



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **ABS Červinka s.r.o.**
sídlem Sokolská 33, Kerhartice
zastoupená daňovým poradcem DPE servis a.s.
sídlem Křemencova 178/10, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/21, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2020, č. j. 42189/20/5200-11432-709409

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se žalobou u zdejšího soudu domáhala přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31.

12. 2014, č. j. 1463989/19/2809-50523-606148, ze dne 13. 8. 2019, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 303 020,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 260 604,- Kč. Žalobce svou žalobu odůvodnil následujícím způsobem.

2. Dle žalobce žalovaný a správce daně špatně posoudili důkazní prostředky, když došli k závěru, že provedené práce, a to prořez a likvidace dřevin, práce v lese apod., nebyly provedeny obchodními korporacemi Molidena s.r.o., AB-STAV.CZ s.r.o., Dokonalé ceny s.r.o. a fyzickými osobami D. H. a J. G. (dále jen „dodavatelé“), a neuznali výdaje na provádění prací dodavateli jako daňově účinné náklady. Žalovaný a správce daně došli k chybnému závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, jelikož správní orgány ani neprovedly všechny navržené důkazy. K pracím provedeným společností Molidena s.r.o. žalobce uvedl, že tyto práce byly dostatečně prokázány předloženými písemnostmi, výpovědí svědků i dalšími důkazy předloženými společností Molidena. K tomuto žalobce v žalobě uvedl návaznost jednotlivých důkazů, poukázal na skutečnost, že prokazatelně existují osoby, které prováděly dotčené práce s vědomím jednatele společnosti Molidena a dostávaly za to také zapláceno. Platnost pracovněprávních vztahů jiných společností nemohl žalobce kontrolovat. Společnost Molidena v minulosti spolupracovala pro subjekty společnosti ČEZ, pro žalobce odváděla dobrou práci, tudíž se jednalo o důvěryhodnou společnost.
3. Obdobně tomu bylo u společností AB-STAV s.r.o. a Dokonalé ceny s.r.o. a dále fyzických osob D. H. a J. G. I tyto práce byly dostatečně prokázány listinnými důkazy, smlouvami, e-mailovou korespondencí a četnými svědeckými výpověďmi. Tyto důkazní prostředky však správce daně chybně vyhodnotil. Navíc žalobce opakovaně navrhoval provést výslechy dalších svědků, které nebyly správcem daně provedeny, pana L. D. a D. H. Tyto svědecké výpovědi však z důvodů nezávislých na žalobci nebyly provedeny.
4. Dle ustálené judikatury správních soudů musí správce daně nejprve provést všechny relevantní důkazy, než učiní závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Správce daně a žalovaný nedostáli své povinnosti dle § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož nezjistili dostatečně skutkový stav a neprovedli všechny relevantní důkazy, které byly žalobcem navrhovány. Dle názoru žalobce nejsou pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobce dostatečné, tudíž správce daně neunesl své důkazní břemeno zakotvené v ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, k čemuž žalobce odkázal na judikaturu správních soudů. Správní orgány navíc nespoují, že k provedeným pracím došlo, mají jen pochybnosti o tom, kdo práce provedl, avšak nepředkládají žádné důkazy ohledně toho, kdo by fakturované práce měl jinak provádět.
5. Na základě všeho výše uvedeného žalobce navrhl, aby zdejší soud žalované rozhodnutí zrušil a zároveň zrušil i rozhodnutí předcházející.
6. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na skutkových a právních závěrech obsažených v odůvodnění žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

7. Žalobce ve své replice zopakoval svou argumentaci vůči posouzení důkazů žalovaným a setrval na svém názoru, že to byl právě žalovaný a správce daně, kteří neunesli své důkazní břemeno.
8. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.“), přičemž dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
9. Ze správního spisu vyplývá a mezi stranami ani není sporné, že dne 6. 9. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za rok 2014. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické provedení prací pěti šetřenými subdodavateli [Molidena s.r.o., DIČ: CZ24209031 (dále jen „Molidena“), AB-STAV.CZ s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ27510662 (dále jen „AB-STAV“), Kanno Industries s.r.o. v likvidaci (do 31. 8. 2016 pod obchodním názvem Dokonalé ceny s.r.o.), DIČ: CZ01628950 (dále jen „Dokonalé ceny“), D. H., DIČ: CZ7610103325 (dále jen „D. H.“) a J. G., DIČ: CZ9005123941 (dále jen „J. G.“)] a neprokázal tak oprávněnost zahrnutí částek fakturovaných těmito konkrétními pěti subdodavateli v celkové částce 6 858 395,- Kč do daňově účinných nákladů. Po provedené kontrole byl základ daně z příjmů za zdaňovací období 2014 zvýšen o předmětnou částku a byla doměřena daň ve výši 1 303 020,- Kč, když na základě kontrolních zjištění uvedených ve Zprávě o daňové kontrole správce daně vydal dne 13. 8. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 1463989/19/2809-50523-606148. S tímto rozhodnutím žalobce nesouhlasil, podal proti němu odvolání, ve kterém uvedl v jádru totožné námitky, které uvedl i v žalobě. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dal pokyn správci daně, aby doplnil řízení provedením svědeckých výpovědí odvolatelem 6 navržených svědků M. S. (technik ČEZ Distribuce a.s.), S. Č., K. S., J. B., R. L. a J. N., a výzvou odvolateli k prokázání konkrétních skutečností. Žalovaný ani po doplnění svědeckých výpovědí však neshledal pochybení na straně správce daně a vydal žalované rozhodnutí, které žalobce napadl již výše popsanou žalobou.
10. Nyní již k samotnému přezkumu.
11. Vzhledem k obsahu žaloby, tudíž vzhledem k jádru zde řešené věci, má krajský soud za vhodné na prvním místě připomenout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
12. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu,

který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“

13. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
14. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“
15. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“

16. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
17. Na tomto místě je dle krajského soudu třeba zdůraznit, že žalobce v žalobě opětovně, stejně jako v odvolání, vyjadřuje pouze svůj nesouhlas s hodnocením předložených důkazů, tvrdí jejich prokazatelnost a sporuje jejich neprůkaznost. Nicméně je třeba podotknout, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení, správní soudy pouze přezkoumají rozhodnutí vydaná v daňovém řízení, zda netrpí nezákonností či jinou vadou. S námitkami žalobce, tak jak je uvedl v žalobě, se již daňové orgány zabývaly, předložené důkazy hodnotily, přičemž není úkolem soudu znovu podrobně provádět dokazování, ale pouze kontrolovat, zda daňové orgány při svých úvahách a závěrech nevybočily z mantinelu volného hodnocení důkazů a zda jejich úvahy a závěry obstojí vzhledem k provedeným důkazům. K tomu lze také připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivitivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).
18. K tomu krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí a v potřebné míře též řízení mu předcházející a dospěl k závěru, že daňové orgány při hodnocení důkazů nijak nepochybily, nesrovnalosti a nejasnosti uvedené v žalovaném rozhodnutí a ve Zprávě o daňové kontrole mají oporu v provedeném dokazování, hodnocení důkazů a námitek žalobce daňové orgány důkladně odůvodnili na str. 19 - 44 Zprávy o daňové kontrole a dále na stranách 9 -21 žalovaného rozhodnutí. S tímto důkladným hodnocením se krajský

soud plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje, přičemž níže krajský soud uvede základní důvody, které krajský soud k takovému závěru dovedly.

19. Ve zde projednávaném případě vznikly správci daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobce ve vztahu k faktickému provedení prací od společnosti Molidena, AB-STAV, Dokonalé ceny a fyzických osob p. D. H. a p. J. G.. Soud tedy přezkoumal postup správce daně a posléze žalovaného ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového řízení a dospěl k následujícím závěrům.

Předně je třeba uvést, že žalobce měl prokázat v daňovém řízení, kdo dotčené práce provedl a za jakých okolností. Tuto otázku řešil NSS, přičemž dospěl k závěru, že „V posuzovaném případě dal správci daně možnost, aby faktické okolnosti uskutečněných plnění prokázal. Stěžovatel však faktické okolnosti provedení dotčených prací nijak neobjasnil, jelikož ani z důkazů navržených v návaznosti na zjištění správce daně o subdodavatelském řetězci nevyplývalo, kdo dotčené práce provedl a za jakých podmínek. Pokud práce neprovedl sice žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává otázka o skutečném rozsahu těchto prací a tedy výdaji, který má být uznán. Je také třeba přiblížit k charakteru dotčených plnění, jelikož například v rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, na který v kasační stížnosti odkazuje stěžovatel, soud posuzoval uznání výdaje za konkrétní zboží, jehož existence, množství a další specifikace byly zjištěné, pouze nemělo být dodáno deklarováním dodavatelem. V posuzovaném případě však vyvstaly pochybnosti také o skutečném rozsahu a charakteru dotčených prací. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, která umožňuje výdaj uznat i v situaci, kdy nastal za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, nelze dovozovat, že nezáleží na tom, za jakých okolností tento výdaj nastal. Tuto otázku je třeba v takovém případě k uznání výdaje v daňovém řízení vyjasnit. Pouze v případě, kdy bude tato otázka jednoznačně a konkrétně vysvětlena, by bylo možné výdaje uznat jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze však vycházet z výdajů fakturovaných společnostmi TRH pouze s odkazem na to, že někdo dotčené práce provést musel.“(srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, bod 40).

20. Jak vyplývá ze správního spisu, prvotní pochybnosti o daňové evidenci vznikly správci daně z toho důvodu, že v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob u p. J. Č. byla předložena správci daně smlouva se společností ČEZ Distribuce, a.s., jejímž předmětem bylo provádění odstranění či okleštění stromů a jiných porostů ohrožující řádné provozování distribuční soustavy, která byla uzavřena s p. J. Č. jako fyzickou osobou. Obsahem této smlouvy bylo také ujednání, že p. Č. může práce provést skrze subdodavatele v rozsahu max. 50%, nicméně ti již dále nemůžou svěřit práce dalším subdodavatelům. Součástí této smlouvy byl také seznam subdodavatelů, ve kterém nebyla uvedena žalobkyně, ani společnosti AB-STAV s.r.o. a Dokonalé ceny s.r.o. a dále ani fyzické osoby D. H. a J. G. Provádění prací žalobkyní a uvedenými osobami by tak mohlo znamenat porušení uzavřené smlouvy. Dle názoru krajského soudu tak vznikly správci daně prvotní důvodné pochybnosti o daňové evidenci žalobkyně, když ta dle smlouvy uzavřené mezi p. Č. jako FO a společností ČEZ Distribuce neměla pro společnost ČEZ, byť i jako subdodavatel, deklarované práce provádět, natož pak práce provádět přes v řadě další subjekty, jako další subdodavatele.

21. K rozsahu prací uskutečněných společnostmi Molidena žalobkyně v průběhu daňového řízení prokázala po formální stránce subdodavatelský vztah k obecně určeným pracím, a to

především smlouvou o dílo ze dne 28. 4. 2014. Nicméně daňovým orgánům vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných prací, o jejich rozsahu a především o tom, kým byly skutečně provedeny. Žalobkyně v daňovém řízení nebyla důkazně nečinná, nicméně jí předložené důkazy nemohly rozptýlit důvodné pochybnosti daňových orgánů, s čímž se krajský soud plně ztotožňuje. Správce daně důsledně popsal vzniklé pochybnosti v důkazech, které žalobkyně předložila, a to konkrétně na str. 19 – 28 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný následně tyto závěry správce daně přezkoumal a jeho závěry se ztotožnil v bodech [49] až [93] žalovaného rozhodnutí, stejně tak, jako činí krajský soud. Žalobcem předložená smlouva se společností Molidena sice po formální stránce prokázala subdodavatelský vztah, nicméně tato smlouva neobsahovala konkrétní výčet provedených prací, toto mělo být dle smlouvy zajišťováno pravidelnými zápisy o rozsahu provedených prací, nicméně tyto zápisy nebyly daňovým orgánům předloženy, tudíž smlouva o dílo sama o sobě nemohla prokázat faktický rozsah provedených prací. Obdobně tomu bylo u předložených map, jelikož tyto obsahovaly pouze zvýraznění oblastí, kde mají být práce prováděny, nikoliv jejich faktický rozsah, navíc u jedné z lokalit, dle podkladů od ČEZ, prováděly práce jiné osoby, než společnost Molidena. Konkrétnější uvedení lokalit, kde měly být práce provedeny, již obsahovaly podklady pro fakturaci jednotlivých plnění. Z těchto podkladů však nebylo patrné, kdy byly práce prováděny, kým byly konkrétně provedeny, kým předány či převzaty. Dle žalobce měl být dalším stěžejním důkazem předložený stavební deník, nicméně, jak výstižně uvedl žalovaný, předložená část stavebního deníku „nemá souvislost s pracemi fakturovanými společností Molidena pro odvolatele (v období, kterého se část stavebního deníku týká, měl s dodavatelem Molidena uzavřenu smlouvu o dílo FO Č.). Správce daně ověřil, že ve stavebním deníku uvedená jména pracovníků se sice shodují se jmény dle Přílohy č. 1 Bezpečnostní dohody, avšak z Cizineckého informačního systému nebylo zjištěno, že by se v roce 2014 osoby uvedených jmen zdržovaly na území České republiky. Také v případě denních záznamů stavby správce daně shledal časové rozpory a především shledal rozpory mezi denními záznamy stavby předloženými odvolatelem a získanými od ČEZ (práce byly pracovníkem ČEZ převzaty a dodavatelem Molidena odvolateli vyfakturovány dříve, než byly dle odvolatelem předložených denních záznamů stavby provedeny). Odvolatelem předloženou Bezpečnostní dohodu ze dne 28. 4. 2014, včetně její Přílohy č. 1 (seznam zaměstnanců/pracovníků, bez údajů o termínu školení a osobě školitele) ověřil správce daně u společnosti PROFI EMG s.r.o. (viz bod [38]), která však nepotvrdila spolupráci s odvolatelem (ani FO Č.) v období 2013 a 2014 (dané zjištění rozporoval daňový subjekt – podrobněji viz bod [118]).“

22. Dle názoru krajského soudu nemohly ani další žalobcem přeložené důkazy vyvrátit výše uvedené pochybnosti správce daně, přičemž krajský soud na hodnocení těchto dalších důkazních prostředků odkazuje na Zprávu o daňové kontrole a žalované rozhodnutí.
23. Žalobci se nepodařilo rozptýlit pochybnosti daňových orgánů ani v odvolacím řízení, kde byly na jeho návrh vyslechnuti další svědci, kteří však vypovídali nejistě a uváděli pouze své domněnky ohledně osob, které měly práce provádět. A v případě, kdy svědek Jaký uvedl konkrétní jména pracovníků, tak bylo zjištěno, že takoví pracovníci se na území ČR nenacházeli.
24. Ze všeho výše uvedeného tak má krajský soud za zcela prokázané, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně pochybností o daňovém tvrzení žalobce unesly, a byl to právě žalobce, který neunesl své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění a rozsahu

prováděných prací společností Molidena. Argument žalobce, že není sporováno, že by práce jako takové provedeny nebyly, tudíž je na místě daňový odpočet uznat, tak takový argument neobstojí. Je sice pravdou, že nebylo sporováno, že ke kácení dřevin a údržbovým pracím došlo, nicméně aby byly náklady žalobce daňové uznatelné, musí být jasně prokázáno, že tyto práce fakticky provedla deklarovaná osoba v tomto deklarovaném rozsahu. Toto však žalobcem prokázáno u společnosti Molidena nebylo.

25. Totožná důkazní situace vznikla i u deklarovaných prací od společnosti AB-STAV. I v tomto případě vznikly prvotní pochybnosti správci daně na základě smlouvy p. Č. a společnosti ČEZ Distribuce (viz bod 20. tohoto rozsudku). Žalobcem tak byly dále předloženy další listiny, které měly prokázat daňová tvrzení žalobce, avšak ani tyto další důkazy nemohly pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalobce obdobně jako u společnosti Molidena předložil především smlouvu o dílo se společností AB-STAV, mapy s vyznačenými úseky a podklady pro fakturaci. Nicméně obdobně jako u společnosti Molidena uzavřená smlouva o dílo neobsahovala konkrétní výčet provedených prací, toto mělo být dle smlouvy zajišťováno pravidelnými zápisy o rozsahu provedených prací, nicméně tyto zápisy nebyly daňovým orgánům předloženy, tudíž smlouva o dílo sama o sobě nemohla prokázat faktický rozsah provedených prací. Předložené mapy obsahovaly pouze nekonkrétně uvedené oblasti, kde mají být práce prováděny, nikoliv jejich faktický rozsah. Navíc v uvedených lokalitách měly dle podkladů společnosti ČEZ provádět práce jiné společnosti. Předložené podklady pro fakturaci pak obsahovaly pouze obecné označení lokality, ve které měly být fakturované práce prováděny, nebyly zde uvedeny osoby, které měly práce provádět, ani informace o předání či převzetí díla. Další žalobcem předložené důkazy již na těchto zjištěních nemohly nic změnit, jelikož nebyly schopné rozptýlit správci daně vzniklé pochybnosti (viz str. 28 -30 Zprávy o daňové kontrole).
26. Žalovaný v rámci odvolacího řízení na návrh žalobce provedl výpovědi svědků (p. Č., p. S., p. S., p. B., p. L., p. N.), které ani v odvolacím řízení nebyly schopny na zjištění správce daně cokoli změnit, jelikož svědky poskytnuté informace byly značně neurčité, svědci si již nepamatovali, kdy přesně práce prováděly ani přesně v jakém rozsahu či na které konkrétní „lince“ nebo kdo všechno s nimi v různých úsecích pracoval (viz protokoly o výpovědích na čl. 44 -41, 38, 37 Doplnění stanoviska).
27. Ze všeho výše uvedeného tak má krajský soud za zcela prokazané, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně pochybností o daňovém tvrzení žalobce unesly, a byl to právě žalobce, který neunesl své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění a rozsahu prováděných prací společností AB-STAV.
28. I v případě společnosti Dokonalé ceny vznikly prvotní pochybnosti správci daně na základě smlouvy p. Č. a společnosti ČEZ Distribuce (viz bod 20. tohoto rozsudku). Žalobcem tak byly dále předloženy další listiny, které měly prokázat daňová tvrzení žalobce, avšak ani tyto další důkazy nemohly pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalobce obdobně jako u předchozích společností předložil především smlouvu o dílo se společností Dokonalé ceny, mapy s vyznačenými úseky a podklady pro fakturaci. Nicméně obdobně, jako u předchozích společností, uzavřená smlouva o dílo neobsahovala konkrétní výčet provedených prací, toto mělo být dle smlouvy zajišťováno pravidelnými zápisy o rozsahu provedených prací, nicméně tyto zápisy nebyly daňovým orgánům předloženy, tudíž smlouva o dílo sama o sobě nemohla prokázat faktický rozsah provedených prací.

Předložené mapy obsahovaly pouze barevně označené, avšak nekonkrétně uvedené oblasti, kde mají být práce prováděny, nikoliv jejich faktický rozsah. Předložené podklady pro fakturaci pak obsahovaly pouze obecné označení lokality, ve které měly být fakturované práce prováděny, nebyly zde uvedeny osoby, které měly práce provádět, ani informace o předání či převzetí díla. Další žalobcem předložené důkazy již na těchto zjištěních nemohly nic změnit, jelikož nebyly schopné rozptýlit správci daně vzniklé pochybnosti (viz str. 31 - 32 Zprávy o daňové kontrole). Výslech svědka p. K., bývalého jednatele společnosti Dokonalé ceny, ještě více prohloubil pochybnosti správce daně, jelikož ten uvedl, že společnost Dokonalé ceny se žalobcem spolupracoval přes pana H., v úseku provádělo práce asi 10 dalších lidí, které se společností Dokonalé ceny neměli nic společného, vše organizoval p. H.

29. Žalovaný v rámci odvolacího řízení na návrh žalobce provedl i ve vztahu ke společnosti Dokonalé ceny výpovědi svědků (p. Č., p. S., p. S., p. B., p. L., p. N.), které ani v odvolacím řízení nebyly schopny na zjištění správce daně cokoliv změnit, jelikož svědky poskytnuté informace byly značně neurčité, svědci si již nepamatovali, kdy přesně práce prováděly ani přesně v jakém rozsahu či na které konkrétní „lince“ nebo kdo všechno s nimi v různých úsecích pracoval (viz protokoly o výpovědích na čl. 44-41, 38, 37 Doplnění stanoviska).
30. Ze všeho výše uvedeného tak má krajský soud za zcela prokázané, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně pochybností o daňovém tvrzení žalobce unesly, a byl to právě žalobce, který neunesl své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění a rozsahu prováděných prací společností Dokonalé ceny.
31. Ke stejnému závěru dospěl krajský soud též u dodavatelů D. H. a J. G., jelikož k oběma těmto subjektům byly opětovně předloženy smlouvy o dílo, zadávací mapy, podklady pro fakturaci, které ovšem jako u všech již zmíněných subdodavatelů trpěly nedostatky. Smlouvy o dílo byly neurčité co se rozsahu, převzatí a předání díla týče, v mapách byly pouze barevně vyznačeny oblasti k provádění prací, avšak zde chybělo přesné určení míst k provedení prací. Podklady pro fakturaci opětovně neobsahovaly údaje o osobách, které měly práci provádět. Subdodavatel p. D. H. i přes výzvu správce daně neposkytl jediný podklad, který by prokazoval jeho spolupráci s žalobcem, pouze bylo předloženo čestné prohlášení, které však pro svou obecnost nemá téměř žádnou důkazní váhu. Pan D. H. sice přislíbil daňovým orgánům spolupráci, avšak k výpovědi se nedostavil, a to ani skrze předvedení Policií ČR. U subdodavatele J. G. bylo též předloženo obdobně obecné čestné prohlášení, avšak správce daně v tomto případě vyslechl p. G. Z výslechu pana G. však bylo zjištěno, že práce vykonával jako OSVČ na základě smlouvy o dílo, ale i též jako přímý zaměstnanec žalobce, přičemž pan G. vykonával práci v partě dalších asi 3 - 4 lidí. J. G. navíc nebyl nikdy ČSSZ veden jako zaměstnanec ani jako zaměstnavatel, i přes to, že měl ostatní spolupracovníky (B., Š., B.) vyplácet právě přímo on. Následná výpověď pana B. také nic neprokázala, jelikož ten uvedl, že p. G. pouze pomáhal bez jakékoliv smlouvy, peníze nedostával, chtěl si pouze odnést dřevo.
32. Z výše uvedeného tak má krajský soud za zcela prokázané, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně pochybností o daňovém tvrzení žalobce unesly, a byl to právě žalobce, který neunesl své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění a rozsahu prováděných prací od subdodavatelů p. J. G. a p. D. H.

33. Na tomto místě lze tedy uzavřít, že žalobce nedokázal v daňovém řízení unést své důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení, oproti tomu správce daně a žalovaný prokázaly důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce, přičemž tyto pochybnosti nebyly ani v daňovém ani soudním řízení rozptýlit.
34. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve zde projednávaném případě však žalobce jako poplatník dostatečně neprokázal výši deklarovaných výdajů, které byly vynaloženy na práce pro společnost ČEZ. Jak již výše uvedl krajský soud, v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob u p. J. Č. byla předložena správci daně smlouva se společností ČEZ Distribuce, a.s., jejímž předmětem provádění odstranění či okleštění stromů a jiných porostů ohrožující řádné provozování distribuční soustavy, která byla uzavřena s p. J. Č. jako fyzickou osobou, nikoliv žalobcem. Navíc obsahem této smlouvy bylo také ujednání, že p. Č. (nikoliv žalobce) může práce provést skrze subdodavatele v rozsahu max. 50%, nicméně ti již dále nemůžou svěřit práce dalším subdodavatelům. Součástí této smlouvy byl také seznam subdodavatelů, ve kterém nebyla uvedena žalobkyně, ani společnosti AB-STAV s.r.o. a Dokonalé ceny s.r.o. a dále ani fyzické osoby D. H. a J. G. Pokud za této situace žalobce účtuje výdaje za dodávky výše zmíněných subjektů za práci pro společnost ČEZ, tak toto se jeví jako dostatečně velká pochybnost o rozsahu provedených prací od těchto subdodavatelů. Žalobce byl tedy vyzván, aby tyto své daňově uznatelné výdaje prokázal, nicméně jak je uvedeno výše k jednotlivým subjektům (a v podrobnostech odkázáno na Zprávu o daňové kontrole a žalovanému rozhodnutí), toto se žalobci nepodařilo. Krajský soud nijak nespouje, že deklarované práce provedeny byly, nicméně daňový subjekt je povinen výdaje prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, a to nejen přesvědčivým tvrzením, ale rovněž řádnými věrohodnými důkazy. Pokud si žalobce chtěl uplatnit výdaje spočívající v úhradách za provedené práce, bylo jeho povinností přesně prokázat kdo, kdy a v jakém rozsahu dané práce provedl, kým a kdy bylo za tyto práci hrazeno. Toto však žalobce neprokázal, z provedeného dokazování nelze nijak dovodit, které konkrétní práce který konkrétní subjekt provedl, zda to bylo zaměstnanci žalobce či zaměstnanci subdodavatelů nebo kdo konkrétním pracovníkům vyplácel odměnu.
35. Za této situace tak správci daně a žalovanému nezbylo jinak, než žalobcem deklarované výdaje neuznat, s čímž se krajský soud plně ztotožňuje. Žalobce ve své žalobě sice vyjádřil nesouhlas s hodnocením důkazů tak, jak jej provedly daňové orgány, nicméně ony pochybnosti daňových orgánů nepodrobuje žalobce věcné kritice. Žalobce v žalobě (v nadsázce řečeno) pouze vyjmenoval důkazy, které byly předloženy daňovým orgánům, avšak zjištěné pochybnosti nijak věcně nevyvrací, pouze trvá na jejich přehodnocení. Pokud však žalobce ve své žalobě neuvede konkrétní důvody a skutečnosti, kterými by se mohl krajský soud zabývat, tak není úkolem zdejšího soudu za žalobce tyto konkrétní nesrovnalosti či pochybení daňových orgánů vyhledávat a znovu provádět rozsáhlé dokazování.
36. Namítá-li žalobce v žalobě, že daňové orgány neprovedly všechny relevantní důkazní prostředky, tak s tímto nemůže krajský soud souhlasit. Žalobce v žalobě pouze obecně uvádí, že daňové orgány „nedůvodně nepřihlédly ke všem důkazním prostředkům“, aniž by je však v žalobě konkrétně uvedl. Jediné konkrétní důkazní návrhy, které žalobce v žalobě

vedl, byly návrhy na provedení výpovědi svědků p. H. a p. D. Nicméně žalovaný se těmito návrhy zabýval a důvod, pro který nebyly důkazy provedeny, náležitě vysvětlil. Co se týče výpovědi p. H., tak tento měl být vyslechnut opakovaně, a to dokonce za pomoci předvedení Policií ČR. V rámci daňového řízení bylo však zjištěno, že p. H. se dlouhodobě zdržuje v Německu. Navíc pan H. se k výpovědi nedostavil ani na termín, který s ním byl osobně dohodnut. U pana D. byla situace podobná, kdy ten poté, co bylo zjištěno, že jeho trvalé bydliště je Městský úřad ve Žďáře nad Sázavou, byl kontaktován telefonicky. Pan D. správci daně sdělil, že je bezdomovec v Praze a „nějaké předvolání ho nezajímá“. V takovéto situaci jistě nelze klást k tíži daňovým orgánům, že tyto dvě výpovědi nebyly realizovány, aneb jak výstižně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí: „Pokud přitom přítomnost svého obchodního partnera, jemuž měly být vypláceny částky přesahující milion Kč za rok, nedokázal zajistit ani daňový subjekt, který jeho výslech navrhl, není možné po správci daně spravedlivě požadovat další úkony rovnající se dlouhodobému pátrání po pohybu této osoby.“

37. Krajský soud tímto přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž na základě všeho výše uvedeného shledal žalobní argumentaci žalobce nedůvodnou.
38. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.
40. O věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, jelikož žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce se ve lhůtě k tomuto postupu nevyjádřil (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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.

Pardubice 22. června 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu