



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Bc. et. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **RPKM s. r. o.**, DIČ CZ28084071
se sídlem Chelčického 122/8, České Budějovice
zastoupené advokátem Mgr. Ing. Petrem Janů
se sídlem 28. října 767/12, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem náměstí Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2020, č.j. 21182/20/5200-11433-706599,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Za účelem prověření žalobkyní deklarovaného základu daně Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 8. 2016 kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015.
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období let 2013, 2014 a 2015 neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na pořízení strojů, školení na funkci strojvedoucí pro 5 zaměstnanců, poskytnutí reklamních služeb, pořízení jednotlivých počítačových prvků, ubytování, a především náklady týkající se montážních a stavebních prací od různých subdodavatelů. Správce daně na základě dílčích kontrolních zjištění zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2013 o částku 6 978 849,25 Kč, za zdaňovací období roku 2014 o částku 18 722 745,83 Kč a za zdaňovací období roku 2015 o částku 32 575 375,73 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 2. 4. 2019, č.j. 657722/19/2201-51521-302819, proto správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 1 322 780 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 264 556 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 2. 4. 2019, č.j. 658240/19/2201-51521-302819, proto správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 3 550 720 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 710 144 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ze dne 2. 4. 2019, č.j. 658338/19/2201-51521-302819, proto správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 6 182 790 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 236 558 Kč.
3. K odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím napadené dodatečné platební výměry správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 4. 8. 2020 u Krajského soudu v Českých Budějovicích včasnou žalobu.
5. Žalobkyně namítla nesprávnost a neúplnost skutkových zjištění žalovaného. Žalobkyně podniká v oblasti železničního stavitelství a je jedním ze subdodavatelů státní organizace Správa železnic, která spravuje železniční síť v České republice. Potřebnou pracovní sílu pro realizaci zakázek v podobě stavebních prací na železnici žalobkyně poptává u svých subdodavatelů, přičemž tato efektivní poptávka a jejich organizace představuje hlavní konkurenční výhodu žalobkyně. Dle závěrů žalovaného žalobkyně neprokázala, že práce tvořící neuznané výdaje žalobkyně nemohla provést svými vlastními zaměstnanci. Takový závěr dle žalobkyně nemá oporu v provedeném dokazování ani v obecně známých skutečnostech. K tomu žalobkyně poukázala sborníky a cenové databáze Státního fondu dopravní infrastruktury, z nichž vyplývá, že ke zhotovení konkrétních stavebních prací žalobkyně musela mít řádově víc zaměstnanců, než měla (v roce 2013 průměrně pět zaměstnanců, v roce 2014 třináct zaměstnanců a v roce 2015 šest zaměstnanců, z toho vždy dva byli administrativními pracovníky).

6. Žalobkyně dále poukázala na závěry správce daně, dle kterých práce subdodavatelů žalobkyně tvořící neuznané výdaje musely být částečně provedeny v jiném období, než odpovídalo fakturaci žalobkyně jejím odběratelům. Z časového nesouladu mezi fakturacemi subdodavatelů a odběratelů však nelze dle žalobkyně učinit závěr, že předmětné stavební práce nebyly subdodavatelům provedeny. Způsob fakturace se odvíjí od podmínek konkrétní zakázky. Stavební práce na železnici probíhají z naprosté většiny v rámci výluky železniční dopravy, proto lze v těchto případech zcela přesně určit období, v rámci kterých stavební práce probíhaly, správce daně za tímto účelem měl vyslechnout žalobkyní navrhované svědky, což neučinil. Časový nesoulad mezi jednotlivými měsíci v rámci jednoho zdaňovacího období není z pohledu daně z příjmů relevantní a žalobkyně není povinna zajistit „párovatelnost“ faktur subdodavatelů a odběratelů. Žalobkyně navíc není povinna prokazovat ani to, že práce jí fakturované subdodavatelům byly provedeny konkrétními osobami v konkrétní dny.
7. Totožnou argumentaci stran absence povinnosti „párovatelnosti“ prací uvedených na fakturách subdodavatelů a odběratelů žalobkyně uvedla rovněž k výtkám správce daně, který neuznatelnost konkrétních výdajů dovodil z toho, že položky na fakturách subdodavatelů neodpovídají popisu činností uvedených na fakturách žalobkyně vůči jejím odběratelům. Závěr daňových orgánů navíc nevyplývá ani z provedeného dokazování. Subdodavatelé žalobkyně provádí dílčí práce dohodnuté s žalobkyní, přičemž tyto dílčí práce zpravidla nevykazují jako samostatné položky, rozsah prací reálně provedených je tak zpravidla širší, než vyplývá z označení položky v rámci smlouvy o dílo. Práce pro žalobkyni provádí pracovníci od více subdodavatelů, kteří vypomáhají se zhotovením všech prací na předmětné zakázce a nelze proto určit, který pracovník prováděl konkrétní práci.
8. Žalobkyně se dále vymezila proti závěru žalovaného, který své rozhodnutí založil mimo jiné na případech nižší fakturace žalobkyně vůči svým odběratelům ve vztahu k fakturaci, kterou obdržela od svých subdodavatelů. K tomu žalobkyně uvedla, že jakmile je uzavřena smlouva s odběrateli je již jen na ní, zda se do dohodnuté ceny „vejde“ či nikoli, tedy zda bude zakázka zisková či nikoli. Faktury od subdodavatelů jsou žalobkyní vždy zohledněny ve fakturách vystavených odběratelům. Náklady na subdodavatele činí velkou část nákladů dané zakázky, žalobkyně má na všech zakázkách přiměřený zisk odpovídající obvyklé marži v daném oboru. Vyloučením některých nákladů žalobkyně dochází k tomu, že žalobkyně měla na zakázkách vysokou obchodní marži, pokud by tomu tak ovšem bylo, větší konkurenti žalobkyně by žalobkyni takovou zakázku nepřenechali a raději by takto vysokou marži realizovali sami. Na základě záporné marže tak nelze dle žalobkyně dovodit neoprávněnost vynaložených nákladů.
9. Žalovaný své rozhodnutí založil dle žalobkyně taktéž na nesprávném právním posouzení věci na podkladě provedených důkazů. Žalovaný totiž dospěl k nesprávnému závěru o nedůvěryhodnosti subdodavatelů žalobkyně, kteří jsou hůře dohledatelní, nemají dostatečný počet zaměstnanců a z jejich účetnictví nevyplývá, že by měli nějaké své další subdodavatele. Žalobkyně uvedla, že jí nemůže být kladeno k tíži neplnění administrativních povinností jejích subdodavatelů vůči správci daně. Žalobkyně má naopak za to, že v průběhu daňového řízení byly provedeny důkazy prokazující tvrzení žalobkyně.

10. Vyloučení některých nákladů uplatněných žalobkyní žalovaný podpořil též skutečností, že ve většině případů žalobkyně platila svým dodavatelům v hotovosti. K tomu žalobkyně uvedla, že takový způsob úhrady za odvedenou práci je ve stavebnictví zcela obvyklý, platba v hotovosti je preferována, neboť dodavatelé žalobkyně nechtějí čekat na bezhotovostní převod a tuto částku následně případně vymáhat. Žalobkyně navíc v hotovosti hradila pouze takové objemy peněz, které zákon připouští.
11. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobkyně odvozuje rovněž z libovůle žalovaného při provádění a hodnocení důkazů, kdy žalovaný odmítl provést některé důkazy navrhané žalobkyní z důvodů, které dle žalobkyně nemohou obstát. Přestože žalobkyně v průběhu řízení navrhovala provést důkazy zejména svědeckými výpověďmi a znaleckým posudkem, jež by osvědčily oprávněnost uplatněných nákladů, daňové orgány měly tyto důkazy za nedostatečné a dožadovaly se důkazů jiných. Závěr žalovaného, dle kterého lze oprávněnost dotčených nákladů osvědčit pouze způsobem požadovaným správcem daně, vykazuje dle žalobkyně známky libovůle.
12. Žalobkyně dále poukázala na vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí. Uvedla, že ačkoliv daňové orgány na jedné straně uznávají, že stavební práce byly žalobkyní provedeny, na druhé straně však popírají existenci nákladů potřebných k jejich provedení. Pokud daňové orgány tvrdí, že žalobkyně mohla práci provést vlastními zaměstnanci, je takové tvrzení v rozporu s provedenými důkazy i s obecně známými skutečnostmi ohledně náročnosti dotčených prací. Neuznání nákladů žalobkyně vede k absurdní situaci, kdy žalobkyně měla v rozhodných zdaňovacích obdobích dosahovat velmi vysoké obchodní marže, která však neodpovídá realitě stavebního sektoru.
13. Napadené rozhodnutí je tak dle žalobkyně nezákonné, neboť daňovými orgány neuznané výdaje žalobkyně byly řádně doloženy a splňovaly podmínky daňové uznatelnosti; napadené rozhodnutí je v rozporu se samotným účelem správy daní, neboť správce daně nesprávně zjistil a stanovil daň; rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména ve vztahu k provedenímu dokazování; napadené rozhodnutí je v rozporu s daňovým řádem, neboť rozhodné skutečnosti nebyly správcem daně zjištěny úplně a žalovaný nevyvrátil správnost či úplnost důkazních prostředků žalobkyně a napadené rozhodnutí je taktéž v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Takto uvedené důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalobkyně v závěru demonstruje na konkrétní realizované zakázce „Stará Paka-Malá skála“. V rámci takto popsané praxe žalobkyně je krajskému soudu navrhováno provést důkazy konkrétními svědeckými výpověďmi osvědčujícími nutnost personálního zapojení pracovníků subdodavatelů.
14. Žalobkyně závěrem navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na správnosti svého postupu a na své argumentaci podrobně rozvedené v napadeném rozhodnutí. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování, které odpovídá podmínkám stanoveným § 8 zákona č. 280/2009

Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud žalobkyně v žalobě zakládá svou argumentaci na tom, že k provedení stavebních prací na železnici je zapotřebí lidské práce, pak toto tvrzení nepostačuje k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně však zůstala pouze v teoretické rovině i v případě projednávané žaloby, kde poukazuje toliko na obecné zvyklosti podnikatelské činnosti, provedení konkrétních prací deklarovanými dodavateli však nijak neprokázala. Žalovaný v této souvislosti cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které k unesení důkazního břemene nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.

16. Žalovaný se rovněž neztotožnil s žalobní námitkou týkající se libovůle při hodnocení důkazních prostředků, pokud žalobkyně nesouhlasí s hodnocením důkazních prostředků provedených žalovaným, nejedná se o vadu řízení. Žalovaný má za to, že dostal zásadě volného hodnocení důkazů, jeho závěry jsou podloženy logickými myšlenkovými pochody a argumenty, jež plynou z obsahu daňového spisu. V daňovém řízení byly detailně zhodnoceny zpochybněné doklady, přičemž tyto pochybnosti nebyly žalobkyní odstraněny žádnými důkazními prostředky. Žalobkyně navíc v průběhu daňového řízení uvedla, že zakázky byly splněny za součinnosti velkého počtu osob, přičemž navrhla vyžádání součinnosti pěti velkých odběratelů, žádné konkrétní osoby, které měly být daňovými orgány vyslechnuty, však neoznačila ani neidentifikovala. Rovněž neuvedla, co konkrétně by mělo být těmito výsledky prokázáno. Žalovaný odmítl provedení důkazu znaleckým posudkem, neboť znalec není osobou, která by byla v projednávané věci schopna osvědčit skutkový průběh jednotlivých zakázek.
17. Žalovaný pak odmítl i namítanou vnitřní rozpornost svého rozhodnutí, když uvedl, že z jeho strany nebyla zpochybněna existence provedených prací, nýbrž jejich provedení deklarovanými subdodavateli v deklarovaném rozsahu. Žalobní tvrzení jsou proto zavádějící.
18. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Průběh ústního jednání před krajským soudem

19. Dne 26. 1. 2022 proběhlo ve věci ústní jednání, v rámci kterého obě strany sporu setrvaly na svých tvrzeních a závěrech obsažených v žalobě a vyjádření k ní. Právní zástupce žalobce v průběhu řízení navrhl doplnit dokazování výsledkem svědků blíže specifikovaných pod bodem 89 a 90 žaloby, kteří byli žalobou navrženi k výslechu, aby prokázali nezákonný postup žalovaného a vnitřní rozpornost žalobou napadeného rozhodnutí (viz podání žalobkyně ze dne 12. 11. 2020). Krajský soud uvedený návrh zamítl pro nadbytečnost s tím, že skutkový stav věci byl v průběhu daňového řízení řádně zjištěn. K tomu navíc krajský soud uvádí, že žalobkyně měla v průběhu celého daňového řízení možnost svá tvrzení podpořit, a to např. prostřednictvím svědeckých výpovědí konkrétních osob, této možnosti však žalobkyně nevyužila, když v daňovém řízení řádný důkazní návrh výsledkem svědků (nyní již konkrétně specifikovaných v žalobě) neuplatnila (k tomu podrobněji bod 67 – 70 tohoto rozhodnutí).

V. Právní hodnocení krajského soudu

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
21. Žaloba není důvodná.
22. Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda žalobkyně v daňovém řízení (ne)prokázala, že jí uplatněné náklady (výdaje) za zdaňovací období let 2013 až 2015 byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně se jedná o náklady týkající se pořízení strojů, školení na funkci strojevedoucí pro 5 zaměstnanců, poskytnutí reklamních služeb, pořízení jednotlivých počítačových prvků, ubytování a zejména náklady týkající se montážních a stavebních prací od různých subdodavatelů. Celkem byly v řízení před daňovými orgány zpochybněny náklady v celkové výši 58 276 970,81 Kč. Žalobou jsou sporovány nejvýznamnější náklady týkající se montážních a stavebních prací od různých subdodavatelů (30 subdodavatelů).

V.A K námitkám nesprávných a neúplných zjištění žalovaného

23. Krajský soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje 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. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75, potvrdil i Nejvyšší správní soud.).
24. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se ztotožnil se závěry žalovaného a správce daně, dle nichž žalobkyně v souvislosti s neuznanými náklady neunesla důkazní břemeno. Krajský soud sdílí způsob, jakým daňové orgány získané důkazní prostředky hodnotily a jaká na jejich základě učinily zjištění. V podrobnostech proto lze na odůvodnění napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole v uvedeném rozsahu odkázat.

V.A.1 K námitce týkající se provedení prací vlastními zaměstnanci žalobce

25. Žalobkyně prostřednictvím uvedené námitky nesouhlasí se závěry daňových orgánů, dle nichž nebylo prokázáno, zda práce tvořící neuznané výdaje nemohla žalobkyně provést vlastními zaměstnanci. K tomu je třeba uvést, že tento závěr daňových orgánů nestojí osamoceně. Je opřen zejména o skutečnost, že žalobkyně měla ve zdaňovacím období let 2013 – 2015 dostatek pracovníků, strojů a techniky, aby převážnou část prací mohla realizovat sama. V této souvislosti daňové orgány poukázaly na uznané výdaje, z nichž se podává, že žalobkyně v uvedeném zdaňovacím období sama provedla subdodávky související s fakturovanou činností v celkové hodnotě 25 mil. Kč. Takovou argumentaci považuje krajský soud za zcela relevantní, odpovídající prokázaným skutečnostem.
26. K tomu je navíc třeba zdůraznit, že podstatou žalobkyní sporovaného tvrzení daňových orgánů a jádrem věci je skutečnost, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení jednoznačným a transparentním způsobem neprokázala, že sporné výdaje, jejichž účelem mělo být zajištění, dosažení a udržení příjmů žalobkyně, byly skutečně vynaloženy. Pokud tedy žalobkyně i v řízení před správním soudem argumentuje *de facto* tím, že dotčené stavby realizovány byly a ona je neprovedla, bylo její povinností v daňovém řízení prokázat, kdo stavbu ve skutečnosti realizoval a zda za tuto konkrétní činnost přijal od žalobkyně úplatu. Z tohoto důvodu tudíž jako důkaz neuspěje ani žalobou uváděný Sborník pro údržbu a opravy železniční infrastruktury či Cenové databáze Státního fondu dopravní infrastruktury, které nijak neprokazují, že žalobkyní uvádění dodavatelé pro ni dotčené stavby v uváděném rozsahu provedli.
27. K tomu krajský soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 14. 7. 2011, č.j. 1 Afs 37/2011 - 68, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nemůže se jednat o abstraktní vydání peněz, neboť povinností daňového subjektu je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz nepostačuje k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy. Na určení a prokázání konkrétního poskytovatele plnění proto nelze rezignovat, neboť právě toto určení poskytovatele přispívá k prokázání toho, že výdaj byl daňovým subjektem skutečně vynaložen. Lze tedy připustit, že deklarované práce vykonal jiný subjekt, než dodavatel uvedený na účetním dokladu, avšak za této situace je daňový subjekt, nárokuje si uznaný daňový výdaj, povinen prokázat, že tento jiný dodavatel prací od něj přijal úplatu za poskytnuté plnění. Z průběhu daňového řízení je ovšem zřejmé, že žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, neboť jí předložené důkazy neprokazují, že konkrétní osoby dotčené stavby provedly a že vůči těmto konkrétním osobám (subdodavatelům) žalobkyně vynaložila výdaje.
28. Žalovaný navíc v bodu 71 napadeného rozhodnutí uvádí, že žalobkyně převážnou část jí uváděných prací *mohla* provést sama, nikoli, že je provedla sama. Za této situace se nabízí dvě možnosti, stavební práce byly provedeny žalobkyní, čemuž nasvědčuje to, že subdodávky v hodnotě 25 mil. Kč žalobkyně v řešeném zdaňovacím období provedla sama, nebo že tyto práce byly provedeny dodavateli žalobkyně. Tyto žalobkyně sice označila, ale neprokázala, že jimi práce skutečně provedeny byly. Přestože žalobkyně v daňovém řízení předložila velké množství písemných dokladů, které měly prokazovat jaké práce, v jakém rozsahu i na jakém místě měly být

dodavatelé realizovány, jsou tyto doklady stíženy množstvím rozporů a nesrovnalostí, které nebyly odstraněny ani svědeckými výpověďmi tvrzených dodavatelů žalobkyně.

V.A.2 K námitce týkající se časového nesouladu provádění stavebních prací

29. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám vztahujícím se k závěrům daňových orgánů o časovém nesouladu reálného provedení staveb (resp. fakturací subdodavatelů žalobkyně) a fakturací jejich odběratelů.
30. Žalobkyně za účelem prokázání jí uplatněných daňových výdajů v daňovém řízení předložila množství faktur vystavených jejími dodavateli a faktur vystavených jejími odběrateli. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje časový nesoulad prací fakturovaných subdodavatelé žalobkyně a fakturami vystavenými odběratelům těchto prací žalobkyní. Právě tento konstatovaný časový nesoulad významným způsobem přispívá nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně stran faktického provedení prací jí uváděnými dodavateli. Jako příklad lze uvést napadeným rozhodnutím zmiňovaného dodavatele žalobce Lukáše Petráška, který ke dni 29. 12. 2014 měl na základě objednávky žalobkyně ze dne 2. 12. 2014 provést práce na akci „Optimalizace trati Cheb“, tyto práce (fakturované L.P. v částce 75 000 Kč) však byly odběrateli žalobkyně spol. Metrostav a.s. fakturovány v rámci částky 10 669 221 Kč za měsíc říjen 2014. Totožný dodavatel žalobkyně jí měl dále dne 4. 5. 2015 vyfakturovat částku 70 000 Kč za práce na totožné akci, přičemž žalobkyně již dne 10. 11. 2014 vystavila odběrateli spol. Metrostav a.s. výše zmiňovanou fakturu znějící na částku 10 669 221 Kč, zahrnující taktéž částku 70 000 Kč za práce provedené L.P. za měsíc říjen 2014. K tomu je navíc třeba dodat, že ze stavebních deníků k uvedené akci není zřejmé, že by se na stavbě L.P. vůbec podílel. Tento případ není ojedinělým, zmiňovaný časový nesoulad byl z účetních dokladů předložených žalobkyní zjištěn dále např. u dodavatele P.B., J.K., P.Z., M.Z. či Z.H..

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že daňový doklad sám o sobě není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, či 1 Afs 10/2010-71) Přestože se citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vztahuje k nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, lze jeho závěry co do důkazní síly daňového dokladu plně vztáhnout i na řízení, jehož předmětem je daň z příjmů.

31. Uvedenému závěru pak odpovídá konstatování téhož soudu v rozhodnutí ze dne 23. 4. 2020, č.j. 7 Afs 440/2018, kde se uvádí, že unesení důkazního břemene daňového subjektu uplatňujícího daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba, aby předložené důkazy byly natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možné učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.
32. Pokud žalobkyně v daňovém řízení předložila fakturaci, kde jsou jejím odběratelům účtovány stavební práce, které v době tohoto vyúčtování ještě nebyly jejími dodavateli

fakturovány (je tedy otázkou, zda v této době byly již práce provedeny), pak nelze než konstatovat, že takové důkazy nejsou přesvědčivé, a proto nevyvrací vznesené pochybnosti správce daně stran subdodavatelů, kteří měli práce skutečně realizovat. Na tom nemůže ničeho změnit ani žalobní argumentace týkající se nutnosti provedení prací v době železniční výluky. Pokud stavební práce byly prováděny vždy v době železniční výluky, pak není důvod, aby práce subdodavatelů byly žalobkyní odběratelům fakturovány ve zcela jiném časovém období, které se s dobou reálně provedených prací absolutně nekoresponduje.

33. Pokud žalobkyně cituje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č.j. 9 Afs 11/2011-68, dle kterého je daňový subjekt povinen prokázat faktické vynaložení jím deklarovaného nákladu, pak zcela opomíjí i další závěr tohoto rozhodnutí, dle kterého je daňový subjekt rovněž povinen prokázat, kdo tyto práce skutečně vykonal, zda je vykonal v rozsahu uváděném na faktuře a zda skutečně od daňového subjektu obdržel deklarovaný obnos. Správce daně vyjádřil pochybnosti právě ohledně subjektů, které práce pro žalobkyni měly vykonat, a ohledně toho, zda tyto subjekty od žalobkyně skutečně za jí deklarované plnění přijaly žalobkyní deklarovanou úplatu. Tyto pochybnosti pak nebyly rozptýleny žalobkyní předloženými fakturami od subdodavatelů prací, které (kromě jiných nesrovnalostí) časově neodpovídají fakturám, které žalobkyně vystavovala odběratelům těchto prací.
34. K tomu je třeba dodat, že daňové orgány nepostavily své pochybnosti a závěry svých rozhodnutí toliko na těchto časových nesrovnalostech plynoucích z fakturace. Správce daně prováděl v řízení úkony směřující ke zjištění skutečného stavu věci a pochybnosti odůvodnil i dalšími souvisejícími nestandardními okolnostmi, jako např. žalobkyní uváděnými svědeckými výpověďmi, kdy kupříkladu z výpovědi M.Z. vyplynulo, že měl pro žalobkyni vykonat stavební práce (stavebně truhlářské práce) v červnu roku 2013, avšak z faktury žalobkyně pro odběratele bylo zjištěno, že jsou mu účtovány práce provedené v březnu roku 2013, přičemž ze smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobkyní a odběratelem vyplývá, že k dokončení a předání díla mělo dojít do 30. 5. 2013. Ani svědecké výpovědi, vyzdvihované žalobou, tak nebyly schopny rozptýlit pochybnosti správce daně. Kromě časových nesrovnalostí byly pochybnosti dovozeny taktéž z významného množství rozporů týkajících se rozsahu a charakteru prací, které měly být provedeny dodavatelem žalobkyně (viz např. fakturace a stavební deníky týkající se stavební akce „Optimalizace trati Cheb“ – dodavatel L.P. a M.Z., akce „provizorního pažení nástupiště Pernek“ – dodavatel M.Z. či akce „čištění stok Zlatá Koruna Křemže – dodavatel Š.M.).

V.A.3 K námitce týkající se nesouladu mezi fakturací žalobkyně subdodavatelům a fakturací žalobkyně odběratelům

35. Shora předestřenu argumentaci týkající se nepřesvědčivosti žalobkyní předložené účetní dokumentace a svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení lze vztáhnout i na tuto další žalobní námitku.
36. Jak již krajský soud s odkazem na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl shora, žalobkyně je povinna v daňovém řízení předložit natolik přesvědčivé a dostatečné důkazy, aby z nich bylo možné učinit závěr o uznatelnosti jí uplatněných nákladů s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. Důkazní břemeno

žalobkyně spočívalo v prokázání faktického vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění, které muselo být pro žalobkyni vykonáno konkrétními subjekty, pokud jej nevykonala sama.

37. Žalobkyní předložená fakturace subdodavatelů ve většině případů neuznaných nákladů neodpovídá rozsahem a charakterem prováděných prací fakturaci vystavené žalobkyní odběratelům. Jako příklad lze uvést akci „výměna pražců a čištění stok na akci žst. Zl. Koruna – Křemže“, kde měl dodavatel Š.M., dle stavebního deníku dne 2. 12. 2014 čistit stoky traktorbagrem. Š.M. ani jeho spolupracovníci dle výpovědi svědka K.D. však žádnými stroji ani dokonce pracovními nástroji nedisponovali a práce měli provádět pouze ručně. Tomuto způsobu výkonu dané práce však neodpovídá soupis prací obsažených ve smlouvě o dílo uzavřené žalobcem s odběratelem (spol. EDIKT a.s.), dle které se mělo jednat o práce v podobě odstraňování nánosů a naplavenin větší mocnosti, jejich odtěžení, rozprostření do terénu a naložení na dopravní prostředek, které bezpochyby vyžadují konkrétní stroje a pracovní nástroje. Svědek pak nebyl schopen konkretizovat, jaké práce, v jakém rozsahu a na jakém konkrétním místě byly práce prováděny.
38. V souvislosti dodavatelem Š.M., který ve zdaňovacím období roku 2014 měl pro žalobkyni vykonat práce, za něž měl vyúčtovat částku 5 438 118 Kč a ve zdaňovacím období roku 2015 měl vyúčtovat za provedené práce částku 3 188 360 Kč, je třeba poukázat též na jeho svědeckou výpověď ze dne 29. 3. 2017 (protokol č.j. 569513/17/2308-60561-404813). Svědek Š.M. k dotazu správce daně uvedl, že v případě 27 faktur z 33, jež svědek vystavil žalobkyni, byly svědkem tyto faktury vystaveny na základě podkladů od p. K. (jednatele žalobkyně) a na jeho žádost. Z protokolu o výsledku svědka vyplývá, že se jednalo o faktury znějící na celkovou částku 6 859 178 Kč. Svědek fakturované práce neprovedl, faktury mu uhrazeny nebyly, pokladní doklad na žádost p. K. sice vystavil, ale hotovost nepřijal. Jednatel žalobkyně bylo svědkovi proplaceno pouze cestovné z Klatov do Českých Budějovic a zpět, kdy do sídla žalobkyně jezdil jednou za měsíc či jednou za dva měsíce. Jednatel žalobkyně svědkovi sdělil, že pokladní doklady a faktury jsou pouze pro jeho potřebu. Věřohodnost výpovědi Š.M. žalobkyně v průběhu daňového řízení zpochybnila, když dne 15. 2. 2018 předložila fotografie z akce „výměna pražců v Tršnici“ (3/2015), kde měli být zachyceni jeho pracovníci, z těchto fotografií však nelze ztotožnit místo realizace stavby ani subjekty, které na stavbě měly pracovat. Přítomnost pracovníků Š.M. byla naopak zjištěna ze stavebních deníků jiných akcí (TO Český Krumlov), tyto práce ovšem Š.M. ani nikdo z označených pracovníků žalobkyni nefakturoval.

Shora popsané fakturace a pokladní doklady jsou jako důkazy nepřesvědčivé a svědčí pochybnostem správce daně o tom, zda skutečně byly fakturované stavební práce provedeny žalobkyní uváděnými dodavateli. V případě Š.M. je naopak zcela zřejmé, že žádné práce tímto dodavatelem provedeny nebyly. Pokud žalobkyně uvádí, že tyto rozpory jsou z hlediska uznatelnosti jí uplatněných nákladů irelevantní, pak s takovým tvrzením nelze souhlasit. Právě tyto rozpory činí tvrzení žalobkyně, jimiž podporuje uplatněný nárok, nevěrohodnými. Výdaje uplatněné žalobkyní tak nejsou podloženy dostatečnými důkazními prostředky.

39. S žalobkyní lze souhlasit, že zákon neukládá povinnost „párovat“ subdodavatelé provedené práce s pracemi fakturovanými daňovým subjektem jeho odběratelům. Je

ovšem pouze odpovědností daňového subjektu, jaké důkazní prostředky zvolí, aby prokázal jím uplatněné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud tedy žalobkyně prokazuje jí deklarované náklady prostřednictvím faktur od subdodavatelů a faktur vystavených jejím odběratelům, které si co do charakteru, rozsahu a časové realizace stavebních prací neodpovídají, pak logicky nemůže unést důkazní břemeno, které jí ve vztahu k faktickému vynaložení deklarováného nákladu tíží.

40. Subdodavatelé skutečně odvedené práce nelze prokázat žalobkyní navrhovanými expertními cenami uvedenými v cenové databázi Státního fondu dopravní infrastruktury. Tato databáze totiž obsahuje obecná pravidla financování oprav a údržby mj. celostátních a regionálních drah včetně ceníku jednotlivých položek, které jsou pod názvem konkrétně specifikovány. Účelem tohoto ceníku je tedy ocenění jednotlivých prací s použitím cenových sazeb a pravidel v něm uvedených. Žalobkyně sice mohla fakturovat svým odběratelům dle tohoto ceníku, ten ovšem neproazuje, že žalobkyní uplatněné náklady byly skutečně vynaloženy za práce, které měly být provedeny jí označenými subdodavatelé. Pokud např. subdodavatel Š.M. (doklad č. FD 61) žalobkyni dne 19. 12. 2014 účtoval částku 238 000 Kč za „montáž žel. svršku v množství 350 m² x 680 Kč = 238 000 Kč“ a žalobkyně pak odběrateli spol. Metrostav a.s. účtovala práce provedené na železničním svršku v celkové částce 7 009 801 Kč, pak lze jen těžko z žalobkyní uváděné cenové databáze zjistit, jaké konkrétní práce subdodavatel Š.M. pro žalobkyni realizoval, když on sám tyto práce nijak nspecifikoval a rozsah a charakter těchto prací nelze zjistit ani z vyúčtování vystaveného žalobkyní odběrateli.

V.A.4 K námitce týkající se záporné marže žalobkyně

41. Dle žalobkyně je napadené rozhodnutí založeno na závěru, že fakturace žalobkyně jejím odběratelům byla v některých případech nižší, než jaká byla fakturace žalobkyni od jejích subdodavatelů.
42. S uvedeným tvrzením žalobkyně se krajský soud neztotožňuje. Napadené rozhodnutí ani zpráva o daňové kontrole nejsou založeny na tvrzení, že náklady uplatněné žalobkyní jsou neoprávněné z důvodu záporné marže žalobkyně.
43. Napadené rozhodnutí pod bodem 74 toliko uvádí, že žalovaný „*aprobuje závěr správce daně [...], tzn. že správce daně upozornil na několik nesrovnalostí (např. záporný stav pokladny), na žádném místě však nevyslovil pochybnosti o vedení účetnictví a jeho nesprávnosti.*“. Zápornou marži ve smyslu dílčích poznatků správce daně na str. 83 a 347 zprávy o daňové kontrole (na kterou žaloba v této souvislosti rovněž odkazuje) napadené rozhodnutí nijak blíže nezmiňuje.
44. Zpráva o daňové kontrole na str. 83 upozorňuje v případě daňového dokladu č. PD 13 na nesrovnalosti v případě subdodavatele P.Z., který žalobkyni fakturoval cenu za jednotku (odstranění křovin) ve výši 17 Kč, avšak žalobkyně fakturovala odběrateli spol. EDIKT a.s. cenu za jednotku ve výši 16,50 Kč. (v jiných případech pak 13 Kč/1 m² či 14 Kč/m² při větším sklonu terénu). Na str. 347 pak správce daně uvedl, že není zřejmé, z jakého důvodu účtuje subdodavatel J.L. (doklad č. FD 16) za výměnu 1 ks pražce mnohem vyšší cenu (1 050 Kč/ks), než kterou žalobkyně účtovala svému odběrateli spol. EDIKT a.s. (700 Kč/ks).

45. Na základě uvedených konstatování nelze dospět k závěru, že by napadené rozhodnutí či zpráva o daňové kontrole byly založeny na tvrzení, že důvodem neuznání žalobkyní uplatněných nákladů je její záporná marže. Správce daně pouze upozorňuje na to, že není zřejmé, proč žalobkyně účtuje práce v jiné výši (nižší výši), než jí je vyúčtoval subdodavatel.
46. Stejně jako v případě výše uvedených časových nesouladů prací a nesouladů co do rozsahu a charakteru prací, i v případě nesouladu ceny fakturovaných prací u několika zakázek se jedná o dílčí nesrovnalost důkazních prostředků žalobkyně, která spolu s ostatními uvedenými zakládá oprávněný závěr daňových orgánů o nepřesvědčivosti těchto důkazů. Poukazy na nesoulad cen fakturovaných subdodavatelé žalobkyni a cen fakturovaných žalobkyní odběrateli tak představují další zjištění, které osvědčuje závěr o neoprávněnosti zahrnutí konkrétních položek do nákladů. Nejedná se však o dominantní zjištění, které by samo o sobě odůvodňovalo závěry daňových orgánů, jak uvádí žalobkyně. Žalobkyně v daňovém řízení nijak tuto rozdílnou fakturaci neosvětlila, pochybnosti správce daně stran subjektu, který práce skutečně realizoval, tak nebyly rozptýleny.
47. Krajský soud sdílí nejistotu správce daně ohledně záporné marže žalobkyně. Odborná literatura (viz (viz PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6), zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č.j. 8 Afs 27/2009-59 a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Jestliže tedy žalobkyně v některých případech vykazuje zápornou marži s tím, že se v těchto případech zrovna „nevešla“ do s odběratelem předem dohodnuté částky, pak se nejedná o ekonomicky racionální jednání prováděné za účelem dosažení zisku a výdaje na takovou činnost vynaložené zakládají zcela oprávněně pochybnosti daňového orgánu.

V.B K námitkám nesprávného právního posouzení věci

V.B.1 K námitce týkající se nedůvěryhodnosti subdodavatelů žalobkyně a forem plateb mezi žalobkyní a jejími subdodavatelé

48. Na tomto místě je opět třeba připomenout, že k neuznání žalobkyní uplatněných nákladů došlo z toho důvodu, že žalobkyně neprokázala faktické vynaložení jí deklarovaného nákladu. Žalobkyně měla v daňovém řízení prokázat, že jí uvádění subdodavatelé reálně provedly práce, které jim byly následně žalobkyní v konkrétní výši proplacené.
49. Žaloba namítá, že žalovaný založil své rozhodnutí na tom, že se žalobkyní uvádění subdodavatelé jeví jako nedůvěryhodní, když jsou pro něj hůře dohledatelní a existence těchto subdodavatelů nebyla prokázána.
50. V případě žalobou v této souvislosti zmiňované strany 25 Zprávy o daňové kontrole šlo o subdodavatele P.Z., sídlem X, kdy správci daně vznikly pochybnosti ohledně prací realizovaných tímto subdodavatelem, když z předložených faktur nebylo zřejmé

kdy, kde, jaké práce a v jakém rozsahu byly tímto subdodavatelem provedeny. Navíc nebyly předloženy důkazy, které by osvědčovaly vznik dodavatelského vztahu mezi žalobkyní a P.Z. a jeho následným průběhem ohledně předmětu objednávky, ceny objednávky a následného předání práce. Žalobkyně k tomu předložila pouze rámcovou smlouvu ze dne 3. 12. 2012 uzavřenou na dobu neurčitou.

51. K výše uvedenému je třeba opět konstatovat, že zmiňovaná rámcová smlouva a fakturace vystavená Petrem Zemkem za subdodávky ve zdaňovacím období roku 2013, 2014 a 2015 neprokazují, že dotčené fakturované práce byly skutečně uvedeným subdodavatelem pro žalobkyni realizovány a že výdaje žalobkyně za takto realizované práce byly skutečně vynaloženy. V případě tohoto subdodavatele navíc neexistují jiné důkazy, které by osvědčovaly konkrétní průběh dané zakázky. V daňovém řízení bylo dále zjištěno, že se jedná o fyzickou osobu podnikající na základě živnostenského oprávnění, která dle údajů na faktuře sídlí na obecním úřadu v Boršově nad Vltavou, nepodává daňová přiznání a není pro správce daně kontaktní. Všechny subdodávky tohoto dodavatele navíc byly hrazeny žalobkyní v hotovosti, proto nelze jejich úhradu prokázat ani výpisem z internetového bankovníctví.
52. Vzhledem k tomu, že žalobkyní nebyly předloženy konkrétní písemné důkazy týkající se subdodávek P.Z. (objednávka, cena zakázky a přebrání díla), správce daně realizaci fakturovaných prací ověřoval přímo u konkrétního subdodavatele, ten však nebyl pro správce daně kontaktní a rovněž bylo zjištěno, že neplní své zákonné povinnosti stran daňových přiznání. Z uvedeného plyne zcela jednoznačný závěr o tom, že takový subdodavatel je nevěrohodný a plnění od tohoto subdodavatele, na které žalobkyně měla výdaje vynaložit, nebylo prokázáno.
53. Totožný závěr lze učinit i v případě subdodavatele spol. MAUSTR PLUS s.r.o. (str. 33 a násl. Zprávy o daňové kontrole). Tento subdodavatel měl pro žalobkyni ve zdaňovacím období roku 2015 realizovat práce v souhrnné částce 11 828 680 Kč (v první polovině roku 2015 – 8 354 600 Kč, v druhé polovině roku 2015 – 3 474 080 Kč). Správcem daně bylo v daňovém řízení zjištěno, že tento subdodavatel měl v první polovině roku 2015 pouze jednoho zaměstnance. Není tudíž zřejmé, kdo měl žalobkyní poptávané práce realizovat, přičemž současně není zřejmé, kdo byl jejich odběratelem, když žalobkyní uváděný odběratel (spol. Metrostav a.s. se žalobkyní neuzavřela smlouvu o dílo a předložena nebyla ani objednávka těchto prací). V druhé polovině roku 2015 správce daně na základě ohledání účetnictví subdodavatele označil konkrétní podsubdodavatele, kteří mohli práce objednané žalobkyní realizovat. V účetnictví spol. MAUSTR PLUS s.r.o. však byly zjištěny významné nesrovnalosti, na jejichž základě není možné určit, jaké konkrétní práce měl tento subdodavatel či jeho podsubdodavatelé vykonat, v jakém rozsahu a v jakém časovém období.
54. Výše uvedené významné nesrovnalosti opětovně zakládají důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda práce, na které měla žalobkyně vynaložit náklady v rámci subdodávek, byly jí uváděnými subdodavateli fakticky vykonány a zda žalobkyně skutečně náklady ve vztahu k těmto subdodavatelským pracím vynaložila. Subdodavatel žalobkyně – spol. MAUSTR PLUS s.r.o. je proto nevěrohodným subdodavatelem.
55. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že není odpovědná za neplnění administrativních povinností svých subdodavatelů ani za to, že tito subdodavatelé řádně neevidovali

- práce svých podsubdodavatelů. Zjištění správce daně ohledně těchto nevěrohodných subdodavatelů ovšem legitimně mohou prohloubit pochybnosti správce daně. (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č.j. 7 Afs 440/2018-63)
56. Pokud žalobkyně v rámci daně z příjmů uplatňuje výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měla by své obchodní vztahy uspořádávat tak, aby byla schopna unést důkazní břemeno stran prokázání faktické realizace stavebních prací, k nimž se uplatněné náklady váží. Z tohoto důvodu je v jejím zájmu, aby jí uvádění subdodavatelé byli schopni prokázat, že žalobkyní deklarované plnění v deklarovaném rozsahu skutečně realizovali a vyinkasovali za to od ní smlouvenou úplatu, a to obzvlášť za situace, kdy jiné žalobkyní předložené důkazy toto přesvědčivým způsobem neprokazují.
57. K tomu je třeba uvést, že sama nedůvěryhodnost některých žalobkyní uvedených subdodavatelů nebyla jediným důvodem, proč nebyly jí uplatněné výdaje uznány. Přistoupily k tomu i další důvody, jež byly soudem předestřeny shora pod body IV.A. Žalovaný navíc netvrdil, že tito subdodavatelé neexistují, jak uvádí žaloba. Zpráva o daňové kontrole jakož i napadené rozhodnutí ve vztahu k těmto subdodavatelům uvádí, že nebylo prokázáno, že práce byly těmito subdodavateli realizovány, tudíž nebylo prokázáno vynaložení nákladů žalobkyní.
58. V obecné rovině lze konstatovat, že je v zájmu žalobkyně, aby provedené práce byly co nej přesněji zachyceny jak v příslušné dokumentaci ke stavební zakázce (objednávka, doklad o převzetí díla, fakturace), tak ve stavebních denících, jejichž prostřednictvím by měla být připravena prokázat rozhodné skutečnosti. Pokud si žalobkyně nezajišťuje potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů a není v této souvislosti obezřetná, nemůže unést důkazní břemeno, které jí v tomto směru tíží. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č.j. 5 Afs 349/2017-39)
59. Totéž platí i ve vztahu k hotovostním platbám žalobkyně za práce realizované jejími subdodavateli. Podstatné totiž je, aby daňový subjekt uplatňující výdaj prokázal nejen to, že práce někdo v deklarovaném rozsahu skutečně vykonal, ale i to, že od daňového subjektu skutečně obdržel finanční obnos, který daňový subjekt uplatnil jako výdaj vynaložený v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č.j. 9 Afs 11/2011-68). Nijak nezachycené hotovostní platby uváděné žalobkyní neprokazují, že žalobkyně výdaj fakticky vynaložila.
60. Rozhodné bylo prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tedy zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši za deklarované plnění. Pokud žalobkyně v průběhu celého daňového řízení uváděla, že deklarované práce v deklarovaném rozsahu byly provedeny subdodavateli za deklarovanou úplatu, nikoli vlastními zaměstnanci, byla povinna toto úplně a přesvědčivě prokázat. Z žalobkyní předložených dokladů vyplynula řada nesrovnalostí zakládajících pochybnost o tom, zda vůbec existovaly nějaké subjekty, které práce pro žalobkyni dle jejích tvrzení provedly, tyto pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny. V daňovém řízení tak nebylo prokázáno, že by žalobkyně vynaložila zpochybněné výdaje ať už subjektům uvedeným na fakturách, nebo komukoliv jinému, kdo stavební práce provedl. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č.j. 10 Afs 381/2017-46) Závěr správce daně o neoprávněném uplatnění výdajů žalobkyní byl tudíž správný.

V.C K námitce libovůle žalovaného při provádění a hodnocení důkazů

61. Žalobkyně danou námitkou sporuje postup žalovaného, který v daňovém řízení odmítl provést jí navržené důkazy, zejména výsledky svědků, znalecké posudky a expertní cenové databáze, ačkoli na druhé straně tvrdil, že důkazy žalobkyně do té doby předložené nejsou dostatečné a požadoval předložit další důkazy. Pokud žalovaný odmítl provedení dalších důkazů, zejména výsledků svědků, s odůvodněním, že by tím bylo daňové řízení neúměrně prodlouženo či že by tito svědci nemohli dosvědčit, kdo konkrétně práce prováděl, považuje žalobkyně takové tvrzení za známku libovůle, neboť z něj plyne, že oprávněnost jí uplatněných nákladů lze prokázat výlučně způsobem požadovaným správcem daně.
62. Krajský soud co do důkazní síly žalobou uváděné expertní cenové databáze odkazuje na body 25 a 40 tohoto rozhodnutí. V těchto bodech bylo opakovaně řečeno, že uváděná cenová databáze obsahuje obecná pravidla financování oprav a údržby mj. celostátních a regionálních drah včetně ceníku jednotlivých položek, které jsou pod názvem konkrétně specifikovány, nijak ovšem neprokazuje, že žalobkyně uplatněné náklady byly skutečně vynaloženy za práce, které měly být provedeny jí označenými subdodavateli.
63. V otázce žalobkyně navržených znaleckých posudků se krajský soud ztotožňuje se závěry žalovaného pod bodem 66 napadeného rozhodnutí. Znalec je osobou, která by měla v řízení odborně posoudit konkrétní odbornou otázku. Znalec tak znaleckým posudkem sice může konstatovat, že zaměstnanci žalobkyně by ve svém počtu nemohli dotčenou práci realizovat, ale již nemůže prokázat vynaložení výdajů žalobkyně vůči jiné konkrétní osobě, která dílo skutečně realizovala. Totéž platí i o žalobkyně navrhovaných odborných vyjádřeních (viz Vyjádření č. 2 ke kontrolnímu zjištění správce daně).
64. K návrhům na provedení důkazu svědeckou výpovědí krajský soud uvádí, že z žaloby není zřejmé, o jaké konkrétní důkazní návrhy žalobkyně v daňovém řízení by se mělo jednat. Krajský soud není povinen za žalobkyni domýšlet či dohledávat, o které důkazní návrhy by se konkrétně mělo jednat. Žalobkyně je povinna vylíčit, jakých konkrétních nezákonností, kroků, postupů, úkonů, úvah a hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči ní dopustit (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58).
65. I přes uvedené krajský soud z průběhu daňového řízení i z vyjádření žalovaného zjistil, že žalobkyně má zřejmě na mysli návrhy svědeckých výpovědí uvedených ve svém Vyjádření č. 2 ke kontrolnímu zjištění správce daně. Na str. 11 tohoto vyjádření uvedla, že *k odstranění pochybností správce daně povede i výslech osob, které zajišťovaly projektový management, realizaci a kontrolu díla, dohled nad ekonomikou stavby a stavební dozor*. Žalobkyně dále uvedla, že vzhledem k tomu, že zakázky byly plněny prostřednictvím velkého počtu osob – profesí a zaměstnanců, o nichž nelze evidovat osobní údaje, je nutno, aby si správce daně vyžádal součinnost konkrétního odběratele – Skanska a.s., HOCHTIEF CZ a.s., EDIKT a.s., Metrostav a.s. a EUROVIA CS, a.s.
66. Správce daně na str. 442 Zprávy o daňové kontrole uvedl, že uvedený návrh nepovažuje za návrh na provedení dokazování ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu,

neboť žalobkyně nesdělila potřebné údaje o třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti se účastí třetí osoby navrhuje prokázat nebo vysvětlit.

67. Krajský soud na tomto místě připomíná závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 14. 7. 2008, č.j. 8 Afs 70/2007-102, který k otázce důkazní aktivity daňového subjektu uvedl, že: „*Navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.*“
68. V daném případě žalobkyně svým návrhem nejenže neuvedla kontaktní údaje na jí navrhované svědky, ale svědky ani neoznačila konkrétními jmény a příjmeními a rovněž neuvedla ani to, co konkrétně je navrhovanými svědeckými výpověďmi sledováno. Žalobkyně pouze v obecné rovině uvedla, že výslech osob by měl vést k odstranění pochybností správce daně.
69. Krajský soud na tomto místě opakovaně uvádí, že pokud žalobkyně chtěla rozptýlit pochybnosti správce daně, byla povinna jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětných výdajů, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Jestliže tedy navrhovala v daňovém řízení provést důkaz svědeckou výpovědí, byla povinna jednak identifikovat svědky alespoň jménem a příjmením a dále byla povinna uvést, co konkrétně by jejich svědecké výpovědi měli prokázat. Pokud žalobkyně pouze obecně uvedla, že svědci mají přispět k rozptýlení pochybností správce daně, pak nelze než přisvědčit daňovým orgánům, že se o řádný důkazní návrh nejedná. Takový důkazní návrh není prostředkem, kterým by bylo lze jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje. Tento důkazní návrh navíc značně oslabuje již sama skutečnost, že žalobkyně zjevně nezná styčné osoby svých odběratelů, které měly na stavbách žalobkyně vykonávat dozor či jinou kontrolní činnost ve vztahu k jejím subdodavatelům a s nimiž musela jednat. Z těchto důvodů nelze neprovedení uvedených důkazních návrhů žalobkyně považovat za libovůli správce daně.

V.D. K námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí

70. Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí žalobkyně shledává v tom, že správce dle jejího názoru na jedné straně uznává, že práce byly provedeny a na straně druhé tvrdí, že neexistuje nikdo, kdo by tyto práce vykonal. Závěr žalovaného o tom, že žalobkyně mohla práce provést svými zaměstnanci, je v rozporu s provedeným dokazováním.
71. Krajský soud k této závěrečné námitce předně uvádí, že není pravdou, že by správce daně tvrdil, že neexistuje nikdo, kdo by dotčené práce vykonal. Daňové orgány v projednávané věci nezpochybňují, že práce byly provedeny a nezpochybňují ani to, že někým být provedeny musely.
72. V daňovém řízení bylo konstatováno, že dotčené práce někdo vykonal, že to mohli být zaměstnanci žalobkyně, ale mohl to být i jiný subjekt – subdodavatelé, jak uvádí

žalobkyně. Takové tvrzení ovšem žalobkyně byla povinna prokázat, aby tím bylo postaveno na jisto, že jí uplatněné náklady (výdaje) v deklarované výši za plnění v deklarovaném rozsahu skutečně vynaložila a má tak právo vůči nim uplatnit odpočet. Žalobkyně však toto v daňovém řízení neprokázala, ačkoli ji v tomto směru tížilo důkazní břemeno (viz bod 25-27 tohoto rozhodnutí).

73. Nejvyšší správní soud se k otázce prokazování nákladů (výdajů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů opakovaně vyjádřil, konstantně k tomu uvádí, že daňový subjekt je bez jakýchkoli pochybností povinen prokázat jak skutečné vynaložení těchto výdajů, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Proto nepostačuje pouhé tvrzení, že práce byly provedeny, někdo je vykonat musel a nebyli to zaměstnanci žalobkyně.
74. Žalobkyní předložené důkazy neodstranily pochybnosti daňových orgánů a nemohly zvrátit závěry jejich rozhodnutí, neboť tyto důkazy obsahují množství časových nesrovnalostí, rozporů ve svědeckých výpovědích či rozporů týkajících se rozsahu a charakteru prací, které měly být provedeny dodavatelem žalobkyně.
75. Rovněž závěrečné úvahy týkající se ziskovosti žalobkyně, která je dle jejího názoru mimo realitu stavebního sektoru, nelze považovat za důkaz osvědčující skutečné vynaložení jí uplatněných výdajů. Tato úvaha jistě nepostrádá logiku, jak však již bylo řečeno shora, aby žalobkyně mohla účinně uplatnit dotčené výdaje, musela jednoznačně a transparentně prokázat, že tyto výdaje skutečně vynaložila. Samotná skutečnost, že pokud by tomu tak nebylo, dosahovala by ve stavebním sektoru nebývalých zisků, nepředstavuje skutečnost, která by vyvracela pochybnosti správce daně.
76. Krajský soud na základě výše uvedeného neshledal napadené rozhodnutí nezákonným z žádného z důvodů uváděných žalobou pod bodem „E“ žaloby. K tomu je třeba uvést, že tato část žaloby obsahuje toliko typovou charakteristiku určitých nezákonností. Námitka porušení zásady legitimního očekávání správcem daně nebyla žalobou nijak blíže specifikována, proto není zřejmé, v jakých skutkově obdobných případech měl správce daně rozhodovat jinak, než v případě žalobkyně.
77. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že hodnocení správce daně jakož i žalovaného odpovídá zjištěnému skutkovému stavu a představuje vážné a důvodné pochybnosti o žalobkyní předkládaných tvrzeních a listinách. Ve vztahu k plněním, jejichž uskutečnění měla žalobkyně zejména spornými listinami prokazovat, proto došlo v souladu se zákonem k přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Žalobkyně přitom pochybnosti správce daně nevyvrátila a uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno v předložených listinách, neprokázala.

VI. Závěr a náklady řízení

78. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
79. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly

nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

České Budějovice 26. ledna 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu