



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **OK Stavby s.r.o.**
IČO 26763982, sídlem Mělnická 73, 277 11 Libiř
zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem
sídlem Na Poříčí 12, 115 30 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7350/20/5200-11431-712433,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 8. 2018, č. j. 3968167/18/2117-50524-204009 (dále jen „dodatečný platební výměr“), tak, že se výše doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013 mění z částky 1 466 800 Kč na částku 1 466 990 Kč a v návaznosti na to byla také upravena výše penále.

2. Podstatou sporu mezi stranami je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), konkrétně, zda šlo o daňově uznatelné náklady v případě (1) nákladů na odvoz a uložení zeminy podle zaúčtovaných přijatých faktur od deklarovaného dodavatele OK Odpady s.r.o. (dále jen „OK Odpady“) a (2) nákladů na pronájem. Dodatečným platebním výměrem bylo rozhodnuto též o tom, že daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů nebyly (3) náklady na opravu vozidla Ahlmann 90, to však žalobkyně ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nezpochybňovala, a žalovaný se tím tedy v napadeném rozhodnutí nijak nezabýval.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně žalobkyni jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů neuznal náklady na odvoz a uložení zeminy, neboť žalobkyně neprokázala, že fakticky došlo k realizaci těchto služeb dle přijatých faktur od dodavatele OK Odpady. Žalovaný se s tímto závěrem po doplnění dokazování v odvolacím řízení ztotožnil a dospěl k závěru, že nebyla prokázána faktická realizace těchto služeb v deklarovaném rozsahu, čase a ceně. Konkrétně šlo o zaúčtované částky 1 571 300 Kč na základě faktury ze dne 28. 2. 2013 č. 1301005 za „odvoz a uložení zeminy – 10 135 m² na akci BD Malešice“ a 1 992 000 Kč na základě faktury ze dne 28. 2. 2013 č. 1301004 za „odvoz a uložení zeminy – 9 980 m² na akci BD Veleslavín“.
4. Žalovaný konstatoval, že správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění těchto deklarovaných služeb na základě skutečností zjištěných z jiných daňových řízeních. Bylo zjištěno, že v případě obou akcí šlo o řetězec společností (viz obrázek), jehož cílem bylo čerpání neoprávněných odpočtů DPH, přičemž ale faktická realizace plnění přijatých M. S., který stál na konci řetězce, nebyla prokázána. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila pouze formální účetní doklady (faktury, předávací protokoly, dohodu o vzájemném zápočtu závazků a pohledávek). Na výzvu správce daně týkající se těchto nákladů pak pouze opakovaně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření se, přičemž žádné vyjádření a důkazní prostředky neposkytla. Správce daně proto dospěl k závěru, že neprokázala faktické uskutečnění odvozu a uložení zeminy na akci BD Malešice a BD Veleslavín podle zaúčtovaných přijatých faktur od dodavatele OK Odpady.



5. Na podkladě odvolání žalobkyně žalovaný pověřil správce daně k provedení důkazních návrhů vznesených žalobkyní. Správce daně vyslechl svědka L. Š. [bývalého jednatele společnosti KMK-TRANS s.r.o. (dále jen „KMK-TRANS“)], která společnosti Wataridori

s.r.o. (dále jen „Wataridori“) fakturovala odvoz zeminy na akci BD Veleslavín. Svědek Š. vypověděl, že sice byl zapsán v obchodním rejstříku společnosti KMK-TRANS jako společník a jednatel, ve skutečnosti však tyto funkce nevykonával. Nejsou mu tedy známy okolnosti a podmínky obchodní spolupráce společnosti KMK-TRANS a Wataridori. Odmítl, že by podpis na fakturách vystavených společností KMK-TRANS byl jeho vlastním. Společnost KMK-TRANS podle něho fakticky řídil M. K.. Dříve v jiných daňových řízeních vypovídal odlišně, neboť mu před výsledkem M. K. řekl, jak má vypovídat. Nyní vypovídal jinak, protože věc začala vyšetřovat Policie ČR. Podle žalovaného výpověď tohoto svědka neprokázala relevantní skutečnosti, protože svědek ve společnosti fakticky nepůsobil, faktury nevystavil a jeho výslech tedy nemohl objasnit relevantní skutkový stav.

6. Správce daně se pokusil vyslechnout též zmíněného M. K., což se nepodařilo, jelikož na adrese jeho trvalého pobytu se jej nepodařilo nalézt, a nebylo tak možné jej předvést, přičemž jiné místo, kde by mohl být zastížen, správce daně nezjistil.
7. Dále správce daně provedl výslech svědkyně J. F. (statutární orgán společnosti Wataridori). Svědkyně uvedla, že vzhledem k rizikovému těhotenství ve všech záležitostech týkajících se společnosti Wataridori jednal její manžel R. F., přičemž svědkyně odkazovala na vyjádření manžela. Svědkyně sdělila, že vzhledem k tomu, že společnost Wataridori vykonávala v deklarovaném období zemní práce, provoz skládky odpadu a demolici odpadu a sama nedisponovala potřebnými vozidly, musela si je pronajímat od dalších osob. Rastislav Fefko, jednatel žalobkyně a společnosti OK Odpady, se na společnost Wataridori obrátil, protože provozovala skládku v k. ú. Veltrusy. Skládku byla provozována na základě smlouvy o uložení uzavřené se společností TEZZAV, spol. s r.o. (dále jen „TEZZAV“), která byla dle rozhodnutí krajského úřadu provozovatelem skládky. K této výpovědi žalovaný uvedl, že nekoresponduje s výpovědí svědka K. (jednatele společnosti TEZZAV), který vypověděl, že nikdo kromě společnosti TEZZAV nebyl oprávněn k převzetí odpadu. S Wataridori byla dle svědka K. uzavřena pouze smlouva o technickém provedení ukládky a modelaci terénu. Svědkyně potvrdila vystavení faktur pro společnost OK Odpady. Současně uvedla, že žádné jiné dokumenty jako objednávky, smlouvy či předávací protokoly nebyly vyhotovovány. Toto její tvrzení bylo žalovaným vyhodnoceno jako nepravdivé, neboť sama svědkyně současně potvrdila podpis pana F. na jí předložených předávacích protokolech ze dne 31. 3. 2013, které byly sepsány společnostmi Wataridori a OK Odpady z akcí „BD Veleslavín“ a „BD Malešice“. Dále svědkyně vypověděla, že fakturace probíhala na základě odevzdaných lístků ze skládky, což žalovaný opět vyhodnotil jako tvrzení rozporné s výpovědí svědka K., který uvedl, že v případě uložení zeminy byly od přepravců vyžadovány doklady o původu výkopové zeminy s údaji o názvu stavby, původce odpadu, druhu odpadu, názvu přepravce a RZ vozidla. Bez těchto listin by odpad nebyl na skládku převzat. Jakým způsobem a kdy byly vystavené faktury společností OK Odpady uhrazeny, si svědkyně nevzpomněla. Žalovaný zhodnotil, že z výpovědi svědkyně plyne, že si neuvědomila, kdo byl vlastně dodavatelem a kdo odběratelem deklarovaných prací. Na jednotlivých stavbách, odkud pocházela zemina, svědkyně či její manžel provedené naložení zeminy nekontrolovali a na stavbách přítomni nebyli. Jaká vozidla byla potřeba naložit a kam zeminu odvést, určoval podle svědkyně na jednotlivých stavbách svědek S., ten ovšem vypověděl, že nevěděl, kam byla vytěžená zemina odvezena. Svědkyně sice potvrdila obchodní spolupráci Wataridori se společností OK Odpady a společnostmi Bromass a KMK-TRANS, avšak z její výpovědi nejsou zřejmé konkrétní okolnosti těchto obchodních případů, a tedy zda se služby

skutečně uskutečnily v deklarovaném rozsahu, čase a ceně podle žalobkyní přijatých faktur. Žalovaný konstatoval, že ve výpovědi svědkyně je řada nejasných skutečností a odlišností, které vyšly najevo v kontextu všech provedených výslechů.

8. Žalovaný dále zrekapituloval výpověď svědka P. K., který byl v rozhodné době jednatelem společnosti TEZZAV, provozovatele zařízení k využívání odpadů „*Pískovna Veltrusy – areál Strachov*“. Svědek vypověděl, že společnost TEZZAV byla v roce 2013 jedinou oprávněnou osobou k převzetí odpadu. Řidičům přepravujícím odpad byl provozovatelem skládky předáván nákladový lístek (vážní či úložní), který obsahuje údaje o původci odpadu, RZ vozidla, času uložení odpadu, jeho množství a druhu. Hlavním dodavatelem odpadového materiálu byla společnost Wataridori. Tato společnost však nebyla osobou oprávněnou k převzetí a uložení odpadu na skládce. Se společností Wataridori byla sepsána smlouva o spolupráci, podle které zajišťovala technické provedení ukládky a modelaci terénu. Na ostatní společnosti řetězce si svědek nevzpomínal, protože neměl na starosti řešení ukládání odpadu. Podle žalovaného tento svědek faktické uskutečnění předmětné služby nepotvrdil.
9. Žalovaný také zrekapituloval výpověď svědka M. S.. Ten uvedl, že na akcích „*BD Velešlavín*“ a „*BD Malešice*“ prováděl zemní práce a žalobkyně prováděla odvoz a uložení zeminy, u které si tyto služby objednal. Odvoz a uložení zeminy prováděly i další společnosti. S žalobkyní uzavřel objednávku a žalobkyně tyto práce uskutečnila. Svědek vypověděl, že nevěděl, že žalobkyně nedisponuje potřebnou technikou. Také nevěděl, že provedení prací bylo žalobkyní objednáno u dalších společností, nevěděl, kam byla vytěžena zemina odvezena, a neověřoval si množství zeminy odpadu uloženého na skládkách. K ověření vykonané práce mu stačilo potvrzení o uložení odpadu, které bylo předloženo jednatelem žalobkyně, panem F.. Svědek nevěděl, zda byly předmětné faktury uhrazeny a jakým způsobem. Svědek uvedl, že ve svém účetnictví nemá žádné podklady k této obchodní spolupráci. Žalovaný výpověď svědka zhodnotil tak, že sice potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale jeho výpověď byla nekonkrétní, plná rozporů nejen v kontextu předložených důkazních prostředků, ale i všech provedených výpovědí, proto neprokázala relevantní skutečnosti. Žalovaný konkrétně uvedl, že potvrzení o uložení odpadu předložené žalobkyní neobsahuje údaje, které jsou dle svědka K. na nákladovém lístku standardně uvedeny (jako původ odpadu, jeho množství a druh). Svědek K. si ani nebyl jist, zda společnost TEZZAV vůbec kdy takové potvrzení vystavila. Nadto se potvrzení týká jiných měsíců, než kdy měly být práce pro pana S. vykonány. Dle žalovaného je též nelogické, aby svědek S. jakožto osoba odpovídající za subdodavatele nevěděl, kdo a s jakou technikou se dostane do uzavřeného areálu jednotlivých staveb. Svědek S. byl též povinen vést jako původce odpadu příslušnou evidenci. Pro fakturaci tak musely existovat i jiné podklady než šatní lístky. Dále žalovaný upozornil, že výpověď svědka S. je v rozporu s vyjádřením samotné žalobkyně ze dne 11. 12. 2013. Ta tvrdila, že mezi ní a panem S. došlo k předání předávacích protokolů; dle svědka ale takové protokoly vyhotoveny nebyly. Dále žalovaný upozornil, že svědek S. tvrdil, že nevěděl, kam byla zemina odvážena, podle svědkyně F. to byl ale on, kdo určoval řidičům místo odvozu zeminy z jednotlivých staveb. Žalovaný výpověď svědka S. vyhodnotil jako nevěrohodnou, rozpornou s ostatními důkazy a neprokazující faktické uskutečnění služeb v deklarovaném rozsahu, čase a ceně.
10. Navrhovaný výslech pana V. P. (jednatele společnosti Bromass) nebyl realizován, neboť tento svědek zemřel.

11. Žalovaný k deklarovanému odvozu a uložení zeminy konstatoval, že žalobkyně k tomuto plnění předložila pouze formální účetní doklady (faktury, předávací protokoly, dohodu o započtení závazků a pohledávek). Ani na výzvu k prokázání skutečností ani po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění nedoložila žádné důkazní prostředky (smlouvy, nákladové či vážní listky, doklady k přepravě, doklady o uložení zeminy na skládce apod.), kterými by prokázala, že předmětné služby byly realizovány v rozsahu, čase a ceně deklarovaných na fakturách od dodavatele OK Odpady. Žalobkyně přitom ve svém účetnictví k jiným akcím než „*BD Veleslavín*“ a „*BD Malešice*“ evidovala např. vážní i úložní listky. Ani provedenými svědeckými výpověďmi nebylo faktické uskutečnění předmětných služeb prokázáno. Naopak po jejich provedení ještě vzrostly pochybnosti o jejich uskutečnění. Správce daně tak postupoval dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, když tyto náklady neosvědčil jako daňové uznatelné.
12. Pokud jde o druhou deklarovanou službu, náklady na pronájem, k tomu žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou s J. D. a její dodatek č. 1. Podle smlouvy měla žalobkyně jako nájemce platit nájemné, přičemž jeho výše za rok 2013 vyplývající ze smlouvy (1 078 512 Kč) neodpovídala zaúčtované částce (4 044 000 Kč). Dále bylo podle žalovaného relevantní, že podle výpisu z katastru nemovitostí byl vlastníkem nemovitostí J. D. (od 1. 3. 2013 do 2. 9. 2014 zaměstnanec žalobkyně), přičemž jako pronajímatel žádné příjmy z pronájmu ve svém daňovém priznání za rok 2013 nevykázal. Z účetních dokladů předložených ke kontrole bylo dále zjištěno, že nájemné hrazeno nebylo. V dodatku č. 1 ze dne 25. 6. 2013 je sice uvedeno, že nájemce má zájem provést stavební opravy a úpravy, které bude hradit, a tyto platby se budou započítávat na nájem, avšak žalobkyně neprokázala, že tyto opravy byly provedeny. Na výzvy správce týkající se nájemného žalobkyně řádně nereagovala a neposkytla žádné vyjádření či důkazní prostředky. Žalovaný tedy konstatoval, že žalobkyně nepředložila relevantní důkazy, které by prokázaly, že nájemné ve výši 4 044 000 Kč je náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, tj. náklad vynaložený v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
13. K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný mj. uvedl, že správce daně při dokazování hodnotil všechny důkazy podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a každý důkaz posuzoval jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně vedl s žalobkyní ústní jednání, vydal tři výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, dále se snažil získat informace prostřednictvím žádosti o informace z daňového spisu jiných daňových subjektů (společnosti KMK-TRANS) a výzev k poskytnutí údajů (na KMK-TRANS s.r.o. a OSSZ Mělník) a uskutečnil rovněž místní šetření v místě předmětu nájmu (ubytovna v Neratovicích). Správce daně využil také důkazních prostředků a informací získaných při daňové kontrole dodavatele daňového subjektu (společnosti OK Odpady) a odběratele daňového subjektu (fyzické osoby M. S.). K odvolání žalobkyně byly provedeny další svědecké výpovědi. Žalovaný tedy neshledal porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil své pochybnosti týkající se nákladů a důkazní břemeno přešlo na žalobkyni. Pokud jde o námitku, že žalobkyně nemohla být přítomna u výsledku bývalých jednání společností KMK-TRANS a Bromass, tak ti byli vyslechnuti v jiném daňovém řízení. Nadto tyto důkazní prostředky pouze založily pochybnost správce daně, kterou žalobkyně mohla vyvrátit, což neučinila.

14. Správce daně podle žalovaného též aplikoval správnou právní normu. Pro daňovou uznatelnost nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet či jiný druh úhrady) ani to, že byl dále prodán, ale je podstatné prokázání toho, za co byl ve skutečnosti náklad vynaložen a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Na fakturách č. 1301004 č. 1301005 byla jako dodavatel uvedena společnost OK Odpady, ze zjištění z daňové kontroly OK Odpady však plyne, že tato společnost shodné služby nevykonávala a dále je nakoupila od společnosti Wataridori. Ani tato společnost však odvoz a uložení neprovedla a objednala si je u Bromass a KMK-TRANS, přičemž tyto subjekty faktickou realizaci služeb nepotvrdily. Správci daně tak vyvstaly pochybnosti o tom, zda se obchodní transakce uskutečnila v souladu s předloženými fakturami. Pokud jde o náklady na nájem, v tomto ohledu žalobkyně dle žalovaného neprokázala, že šlo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
15. Dodatečný platební výměr žalovaný změnil pouze pro početní chybu.

III. Žaloba

16. Žalobkyně předně uvádí, že ve vztahu k nákladům na odvoz a uložení zeminy správce daně pouze fabuloval své pochybnosti o skutečné realizaci služeb. Jádrem sporu je podle žalobkyně hodnocení předložených důkazních prostředků. Ty podle ní prokazují, že se plnění fakticky uskutečnila a že žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
17. K výsledku svědka V. P. žalobkyně uvedla, že sice zemřel, ale výslech svědkyně J. F. prokázal, že P. jednal jménem společnosti Bromass. Žalovaný zde nedostal své povinnosti hodnotit důkazy podle § 8 odst. 1 daňového řádu ve vzájemných souvislostech.
18. K výsledku svědka L. Š. žalobkyně uvedla, že k němu žalovaný nepřihlížel, protože jeho výpověď byla v rozporu s jinou jeho výpovědí, jež tento svědek učinil v jiném daňovém řízení. Jelikož však žalobkyně nemohla být při první výpovědi svědka L. Š. přítomna, tak k ní žalovaný vůbec neměl přihlížet.
19. K výsledku svědka M. K. žalobkyně namítala, že celní a policejní orgány po jeho pobytu pátraly nedostatečně a při pokusu o předvedení měl policejní orgán pečlivě pátrat v daném domě a nespolehnout se na pouze skutečnost, že v domě neměl domovní schránku a označený zvonek. Daňové orgány dále mohly pátrat též v registru obyvatel, rejstříku exekucí, insolvenčním rejstříku a živnostenském rejstříku.
20. K výsledku svědkyně J. F. žalobkyně uvedla, že společně s výpověďmi svědků L. Š. a P. K. prokázala spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele společnost Wataridori i odvoz zeminy na skládku. Její výpověď je podle žalobkyně konkrétní a pro účely prokázání zdanitelného plnění dostačující.
21. Svědek P. K. podle žalobkyně prokázal činnost společnosti TEZZAV i součinnost žalobkyně a společnosti Wataridori. Je podle žalobkyně logické, že svědek neznal jiné společnosti, jež se podílely na stavbě.
22. Výpověď svědka M. S. pak podle žalobkyně prokázala, že měl celou zakázku jako investor na starosti a že spolupracoval s žalobkyní jako se svým dodavatelem. Jeho výpověď jasně prokázala, že žalobkyně použila předmětná přijatá plnění na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů.

23. Správce daně dospěl k zjednodušujícímu závěru, že žalobkyně měla být součástí řetězce při neoprávněném čerpání odpočtů, ale již neodůvodnil, kde se daň ztratila a kdo byl člen řetězce, který z toho měl prospěch. Podle žalobkyně mělo dojít k identifikaci jednotlivých článků řetězce s přisouzením jejich postavení v řetězci (například *buffer* či *missing trader*). Správce daně se tedy pouze pokoušel ulehčit si práci, protože se nezmiňoval o podvodném jednání, které by musel v souladu se svými povinnostmi prokázat. Správce daně tak nepřipustně vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala uskutečnění dodání služeb a důkazní prostředky hodnotil ve prospěch svého předem učiněného závěru z kontrol DPH.
24. Podle žalobkyně je naprosto obvyklé, že při práci na stavbě jsou najímány i další společnosti. Často se tak děje z důvodu časového tlaku. V případě, kdy jsou na stavbě zaměstnanci více společností, je obvyklé, že vše není řádně zdokumentováno. Není ovšem podle žalobkyně namístě klást jí za vinu, že dostatečně neprověřovala své odběratele, neboť to vždy byly společnosti, jež měly provádění stavebních prací v hlavním předmětu podnikání a akceptovaly její nabídku. Stavební práce byly navíc reálně uskutečněny. V době provádění stavby žalobkyně nijak nemohla ověřit to, zda a jak její odběratelé plní své daňové povinnosti a zda jsou spolehliví plátcí. Žalobkyně projevila více než náležitou obchodní opatrnost, protože s prvním dodavatelem byla personálně i ekonomicky spojena a jeho dodavatelem byla bezpečně prokázaná a známá společnost Wataridori. Z judikatury přitom plyne, že nelze po daňovém subjektu požadovat ověření skutečností, které si nemůže ověřit vůbec nebo jen s velkými obtížemi a které nejsou jeho obchodní neopatrností.
25. Žalobkyně shrnula, že přijala zdanitelné plnění od společnosti OK Odpady. Výsledkem svědkyně F. bylo prokázáno, že dodavatel OK Odpady přijal zdanitelné plnění od Wataridori. Svědek Š. pak prokázal, že jeho společnost vozila odpad právě pro Wataridori. Výslech svědka K. prokázal, že celý provoz skládky měla na starosti právě Wataridori. Výslech svědka S. pak prokázal spolupráci se žalobkyní, z čehož vyplývá, že žalobkyně zahrnula nákup služeb do daňově uznatelných nákladů oprávněně. Není pochyb o tom, že stavba byla skutečně realizována. Žalobkyně tak zcela splnila podmínky dle § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž daňové orgány nesplnily své povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.
26. Pokud jde o druhý z nákladů (náklady na pronájem), žalobkyně uvádí, že předložila smlouvu o nájmu nebytových prostor s pronajímatelem J. D. včetně dodatku č. 1 a 2, předběžný rozpočet oprav ubytovny po povodni z roku 2012 a seznam zaměstnanců, kteří v ubytovně bydleli. V dodatku č. 2 je výslovně uvedeno, že veškeré náklady na stavební opravy a úpravy budou započteny na nájemné v souladu s podmínkami plateb podle nájemní smlouvy. Výtka daňových orgánů, že za nájemní smlouvu nebyla placena úplata, je tedy nedůvodná, protože na místo toho došlo k započtení za opravy. Opravy a úpravy vyplývaly z předloženého rozpočtu. Žalobkyně nemohla vědět, že pan D. nezahrnul do svého daňového přiznání příjmy z pronájmu. Seznamem zaměstnanců bylo dále prokázáno, že tito lidé byli v rozhodné době v pracovním poměru. K těmto závěrům ovšem daňové orgány nedospěly toliko z toho důvodu, že důkazy nehodnotily ve vzájemné souvislosti. Daňové orgány ale nemají chránit pouze zájem státu vybrat daň, ale musejí postupovat objektivně tak, aby byl zjištěn skutečný stav a aby byla daň vybrána ve správné výši.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

27. K návrhu na výslech svědka V. P. žalovaný uvedl, že k němu nedošlo, protože zemřel. Pokud jde o další námitky žalobkyně týkající se tohoto důkazního návrhu, žalovaný dodal, že V. P. měl pouze manželovi svědkyně F. na benzinových stanicích předávat hotovostní platby. Svědkyně si ovšem sama neuvědomovala, kdo byl v dané věci dodavatel a odběratel. K výslechu L. Š. dodal, že není věrohodný, protože svědek sám uvedl, že v rozhodné době nevykonával funkci jednatele společnosti KMK-TRANS a nepodepisoval žádné doklady. Společnost fakticky řídil M. K.. Toho se daňové orgány pokusily vyslechnout, ale nepodařilo se jim zjistit, na jaké adrese je dosažitelný. Výpověď svědkyně J. F. byla nekonkrétní, nevěrohodná a v rozporu s dalšími provedenými důkazy (svědeckou výpovědí svědka K.). Žalovaný nesouhlasí s tím, že by výpovědí svědka P. K. byl prokázán logický sled událostí a faktické uskutečnění přijatého zdanitelného plnění, neboť je v rozporu s ostatními důkazními prostředky i tvrzením žalobkyně. Vyplývá z ní totiž, že uložení a odvoz zeminy se nemohlo uskutečnit způsobem, který žalobkyně deklarovala. Svědek S. se o práci nezajímal a nevěděl, kdo a za jakých podmínek se dostane do areálu. Tento svědek rovněž nepotvrdil vyjádření žalobkyně, podle kterého byly mezi svědkem a žalobkyní předávány předávací protokoly.
28. Co se týče námitky, že v obchodním řetězci daňové orgány neidentifikovaly chybějící daně za účelem čerpání neoprávněných odpočtů DPH, žalovaný uvádí, že podstatou tohoto sporu je daňová uznatelnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, nikoli problematika podvodu na DPH. Nesouhlasí ani s tím, že žalobkyně projevila náležitou obchodní opatrnost při zkoumání svých partnerů, protože na rozdíl od příkladů z citované judikatury si nezajistila důkazy potvrzující uskutečnění zdanitelných plnění. V těchto případech navíc daňové subjekty předkládaly v průběhu vytýkácího řízení a ve stanovených lhůtách správci daně relevantní důkazy na podporu svých tvrzení, nebyly zjištěny nedostatky týkající se vedení účetnictví a dalších dokladů či daňovým subjektům nebylo dostatečně umožněno svá tvrzení prokázat.
29. Jde-li o náklady na nájem, žalobkyní nebyly předloženy žádné doklady, které by doložily, že tyto opravy byly provedeny a byly na nájemné započteny. Žalobkyně opakovaně nereagovala na výzvy správce daně k doložení relevantních dokumentů a neposkytla žádné vyjádření či důkazní prostředky.

V. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

30. V replice žalobkyně namítá, že v zákonné době podle § 136 odst. 1 zákona o dani z příjmů podala daňové přiznání za rok 2013. Dne 30. 9. 2015 byla zahájena daňová kontrola a odvolací řízení bylo ukončeno doručením napadeného rozhodnutí dne 20. 2. 2020. Po 30. 9. 2019 ale již došlo k prekluzi stanovení daně. Rozhodnutí je z tohoto důvodu podle žalobkyně nicotné, a navrhuje proto, aby to soud podle § 76 odst. 2 s. ř. s. prohlásil. Za tímto účelem podala též podnět k přezkoumání napadeného rozhodnutí podle § 121 daňového řádu.
31. Dále žalobkyně opakuje, že spolehlivě vyvrátila pochybnosti daňových orgánů, neboť předložené důkazní návrhy žalovaný nesprávně hodnotil. Dodala, že výslech svědkyně J. F. prokázal, že náklady žalobkyně vůči dodavateli Wataridori se vztahují na náklady této společnosti vůči společnosti Bromass. Svědeckou výpovědí L. Š. bylo prokázáno, že náklady uskutečněné žalobkyní vůči společnosti Wataridori se vztahují na náklady této společnosti vůči společnosti KMK-TRANS. Výpověď svědka P. K. společně s výpovědí svědkyně J. F. potvrdila spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele na konkrétní zakázce.

Není vůbec relevantní, jak byli tito svědci domluveni na fungování skládky. Svědek M. S. výslovně potvrdil spolupráci žalobkyně a jejího odběratele. Pokud ve svém vyjádření žalovaný nově uvádí, že žalobkyně nezachovala náležitou míru obezřetnosti při zajištění podkladů pro případ prokázání svých výdajů, tak to je vyvráceno tím, že žalobkyně prokázala výdaje svého dodavatele, subdodavatele i subdodavatelů subdodavatele. V žalobě citovaná judikatura je přílehlavá, protože též žalobkyně neměla ve svém účetnictví nedostatky.

32. Žalovaný v duplice uvedl, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2011 vykázala daňovou ztrátu, jež lze podle § 34 zákona o dani z příjmů uplatnit v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů, jež je ve vztahu speciality k § 148 daňového řádu, stanoví, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, což potvrdil též Nejvyšší správní soud (viz rozsudky ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40, či ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 - 41). Délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 tedy činila 6 let a měla uplynout dne 1. 7. 2020. Dne 30. 9. 2015 byla zahájena daňová kontrola, a proto podle § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně počala běžet znovu a uplynula by až dne 30. 9. 2021. K hodnocení důkazů k nákladům nájmu žalovaný uvádí, že nebyl předložen předběžný rozpočet oprav ubytovny či jiný doklad prokazující uskutečnění oprav.

VI. Ústní jednání

33. Žalobkyně při ústním jednání shrnula uplatněné žalobní body. Zaprvé, zopakovala svoji námitku prekluze. V tomto ohledu uvedla, že daňová kontrola byla zahájena dne 30. 9. 2015. Tím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 30. 9. 2018. Rozhodnutím o stanovení daně došlo k dalšímu prodloužení lhůty. Lhůta měla skončit 30. 9. 2019. Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni 20. 2. 2020, tedy po lhůtě. Žalobkyně dne 19. 10. 2020 pro jistotu podala podnět k přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu. Dosud nemá od Generálního finančního ředitelství (dále „GFŘ“) odpověď.
34. Po věcné stránce žalobkyně nesouhlasí s hodnocením důkazů ze strany žalovaného. Nejdůležitější je dle žalobkyně potvrzení spolupráce zmíněných společností s žalobkyní. Podle žalobkyně bylo nejen prokázáno, že žalobkyně plnění získala od společnosti OK Odpady, ale že společnost OK Odpady plnění získala od společnosti Wataridori. To potvrdila svědkyně F. se svým manželem. Dokonce výsledkem svědka Š. bylo prokázáno, jakým způsobem byla zakázka realizována společností Wataridori. Zakázku za odběratele potvrdil investor stavby svědek S., který při výsledku odpověděl kladně na otázku, zda si u společnosti OK Odpady objednal odvoz a uložení zeminy na akcích BD Malešice a BD Veleslavín s tím, že podmínky spolupráce sjednal osobně s panem F.. Svědek K. za společnost TEZZAV, provozovatele skládky, spojil tyto svědecké výpovědi tím, že potvrdil spolupráci se společností Wataridori, tak se společností OK Odpady. Tím byly pochybnosti odstraněny. Při velkých stavbách je preferováno, že nejsou písemné smlouvy, ale jen objednávky a fakturace. Je nesmysl, aby se pořizovaly předávací protokoly. Žalobkyně dále namítla, že svědka K., jehož výslech nebyl realizován, mohly správní orgány vypátrat na běžných veřejných serverech, kde by na něj získaly kontakt. Žalobkyně uvedla, že disponuje telefonním číslem na tohoto svědka. K pronájmu

žalobkyně namítla, že prokázala, že zaplacení pronájmu bylo realizováno zápočtem stavebních prací.

35. Žalovaný při jednání odkázal na svá písemná podání. K námitce prekluze žalovaný poukázal, že je třeba uplatnit § 38r zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyni byla vyměřena daňová ztráta za rok 2011. Proto prekluze nenastala. Žalovaný uvedl, že k duplice přiložil sdělení GFŘ, dle něhož byl žalobkyní zmíněný podnět shledán nedůvodným. Žalovaný má za to, že svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno faktické plnění, jak bylo deklarování žalobkyní.
36. Soud při jednání provedl důkaz sdělením GFŘ ze dne 17. 12. 2020, č. j. 73756/20/7100-40110-207203 (čl. 49–51 soudního spisu), jímž byl podnět žalobkyně k nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí shledán nedůvodným právě s odkazem na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
37. K dotazu soudu, zda žalobkyně sdělila telefonní číslo na svědka K. správním orgánům, žalobkyně uvedla, že se domnívá, ale není si jistá, že toto číslo bylo správci daně sděleno již v rámci daňové kontroly. Doplnila, že žalobkyně nemá povinnost zjišťovat své dodavatele ve čtvrté řadě.

VII. Posouzení věci krajským soudem

38. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
39. V této věci šlo o to, zda žalobkyně splnila podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, přičemž rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou postavena na závěru, že žalobkyně splnění těchto podmínek neprokázala, a proto jí byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Argumentace žalobkyně, že věc se měla posuzovat prizmatem podvodu na DPH, měly být identifikovány jednotlivé články řetězce a mělo se prokazovat podvodné jednání, je s odůvodněním napadeného rozhodnutí mimoběžná. Ať už o takový řetězec šlo či nikoliv, není to na překážku posouzení toho, zda žalobkyní uplatněné náklady bylo možno daňově uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně tak není napadené rozhodnutí argumentačně postaveno na tom, že by žalobkyně nedostatečně prověřovala své odběratele.
40. Pokud jde o relevantní právní úpravu, o daňově uznatelný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68).

41. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V tomto ohledu soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 -119, podle kterého: *„[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“*
42. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady, musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
43. Soud dále připomíná, že v případě řádně odůvodněného napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry žalovaného osvojil a s jeho odůvodněním se ztotožnil. Jak totiž konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47: *„V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyčtené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno.“*
44. V nyní posuzované věci jde z tohoto hlediska o obdobnou situaci. Na jedné straně stojí napadené rozhodnutí, které žalovaný podrobně odůvodnil, vysvětlil, jak a proč hodnotil jednotlivé důkazy doplněné v odvolání (svědecké výpovědi) a proč i dle jeho názoru žalobkyně nesplnila podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Naproti tomu žalobní námitky, jimiž by měla žalobkyně konkrétně reagovat na toto odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou do značné míry toliko opakováním již námitek vznesených v odvolacím řízení, které žalovaný pečlivě vypořádal. Soud tak v první řadě odkazuje na řádné odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.
45. Soud se v první řadě zabýval tím, zda nedošlo k prekluzi. Žalobkyně sice tuto námitku vznesla až v replice, tedy opožděně ve smyslu § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., nicméně soud je

povinen k prekluzi přihlídnout i bez uplatnění námitky (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 a ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a na ně navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, či ze dne 30. 4. 2009, č. j. 5 As 73/2008 - 17). V daném případě nicméně k prekluzi nedošlo. Žalobkyně totiž přehlédla zvláštní úpravu prekluze v § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů (k tomu viz žalovaným přílehavě citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, č. 4023/2020 Sb. NSS, a ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 - 41). Žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu v roce 2011. V návaznosti na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak pro určení lhůty pro stanovení daně nejen za rok 2011, ale za všechna zdaňovací období, za které mohla ztrátu uplatnit, určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit. V tomto případě je tak rozhodující uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016. Ta však uplynula až po vydání napadeného rozhodnutí, nehledě na její přerušování v důsledku zahájení daňové kontroly s ohledem na § 148 odst. 3 daňového řádu.

46. Pokud jde o jednotlivé žalobní body, žalobkyně nejprve v žalobě bez bližší argumentace uvádí, že správce daně fabuloval své pochybnosti o faktické realizaci předmětných služeb.
47. Soud uvedenou námitku chápe tak, že dle žalobkyně nebyly dány pochybnosti o ohledně věrohodnosti, průkaznosti správnosti či úplnosti účetnictví. Ostatně žalobkyně dále na jiném místě žaloby (nicméně obdobně nekonkrétně) tvrdí, že nebyly splněny podmínky v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [a též písm. d), což je ale pro věc zcela irelevantní ustanovení, jak již vysvětlil žalovaný v odst. 73 napadeného rozhodnutí].
48. Soud k této námitce nejprve připomíná, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (viz rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78).
49. V tomto případě je žalobní námitka formulována velmi vágně. Soud proto jen obdobně obecně konstatuje, že důvody, které založily pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jsou přesvědčivě shrnuty v odst. 71 napadeného rozhodnutí: *„Odvolací orgán neshledal porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil své pochybnosti týkající se předmětných nákladů, o které si daňový subjekt snížil základ daně. Konkrétně k nákladům na odvoz a uložení zeminy odvolací orgán uvádí, že správce daně měl v předmětném případě z jiných daňových řízení informaci, že deklarovaný dodavatel odvoz a uložení zeminy neprovedl, ale tyto práce si objednal u společnosti Wataridori. Ani tato společnost však odvoz a uložení neprovedla a objednala si je u dalších subjektů (Bromass a KMK-TRANS), přičemž tyto subjekty faktickou realizaci předmětných služeb nepotvrdily (blíže viz body [30] a [31]). Co se týká nájemného, prvotní pochybnosti správce daně vyplynuly z předložené smlouvy o nájmu, dle které měl daňový subjekt za rok 2013 za předmětné nájemné zaplatit 1 078 512 Kč, zatímco zaúčtovaná částka nájemného za ZO 2013 byla 4 044 000 Kč a rovněž ze skutečnosti, že pronajímatel do svého daňového přiznání nezahrnul výnosy z pronájmu. O souladu zaúčtovaných nákladů se skutečností tak existovaly vážné a důvodné pochyby.“* (dále viz také odst. 27 napadeného rozhodnutí). Proti tomuto logickému zdůvodnění vzniku pochybností žalobkyně v žalobě

nepředkládá žádnou konkrétní oponenturu, a proto soud v tomto ohledu toliko odkazuje na napadené rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.

50. S ohledem na výše citovanou zákonnou úpravu a judikaturu (viz odst. 41–42) bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala, že skutečně došlo k realizaci uvedených služeb v deklarovaném rozsahu, čase a ceně.
51. Pokud jde o odvoz zeminy, žalobkyně namítá, že faktické uskutečnění této služby bylo svědeckými výpověďmi potvrzeno. V tomto ohledu soud sdílí závěr žalovaného (viz zejména odst. 55–58 napadeného rozhodnutí), že provedeným dokazováním toto prokázáno nebylo. Žalobkyně předložila pouze formální doklady, které byly správcem daně zpochybněny (viz výše). Na výzvy správce daně pak nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky jako smlouvy, vážní lístky, doklady k přepravě, doklady o uložení zeminy apod. Ani v odvolacím řízení doplněné svědecké výpovědi pak skutečnou realizaci předmětných plnění nepotvrdily.
52. Žalobkyně v žalobě k výsledku svědka V. P. uvádí, že sice zemřel, a nemohl tedy být vyslechnut, ale svědkyně F. potvrdila, že P. jednal jménem společnosti Bromass. K tomu soud uvádí, že to je sice pravda, ale skutečnost, že společnost Bromass, za níž jednal V. P., za svědkyni nepřilíš vyjasněných okolností spolupracovala se společností Wataridori, nijak nepotvrzuje faktickou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur. Přílehavě to bylo již vyjádřeno v odst. 81 napadeného rozhodnutí: *„Ze svědecké výpovědi paní F. vyplynulo, že v předmětné době za Wataridori jednal pan R. F., který si však již okolnosti ohledně spolupráce se společností Bromass, jejímž jednatelem byl pan P., nepamatoval. Sdělení svědka, že pan F. jednal s panem V. vystupujícím za společnost Bromass, který mu měl předávat hotovostní úhrady někde na pumpách, a přebíral od něho vystavené daňové doklady, není dle odvolacího orgánu potvrzením, že právě předmětné služby v podobě odvozu a uložení odpadu byly provedeny společností Bromass. Nadto již v daňové kontrole byl odvolatel seznámen se zjištěním správce daně ohledně nepotvrzení uskutečnění předmětných prací společností Bromass (viz protokol o výsledku svědka č. j. 4925110/14/2009-05405-107680 ze dne 11. 8. 2014).“*
53. K výsledku svědka L. Š. (bývalého jednatele společnosti KMK-TRANS) žalobkyně uvádí, že jeho dřívější výpověď v jiném řízení byla ovlivněna M. K.. Dřívější výpověď Š. byla realizována v souvislosti s daňovou kontrolou odběratele S., žalobkyně tedy nemohla být účastna tomuto dřívějšimu výsledku a klást svědkovi Š. otázky. Proto je původní výpověď Š. z jiného řízení v tomto řízení irelevantní a žalovaný k ní neměl vůbec přihlížet.
54. V první řadě je nutno konstatovat, že žalovaný v této věci napadené rozhodnutí nepostavil na výpovědi svědka Š. z jiného řízení (byť je možno dodat, že za splnění určitých podmínek lze též protokoly z jiných řízeních použít jako podklad pro rozhodnutí – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54, odst. 20). V tomto případě nicméně výpověď svědka Š. z roku 2015 pouze zapříčinila pochyby daňových orgánů (viz odst. 31 a 76 napadeného rozhodnutí). Žalovaný se v tomto řízení zcela správně nespokojil toliko s protokolem o výpovědi svědka Š. z roku 2015, ale i v tomto řízení byl svědek Š. předvolán a dne 27. 2. 2019 byl vyslechnut za účasti právního zástupce žalobkyně, který svědkovi taktéž kladl otázky. Pravdivost výpovědi z roku 2015 pak zpochybnil sám svědek, který dne 27. 2. 2019 vypověděl, že tehdy uváděl přesně to, co mu řekl předchozí jednatel KMK-TRANS M. K., který na něj společnost přepsal, aniž by svědek chápal, o co šlo. Žalovaný pak zcela logicky hodnotil výpověď svědka provedenou v tomto řízení tak, že z hlediska objasnění skutečného průběhu

realizace předmětných služeb nic relevantního nepřinesla, neboť svědek fakticky v předmětném období jako jednatel společnosti KMK-TRANS nepůsobil (viz odst. 39–41 a odst. 77 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tímto postupem nebyla nijak krácena na svých procesních právech a hodnocení výpovědi tohoto svědka žalovaným je zcela logické.

55. K pokusu o výslech svědka M. K. je v žalobě tvrzeno, že celní orgány měly vyhledat faktickou adresu tohoto svědka a měly po něm pátrat též v příslušných veřejných rejstřících.
56. Ze správního spisu vyplývá, že svědek K. byl dvakrát obeslán na adrese X, přičemž doručenky se vrátily s poznámkou „odstěhoval se“ a „není domovní schránka“. Následně byl učiněn pokus o jeho předvedení podle § 100 odst. 2 daňového řádu. Celnímu úřadu pro Středočeský kraj se svědka na uvedené adrese nepodařilo zastihnout a předvést, přestože se o to pokusil dvakrát (15. a 17. 5. 2019). Celní úřad v přípisu uvedl, že na zvoncích ani dopisních schránkách panelového domu na uvedené adrese nebylo napsané jméno svědka, tudíž jej nebylo možné kontaktovat ani zjistit, zda se na místě nachází. Sousedé sdělili, že zde svědek už dávno nebydlí anebo nevěděli, o koho se jedná.
57. Dle soudu daňové orgány vyvinuly dostatečné úsilí za účelem realizace výslechu svědka K.. Toho se přitom snažily zastihnout na jeho jediné známé adrese vyplývající z centrální evidence obyvatel. Žalobkyně sama daňovým orgánům neuvedla jinou adresu či jiný kontakt (např. telefon či e-mail), jehož prostřednictvím by se daňové orgány mohly se svědkem spojit. Ze správního spisu nevyplývá, že by daňovým orgánům sdělila jeho telefonní číslo, na němž by jej mohly zastihnout (ostatně při soudním jednání uvedla, že si tím není jista). Celní úřad nebyl povinen pátrat po svědkovi přímo v domě, jak mu žalobkyně vytýká v žalobě, tím spíše, že nikdo ze sousedů neuvedl, že by se svědek v domě vyskytoval (sousedé jej buď neznali, nebo uváděli, že se už dávno odstěhoval). Pokud snad měla žalobkyně v době pokusů o předvolání informace, že se svědek schovává například v prádelně bytového domu, mohla a měla toto své podezření sdělit příslušným orgánům, a přispět tak k realizaci jeho výslechu. Stejně tak nebyly daňové orgány povinny bez relevantních indicií prověřovat všechny veřejné rejstříky, jak se domnívá žalobkyně. Soud zde odkazuje na odpověď Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019 - 32, na obdobnou kasační námítku: „*Teoreticky si sice lze představit, že by správce daně pro zjištění skutečného pobytu osoby prověřoval postupně v podstatě náhodně různé veřejnoprávní evidence (včetně evidence trestního řízení), a to i pokud by nic nenasvědčovalo tomu, že daná osoba je v těchto evidencích vedena. Nejvyšší správní soud má nicméně ve shodě s krajským soudem za to, že takový požadavek je ve vztahu k cíli správy daní nepřiměřený, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Námítka je tudíž nedůvodná*“ (odst. 14). Tvrzení žalobkyně, že správce daně vrátil spis žalovanému dříve, než „ukončil pokus o předvedení“, je z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí zcela irelevantní.
58. Žalobkyně se v žalobě dále vyjadřuje k výslechu svědkyně F.. Podle ní její výslech propojil pravdivé výpovědi svědků Š. a K. a vnesl do věci světlo, neboť svědkyně potvrdila jak spolupráci Wataridori, tak držení zakázky stran odvozu zeminy na skládku. Totéž

žalobkyně tvrdila již v odvolání (viz odst. 82 napadeného rozhodnutí). Zde soud konstatuje, že se žalovaný výpovědi svědkyně F. v napadeném rozhodnutí velmi podrobně zabýval, hodnotil ji v kontextu dalších provedených výsledků a vysvětlil, proč z ní neplynou konkrétní okolnosti, které by potvrzovaly realizaci odvozu a uložení zeminy v žalobkyní deklarovaném rozsahu, čase a ceně (viz odst. 43–47 a odst. 82 napadeného rozhodnutí). Namísto toho, aby žalobkyně na toto podrobné zdůvodnění žalovaného reagovala, v žalobě opakuje tutéž obecně formulovanou námitku. Žalobkyně ani neuvádí žádnou konkrétní pasáž výpovědi svědkyně, která by měla potvrzovat tvrzení žalobkyně ohledně realizace služeb dle výše uvedených faktur. Soud za této situace odkazuje na logické hodnocení učiněné v odkazovaných částech napadeného rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožňuje.

59. K výsledku svědka P. K. žalobkyně tvrdí, že potvrdil jak činnost společnosti TEZZAV při akci, tak součinnost společnosti Wataridori. Soud podotýká, že skutečnost, že svědek potvrdil spolupráci mezi společnostmi TEZZAV a Wataridori, samozřejmě nijak neprokazuje to, o co jde v tomto řízení – tedy faktickou realizaci služeb dle konkrétních přijatých faktur od dodavatele OK Odpady. Nadto i tímto výsledkem se žalovaný podrobně zabýval, přičemž na hodnocení tohoto důkazu žalovaným není v žalobě jinak konkrétně reagováno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí například zdůraznil, že svědek K. vypověděl, že společnost Wataridori nebyla oprávněna k přijetí odpadu (což vyvrací tvrzení svědkyně F., že společnost Wataridori byla oprávněna k převzetí a uložení odpadu na skládce) a že se společností Wataridori byla uzavřena pouze smlouva o spolupráci, která spočívala v technickém provedení ukládky a modelaci terénu. Žalovaný také zdůraznil, že z výpovědi svědka K. vyplynulo, že řidičům přepravujícím odpad je provozovatelem skládky předáván nákladový lístek, který obsahuje údaje o původci odpadu, RZ vozidla, času uložení odpadu, jeho množství a druhu, přičemž žalobkyně nic takového v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nepředložila. Soud tak souhlasí s žalovaným, že ani výpověď svědka K. nepotvrdila faktické uskutečnění jí deklarovaných služeb.
60. Konečně pokud jde o svědka S., dle žalobkyně jeho výslech potvrdil, že měl celou zakázku coby investor na starosti, že spolupracoval se žalobkyní jakožto dodavatelem a že žalobkyně použila předmětná plnění v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Soud zde musí opět podotknout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výpověď svědka S. velmi podrobně hodnotil (viz odst. 52–54, 85 a 98 napadeného rozhodnutí), přičemž žalobkyně na toto hodnocení v žalobě reaguje v zásadě jen obecně formulovaným nesouhlasem. Soud tak opět jen odkazuje na výše zmíněné pasáže napadeného rozhodnutí (stručně zrekapitulované výše v odst. 9), v nichž žalovaný přesvědčivě vysvětlil, proč výslech tohoto svědka nepotvrdil faktickou realizaci služeb, jak byly deklarovány v obou fakturách.
61. Soud tak uzavírá, že závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci odvozu a uložení zeminy z akcí BD Malešice a BD Veleslavin, tak jak byly deklarovány ve výše konkretizovaných fakturách ze dne 28. 2. 2013, je logický a přesvědčivě odůvodněn a v rozsahu soudního přezkumu ob stojí. Žalobkyně v tomto ohledu nepředložila žádné relevantní listiny (např. smlouvy, vážní lístky, doklady o přepravě, o uložení zeminy),

kteře by její tvrzení prokázaly, a stejně tak svědecké výpovědi doplněné v odvolacím řízení realizaci těchto dvou konkrétních služeb nepotvrdily.

62. Pokud jde o další posuzovanou deklarovanou službu – náklady na pronájem – ve vztahu k ní žalovaný konstatoval, že prvotní pochybnosti vznikly na základě předložené smlouvy o nájmu uzavřené žalobkyní a J. D. jakožto pronajímatelem, který byl v předmětné době zaměstnancem žalobkyně. Podle smlouvy totiž měla žalobkyně za nájemné v roce 2013 zaplatit částku 1 078 512 Kč, přičemž ale zaúčtovaná částka nájemného činila 4 044 000 Kč. K pochybnostem daňových orgánů také přispěla skutečnost, že pronajímatel tyto výnosy z pronájmu nezahrnul do svého daňového přiznání.
63. Proti důvodnosti vzniku pochybností v tomto ohledu žalobkyně v žalobě nic konkrétního nenamítá. Soud se s tímto prvotním hodnocením žalovaného ztotožňuje. Došlo tedy k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni (viz výš odst. 41–42). Žalobkyně v žalobě opakuje argumentaci, že jí předložené listiny prokazují, že šlo o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. V tomto ohledu je možno opět odkázat již na odůvodnění žalovaného, který tuto obecnou argumentaci žalobkyně přesvědčivě vypořádal.
64. Soud dodává, že též má za to, že žalobkyně neprokázala, že náklady na nájemné byly skutečně vynaloženy, tím méně v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů. Žalobkyně daňovým orgánům nejprve při daňové kontrole v roce 2015 předložila smlouvu ze dne 2. 1. 2013 a dodatek č. 1 ze dne 25. 6. 2013 (označovaný žalobkyní v žalobě jako dodatek č. 2). Ze smlouvy vyplývala výše nájemného 1 078 512 Kč za rok, přičemž ale v předmětném dokladu ze dne 25. 1. 2013 deklarovala hrazení nájemného ve výši 4 044 000 Kč. Z dodatku zase vyplývalo, že na nájemné se budou započítávat též úpravy a opravy provedené žalobkyní na předmětné nemovitosti, přičemž ale jejich provedení a následný zápočet v konkrétním rozsahu žalobkyně nijak nedoložila. Pochybnosti pak vyvolává další dodatek, opět označený jako „dodatek č. 1“, který žalobkyně předložila až v roce 2017 (přičemž ale dle data na něm uvedeném měl být uzavřen již 18. 1. 2013, tedy před výše zmíněným dodatkem ze dne 25. 6. 2013). Žalobkyně nevysvětlila, proč jej nepředložila a ani nezmínila již v roce 2015, kdy předkládala samotnou smlouvu a dodatek ze dne 25. 6. 2013. Soud se ztotožňuje s tím, že dané okolnosti nasvědčují jeho dodatečnému účelovému vytvoření (srov. též odst. 66 napadeného rozhodnutí). Na každý pád soud ještě jednou zdůrazňuje, že žalobkyně nijak neprokázala, že by jí tvrzené nájemné ve výši 4 044 000 Kč bylo skutečně hrazeno, ať už platbami dle smlouvy ze dne 2. 1. 2013 či dle dodatku ze dne 18. 1. 2013 či uskutečněním stavebních oprav a úprav a jejich následným započtením dle dodatku ze dne 25. 6. 2013. Nic ze žalobkyní předložených listin toto neprokazuje. Již proto se lze se závěry daňových orgánů, že žalobkyně neprokázala, že šlo o skutečně vynaložený náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Soud se též ztotožňuje s žalovaným, že žalobkyně současně neprokázala, že by šlo o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu téhož ustanovení. V tomto ohledu soud pro stručnost odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz jeho odst. 66 a zejm. odst. 99–103). Pro úplnost soud podotýká, že se žalovaný zabýval též tím, zda by nemohlo jít o náklad dle § 24 odst. 2 zákona o dani z příjmů, nicméně dospěl k negativnímu závěru (viz odst. 100 napadeného rozhodnutí), s kterým žalobkyně v žalobě nijak konkrétně nepolemizuje.

65. Soud tak uzavírá, že ani v případě tvrzených nákladů na nájemné žalobkyně neprokázala splnění zákonných podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Vzhledem k tomu, že žalobní body nejsou důvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
67. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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, 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). Případně-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.

Praha 17. února 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu