



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Filipa Skřivana a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **CIE Ždánice s. r. o.**
sídlem Nádražní 418, Ždánice
zastoupeného daňovou poradkyní Ing. Tamarou Šterbovou
sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.11.2020, č.j. 42260/20/5200-11432-709409,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9.11.2020, č.j. 42260/20/5200-11432-709409, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dodatečný platební výměr) ze dne 8.3.2019, č.j. 981592/19/3013-50521-706665, kterým byla doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ve výši 1 441 340 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 288 268 Kč.
2. Žalovaný dospěl k závěru, že přes provedení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazů žalobce neprokázal uskutečnění vyfakturovaných prací Specializovaným družstvem VIPA MORAVA, družstvo, a Spec. servis Morava s.r.o.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce namítá, že správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů výdaje za služby, aniž provedl žalobcem navržené důkazy. Správce daně vyslechl svědky, ale ostatní důkazy, které prokazovaly rozsah služeb, nehodnotil. Součástí spisu není žádný záznam o hodnocení důkazů.
4. Žalobce dále namítá, že daňová kontrola byla zahájena s Ing. H., který k tomu nebyl oprávněn. Daňová kontrola byla založena na libovůli správce daně, neboť ve spisu není před protokolem o zahájení daňové kontroly žádný záznam o úmyslu daňovou kontrolu zahájit. Podle žalobce žalovaný pochybil také při vypořádání jeho námitky podjatosti a v tom, že žalobci neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu a nevysvětlil proč. Žalobce také uvádí, že žalovaný nijak nedokládá úplnost spisu, do kterého žalobce nahlížel. Žalobce má za to, že prokázal spolehlivost dodavatelů i přijetí služeb, a navrhl dalších čtrnáct důkazů „ve věci rozsahu a ceny služeb“, které nebyly provedeny. Žalobce se tak domnívá, že uskutečnění plnění prokázal.
5. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrvává na svém právním názoru. Podrobně se vypořádává s jednotlivými žalobními námitkami, aniž by jakoukoli shledal důvodnou.
7. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 s. ř. s.
10. Žalobce předně namítá, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť byla zahájena s I. H., který k tomu nebyl zmocněn.
11. Jak vyplynulo ze spisu, daňová kontrola byla zahájena 28.7.2016 protokolem o kontrole a za žalobce vystupoval Ing. H. na základě pověření ze dne 22.11.2008. V tomto pověření je výslovně uvedeno, že je Ing. H. žalobcem (tehdy ještě pod obchodní firmou RECYDE Ždánice s.r.o.) zmocněn ke všem právním úkonům, k nimž dochází při provozu žalobce, a je oprávněn žalobce „zastupovat vůči všem orgánům státní správy a samosprávy (např. Finanční úřad ...)“. Přes určitou formulační neobratnost je z tohoto pověření zcela zřejmá vůle žalobce nechat Ing. H. jednat svým jménem i před správcem daně, a to ve všech věcech, k nimž dochází při jeho provozu. Účast při zahájení daňové kontroly tak pod uvedené pověření spadá. Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu se žalobcem jehož jménem vystupoval Ing. H., nepochybil. Toto pověření totiž zcela splňuje požadavky § 24 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ani podle názvu ani podle svého obsahu se nejedná o plnou moc, nýbrž o pověření, které je jednoznačné. Správní spis tak nemusel obsahovat žádné úvahy správce daně k údajným rozporům v pověření, neboť pověření žádné rozpory neobsahovalo. Soud souhlasí se žalovaným, že ani žalobce neměl během daňové kontroly pochybnosti o tom, zda je Ing. H. oprávněn jeho jménem jednat, neboť během daňové kontroly jeho oprávnění nijak nezpochybňoval.
12. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani pokud správce daně v některých písemnostech nesprávně uváděl, že Ing. H. jedná na základě plné moci, nebo že je finančním ředitelem žalobce. Rovněž je nepodstatné, jak bylo pověření ve spisu zaevidováno.
13. Podle zdejšího soudu správce daně nijak nepochybil ani pokud šlo o přítomnost Bc. P. (účetní žalobce). Jak již je uvedeno výše Ing. H. byl řádně pověřen i k jednání jménem žalobce před správcem daně. Byl tedy oprávněn účetní žalobce zbavit mlčenlivosti před správcem daně. Správce daně tedy nepochybil, jestliže výsledek daňové kontroly projednával v její přítomnosti. Žalovaný rovněž nepochybil, pokud Bc. P. nevyslechl. Důvody svého postupu dostatečně v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil (bod 58). Zdejší soud souhlasí se žalovaným, že pokud protokol o zahájení daňové kontroly Ing. H. jménem žalobce bez výhrad podepsal, je třeba vycházet z toho, že byla daňová kontrola zahájena tak, jak je v něm uvedeno. Byť lze souhlasit se žalobcem, že obsah protokolu může být provedenými důkazy vyvrácen, v daném případě takový důkazní návrh žalobce neučinil. Navržený výsledek Bc. P. nemohl závěr týkající se její přítomnosti při zahájení daňové kontroly zvrátit. Navíc nelze pominout, že účast či neúčast Bc. P. při zahájení daňové kontroly (při kterém byl také řádně pověřený zaměstnanec žalobce) je pro otázku řádného zahájení daňové kontroly zcela nepodstatná. Ostatně žalobce žádný konkrétní zásah do jeho práv neuvádí. Pokud jde o otázku zbavení mlčenlivosti, tak tu vznesl až mnoho let po zahájení daňové kontroly a soud ji tak považuje za účelovou. Právě tímto způsobem také směřovala argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí. Tedy nikoli, že se námitkou jako opožděnou nebude zabývat, nýbrž ji s ohledem na její opožděné uplatnění považuje za účelovou.

14. Podle žalobce byla daňová kontrola založena na libovůli správce daně, neboť ve spisu není před protokolem o zahájení daňové kontroly žádný záznam o úmyslu daňovou kontrolu zahájit. Ani s tím nemůže zdejší soud souhlasit. Jak správně uvádí žalovaný, daňovou kontrolu může správce daně zahájit i bez konkrétních pochybností. Není tedy třeba, aby zahájení daňové kontroly předcházel záznam o úmyslu správce daně daňovou kontrolu zahájit. Nic takového daňový řád nepožaduje. Stejně tak nepožaduje, aby byly předem pověřeny úřední osoby, které budou daňovou kontrolu provádět. Pokud žalobce chtěl znát jména úředních osob, nic mu nebránilo o ně správce daně požádat; ten by mu je pak v souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu sdělil. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani Organizační řád Finanční správy České republiky, a proto jím soud nepotřeboval dokazovat. Absence záznamu a pověření tedy neznamena libovůli správce daně. Podle zdejšího soudu libovůli nenasvědčují ani žádné další okolnosti, které žalobce zmiňuje. Buď se jedná o tvrzení, která zdejší soud neshledal důvodnými (zahájení daňové kontroly a neprovedení navržených důkazů) nebo tvrzení nekonkrétní či postavená na domněnkách žalobce (údajný možný cíl daňové kontroly, motivace úředníků či způsob jejího vedení).
15. Pokud jde o námitku podjatosti pracovníků správce daně, tak tou se žalovaný zabýval v bodech 133 až 138 napadeného rozhodnutí. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že by ji žalovaný odmítl posuzovat, neboť byla uplatněna opožděně. Naopak žalovaný dostatečně srozumitelně uvedl, že námitku podjatosti důvodnou neshledává pro její nekonkrétnost. Tvrzenou podjatost žalobce opíral o možnou finanční motivaci blíže neurčených pracovníků správce daně k nalezení daňového doměrku. Žalovaný takové ničím nepodložené tvrzení shledal nekonkrétní a podjatosti nenasvědčující. S tím zdejší soud souhlasí. Možnou podjatost podle zdejšího soudu nepotvrzuje ani stanovisko správce daně k odvolání. Formulace v tomto stanovisku obsažené (zejména, že je žalobce příjemcem investiční pobídky) nijak nedokládají motivaci pracovníků správce daně k doměření daně a nezpůsobují tak jejich podjatost. Podle zdejšího soudu se jedná o prosté sdělení správce daně žalovanému. Pokud pak žalovaný závěrem poukázal na to, že byla námitka podána až po ukončení daňové kontroly, nic to nemění na tom, že podstata nedůvodnosti námítky spočívá v její nekonkrétnosti.
16. Podle žalobce správce daně pochybil také v tom, že žalobci neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu. Žalobce sdělení správce daně, že se tak stalo pouze do písemností určených výlučně pro potřeby správce daně, považuje za nedostatečné. K tomu ze spisu vyplynulo, že se nahlédnutí do vyhledávací části spisu žalobce, resp. jeho zástupkyně osobně domáhala 3.4.2019 a dále písemnou žádostí následujícího dne. Správce daně žalobci neumožnil do vyhledávací části spisu nahlédnout s tím, že obsahuje písemnosti určené výlučně pro potřeby správce daně podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Správce daně dále žalobci poskytl seznam písemností, které v něm byly obsaženy; postupoval tedy v souladu s § 66 odst. 2 daňového řádu. To žalobce nepopírá. Žalobci tak bylo známo, které písemnosti jsou ve vyhledávací části spisu založeny. Nelze s ním tedy souhlasit, že správce daně obecně vyloučil písemnosti z nahlížení, aniž by specifikoval, o jaké písemnosti se jedná. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, sp.zn. 5 Afs 65/2009, tedy řeší skutkově odlišnou věc. Rovněž není možné žalobci přisvědčit, že nemohl namítat nesprávné zařazení písemností do vyhledávací části spisu; žalobce totiž věděl, které písemnosti jsou ve vyhledávací části spisu založeny. Stejně tak mohl žalobce sdělit, které konkrétní písemnosti použil správce daně jako důkazy v daňovém řízení, aniž by umožnil žalobci se s nimi

seznámit. Nic takového ale žalobce neučinil. Nelze tak mluvit o svévoli správce daně. Domněnka žalobce, že vyhledávací část spisu obsahuje důkazy ve prospěch žalobce, je přitom zcela spekulativní a nepodložená. Není tedy důvodné tvrzení žalobce, že správce daně „nikde neuvedl skutečnosti založené v neveřejné části spisu ani důvody jejich zamlčení“.

17. Žalobce také uvádí, že žalovaný nijak nedokládá úplnost spisu, který byl předložen k nahlížení. To je sice pravdou, nicméně sebelépe očíslovaný a vedený spis nemůže účastníkovi řízení zaručit, že mu při nahlížení byly skutečně předloženy všechny části spisu. Nikdy nemůže mít jistotu, že nějaká složka (vedená např. pod posledním číslem či písmenem) mu při nahlížení předložena nebyla. Stejně tak žalovaný nemá, jak doložit, že předkládá veškeré části spisu (ostatně ani sám žalobce neuvádí, jak by to žalovaný měl učinit). Smyslem nahlížení do spisu je účastníka řízení seznámit s podklady pro vydání rozhodnutí. Tedy teprve po vydání tohoto rozhodnutí se účastník dozví, co bylo opravdu jeho podkladem (o jaké důkazy se opírá), a má najisto postaveno, zda skutečně nahlížel do veškerých podkladů (celého správního spisu). Opírá-li se pak rozhodnutí i o jiné podklady než o ty, které jsou obsahem správního spisu, může to účastník namítat v oprávněm prostředku proti tomuto rozhodnutí. V daném případě žalobce nic takového nečiní, pouze obecně namítá, že žalovaný neprokázal, zda mu zpřístupnil k nahlížení celý správní spis. Takto koncipovaná námitka nemůže být s ohledem na právě uvedené úspěšná.
18. Soud nesouhlasí se žalobce ani v tom, že by měl správce daně disponovat „seznamem důkazů“. Nic takového daňový řád ani jiný právní předpis správcí daně neukládá. To samozřejmě nic nemění na povinnosti správce daně ve výsledku kontrolního zjištění uvést hodnocení dosud zjištěných důkazů (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Pokud žalobce namítá, že tak správce daně neučinil (a to ani ve zprávě o daňové kontrole) a neučinil tak poté ani žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak vůbec neuvádí, které důkazy tam nejsou hodnoceny. Soud přitom se žalobcem nesouhlasí v tom, že by z § 88 odst. 1 daňového řádu vyplývala povinnost uvést do kontrolního zjištění seznam všech důkazů. Tak tomu není. Zcela postačí, pokud z kontrolního zjištění vyplyne, jakým způsobem správce daně provedené důkazy hodnotil. Je tomu tak proto, aby byl daňový subjekt seznámen s tím na základě, jakých důkazů správce daně dospěl ke konkrétním závěrům, a mohl tak v případě nesouhlasu se závěry správce daně polemizovat a zpochybňovat hodnocení provedených důkazů. V daném případě však žalobce konkrétně nenamítá, které důkazy správce daně (případně žalovaný) neprovedl ani které důkazy nesprávně vyhodnotil. Toliko namítá, že nevyhotovil seznam důkazů. To však nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje.
19. Žalobce dále namítá, že prokázal spolehlivost dodavatelů i přijetí služeb a navrhl dalších čtrnáct důkazů „ve věci rozsahu a ceny služeb“, které nebyly provedeny. Žalobce však konkrétně neuvádí, o jaké důkazní návrhy šlo.
20. Rozsah soudního přezkumu je dán zásadně obsahem žaloby; soud posuzuje, zda napadené rozhodnutí ob stojí ve světle žalobních námitek. Platí přímá úměra složitosti odůvodnění napadeného rozhodnutí a vymezení rozsahu přezkumu cíleným žalobním bodem. Uvedený princip řízení dle s. ř. s. odpovídá zásadě nestrannosti soudu, neboť není úkolem soudu doplňovat žalobcem uvedené námítka, domýšlet za žalobce další žalobní body či nalézat případné další důvody pro nezákonnost rozhodnutí, tedy posuzovat zákonnost správního rozhodnutí jako takovou z úřední povinnosti.

21. Podle žalobce žalovaný sám v napadeném rozhodnutí (v bodě 108) přiznává, že se ke všem důkazům nevyjádřil. To však soudu z tohoto bodu rozhodnutí nevyplývá. Naopak, žalovaný zde uvádí, že se správce daně k nově předloženým důkazním návrhům vyjádřil a „není pravdou tvrzení odvolatele o ignorování jeho návrhů“. Nic na tom nemění, pokud se správce daně nevyjádřil „obsáhle a ke všem jednotlivě“, jak je v napadeném rozhodnutí uvedeno. Měl-li žalobce za to, že byl nějaký jeho důkazní návrh opomenut, nic mu nebránilo to konkrétně v žalobě uvést. To však neučinil.
22. Žalobce také namítá, že během daňové kontroly probíhala ústní jednání, o kterých správce daně nevyhotovoval protokoly. Pokud tomu tak skutečně bylo, je třeba souhlasit se žalobcem, že správce daně porušil § 60 odst. 1 daňového řádu, podle něhož o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol. Není přitom na správci daně, aby sám určoval, kdy protokol vyhotoví a kdy nikoli. Jestliže tak nečinil, dopustil se vady řízení. Vada řízení však může být důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí toliko tehdy, měla-li vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo. Žalobce sice namítá, že pokud by protokoly byly vyhotovovány, měl by prostor reagovat na konkrétní pochybnosti správce daně a předkládat další důkazní návrhy. Neuvádí však žádné konkrétní pochybnosti, na které nemohl reagovat ani důkazy, které v důsledku absence protokolů nemohl navrhnout. Je přitom zřejmé, že se závěrem správce daně byl žalobce opakovaně seznámen (v kontrolním zjištění, ve zprávě o daňové kontrole a konečně i v napadeném rozhodnutí) a na „nesprávné hodnocení věci a nepodložené závěry“ tak reagovat mohl.
23. Soud se neztotožnil se žalobcem ani v tom, že by napadené rozhodnutí obsahovalo protichůdné závěry. Dospěl-li žalovaný k závěru, že žalobce sice prokázal provedení nějakých prací externími spolupracovníky, nicméně neprokázal, provedení konkrétních prací a služeb (ani jejich množství), které byly fakturovány, nejedná se o protichůdné závěry. Naopak, z rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že externí pracovníci pro žalobce nějaké práce vykonávali, nicméně nebylo prokázáno, co přesně ani v jakém množství, tj. zda skutečně vykonávali práce v rozsahu podle faktur. V takovém případě nelze náklady podle faktur uplatnit, neboť není prokázáno, že byly práce takto uskutečněny. Není tedy na místě posuzovat, zda na danou věc dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2019, sp.zn. 5 Afs 314/2016.
24. Žalobce dále tvrdí, že svoje důkazní břemeno unesl.
25. Jádrem sporu je tedy otázka, zda žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro to, aby mohly být jím uplatněné náklady uznány jako daňově účinné. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
26. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů,

jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

27. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. 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 povinných záznamů. Správce 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 povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 12.2.2015, č.j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95).
28. Pokud jde o rozsah daňových tvrzení, která musí daňový subjekt prokazovat, tvrdí-li, že jeho náklady jsou daňově účinné, zde je nutno vyjít zejména z § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle něj platí, že 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. Daňový subjekt tak musí v první řadě prokázat, že došlo k plnění, na které byl náklad vynaložen. Poté je nutno postupně zkoumat, zda 1) náklady poplatník skutečně vynaložil, 2) zda je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) zda byly vynaloženy ve zdaňovacím období a 4) zda je za náklady považuje zákon (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2010, č.j. 5 Afs 74/2009-111).
29. V posuzované věci správce daně zpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, které mělo spočívat v poskytnutí služeb Specializovaným družstvem VIPA MORAVA, družstvo, a Spec. servis Morava s.r.o. Tyto pochybnosti se týkaly množství a druhu provedených prací a správce daně je vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8.9.2017. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda fakturované služby (pomocné práce: čištění strojů, manipulace nákladem, přesun hmot a balení výrobků) byly skutečně poskytnuty ve fakturovaném rozsahu (více než 7,5 mil. Kč), neboť mj. zjistil, že dodavatelé mají virtuální sídlo, na jejich bankovních účtech došlo k nestandardním bankovním operacím (výběrům hotovosti a převodům značných objemů problematickým subjektům), byly personálně propojeny, tržby z projede služeb po roce 2013 klesly na desetinu. Podle správce daně měli dodavatelé charakter agentur práce, byť bez povolení a žalobci poskytovali pracovníky, kteří nějaké

činnosti pro žalobce vykonávali. Nebyl však prokázán konkrétní rozsah a obsah těchto prací. Žalovaný dospěl k závěru, že přes provedení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazů nebyly pochybnosti vyvráceny, nebylo tak prokázáno, kdo, kdy a jaké konkrétní práce provedl.

30. Pokud žalobce namítá, že tyto pochybnosti vyvrátil a existenci fakturovaných plnění prokázal návrhem čtrnácti důkazů, které žalovaný neprovedl, nemůže mu soud přisvědčit. Takto formulovaný žalobní bod soud nemá, jak přezkoumat. Žalobce totiž neuvádí, o jaké konkrétní důkazní návrhy se jednalo ani co měl, který konkrétní důkaz prokázat. Jak je uvedeno výše, soud není oprávněn za žalobce žalobní body doplňovat a domýšlet ani obecné tvrzení konkretizovat dohledáváním informací ze správního spisu. Soud sice nepřehlédl, že žalobce k žalobě připojil písemnost nezvanou „seznam příloh“, která obsahuje soupis čtrnácti příloh, nicméně ani náznakem v žalobě neuvedl, co ze které přílohy mělo vyplývat a co tedy měla prokazovat. Ostatně v žalobě ani výslovně neuvedl, že právě tato listina obsahuje seznam opakovaně zmiňovaných čtrnácti důkazních návrhů. To si může soud jen domýšlet.
31. Podle žalobce žalovaný nezpochybňuje, že práce proběhly, nicméně za spornou považuje jen určitou část služeb (čištění strojů, manipulaci nákladem, přesun hmot). Žalobce je však přesvědčen, že svědecké výpovědi potvrdily i tyto činnosti, byť je svědci při výsledku označili odlišně od fakturační položky. V tomto je třeba se žalobcem souhlasit. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, někteří svědci skutečně uvedli, že čištění strojů prováděli. Stejně tak lze připustit, že pod pojem „manipulace nákladem a přesun hmot“ spadá i „balení a třídění výrobků“. Na druhou stranu to neznamená, že žalobce prokázal uskutečnění konkrétního (fakturovaného) množství prací od dodavatelů. Žalobcem předložené důkazy totiž pouze obecně prokazovaly provádění nějakých prací zcela nejasného rozsahu (a v případě některých svědeckých výpovědí i obsahu).
32. Se žalobcem tak nelze souhlasit ani v tom, že mu měly být uznány náklady na prokázané práce. V daném případě totiž žalobce neprokázal uskutečnění žádných konkrétních prací, které by byly oddělitelné a náklady na ně vynaložené samostatně uznatelné (např. že by žalobce prokázal uskutečnění prací ve vztahu k některým fakturám).
33. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že fakturační cena jednoho pracovníka dodavatele za měsíc je „přemrštěná“. Má za to, že žalovaný opomněl, že obsahuje i náklady na kancelář, účetní, pracovní oděv atd. Byť tato argumentace žalobce může znít na první pohled logicky, zdejší soud nemůže se žalobcem souhlasit. Pokud totiž správce daně dospěl k závěru, že podle zaplacených faktur byly měsíční náklady za externího pracovníka, který vykonával pomocné práce, téměř dvojnásobné oproti nákladům na kvalifikovaného vlastního pracovníka, který vykonával odborné práce (cca 42 tisíc Kč x cca 23 tisíc Kč), jedná se o skutečně náklady zjevně přemrštěné i se započítáním všech položek, které podle žalobce žalovaný údajně nezohlednil. Rozdíl v těchto částkách je natolik veliký, že je třeba souhlasit se žalovaným, že se skutečně jedná o další indicii zpochybňující uskutečnění prací ve fakturovaném rozsahu.
34. Nelze přisvědčit ani námitce, že měl žalovaný žalobci uznat tzv. esenciální náklady. Zohlednění esenciálních nákladů je s ohledem na jejich charakter možné pouze při stanovení daně podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.11.2020, č.j. 1 Afs 204/2020-45). V posuzované věci však byla daň stanovena dokazováním a správnost tohoto

postupu žalobce ani nezpochybňuje a neuvádí, že by byly pro stanovení daně podle pomůcek splněny zákonné podmínky.

35. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

36. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

Brno dne 31.8.2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu