



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše, ve věci

žalobkyně: **STORMONT s.r.o.**, IČ 25261801
sídlem 5. května 441, 530 03 Pardubice
zastoupená advokátem Mgr. Liborem Zbořilem
sídlem Plzeňská 3350/18, 150 00 Praha

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2022, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 9. 2020, č. j. X a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za

zdaňovací období roku 2016, jímž byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a ust. § 143 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období ve výši 2 371 960 Kč. Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že deklarovaná plnění byla ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů fakticky uskutečněna společnostmi –PROGRO s.r.o., EVODINA CZ s. r. o., 4M BOHEMIA s. r. o., GRAPHICS spol s r. o. a T transport s. r. o. v likvidaci (dále jen „PROGRO, EVODINA CZ, 4M BOHEMIA, GRAPHICS, T transport“ případně „společnosti“ nebo též „deklarovaní dodavatelé“).

2. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Podle žalobkyně žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a hodnocení důkazů vykazuje známky libovůle. V rámci mezinárodního dožádání odběratel žalobkyně (společnost WHITTAN INDUSTRIAL LIMITED) na dotaz správce daně uvedl, že žalobkyně byla jediným českým dodavatelem podílejícím se na zakázkách ve Velké Británii. Dotaz se však týkal výhradně zaměstnanců žalobkyně, kteří vykonávali práce na zakázkách ve Velké Británii. Tedy i odpovědi na dotazy se týkaly výhradně fyzických osob pracujících přímo pro žalobkyni. Žalobkyně však nikdy netvrdila, že její dodavatelé využívali pro plnění dodávek výhradně tuzemskou pracovní sílu. Na základě odpovědi odběratele nelze vyloučit, že dodavatelé využívali i pracovníky jiné národnosti. Ostatně ke stejnému závěru dospívá i správce daně na straně 30 zprávy o daňové kontrole, kde uvádí, že: *„[d]aňový subjekt je ten, kdo vůči svému odběrateli zodpovídá za provedení prací a vystupuje jako jeho dodavatel. Odběratel daňového subjektu tedy nemá povědomí o případném pobytu jiných obchodních korporací v místě realizace zakázky“*. Současně však správce daně paradoxně využívá odpověď na tzv. mezinárodní dožádání, která obsahuje právě informace od odběratelů žalobkyně, k tomu, aby zpochybňoval její tvrzení o využití subdodavatelů.
3. Tvrzení správce daně, že všichni pracovníci dodavatelů byli považováni za pracovníky žalobkyně, považuje žalobkyně za důkazně nepodložené a tudíž nepřezkoumatelné. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí, které žalovaný vykládá v její neprospěch. Např. svědek D. vypověděl, že na zakázkách ve Velké Británii pracovalo velké množství pracovníků z různých obchodních korporací a zemí, čemuž však neodpovídají závěry správce daně a žalovaného.
4. Podle žalobkyně správce daně rovněž neunesl své důkazní břemeno, neboť ohledně účetnictví žalobkyně nevyjádřil konkrétní pochybnosti. Žalobkyně taktéž nesouhlasí s tím, že by závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57 (rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz), nebyly aplikovatelné rovněž na nyní posuzovaný případ.
5. Na základě výše uvedeného je podle žalobkyně žalované rozhodnutí nezákonné a zčásti nepřezkoumatelné, a proto navrhla, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
6. Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Zároveň uvedl, že krajský soud již o shodných plněních na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve vztahu ke společnostem EVODINA CZ a PROGRO rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 2. 6. 2021, č. j. 52 Af 37/2020-82, kterým žalobu, ve které žalobkyně uplatnila obdobné námitky, zamítl. Proti rozsudku žalobkyně nepodala kasační

stížnost. Žalovaný doplnil, že společnost WHITTAN INDUSTRIAL LIMITED v rámci mezinárodního dožádání uvedla, že nespolupracovala s žádnými dalšími českými dodavateli, přičemž sama žalobkyně v daňovém řízení zdůrazňovala, že to byla ona, kdo byl vůči odběrateli jako jediný zodpovědný za dodané práce. Přibližný údaj o počtu pracovníků žalobkyně se týká celkového počtu jejích pracovníků, a to bez rozlišení jejich národnosti či toho, zda se jedná přímo o pracovníky žalobkyně či pracovníky jejích dodavatelů. Odběratel, který jednal pouze se žalobkyní, mezi nimi logicky nemohl rozlišovat. Námitku, že nelze vyloučit, že dodavatelé žalobkyně měli ještě pracovníky jiné, než české národnosti, považuje žalovaný za ryze účelovou. Údaj ohledně počtu pracovníků na jednotlivých zakázkách získaný v rámci mezinárodního dožádání byl pouze jednou z více okolností, které správce daně vedly k důvodným pochybnostem o tom, zda žalobkyně přijala předmětné práce od deklarovaných dodavatelů.

7. I nesouhlas s hodnocením svědeckých výpovědí žalovaný považuje za ryze obecnou námitku, kterou žalobkyně nijak blíže nekonkretizuje. Skutečnost, že se na místě zakázek vyskytovalo velké množství pracovníků, ještě neznamená, že tito pracovníci pracovali pro deklarované dodavatele, a to zvláště v případě, když v rámci provedených svědeckých výpovědí nebyla tato skutečnost prokázána. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že žádný z vyslechnutých svědků nepotvrdil, že by s ním pracovali zaměstnanci uvedených společností a ani o těchto společnostech neměli žádné povědomí.
8. K neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný uvedl, že důkazní břemeno na žalobkyni bylo přeneseno výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 7. 2018, č. j. X, ve které správce daně specifikoval všechny pochybnosti týkající se zakázek, které pro žalobkyni měly provést předmětné společnosti. Z této výzvy přitom zcela zřetelně vyplývá, že správce daně rozporoval mj. konkrétní údaje vyplývající z předloženého účetnictví žalobkyně. V odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57 šlo o zcela odlišný skutkový stav, a proto jeho závěry nelze bez dalšího aplikovat rovněž na zde posuzovaný případ. Žalobkyně ani neuvedla, v čem konkrétně by měl být postup správce daně v rozporu s uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu, přičemž úlohou soudu ani žalovaného není domýšlet žalobní argumentaci za žalobkyni.
9. Žalovaný považuje veškeré námitky žalobkyně za nedůvodné, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 s. ř. s., přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Ze správního spisu soud zjistil, že u žalobkyně byla provedena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až listopad roku 2016, v průběhu které správce daně prověřoval přijatá zdanitelná plnění od obchodních korporací EVODINA CZ a PROGRO. Správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za uvedené zdaňovací období, neboť práce od společností EVODINA CZ a PROGRO těmito dodavateli nebyly fakticky provedeny a tedy žalobkyně nemá nárok na odpočet uplatněný na základě daňových dokladů od společností EVODINA CZ a PROGRO.
12. Na základě zjištěných skutečností v rámci daňové kontroly na DPH zahájil správce daně u žalobkyně dne 18. 12. 2017 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2016. Žalobkyně v kontrolovaném roce 2016 prováděla kompletaci regálových systémů u velkých obchodních objektů na zakázkách v České republice a v zahraničí, zejména ve Velké Británii. Práce na zakázkách měla žalobkyně vykonávat prostřednictvím svých zaměstnanců, formou dodávek od OSVČ, a rovněž pomocí dodavatelů PROGRO, EVODINA CZ, 4M BOHEMIA, GRAPHICS a T transport.

13. Vzhledem k pochybnostem o faktickém uskutečnění plnění vydal správce daně dne 30. 7. 2018 výzvu k prokázání skutečností, konkrétně k prokázání, že náklady uplatněné na základě daňových dokladů od společností PROGRO, 4M BOHEMIA, EVODINA CZ, T transport a GRAPHICS byly vynaloženy, a že se jedná o náklady sloužící na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 6. 9. 2018 správce daně obdržel odpověď na výzvu k prokázání skutečností. Vzhledem k tomu, že žalobkyně požadované skutečnosti dokládala již v rámci přípravného trestního řízení, si správce daně tyto listiny a důkazní prostředky předložené žalobkyní vyžádal od Policie České republiky, Krajského ředitelství Pardubického kraje, odboru hospodářské kriminality SKPV.
14. Správce daně se zaměřil zejména na uplatněné náklady v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů od výše uvedených společností. Dne 20. 3. 2020 správce doručil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění, č. j. X, v němž vyslovil závěr o neprokázání skutečností, že žalobkyni byly deklarované služby shora specifikovanými společnostmi skutečně dodány. Naopak správce daně tvrdil, že v případě jednotlivých zakázek žalobkyně prokázala, že práce fakturované výše uvedenými společnostmi provedla ve skutečnosti prostřednictvím svých zaměstnanců a spolupracujících živnostníků. Žalobkyně nesouhlasila s výsledky kontrolního zjištění, avšak ve vyjádření dle správce daně neuvedla takové skutečnosti, které by byly způsobilé změnit závěry správce daně.
15. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2020, č. j. X vydal správce daně dne 2. 9. 2020 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Žalobkyni byla platebním výměrem doměřena daň z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období ve výši 2 371 960 Kč. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.
16. Podle ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu ve znění účinném v rozhodném období: *Daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.*
17. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodném období: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
18. Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve znění účinném v rozhodném období: *Správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
19. Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů ve znění účinném v rozhodném období: *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 výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnos.

20. Předmětem nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala skutečnost, že deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna uvedenými společnostmi, tedy zda žalobkyně splnila podmínky podle ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

21. Protože není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, může se soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005-130 publikovaný pod číslem 10350/2007 Sb. NSS, či rozsudky rozšířeného 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). Ostatně v této souvislosti konstatoval i Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, že: „[ú]kolem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešili již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval“ (rozhodnutí ÚS jsou dostupné na www.nalus.usoud.cz).

22. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84).

23. 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. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „[n]eznamená 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 nenesé 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).“

24. V uvedeném ustanovení jsou 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 (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007).
25. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
26. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
27. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
28. 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. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010-124).

29. Po přezkoumání rozhodnutí musí krajský soud konstatovat, že žalobkyni se faktické uskutečnění plnění od uvedených společností prokázat nepodařilo. Pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění vyplývají zejména z nedostatečné důkazní hodnoty předložených důkazních prostředků, ze samotné činnosti deklarovaných dodavatelů, ale rovněž i ze skutečností zjištěných svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně a pracovníků podílejících se na realizaci jednotlivých zakázek v zahraničí.
30. Jde-li o pochybnosti týkajících se deklarovaných dodavatelů, krajský soud zjistil, že někteří z nich v kontrolovaném období sídlili na virtuální adrese (EVODINA CZ, T transport) či dokonce na uvedené adrese nesídlili vůbec (PROGRO). Společnosti PROGRO, 4M BOHEMIA, EVODINA CZ, T transport, GRAPHICS nezveřejňují účetní závěrky v obchodním rejstříku, společnosti PROGRO, EVODINA CZ, GRAPHICS nemají webové stránky, společnosti PROGRO a T transport a 4M BOHEMIA a GRAPHICS měly v kontrolovaném období stejného jednatele. Žalobkyně nepředložila správci daně požadované doklady, jako např. evidence zakázek, evidence odpracovaných hodin z docházkových systémů odběratelů, evidence zakázek, které by doložily předmět fakturace. Společnosti PROGRO, T transport a GRAPHICS nereagovaly na výzvu správce daně k poskytnutí informací. Společnost 4M BOHEMIA předložila smlouvu o dílo, která však postrádá konkrétní ujednání.
31. Krajský soud, shodně s žalovaným, považuje jednání žalobkyně za velmi nestandardní. Žalobkyně v rámci obchodní spolupráce rezignovala na jakékoli prověření uvedených společností, jednatel žalobkyně nedokázal vysvětlit, kde a za jakých okolností mělo dojít k navázání spolupráce, ani kde probíhala obchodní jednání. Platby za deklarovaná plnění hrazená na účet třetí osoby v zahraničí sice sama o sobě nemohou být žalobkyni kladena k tíži, avšak v souhrnu uvedených nestandardností dotvářejí celkový obraz o žalobkyni tvrzené obchodní spolupráci. Žalobkyně tyto nestandardnosti a z toho plynoucí pochybnosti správce daně a žalovaného nijak nevysvětlila, víceméně se jen omezila na námitky proti tomu, aby jí tyto skutečnosti byly kladeny k tíži. Lze zhodnotit, že se žalobkyně omezila pouze na obecné zpochybnění závěrů žalovaného, aniž by uvedla konkrétní námitky, které by byly způsobilé prokázat faktické uskutečnění plnění a zvrátit tak názor žalovaného. Na základě výše uvedeného, zejména s ohledem na body č. 22-27 odůvodnění tohoto rozsudku, nemůže vést postup žalobkyně k úspěchu ve věci.
32. Ze skutečností a dokladů uvedených žalobkyní (jako např. smlouvy o dílo, vystavené faktury daňovým subjektem za ubytování, faktury vystavené OSVČ, bankovní výpisy, letenky, jmenné seznamy, seznam dělníků k letu, daňové doklady za jízdné) je zřejmé pouze to, že žalobkyně hradila a zajišťovala ubytování, letenky, inzerci, což ale vyplynulo i ze svědeckých výpovědí. Předložené knihy jízd zobrazují datum, čas od – do, začátek a konec cesty, stav tachometru, zda se jednalo o služební, či soukromou cestu a čerpání paliva. Údaj o účelu cesty, zakázku, či řidiče neobsahují. Z předložených knih jízd

nelze dovodit, že zakázky daňového subjektu byly realizovány prostřednictvím obchodních korporací obchodních korporací PROGRO, 4M BOHEMIA, EVODINA CZ, T transport a GRAPHICS. Totéž platí ohledně předložených fotografií, které žádným způsobem nejsou způsobilé prokázat, že jednotlivé zakázky byly právě prostřednictvím deklarovaných dodavatelů.

33. Také provedení svědeckých výpovědí pracovníků, kteří se podíleli na realizaci jednotlivých zakázek, svědčí o tom, že uvedené společnosti pro žalobkyni neprovedly deklarovaná plnění. V této souvislosti soud odkazuje na str. 37-45 zprávy o daňové kontrole. Ze svědeckých výpovědí pana H., pana V., pana R., pana B. a pana K. vyplývá, že uvedené zakázky byly realizovány kmenovými zaměstnanci žalobkyně a OSVČ, avšak nepotvrdily účast jiných dodavatelů. Dále např. pan P. H. v rámci svědecké výpovědi sdělil, že společnosti PROGRO, 4M BOHEMIA, EVODINA CZ, T transport a GRAPHICS nezná a i pan M. R. se nesetkal s pracovníky uvedených společností. Ze svědecké výpovědi pana M. R. dále vyplynulo, že s panem Č. dále komunikoval ohledně letenek a ubytování, protože *pan Č. to má na starosti*. Pana Č. uvedl i jako jednoho ze zástupců, který jezdil na zakázky do Anglie za daňový subjekt.
34. Je třeba zmínit, že pan O. Č. pracuje pro žalobkyni jako office manager, zejména zajišťuje personální obsazení zakázek, vytváří faktury za vykonanou práci, shání ubytování v zahraničí, zajišťuje dopravu a zajišťuje přesuny zaměstnanců mezi jednotlivými zakázkami. Z jeho výpovědi vyplynulo, že nezná ani obchodní korporaci GRAPHICS, ani pana M. M. (jednatel společnosti 4M BOHEMIA a GRAPHICS). Pouze připustil, že některé subdodavatele mohli zajišťovat i jednatelé žalobkyně. Uvedené skutečnosti utvrzují správce daně, tak jak je uvedeno výše, že pokud by uvedené obchodní korporace poskytly pracovníky daňovému subjektu, či byly zakázky realizovány i prostřednictvím subdodavatelů - obchodními korporacemi PROGRO, 4 M BOHEMIA, EVODINA CZ, T transport a GRAPHICS, pan Č. by o této skutečnosti věděl a přišel by s nimi do kontaktu.
35. Ani z předložených dokumentů ke konkrétním zakázkám (zakázka Thrapston, zakázka Manchester, zakázka Markham Vale, zakázka Bedford, zakázka Noega systems Wincanton, zakázka Rovex) nevyplývá, že žalobkyně skutečně tyto zakázky realizovala i prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Ohledně podrobností týkajících se jednotlivých zakázek soud odkazuje na str. 47-63 zprávy o daňové kontrole. Např. v souvislosti se zakázkou Rovex bylo zjištěno, že žalobkyně předložila přijaté faktury od obchodní korporace EVODINA CZ, přičemž předmětem fakturace byly práce - zaměření, statika, výkresy kotvení, stavební dozor, montážní práce. Protože předmět fakturace neobsahuje žádný konkrétní údaj, správce daně nebyl schopen dané faktury přiřadit k žádné konkrétní zakázce žalobkyně. Na základě svědecké výpovědi jednatele pana S. bylo zjištěno, že obchodní korporace EVODINA CZ nevykonávala v roce 2016 žádnou činnost, obchodní korporace neměla dostatečné množství zaměstnanců, dle další skutečnosti zjištěných Policií České republiky byly faktury vystavovány jako fiktivní, práce provedeny nebyly. Z výše uvedeného vyplývá, že faktury vystavené za práce „*zaměření, statika, výkresy kotvení, stavební dozor, montážní práce*“ jsou fiktivní a práce na nich fakturované od obchodní korporace EVODINA CZ nebyly vykonány.

36. Jak bylo dostatečně vysvětleno výše, důkazní břemeno k prokázání daňového tvrzení tížilo žalobkyni. Toto důkazní břemeno bylo na žalobkyni přeneseno výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 7. 2018, a to konkrétně k prokázání toho, že náklady uplatněné na základě daňových dokladů byly fakticky vynaloženy, a že se jedná o náklady sloužící na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pochybnosti správce daně přitom byly dostatečně specifikovány a konkretizovány ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění od uvedených společností a to i co se týká údajů vyplývajících z předloženého účetnictví. Žalobkyně měla být schopna prokázat, že předmětná zdanitelná plnění žalobkyně přijala od uvedených společností. To se jí však prokázat nepodařilo.
37. Krajský soud se neztotožňuje ani s tvrzením žalobkyně o tom, že správce daně a žalovaný nesprávně hodnotili důkazní prostředky, v důsledku čehož byl nedostatečně zjištěn skutkový stav věci, případně, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností. Předně třeba uvést, že určité skutečnosti, jako například absence webových stránek předmětných společností, jejich virtuální sídlo či nekontaktnost nebyly žalobkyni kladeny k tíži. Tyto skutečnosti byly pouze určitým impulsem k pochybám správce daně o souladu formálně předložených dokladů s realitou. Správce daně tyto skutečnosti žalobkyni sdělil ve výzvách k prokázání skutečností a bylo pak na žalobkyni, aby tyto pochyby správce daně rozptýlila předložením důkazních prostředků prokazujících její tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně uvedl, že si žalobkyně mohla zajistit tzv. auditní stopu, tedy zadokumentovaný tok plnění od začátku obchodní spolupráce až po její skončení. A to tím spíše, když žalobkyně tvrdí, že v době obchodní spolupráce byly tyto společnosti pro žalobkyni vždy kontaktní. Ani z výpovědi svědků žádným způsobem nevyplýnul závěr o tom, že předmětné práce pro žalobkyni provedly uvedené společnosti. Svědek O. Č. pouze připustil, že některé subdodavatele si mohli, aniž by o tom věděl, zajišťovat přímo jednatelé. Takové tvrzení však nijak neprokazuje přijetí plnění od citovaných společností. Nadto je třeba poznamenat, že námitky žalobkyně zůstaly pouze v obecné rovině a svá tvrzení žádným způsobem nekonkretizovala, ani neuvedla žádné další skutečnosti podporující její tvrzení. Skutečnost, že svědek D. vypověděl, že na zakázkách ve Velké Británii pracovalo velké množství pracovníků z různých obchodních korporací a zemí, neprokazuje, že tito pracovníci pracovali pro deklarované dodavatele.
38. Jde-li o rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Ans 1/2005-57 ze dne 28. 4. 2005, tak v něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že: *„[d]aňovému subjektu v souvislosti s důkazním břemenem nemohou plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“* Z předchozích bodů tohoto rozhodnutí však zcela jasně vyplývá, že závěry odkazovaného rozsudku NSS nejsou pro danou věc přílehlavé pro skutkové odlišnosti obou věcí. Žalobkyně totiž neprokázala obsahem svých povinných evidencí, jakož ani záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v

poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno. Žalobkyně nebyla v průběhu daňového řízení vyzývána k prokazování skutečností, které jí zákon neukládá. Tížilo ji důkazní břemeno k prokázání skutečností, které sama tvrdila, jak vyplývá z daňového řádu. Nelze proto uzavřít, že by správce daně požadoval po žalobkyni prokázání skutečností nad rozsah stanovený zákonem. Žalobkyně však této svojí zákonné povinnosti prokázat vlastní tvrzení nedostála, což našlo svůj odraz ve výši stanovené daňové povinnosti.

39. S ohledem na shora uvedené vyhodnotil krajský soud žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobkyně nebyla v soudním řízení úspěšná a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS. Běžnou úřední činnost by přesahovaly zejména náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2012, č. j. 2 As 45/2012-11, ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 As 101/2011-66, č. 2601/2012 Sb. NSS).

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 14. září 2022

JUDr. Petra Venclová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu