



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, v právní věci

žalobce: **UN Engineering - UNSTAV, s.r.o.**, IČO 25299549
sídlem U Střelnice 1744, 583 01 Chotěboř
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 40224/22/5200-11431-702498,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) vydal dne 21. 12. 2017 dodatečné platební výměry č. j. 1829004/17/2905-50523-

602809, a č. j. 1829080/17/2905-50523-602809, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2017, daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období 2012 a 2013 ve výši 1 524 180 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 340 694 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 308 242 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že žalobci vyloučil daňové výdaje, uplatněné jím v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala pochybnost účinnost některých nákladů, uplatněných žalobcem pro účely snížení základu daně, konkrétně to, zda žalobce předmětné náklady využil k zajištění, dosažení a udržení příjmu. Dále správce daně vyjádřil pochybnosti o vztahení některých nákladů, uplatňovaných žalobcem pro účely snížení základu daně, ke správnému zdaňovacímu období. U správce daně dále vyvolaly pochybnosti náklady mateřské společnosti v souvislosti s dražbou podílu v dceřiné společnosti. Konečně správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce v daňových přiznáních za zdaňovací období 2012 a 2013 vykázal veškeré příjmy. Žalobce tyto pochybnosti v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů pro účely snížení základu daně, některé náklady uplatňoval v rozporu se zásadou časové souvislosti se zdaňovacím obdobím, v němž byly vynaloženy, zvýšil základ daně o neuspokojivě doložené náklady mateřské společnosti související s dražbou podílu v dceřiné společnosti a zároveň zvýšil žalobci příjmy za předmětná zdaňovací období o nedostatečně doložený rozdíl v úrocích z půjček spojeným osobám oproti úroku z těchto půjček mezi osobami nezávislými.
3. Žalovaný rozhodnutím č. j. 39827/18/5200-11431-702498 ze dne 17. 9. 2018 zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené platební výměry, neboť se zcela ztotožnil s názorem správce daně.
4. Žalobce proti citovanému rozhodnutí žalovaného podal žalobu, o nichž krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 29 Af 128/2018-107, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil zčásti pro nezákonnost (nesprávné užití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na bezúročnou půjčku mezi spojenými osobami) podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), zčásti pro podstatné vady řízení před správním orgánem, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (nedostatečný způsob vypořádání důkazních návrhů) podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Krajský soud dospěl k závěru, že se správce daně dostatečně nevypořádal s důkazními návrhy žalobce a tím žalobci neumožnil bezpochybně prokázat účelnost vynaložených nákladů. Současně ale zdůraznil, že tímto názorem nikterak nepředjímá, zda jsou žalobcem navržené důkazní prostředky dostatečné pro rozptýlení pochybností správce daně, přičemž je i nadále povinností žalobce, aby kvalitně a perfektně prokázal účelnost vynaložených nákladů pro jejich možnost odečtu od základu daně.
5. Nyní projednávaná věc tak představuje pomyslné „II. kolo“ rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce poté, co předchozí rozhodnutí bylo pravomocně zrušeno a věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení. V tomto řízení žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, jímž změnil výše citované platební výměry správce daně. Změna citovaných platebních výměr spočívala v tom, že se doměřená daň za zdaňovací období 2012 mění z částky 1 522 660 Kč

na částku 1 521 330 Kč a zákonné penále se mění z částky 304 532 Kč na částku 304 266 Kč a z moci úřední se doměřuje daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 nižší o částku 238 714 Kč, dodatečně se zrušuje daň za zdaňovací období 2013 ve výši 1 520 Kč a současně se mění penále z doměřené daňové ztráty z částky 3 406 Kč na částku 2 387 Kč a penále z doměřené daně za zdaňovací období 2013 ve výši 304 Kč se ruší. Ve zbylém rozsahu žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
7. Žalobce v žalobě nejprve obsáhle popisuje právní rámec dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podle relevantních právních předpisů, judikatury a odborné literatury. Žalobce konkrétně brojí proti způsobu, jakým došlo k odmítnutí důkazních návrhů k prokázání účinnosti jím uplatňovaných nákladů pro účely snížení základu daně. Dle žalobce nelze odmítnout výslech D. M. či opakovaný výslech M. V. s tím, že žalovaný předjímá, co by svědek mohl nebo nemohl vypovědět. Žalobce jasně uvedl, jaké svědky chce vyslechnout a co má být jejich svědectvím prokázáno. Žalovaný na provedení svědeckých výpovědí rezignoval s odůvodněním, že by jejich svědectvím nebylo požadované prokázáno. Stejně tak žalobce napadá neprovedení důkazního návrhu v podobě znaleckého posudku za účelem posouzení rentability tržeb ve stavebnictví. Žalobce uvádí, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly v daňovém řízení tedy zjištěny zcela nedostatečně a došlo tedy k porušení základních zásad správy daní. Žalobce již dříve poukazoval na průměrnou rentabilitu ve stavebnictví, a že se vůbec neblíží realitě, aby žalobce vykazoval tak vysoká procenta rentability, jak vychází ze závěrů žalovaného.
8. Žalobce konečně uvádí, že žalovaný sice vázán právním názorem krajského soudu doplnil skutkový stav o nové důkazy (svědecké výpovědi a místní šetření), nicméně tyto hodnotí zcela nesprávně, jelikož u žalobce vyžadoval k prokázání uznatelnosti účelně vynaložených nákladů nadměrný důkazní standard, který byl s ohledem na uplynulý čas neunesitelný. Při hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný bagatelizoval dlouhý časový úsek, který uplynul od předmětných skutkových událostí, a svědecké výpovědi označil za nekonkrétní, třebaže se svědci ke spolupráci s žalobcem vyjádřili dostatečně určitě a jeho tvrzení potvrdili. Žalovaný radši selektivně vyzdvihoval drobné nesrovnalosti ve výpovědích a nahlížel na výpovědi tou perspektivou, co svědci neuvedli, namísto toho, aby hodnotil, co svědci reálně potvrdili. Takový způsob hodnocení důkazů shledává žalobce nezákonným.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje právní úpravu a judikaturu správních soudů, vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu pro možnost odečtení účelně vynaložených nákladů k dosažení, zajištění a udržení příjmů za účelem úpravy výše základu daně. Co se týče jednotlivých žalobních námitek, žalovaný poukazuje na to, že korespondují s námitkami již obsaženými v odvolání žalobce, příp. tyto rozvíjejí. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí a trvá na svém právním názoru, že důkazní břemeno bylo v daňovém řízení přeneseno na žalobce, neboť správce daně dostatečně vyjádřil důvodné pochybnosti o účetnictví žalobce. Ten následně neunesl své důkazní břemeno, na jehož základě měl povinnost pochybnosti

správce daně vyvrátit. Žalovaný dále tvrdí, že žalobcem navržené důkazní prostředky nedisponovaly vypovídací schopností. Žalovaný opakovaně odmítá i argumentaci žalobce stran nezbytnosti provedení znaleckého posudku k otázce rentability ve stavebnictví.

IV. Ústní jednání konané dne 15. 10. 2024

10. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřených v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě. Žalobce upozorňoval na skutečnost, že předmětná stavba na ul. Cihlářské v Brně stojí a není problém si jí fyzicky prohlédnout.

V. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Krajský soud opětovně zdůrazňuje onu specifickou procesní situaci, kdy nyní projednávaná věc představuje pomyslné „II. kolo“ rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce poté, co předchozí rozhodnutí bylo pravomocně zrušeno a věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení rozsudkem krajského soudu č. j. 29 Af 128/2018-107.
13. Podstatu většiny věcných žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tak i nadále tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného ohledně neprokázání účinnosti některých nákladů, vynaložených žalobcem ve zdaňovacích obdobích 2012 a 2013, pro možnost jejich užití ke snížení základu daně v relevantních zdaňovacích obdobích. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval nárok na odpočet účelně vynaložených nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů od základu daně za zdaňovací období 2012 a 2013. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce oprávněn odečíst od základu daně výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Významná část těchto žalobních námitek žalobce se pak konkrétně vztahuje k procesu dokazování v rámci daňového řízení, zejména k unesení důkazního břemene ze strany žalovaného ve vztahu k zpochybnění nároku žalobce na odečtení výdajů, účelně vynaložených pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, pro účely zjištění základu daně.
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud 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“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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“*.
15. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

16. Krajský soud se těmito otázkami do značné míry zabýval již v předchozím rozsudku č. j. 29 Af 128/2018-107, přičemž zde shrnuje pouze ty právní závěry relevantní pro posouzení výše předestřené primární otázky.
17. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na uplatnění účelně vynaložených výdajů tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k vynaložení nákladů, které žalobce uplatňoval pro účely snížení základu daně. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně vydal první výzvu k prokázání skutečností žalobci dne 31. 8. 2015. Této výzvě žalobce nevyhověl. Správce daně proto znovu učinil výzvu k prokázání skutečností žalobci znovu, a to 26. 2. 2016. Na základě této výzvy žalobce sdělil správci daně, že předmětné náklady představují zejména náklady na plnění smlouvy o dílo, opravy vad a nedodělků, práce na základě reklamací (práce v Jihlavě na akci Slunečný vrch) či škod, způsobených krádežemi na staveništi, klientské změny v předmětu díla, nebo snaha o zajištění budoucích zakázek, aniž by však svá tvrzení jakýmkoliv způsobem prokazoval. Správce daně přitom poukázal na skutečnost, že k jednotlivým fakturám vydaným, předloženým žalobcem, chybí položkové rozpisy, proto není zjevné, zda stavební materiál, který byl dle žalobce vynaložen na zakázky, na jejichž základě byly vydány předmětné faktury vydané, byl skutečně na tyto zakázky vynaložen, zároveň že žalobce nepředložil žádné reklamační protokoly a jiné písemnosti, které dle uzavřených smluv o dílo v případě vzniku vad a nedodělků byly povinny strany vést, poukázal na chyby v časovém rozlišení některých nákladů žalobce a na skutečnost, že některé faktury přijaté vykazovaly nestandardnosti, které mohly poukazovat na skutečnost, že tyto faktury a v nich uvedené náklady nebyly použity k zajištění, udržení a dosažení příjmů žalobce.
18. S ohledem na průběh daňového řízení proto správce daně vyjádřil pochybnosti o účelnosti žalobcem vynaložených nákladů, a to zejména z důvodu, že žalobce nepředložil položkový rozpis ani žádné jiné důkazy, na jehož základě by bylo možno ověřit, zda skutečně žalobcem vynaložené náklady byly použity na plnění smlouvy o dílo (stavba bytového domu ul. Cihlářská 15), nepředložil protokoly o reklamacích ani žádné jiné důkazy, které by prokazovaly, že žalobcem vynaložené náklady sloužily k opravám vad a nedodělků a k plnění reklamací, nepředložil žádné dohody o změny rozsahu díla ani jiné důkazy k prokázání provedení klientských změn na díle (stavba bytového domu ul. Cihlářská 15), neprokázal u části nákladů správné časové rozlišení těchto nákladů. Takové zdůvodnění pochybností správce daně má krajský soud za dostatečné.
19. V předchozím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že správce daně svůj procesní postup a tedy i navazující rozhodnutí zatížil nezákonností při vypořádání důkazních návrhů

žalobce, předložených žalobcem ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Dne 29. 4. 2017 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k seznámení s výsledky kontrolního zjištění. V rámci tohoto vyjádření navrhl žalobce celou řadu důkazních prostředků, zejména navrhl k prokázání svých tvrzení řadu svědeckých výpovědí a provedení místních šetření. Správce daně odmítl provést výslech E. L., neboť tento svědek by jako správce bytů v ulici Bukové v Jihlavě nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Výpověď jednatele společnosti Elektro ŠAKO PLUS Chotěboř s.r.o. (subdodavatele žalobce) odmítl správce daně provést s poukazem na skutečnost, že tento svědek nemůže zpochybnit závěr učiněný správcem daně. Subdodavatel žalobce dle správce daně nemůže znát reklamační podmínky mezi dodavatelem a odběratelem. Výpověď jednatele společnost ABILD s.r.o. správce daně neprovedl s odůvodněním, že není důvod prokazovat určité znění záručních podmínek k dílu na akci Slunečný vrch v Jihlavě, když ze smlouvy o dílo vyplývá znění záručních podmínek jiné. Výpověď svědka M. K. odmítl správce daně z důvodu, že svědek by svou výpovědí nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Z předložených faktur dle správce daně nebyl zjevný vztah mezi krádeží na staveništi a opravami poškozené elektroinstalace. Navíc to byl žalobce, kdo byl odpovědný za provoz staveniště. Výpověď M. Š. správce daně neprovedl z důvodu, že svědek nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Subdodavatel nemůže dle správce daně vědět, jaké jsou smluvní podmínky mezi dodavatelem a objednatelem a zároveň nemůže vědět, zda si jeho služby vyžádal jiný dodavatel či konečný spotřebitel. Výpověď M. V. správce daně neprovedl, protože by nemohl zpochybnit závěry správce daně. Subdodavatel žalobce dle správce daně nemůže znát reklamační podmínky mezi dodavatelem a odběratelem. Výpověď pana L. a paní T. správce daně odmítl s odůvodněním, že subdodavatel či třetí osoba nemůže znát obsah smlouvy mezi dodavatelem a odběratelem. K místnímu šetření v bytovém domě Cihlářská 15 a v rodinném domě ve Stránčicích správce daně uvedl, že tyto důkazní návrhy nedisponují vypovídací potenci.

20. Krajský soud takové vypořádání důkazních návrhů nepovažoval za souladné se zákonem. Správce daně odůvodnil neprovedení důkazních prostředků tím, že důkazní prostředky, navržené žalobcem, nemají vypovídací hodnotu, resp. nejsou schopny rozptýlit pochybnosti správce daně. S tímto hodnocením a způsobem vypořádání důkazních návrhů se ovšem krajský soud do jisté míry (nikoliv zcela) neztotožnil. Proto zavázal žalovaného právním názorem, aby se dostatečně vypořádal s důkazními návrhy žalobce, případně je v odvolacím řízení provedl a tím žalobci umožnil prokázat účelnost vynaložených nákladů. Současně ovšem krajský soud zdůraznil, že tímto názorem nikterak nepředjímá, zda jsou žalobcem navržené důkazní prostředky dostatečné pro rozptýlení pochybností správce daně, přičemž je i nadále povinností žalobce, aby kvalitně a perfektně prokázal účelnost vynaložených nákladů pro jejich možnost odečtu od základu daně.
21. Prizmatem výše uvedeného tedy krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda se žalovaný v odvolacím řízení dostatečně vypořádal se všemi důkazními návrhy žalobce, resp. zda provedené důkazy hodnotil správně tak, aby svůj právní závěr založil na dostatečně zjištěném skutkovém stavu.
22. Z obsahu správního spisu i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobce v odvolacím řízení navrhoval provedení výslechů konkrétních svědků, provedení místních šetření a také zhotovení znaleckého posudku, kterým chce žalobce prokázat rentabilitu tržeb v daných obdobích. Žalovaný, vázán právním názorem krajského

soudu, těmto důkazním návrhům ve většině případů vyhověl, a proto provedl výsledky E. L.; P. L.; Ing. P. B.; M. K.; I. K.; M. Š. (k podrobné rekapitulaci výsledků viz body 109 až 156 napadeného rozhodnutí žalovaného) a místní šetření v Jihlavě v ulici Buková a místní šetření v bytovém domě v Brně v ulici Cihlářská (k podrobné rekapitulaci místních šetření viz body 157 až 160 napadeného rozhodnutí žalovaného). Žalovaný naopak neprovedl opakovaný výsledek M. V., dále nevyhověl návrhu k provedení výsledku D. M. a také nevyhověl návrhu na zhotovení znaleckého posudku, kterým chce žalobce prokázat rentabilitu tržeb v daných obdobích.

23. V neprovedení těchto důkazních návrhů přitom žalobce v podané žalobě spatřuje zásadní vadu nezákonnosti, kterou žalovaný zatížil své rozhodnutí. S tou námitkou se nicméně krajský soud neztotožňuje.
24. Podle § 96 platí, že *„[k]aždá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamtlčovat.“* Podle § 92 odst. 2 platí, že *„[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.“* Krajský soud souhlasí s žalovaným, že správce daně nemá v daňovém řízení povinnost provést veškeré navrhované důkazní prostředky. K neprovedení důkazních prostředků je však s ohledem na zásadu materiální pravdy v daňovém řízení potřeba přistupovat restriktivně. Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), vyjádřil právní názor, že *„[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“* Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, uvedl, že *„[s]právce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“*
25. Krajský soud má vypořádání uvedených důkazních návrhů ze strany žalovaného za souladné se zákonem i s výše předestřenými judikaturními závěry, včetně závazného právního závěru krajského soudu.
26. Pokud jde o žalobcem navrhovaný výsledek D. M., která měla u společnosti Hokulia a.s. (objednatel, odběratel, developer) na starosti klientské změny, tudíž dle žalobce měla být schopna dosvědčit, že tyto byly dodány, jak probíhal proces těchto změn, jak se za ně platilo a další skutečnosti související s klientskými změnami, krajský soud se ztotožňuje jak se způsobem, jakým se s tímto důkazním návrhem vypořádal, tak i s názorem žalovaného ohledně nadbytečnosti (nebyl způsobit potvrdit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost) tohoto důkazu (podrobně viz body 250 až 258 napadeného rozhodnutí). Žalobce totiž s výsledkem navržené svědkyně spojoval prokázání skutečností spojených s procesem klientských změn (tj. provedení předmětných služeb v rozsahu dle předložených faktur, s jejich bližší specifikací, např. v čem plnění spočívalo, kdo toto plnění konkrétně prováděl, kdy – v jakém časovém období bylo plnění provedeno, jakým způsobem bylo předmětné plnění předáno

apod.), které mohla stěžít přesně a konkrétně doložit. Ze spisového materiálu nadto vyplývá, že při poskytování deklarováných služeb/dodávek žalobci jeho deklarováním dodavatelem nebyla přítomna a nemůže podat věrohodnou výpověď o šetřených skutečnostech. To, že případné klientské změny byly fakticky dodány obchodní korporaci Hokulia a.s., či doložení plateb za provedené klientské změny, nejsou předmětem tohoto sporu. Sporné je, zda byly žalobci dodány deklarováním dodavatelem v tvrzeném rozsahu a tvrzeném období. Zásadním pro žalovaného totiž bylo, že ani provedené výsledky žalobcem požadovaných svědků neprokázaly vztah služeb uvedených na fakturách k jeho zdanitelným příjmům v kontrolovaném zdaňovacím období. Žalobce sice vystavil faktury za provedení klientských změn, ale tyto faktury byly předloženy bez rozpisu provedených prací, takže nebylo možné zjistit konkrétní druh a rozsah fakturovaných klientských změn v daném časovém období. Položkový rozpis provedených prací nepředložil ani odběratel HOKULIA a.s. Absence rozpisu provedených prací tak měla skutečně za následek nemožnost zjištění vazby mezi vynaloženými náklady a realizovanými zdanitelnými příjmy kontrolovaného zdaňovacího období.

27. Krajský soud nepřisvědčuje námitce žalobce ohledně pochybení žalovaného, pokud neprovedl opakovaný výsledek jednatele obchodní korporace ABAG pana M. V. Přestože by se jednalo o již opakovaný výsledek, a tudíž lze mít pochybnosti o důvěryhodnosti této výpovědi a přinesení nových skutečností, žalovanému v žádném případě nelze vytknout nedostatečné vypořádání se s tímto důkazním návrhem. Jak velmi podrobně popsal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz body 142 až 150), přes maximální úsilí správce daně, se nepodařilo výsledek tohoto svědka realizovat, protože svědek nebyl správcem daně dostupný, a to ani při požadovaném předvedení Policií ČR. S touto skutečností ostatně byl žalobce seznámen již v průběhu odvolacího řízení, přičemž z jeho strany žádná aktivní součinnost (např. sdělením kontaktu) poskytnuta správcem daně nebyla.
28. Stejně tak za nedůvodnou krajský soud považuje žalobní námitku ohledně neprovedení důkazu znaleckým posudkem, kterým chtěl žalobce prokázat rentabilitu tržeb v daných obdobích. Žalovaný setrval na svém původním závěru o nadbytečnosti tohoto důkazu, neboť formulované skutečnosti, k jejichž ověření byl důkaz navrhován, tj. skutečnosti týkající se zjevně a úmyslně nesprávně stanovené daně správcem daně, byly již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností vyvráceny. Nadto krajský soud souhlasí i s názorem správce daně a žalovaného, že při prověřování základu daně nejde o zohledňování rentability tržeb ve stavebnictví v situaci, kdy daňový subjekt neprokáže v průběhu daňové kontroly u některých nákladů, zda byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tato situace by nastala pouze v případě, že by účetnictví daňového subjektu bylo natolik neprůkazné, že by nebylo možno stanovit daň dokazováním, což v tomto případě nenastalo. Za situace, kdy žalobce nebyl schopen prokázat faktické dodání předmětného materiálu či služeb (souvisejících s dodáním díla), tzn. daňovou účinnost předmětného nákladu, nelze se domáhat na správcem daně, aby toto on zhojil znaleckým posudkem, který si nechá vypracovat, neboť daňový subjekt tíží nejen břemeno tvrzení, ale i svá tvrzení přesvědčivým způsobem prokázat. Současně je však třeba poznamenat, že v současné době, kdy již došlo k dokončení jednotlivých stavebních projektů, by ani znalec bez předložených dostatečně jednoznačných důkazních prostředků nemohl vypracovat kvalifikovaný znalecký posudek.
29. V neposlední řadě krajský soud neshledává za důvodnou ani námitku žalobce ohledně nesprávného hodnocení provedených důkazů a nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

Předně má krajský soud za to, že žalobci ji ponechává převážně v rovině obecné nesouhlasné polemiky se závěry správce daně a žalovaného, aniž by podrobně rozporoval některé dílčí závěry či tvrzení správních orgánů. Pokud žalobce přednáší nějaký konkrétní argument, jedná se dle krajského soudu toliko o spekulativní výtku na adresu žalovaného, že v rámci hodnocení svědeckých výpovědí na straně jedné bagatelizoval dlouhý časový úsek, který uplynul od předmětných skutkových událostí, a svědecké výpovědi označil za nekonkrétní, třebaže se svědci ke spolupráci s žalobkyní vyjádřili dostatečně určitě a její tvrzení potvrdili, na straně druhé se žalovaný měl soustředit na dílčí konkrétní nesrovnalosti v jejich výpovědích. S tímto hodnocením žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť má za to, že žalovaný (vázan právním názorem krajského soudu) důkladně provedl dokazování v předmětné věci a své závěry vystavěl na dostatečně zjištěném skutkovém stavu. V tomto ohledu je možné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-52, v němž konstatoval, že *„ze zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) vyplývá, že jsou všechny myslitelné důkazní prostředky rovnocenné. To na jednu stranu znamená, že prokázání určité skutečnosti nelze podmiňovat předložením konkrétního důkazu, na druhou stranu však není možné vždy trvat na tom, že jeden konkrétní důkazní prostředek bez dalšího prokazuje splnění podmínek pro odečtení výdajů od základu daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka trvá na tom, že svědci potvrdili provedení služeb v rozsahu dle faktur, které předložila správci daně. Její názor by však ad absurdum vedl k tomu, že pro prokázání určitého plnění by mělo stačit, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo, aniž by byl schopen specifikovat, v čem toto splnění spočívalo, kdo konkrétně je prováděl, jakým způsobem se odběrateli předalo a podobně.“*

30. Uvedené platí i pro nyní projednávanou věc, kdy žalobce trvá na tom, že svědecké výpovědi potvrdily provedení služeb v rozsahu dle předložených faktur. Pokud ovšem svědecká výpověď nedoloží, jak byl obchodní případ konkrétně realizován, nelze jí přisoudit relevantní vypovídací a důkazní hodnotu, tak jak v tomto případě. I kdyby svědecká výpověď potvrdila provedení služeb, neznamená to automaticky, že činnost byla provedena v daném časovém období tak, jak tvrdí žalobce. Tvrzené skutečnosti obsažené v provedených svědeckých výpovědích neměly stran prokázání předmětných plnění v místě a čase na předložených dokladech dostatečnou důkazní sílu, a to právě vzhledem k dalším důkazům a skutečnostem, které v souhrnu vedou k pochybnostem o uvedených transakcích. Pokud žalobce namítá, že je třeba brát do úvahy i časový odstup výpovědí od uskutečněných transakcí, předně lze souhlasit s názorem žalovaného, že časový odstup od uskutečněných transakcí neomlouvá obecnost svědeckých výpovědí (nic neprokazujících), kdy žalovaný netrval na tom, aby byli svědci extrémně konkrétní. V tomto směru krajský soud považuje za příléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 23/2018-37, dle něhož *„důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.“* Jak nicméně Nejvyšší správní soud současně uvedl, tento závěr nelze vykládat v tom smyslu, že by daňový subjekt nemusel vůbec prokazovat deklarovaný rozsah plnění, ale jen jeho hlavní části. *„Daňový subjekt tíží důkazní břemeno k celému rozsahu tvrzeného plnění, nikoliv však na úrovni „absolutní jistoty“, ale pouze určité míry pravděpodobnosti při absenci důvodných a vážných pochybností.“* V nyní projednávaném případě je patrné, že žalobce žádným způsobem neprokázal deklarovaná plnění, uvedené nebylo prokázáno ani provedenými

svědeckými výpověďmi a místním šetřením. Nadto má krajský soud za to, že žalobce kladením důrazu na časový odstup od svědeckých výpovědí do značné míry sám oslabuje věrohodnost či důkazní sílu těchto výpovědí, přičemž vědom si tohoto rizika tím spíše bylo jeho povinností svá tvrzení podložit dalšími důkazními prostředky, což však neučinil.

31. Krajský soud tak uzavírá, že správce daně i žalovaný na základě všech zjištěných skutečností dostatečným a přezkoumatelným způsobem vyjádřili a prokázali dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění žalobcem předložených daňových dokladů, a oprávněně požadovali, aby žalobce prokázal, že vynaložené náklady byly uplatněny dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce faktické uskutečnění deklarovaných obchodních případů v předmětných zdaňovacích obdobích nicméně dostatečně neprokázal.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
33. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 15. října 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu