystavil předávací a zjišťovací protokoly, neboť žalobci a třetí osobě, která práce prováděla, věřil. Správce daně zdůraznil, že ačkoli bylo podle předložených rámcových smluv č. SM/2012/0013 a č. SM/2012/1112, uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem Staracer, povinností dodavatele předem písemně upozornit žalobce na skutečnost, že určité práce bude provádět třetí osoba a tuto osobu označit, správce daně se o tom, že práce skutečně prováděla jiná osoba, dozvěděl až v rámci svědecké výpovědi, aniž se však dozvěděl, o jakou osobu šlo; písemné prohlášení dodavatele předloženo nebylo. Pochybnosti dále vyplynuly z toho, že veškeré platby byly prováděny v hotovosti, přičemž žalobce téměř ve všech případech neměl na pokladně potřebnou hotovost, resp. evidoval pokladnu v záporné hodnotě. Správce daně dodal, že ani z předloženého montážního deníku zaznamenávajícího provádění práce v areálu CHEMPARK Záluží na uhelné teplárně T-700 nelze identifikovat osoby, které uváděné práce prováděly, a zda se tedy jednalo o zaměstnance či subdodavatele společnosti Staracer. Ze sdělení společnosti UNIPETROL RPA, s. r. o., a ČEZ, a. s., pak vyplynulo, že do areálů CHEMPARK Záluží a Česká rafinérská v Kralupech nad Vltavou a do elektráren Ledvice, Počerady, Pruněrov 1 a 2, Tisová a Tušimice nikdy nebyl umožněn vstup (nebyly vydány vstupní karty) zaměstnancům či subdodavatelům společnosti Staracer, ačkoli se služby poskytnuté žalobci měly uskutečňovat právě tam.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

21. Správce daně dále poukázal na to, že údaje o předmětu plnění na daňových dokladech vystavených žalobcem neodpovídaly údajům o předmětu plnění uvedeným deklarovaným dodavatelem Staracer na předávacích a zjišťovacích protokolech a neodpovídalo ani datum uskutečnění zdanitelných plnění (v některých případech datum uskutečnění zdanitelného plnění poskytnutého žalobcem jeho odběrateli předcházelo datu uskutečnění zdanitelného plnění přijatého žalobcem od dodavatele Staracer, tedy žalobce poskytl plnění svému odběrateli dříve, než je přijal od svého dodavatele). Správce daně upozornil také na skutečnost, že v některých případech existoval i rozpor v cenách plnění, kdy žalobce v daňových dokladech vystavených svému odběrateli uváděl podstatně nižší cenu plnění, než byla cena, kterou mu za dané plnění fakturoval jeho dodavatel Staracer; v některých případech byla uváděna cena totožná. Správce daně rovněž nepřehlédl, že společnost Staracer je nekontaktní a neplní své daňové povinnosti.
22. I po provedeném dokazování v daňovém řízení tak přetrvaly pochybnosti o tom, zda žalobce fakticky přijal poskytnuté služby od deklarovaného dodavatele Staracer a zda byly výdaje v celkové výši 2 047 203,26 Kč žalobcem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. Výše popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že své výdaje uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, že skutečně fakticky přijal služby od společnosti Staracer tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech, a že příslušné výdaje v celkové výši 2 047 203,26 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
24. S ohledem na jednoznačně formulované pochybnosti správce daně soud nepřisvědčil žalobcovu tvrzení, že z jednotlivých důkazů (zejména listin) provedených v daňovém řízení vyplynulo, že společnost Staracer poskytla žalobci služby deklarované na daňových dokladech, které vystavila. V tomto směru soud plně odkazuje na výše citované pochybnosti správce daně týkající se jednotlivých listin předložených žalobcem a výpovědi svědka P. E. Soud dále považuje za klíčové především zjištění správce daně, že zaměstnancům ani subdodavatelům společnosti Staracer nebyly vydány vstupní karty umožňující vstup do areálů CHEMPARK Záluží a Česká rafinérská v Kralupech nad Vltavou a do elektráren Ledvice, Počeradý, Pruněřov 1 a 2, Tisová a Tušimice, kde měly být poskytnuty služby, na které vystavila společnost Staracer příslušné daňové doklady. Soud zdůrazňuje, že jednotlivé činnosti realizované na uvedených místech mohly vykonat toliko fyzické osoby disponující příslušnými vstupními kartami, což logicky vylučuje, že by je vykonal tvrzený slovenský subdodavatel společnosti Staracer.
25. Chtěl-li žalobce, který později doplnil své tvrzení v tom smyslu, že práce vykonávali zaměstnanci společnosti PCs, za dané situace unést své důkazní břemeno, měl primárně prokázat, že některý ze zaměstnanců společnosti PCs disponoval zmíněnou vstupní kartou, případně že některá z osob disponujících vstupní kartou byla zaměstnancem společnosti PCs. Nic takového ovšem žalobce neprokázal, tudíž lze nadále vycházet z

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

toho, že žalobce nemohl přijmout předmětné služby od společnosti Staracer, neboť zaměstnanci ani subdodavatelé této společnosti neměli oprávnění ke vstupu do míst, kde měly být tyto služby žalobci poskytnuty. Na tomto závěru nemohou podle názoru soudu nic změnit ani žalobcem akcentované smlouvy, faktury, pokladní doklady, objednávky, předávací a zjišťovací protokoly, jejichž obsah ostatně správce daně rovněž řádně zpochybnil.

26. Soud nepřehlédl, že ani svědek P. E. nedokázal jakkoli blíže specifikovat plnění poskytnutá žalobci dodavatelem Staracer, jehož byl jednatelem, nikdy nebyl v místech, kde se měly práce uskutečňovat, při výslechu neuměl identifikovat firmu z Košic, která měla práce provádět, ani nevěděl, zda tato firma měla potřebné odborné zkoušky, a navíc se v rámci svého výslechu šepotem domlouval se žalobcem, což zpochybňuje jeho objektivitu, resp. věrohodnost. Žalobci lze přisvědčit v tom, že zmíněný svědek neodmítl sdělit název slovenské společnosti, která měla práce provádět, nicméně daňové orgány zcela správně vycházely z toho, že svědek tuto společnost neuměl identifikovat. K žalobcovu požadavku na opakovaný výslech svědka P. E. soud poznamenává, že s ohledem na zjištění týkající se neexistence vstupních karet pro subdodavatele společnosti Staracer by ani případné potvrzení ze strany svědka, že společnost Staracer spolupracovala se společností PCs, nepostačovalo k prokázání toho, že žalobce skutečně přijal předmětné služby plnění od deklarovaného dodavatele Staracer tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Soud dodává, že žalobce měl možnost klást zmíněnému svědkovi otázky již při jeho prvním výslechu, tohoto práva však nevyužil, přestože z odpovědí svědka vyplynuly nejasnosti o průběhu celého obchodního vztahu a rozdíly oproti tomu, co sám žalobce doložil listinnými důkazy. Soud proto shledal, že daňové orgány nepochybily, pokud svědka P. E. podruhé nevyslechly.
27. Totéž podle názoru soudu platí i pro žalobcův požadavek, aby daňové orgány vyzvaly společnost Staracer k doložení listin prokazujících spolupráci se společností PCs. Navíc ani případné prokázání spolupráce mezi těmito společnostmi ještě neznamená, že žalobce jednotlivé služby deklarované na daňových dokladech vystavených dodavatelem Staracer fakticky přijal od zmíněného dodavatele, a zejména pak rozhodně neprokazuje, že žalobce vydaje v celkové výši 2 047 203,26 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. K žalobcovu tvrzení, že mu nemůže jít k tíži, že některé navržené důkazní prostředky bez jeho zavinění nemohly být provedeny, že společnosti Staracer a PCs jsou nekontaktní a neposkytly správci daně potřebnou součinnost, a nemůže být odpovědný za konání či nekonání jiného daňového subjektu, za který není oprávněn jednat, soud zdůrazňuje, že žalobce by měl mít na paměti, že jej v daňovém řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k jeho daňovým tvrzením, tudíž by již při realizaci jakýchkoli obchodních transakcí měl brát v potaz skutečnost, že později může vyvstat potřeba jejich uskutečnění doložit. Bylo tedy ve vlastním zájmu žalobce, aby si – byť mu to žádný právní předpis výslovně neukládá a nemusí to být ani obvyklá praxe – průběžně shromažďoval podklady, které mu umožní prokázat daňovou uznatelnost výdajů, resp. splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázání těchto skutečností pak jde výhradně k tíži žalobce. Soud dodává, že daňové orgány vyvinuly maximální úsilí k tomu, aby vyslechly jednatele společnosti PCs I. Š. (opakované předvolání, ověření místa trvalého bydliště, žádost o předvedení Policií České republiky a ověření, že dotýčný není ve výkonu vazby, trestu či zabezpečovací detence), a neuskutečnění tohoto výslechu tak nemůže být vnímáno jako pochybení daňových orgánů. Daňové orgány rovněž řádně vyzvaly společnost Staracer i Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

PCs k poskytnutí součinnosti, avšak bez odezvy. Ani v tomto nespátřuje soud žádné pochybení na straně daňových orgánů. Jak již soud uvedl, bylo výhradně na žalobci, aby prokázal svá tvrzení, a mohl k tomu využít jakýchkoli důkazních prostředků.

29. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobce neprokázal svá tvrzení týkající se výdajů na služby od deklarovaného dodavatele Staracer.
30. Soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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 23. listopadu 2021

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.