



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **A. s.r.o., IČO: X,**
se sídlem X,

zastoupená společností Rambousek a partner a.s., IČO: 64829391,
se sídlem Křišťanova 4, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/5200-11432-807689,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 51916/17/5200-11432-807689, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám zástupce žalobkyně, společnosti Rambousek a partner, a.s.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně se žalobou podanou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání a

potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 6. 2016, č. j. 2975463/16/2107-50524-203866 (dále jen „platební výměr 2011“), a ze dne 8. 6. 2016, č. j. 2975576/16/2107-50524-203866 (dále jen „platební výměr 2012“).

2. Správce daně platebním výměrem 2011 žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2011 ve výši 2 357 330 Kč a penále ve výši 471 466 Kč
a platebním výměrem 2012 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012 ve výši 415 340 Kč a penále ve výši 83 068 Kč.
3. Soud pro přehlednost odůvodnění rozhodnutí předesílá, že daň byla doměřena z důvodu vyloučení nákladů na stavební práce vyfakturované dodavatelskými společnostmi D. S. s.r.o. (dále jen „D.“), S. I. s.r.o. (dále jen „S.“) a G. G. s.r.o. (dále jen „G.“).
4. Žalobkyně úvodem uvedla, že je stavební společností, která využívala externí dodávky stavebních prací. Není jí zřejmé, z jakých důvodů žalovaný zpochybnil dodávky, když ucelená řada důkazů prokazuje, že dodávky byly provedeny. Uvedla, že žalovaný zpochybnil dodávky, neboť dodavatel neměl přihlášené zaměstnance ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění a je nekontaktní. Přitom to nelze klást za vinu žalobkyni. Žalovaný se dle ní odmítl vypořádat s většinou argumentů žalobkyně.
5. Ve III. bodě žaloby namítá, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, neboť její projednávání dne 19. 5. 2016 správce daně bezdůvodně ukončil, aniž by byly splněny podmínky
§ 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“). Žalobkyně se projednání zprávy nijak nevyhýbala, měla o ně zájem a kladla dotazy, které správce daně nebyl schopen zodpovědět ve smyslu nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01. Žalobkyně zprávu nepodepsala, neboť nebyla projednána. Tuto zprávu o daňové kontrole tedy nelze použít jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů.
6. Ve IV. bodě žaloby žalobkyně polemizuje se zjištěními a závěry žalovaného a správce daně:
 - na str. 3 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že společnost S. je dlouhodobě nekontaktní, přitom na str. 17 je uvedeno, že se správcem daně spolupracovala. Není tedy problémem žalobkyně, že správce daně otálel s obstaráním důkazu; blíže nespecifikovaným způsobem s tím dle žalobkyně kontrastuje i bod 89 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popisuje svědeckou výpověď I. S.;
 - v bodě 92 napadeného rozhodnutí žalovaný z nekontaktnosti dodavatele S. dovozuje, že práce nebyly provedeny, což je dle žalobkyně absurdní;
 - v bodě 94 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že faktury byly z ¼ hrazeny společností S. v hotovosti; žalobkyně uvádí, že bezhotovostně proběhla mnohem větší část
plateb,
a k důkazu navrhuje výpis ze svého účetnictví;
 - v bodě 94 napadeného rozhodnutí není vysvětleno, kdo faktury vystavoval, žalovaný přitom nemá znalosti grafologa, aby mohl posoudit shodnost podpisů; podpis se navíc nemusí shodovat s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku;
 - v bodě 94 žalovaný poukazuje na shodu místa podnikání a ubytování jednatele dodavatele, přitom je žalovanému známo, že na adrese se nachází areál s mnoha budovami,
kde
působí
i jiný subjekt;

- k bodu 94 žalobkyně dále namítá, že jednatel žalobkyně opravdu nejprve neměl kontakt na O. S., jak uvedl, ale později jej sehnal spolu s čestným prohlášením; tuto aktivitu přitom měl vyvinout sám žalovaný.
7. V následujícím V. bodě žaloby žalobkyně rozporuje rozsah svého důkazního břemene. Žalobkyně nikdy netvrdila, že její dodavatelé zaměstnávali zaměstnance, a neměla ani možnost zjišťovat, zda vybírají platby z jejich bankovních účtů. Proto ji v tomto ohledu netíží důkazní břemeno. Žalobkyně navrhla důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti S., správce daně je ale neprovedl, a tak nemůže tvrdit, že neunesla důkazní břemeno. Předloženými důkazy přitom došlo k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 d. ř. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by čestným prohlášením nikdy nemohl být proveden důkaz a že skutečnost jím může být pouze osvědčena. Žalovaný se vůbec nepokusil předvolat jednatele společnosti S. na aktuální adresu. Předmětné práce se uskutečnily, což sám žalovaný má za prokázané, a jeho zjištění uvedená v bodě 107 napadeného rozhodnutí v podstatě vylučují neuznání nákladů. Žalobkyně připomíná, že při projednání zprávy poukazovala na skutkově shodný rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 9. 2012, ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, a uvádí, že ve zmíněném rozhodnutí si daňový subjekt také neověřil, zda dodavatelé využívají vlastní zaměstnance či subdodávky, znaleckým posudkem však bylo postaveno na jisto, že práce provedeny byly. Z dokazování navíc vyplynulo, že dodavatelé měli subdodavatele, a tak je tvrzení o tom, že dodavatelé neměli zaměstnance, bezpředmětné. Žalobkyně faktické plnění prokázala, žalovaný neunesl své důkazní břemeno a nepřenesl jej zpět na žalobkyni. Závěr žalovaného je absurdní, neboť fakticky znamená, že by práce provedl někdo, kdo za ně zapláceno nedostal.
8. V posledním VI. bodě žaloby pak žalobkyně poukazuje na judikaturu NSS a Ústavního soudu. Uvedla, že i kdyby bylo možné připustit závěr, že z předložené dokumentace nelze zjistit, k čemu konkrétně se subdodavatelé zavázali a za jakou cenu (srov. odkazovaný bod 126 napadeného rozhodnutí), měl žalovaný jako daňově uznatelné uznat alespoň rozsah a částky uvedené ve znaleckém posudku a nikoliv veškeré výdaje paušálně odmítnout. Podle rozhodnutí NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, je možné v souladu se zásadou materiální pravdy uznat výdaj, který skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, je nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než který je uvedený na dokladech.
9. Žalovaný se k žalobě vyjádřil a navrhl její zamítnutí. Odkázal při tom na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.
10. K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků, které žalobkyně předložila poté, co byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Vzhledem k tomu, že provedené úkony a předložené důkazní prostředky nevedly ke změně kontrolního zjištění, nemohla již žalobkyně uplatňovat další návrhy k doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný má taktéž za to, že důvody, pro které žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat, tj. odlišný právní názor a nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků, nelze považovat za důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

11. Pokud jde o nekontaktnost společnosti S., správce daně v rámci dožádání dne 21. 5. 2014 zjistil, že společnost je dlouhodobě nekontaktní, je jí doručováno fikcí a má virtuální sídlo. Starší svědeckou výpověď I. S. ze dne 28. 3. 2012 (tedy z doby před zahájením daňové kontroly) správce daně proto převzal z jiného daňového řízení. Nový výslech se ani přes opakovaná předvolání nepodařilo provést, přitom správce daně rozhodně neotálel. Žalovaný dále poukazuje na to, že faktické provedení prací nikdy nezpochybňoval, ale měl pochybnosti o tom, kdo tyto práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Z nekontaktnosti dodavatelů toliko vznikly správci daně pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně. Ve vztahu k dalším námitkám ve IV. bodě žaloby žalovaný odkázal zejména na bod 83 napadeného rozhodnutí.
12. Pokud jde o přenos důkazního břemene, poukazuje žalovaný na § 92 d. ř. s tím, že primární břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Správce daně dbá o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně dále tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, je povinen prokázat vážné a důvodné pochyby. Pak je na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila či korigovala svá tvrzení. Prokazování uskutečnění výdaje (nákladu) je sice prvotně záležitostí dokladovou, nicméně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Žalovaný má za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl, když výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. ze dne 1. 7. 2014 žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“), tedy toho, že dodavatelé žalobkyně práce uskutečnili v uvedených objemech a za uvedené ceny tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech. Dále tedy bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení o daňové účinnosti předmětných nákladů ve vztahu k obchodním společnostem D., S. a G. prokázala, ta to však neučinila. Neprovedení navržených důkazů žalovaný zdůvodnil. Poukázal na judikaturu NSS ve vztahu k nepoužitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení. Pokud jde o rozsudek *Gábor Tóth*, žalovaný podotkl, že daňový řád ani zákon o daních z příjmů nevyžadují prokázání aktivního jednání všech subjektů ani jednotící úmysl. Žalovaný uvedl, že D. a S. neměly žádné zaměstnance, G. měla jen jednoho. Zakázky tyto společnosti zajišťovaly subdodavatelsky prostřednictvím dalších společností, které rovněž neměly žádné zaměstnance. Nepodařilo se tedy zjistit, kdo práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
13. Ve věci tvrzeného rozporu s judikaturou žalovaný uvedl, že on i správce daně postupovali v souladu s ní. Námitky již vypořádal v bodech 119-128 napadeného rozhodnutí. Žalobkyni byl dán prostor k tomu, aby prokázala skutečné výdaje i jinými prostředky ve smyslu odkazované judikatury. Ta tak neučinila a ani neposkytla přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

Skutková zjištění

14. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně u žalobkyně dne 12. 3. 2014 zahájil daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a dne 15. 4. 2014 pak rovněž za zdaňovací období 2011.

15. Dne 1. 7. 2014 správce daně vyhotovil výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení s § 86 odst. 3 d. ř. Ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění výdajů (nákladů) v základu daně z příjmů právnických osob. Specifikoval v ní konkrétní doklady vystavené společnostmi D., G. a S. za stavební práce; uvedl přitom, že dle odpovědí na dožádání neměly první dvě společnosti v roce 2011 žádné zaměstnance ani technické zařízení potřebné k provedení prací a služeb deklarovaných na těchto dokladech, a správci daně tak vznikla pochybnost (o skutečném provedení deklarovaných prací), třetí společnost je pak nekontaktní a je jí doručováno fikcí do datové schránky, na adrese sídla se nezdržuje, a nelze tedy ověřit pravdivost údajů. Správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že uvedené faktury byly vystaveny daňovým subjektem uvedeným na faktuře a že ten zdanitelná plnění v uvedeném rozsahu a ocenění provedl.
16. Dne 25. 8. 2014 obdržel správce daně reakci žalobkyně na výše uvedenou výzvu. Mimo jiné v ní žalobkyně vysvětlila, že dodavatelské společnosti své pracovníky vždy prezentovaly jako své zaměstnance, tuto skutečnost neměla jak ověřit. Žalobkyně měla za to, že k deklarovaným pracím v zásadě žádné technické zařízení není potřeba. Práce odvedeny byly, faktury byly ve své většině hrazeny na účet. Žalobkyně doložila položkové rozpočty stavebních prací a označila řádky, které se týkají předmětných dodavatelských společností.
17. Dne 10. 11. 2014 správce daně při ústním jednání seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k předloženým důkazním prostředkům. Uvedl, že toliko z účetních dokladů nemohl ověřit, že k provedení stavebních prací došlo. Správce daně obdržel výpis z bankovního účtu společnosti S. za období od 3. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dny byly vybírány v hotovosti. Disponenty byli I. S. a V. K. ml. Z účtu neodcházely platby na jiné účty, např. subdodavatelům. Správce daně pokládá za nepravděpodobné, že by peníze byly použity k další ekonomické činnosti. Správce daně dále konstatoval, že v jiném daňovém řízení proběhla svědecká výpověď I. S., který uvedl, že subdodávky zajišťuje sám jednatel společnosti S., nezaměstnává žádné zaměstnance, zajišťuje pouze pomocné práce, nevlastní žádné stroje, materiál nedodává. Na všech akcích jako subdodavatelé pracovaly společnosti Y. s. r. o. nebo S. CZ s. r. o. (dále jen „Y.“ a „S.“). Správce daně zjistil, že jednatele těchto společností již na území České republiky nemají povolený pobyt. Správce daně dále obdržel výpis z bankovního účtu společnosti D. za období od 5. 1. 2011 do 31. 12. 2012, ze kterého zjistil, že úhrady faktur byly připsány na tento účet (disponentem byl opět I. S.) a v krátkém časovém odstupu cca 1-2 dny byly vybírány v hotovosti, pouze v pěti případech došlo k převodu na účet společnosti S. (z tohoto účtu byly rovněž záhy vybrány). Pokud jde o společnost G., neměla v rozhodném období žádné zaměstnance ani technické zařízení, jediným kontaktem na společnost je pan I. S., který nekomunikuje. Žalobkyně uvedla, že práce byly provedeny a zaplacený na účet společností, ohledně existence zaměstnanců ji netíží důkazní břemeno. Navrhla provedení šetření na stavbách. Správce daně uvedl, že provedení šetření neprokáže, kdo konkrétně práce provedl. Nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, ale to, že jej provedl deklarovaný dodavatel. Jednatel žalobkyně pan J. uvedl, že každá společnost měla přidělen úsek prací, z toho poznal, že se jedná o pracovníky té které společnosti. Za společnost D. (jednatele I. S., O. S.) jednal s panem I. S., dozor prováděl a práce přebíral stavbyvedoucí. V současnosti nemá na jednatele kontakt. Nevěděl, zda byli pracovníci zaměstnanci D. nebo jejích subdodavatelů. Za společnost G. (jednatele I. S. a V. K. st., nar. X) jednal I. S., přítomni bývali i jeho syn (I. S.

- pozn. soudu)
- a druhý jednatel. Dozor prováděli a práce přebírali zaměstnanci žalobkyně. Nevěděl, zda jsou pracovníci zaměstnanci G. nebo jejich subdodavatelů. Pokud jde o společnost S. (jednatelem byl V. K. ml., nar. X), rámcovou smlouvu podepisoval a jednotlivé zakázky domlouval s jednatelem, s ním řešil i fakturaci.
18. Ve svém vyjádření žalobkyně navrhla ustanovení znalce za účelem prokázání provedení dílčích prací. Dále se vyjádřila k výpovědi I. S. v jiném daňovém řízení a uvedla, že jeho vyjádření „subdodávky zajišťuje sám jednatel“ neznamená, že by je zajišťoval *fyzicky* svou vlastní prací. Trvala na zajištění jeho výsledku v aktuálním daňovém řízení, stejně jako na zajištění výsledku V. K. ml. prostřednictvím mezinárodní spolupráce. K vyjádření předložila čestná prohlášení O. S. a I. S. v českém jazyce s jejich úředně ověřenými podpisy ze dne 10. 12. 2014, ve kterých potvrzují, že společnost D. prováděla v letech 2011 a 2012 stavební práce pro žalobkyni na základě a v rozsahu písemných objednávek a práce byly řádně vyfakturovány a zcela zaplacený.
 19. Součástí správního spisu je rámcové smlouva o dílo mezi žalobkyní a D. a mezi žalobkyní a S., uzavřená dne 4. 1. 2012, o pouhých třech odstavcích. Dle nich má fakturace probíhat dle soupisu prací. Součástí spisu jsou i faktury vystavené společnostmi D. a S., kde je předmět fakturace označen zpravidla jen „akce Lysá nad Labem“, „akce VŠCHT“ atp. V některých případech je celková částka sjednána dohodou, jindy jsou rozepsány jednotlivé položky včetně množství a jednotkových cen. Část daňových dokladů je tištěná, část ručně vypsána na propisovacím formuláři. U faktur od společnosti G. jsou zpravidla fakturovány zednické a jiné práce v rozsahu stovek hodin. K některým dokladům společnosti D. jsou přiloženy podepsané soupisy provedených prací za určitá časová období a tištěné objednávky. K některým fakturám jsou přiložena potvrzení o jejich úhradě převodem na účet, případně příjmové pokladní doklady.
 20. Dne 27. 1. 2015 proběhl výslech Ing. M. V. (účetní společností D., S. a G.), která k věci uvedla, že doklady jí vždy předával I. S.. Společnosti zajišťovaly práce subdodávkami – právníky osobami a osobami samostatně výdělečně činnými. Závazky nezůstávaly neuhrazené, platily se v hotovosti i přes účet. Jednatele V. K. ml. nikdy neviděla.
 21. Správce daně provedl dne 28. a 29. 1. 2015 výsledky dalších svědků navržených žalobkyní. Jednalo se o M. H. (stavbyvedoucího žalobkyně od listopadu 2010 do září 2014), D. J. (zaměstnance žalobkyně od roku 2003 do roku 2013), F. S. (technika žalobkyně od roku 2009 do března 2014), I. K. (vedoucího střediska údržby a zámečnické výroby žalobkyně od roku 2010), Ing. J. Š. (výrobního ředitele žalobkyně od roku 2008 do roku 2013) a J. S. (stavbyvedoucího žalobkyně od roku 2011 do roku 2013). Svědci v zásadě shodně uvedli, že v rámci své činnosti na stavbách (pracovali na různých akcích) byli v kontaktu s I. S. (I. K. k tomu uvedl, že někdy byl přítomen i I. S.), který obstarával pracovníky pro pomocné práce nad rámec kmenových zaměstnanců žalobkyně. Nevěděli, zda jde o jeho zaměstnance či zaměstnance subdodavatelské společnosti, nezajímali se o to. Většina svědků se shodla na tom, že stavební deník obsahoval pouze počet pracovníků, nikoli jejich jmenné označení. Většinou se vedl, měl by být u žalobkyně, popř. svědci nevěděli, kde je. Rozpory mezi svědky panovaly v tom, zda ochranné prostředky měli pracovníci vlastní, či zda je poskytla (zapůjčila) žalobkyně. Pracovníci neměli nějaké zvláštní označení, např. logem na oblečení. Ing. J. Š. byl vždy uveden jako zástupce ve věcech technických, uvedení

dodavatelé na konci měsíce předložili soupis prací k odsouhlasení, rámcové smlouvy se upřesňovaly na konkrétní zakázky.

22. Dne 29. 1. 2015 byl sepsán protokol o ústním jednání, při kterém zástupce žalobkyně uvedl okolnosti získání čestného prohlášení od O. S. a I. S.. Dne 10. 3. 2015 správce daně obdržel informace o pobytovém statutu všech dotčených cizinců – I. S. (podána žádost o prodloužení dlouhodobého pobytu, dosud nerozhodnuto), I. S., O. S., V. K. st. (povolen dlouhodobý pobyt do 17. 8. 2016), V. K. ml. (povolen dlouhodobý pobyt do 30. 6. 2010, v současné době není hlášen k pobytu). I. S. byl opakovaně neúspěšně předvoláván na různé pražské adresy, následně správci daně telefonicky sdělil, že je na Ukrajině na dovolené. Dne 28. 5. 2015 jednatel žalobkyně poté, co se I. S. opět nedostavil k výslechu, ponechal na správci daně, zda ho bude dále volat jako svědka. Dne 3. 6. 2015 žalobkyně sdělila správci daně, že odcestoval a není známo, kdy se vrátí.
23. Dne 16. 7. 2015 vyhotovil správce daně výsledek kontrolního zjištění. Ve výsledku kontrolního zjištění je uvedeno, že správce daně změnil základ daně za rok 2011 a 2012 v rozsahu celkem 14 592 568 Kč. Na str. 8 a násl. výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány poskytnuté doklady vztahující se ke společností D., S. a G.. Jedná se o rámcové smlouvy o dílo, objednávky, kopie faktur, pohyby na účtu, smlouvy o dílo a další dokumenty. Při kontrole vznikly správci daně pochybnosti ohledně uplatněných nákladů na pomocné práce jako výkop zeminy, pokládka zeminy, hutnění, rozprostření šterkopísku atp. Na str. 12 výsledku kontrolního zjištění jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti S., celkem se jedná o výdaje (náklady) v rozsahu 3 836 420 Kč. Na str. 21 a násl. jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti D., celkem se jedná o výdaje (náklady) ve výši 8 001 365 Kč v roce 2011 a 2 185 983 v roce 2012. Na str. 21 jsou vyjmenovány zpochybněné doklady přijaté od společnosti G., celkem se jedná o výdaje (náklady) ve výši 568 800 Kč. Dle správce daně jsou tvrzení jednatele žalobkyně p. J., že smlouvy uzavíral s V. K. ml., znevěrohodněny tím, že jmenovaný v rozhodné době neměl pobytové oprávnění v České republice a faktury vč. rozpisu prací neodpovídají jeho podpisovému vzoru. Jeho svědeckou výpověď však správce daně neprovedl, neboť dle něj nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Ze všech provedených výpovědí vyplynulo, že za všechny tři dodavatelské společnosti jednal I. S. (příležitostně byl přítomen i jeho syn I. S., který byl jednatelem společnosti G.), stavbyvedoucí neznali vztah pracovníků ke konkrétním společnostem, neřešili jej. Ochranné pomůcky a pracovní nástroje obstarávala žalobkyně. Plnou moc, na základě které by za společnost S. a G. mohl jednat I. S., žalobkyně nepředložila. Z uzavřených smluv o dílo se zákazníci žalobkyně (např. M. a.s., C. s.r.o.) přitom vyplývají povinnosti nechat si písemně odsouhlasit subdodávky třetích osob a zajistit, aby všichni pracovníci měli identifikační visáčky s podobenkou, žalobkyně byla povinna do stavebního deníku zapisovat údaje o počtu a jménech pracovníků přítomných na stavbě. Žalobkyně neprokázala dodržování těchto povinností. Účetní dodavatelských společností uvedla, že podklady předával I. S. a s jednatelem V. K. ml. se nikdy neviděla, zakázky byly řešeny subdodavatelsky. V jiném daňovém řízení (ve věci daňového subjektu A. s.r.o.) přitom správce daně ohledně subdodavatelských společností Y. nebo S. zjistil, že jsou nekontaktní a mají zrušenou registraci k DPH. To však nepřičítá žalobkyni k tíži, používá to jako podpůrný argument ve vztahu k oprávněnosti zahrnutí nákladů do základu daně. Správce daně neprovedl výsledek I. S., neboť ten se nenachází na území České republiky, znalecký posudek a předložené rozpočty neprovedl k důkazu proto, že nejsou způsobilé prokázat, kdo dané práce provedl. Správce daně nezpochybnil realizaci zakázek, ale to, kdo a v jakém rozsahu

je provedl. Správce daně dále uvedl, že společnost D. má virtuální sídlo, platby na její účet byly obratem vybírány v hotovosti. Čestným prohlášením dle něj nemůže být proveden důkaz, neboť daňový řád tento důkazní prostředek neupravuje. Dle správce daně nebyla prokázána oprávněnost nákladů dle § 24 z. d. p.

24. Dne 15. 9. 2015 správce daně obdržel obsáhlé vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně namítala, že správce daně nevyužil všechny možnosti k zajištění účasti I. S., trvala na zajištění jeho výsledku. Jelikož je V. K. ml. v obchodním rejstříku veden jako jednatel společnosti S., není otázka povolení k pobytu problém žalobkyně, ta s ním jednala v dobré víře. O jeho totožnosti neměla pochyb, ostatně stejně jako správce daně, který akceptoval podepsaná daňová přiznání za roky 2011 a 2012 i plné moci. Žalobkyně požadovala znalecký posudek z oboru „grafologie“ za účelem ověření pravosti podpisů a vyžádání svědectví V. K. ml. na základě mezinárodní právní pomoci s Ukrajinou. Společnost S. vyfakturované práce eviduje ve svém účetnictví, správce daně navíc nezohledňuje, že byly uhrazeny na bankovní účet. O úzkém kontaktu vedení společnosti s I. S. svědčí jeho dispoziční práva k bankovnímu účtu. Znalost společnosti a I. S. potvrdili vyslechnutí svědci. Zpochybnila, že by podmínky smlouvy se zákazníky žalobkyně (např. M. a.s.) ohledně zakazu subdodávek a užívání visaček pracovníků s fotografií byly reálně naplňovány, a navrhla výslech svědka z této společnosti, jakož i dalších zákazníků i dodavatelů. Obdobná vyjádření pak žalobkyně předložila ve vztahu ke společnosti D., u které dodala, že nesouhlasí s neprovedením čestných prohlášení k důkazu. Ke společnosti G. dodala, že správce daně je nekonzistentní, pokud na jedné straně považuje I. S. jakožto otce zemřelého jednatele (I. S.) za kontaktní osobu, na druhé straně však zpochybňuje jeho oprávnění jednat za společnost v technických věcech nepředložením plné moci. Závěrem uvedla, že doložila rozpočet, objem prací a materiálů, ceny jednotlivých činností, smlouvu s odběratelem, fakturaci odběratele a položkový přehled nákladů. Navrhla provedení znaleckého posudku, který měl prokázat, že uvedené práce nebyla schopna realizovat jen svými pracovníky. Kopie tohoto posudku Ing. P. Ř., znalce v oborech stavebnictví a ekonomika, ze dne 10. 10. 2015, je bez příloh součástí správního spisu pod položkou 95. Znalec zjistil počet normohodin k provedení zakázek na základě smluv uzavřených žalobkyní v letech 2011 a 2012 a dospěl k závěru, že žalobkyně provedla práce nad svoje kapacity v rozsahu 44,5%, resp. 25%. Na str. 29 svého vyjádření žalobkyně pak výslovně uvedla, že spolupráce se společnostmi S., D. a G. probíhala tak, že po uzavření rámcové smlouvy výrobní ředitel či stavbyvedoucí kontaktovali I. S., popř. I. S., který potvrdil spolupráci na zakázkách. Dle potřeby pak proběhly stavební činnosti. Materiál dodávala žalobkyně, neboť měla přístup k lepším cenám. Tento model je dle žalobkyně obvyklý, což navrhovala doložit i u jiných společnostech, které vyjmenovala. Opakovaně poukázala na to, že platby probíhaly na účet společností.
25. Dále je součástí spisu odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 2, ve věci daňového subjektu S.. Správci daně finanční úřad poskytl kopii plné moci ze dne 9. 2. 2010, udělené I. S. společností S., jednající jednatelem V. K. ml., pro jednání ve všech věcech v plném rozsahu dle občanského zákoníku, obchodního zákoníku, občanského soudního řádu, zákoníku práce, finančních, daňových a devizových předpisů, správního a notářského řádu, a dále pak daňová přiznání společnosti S. za různá období roku 2010-2012, podepsaná I. S. jako zmocněncem.
26. Dne 15. 12. 2015 správce daně sdělil žalobkyni přípisem termín projednání zprávy o daňové kontrole. V něm uvedl, že vyhodnotil vyjádření žalobkyně, jelikož však nemělo

vliv na výsledek kontrolního zjištění, přistoupil dle § 88 d. ř. k projednání zprávy. K výhradám žalobkyně správce daně uvedl své stanovisko a vysvětlil, že výsledek I. S. neprovedl, neboť jej opakovaně neúspěšně předvolával a adresa pobytu na Ukrajině mu není známa. Výsledek V. K. ml. správce daně neprovedl, neboť nemá a už v předmětném období neměl povolen trvalý pobyt na území České republiky a jeho aktuální pobyt mu není znám. Jeho uvedení v obchodním rejstříku nemá vztah k oprávněnosti výdajů, rozdíl podpisových vzorů dokresluje nevěrohodnost tvrzení žalobkyně o její dobré víře v totožnost V. K.. Ani skutečnost, že v evidencích DPH za jednotlivá zdaňovací období jsou u společnosti S. v uskutečněných zdanitelných plněních pro žalobkyni deklarovány částky v celkové výši 3 836 420 Kč (tj. odpovídající žalobkyní uplatněným nákladům/výdajům – pozn. soudu), nepřesvědčila správce daně o jejich oprávněnosti, neboť z evidencí nevyplývá, kdo konkrétně stavební práce provedl, společnost neměla žádné zaměstnance. Neprokázala to ani skutečnost úhrady deklarovaných přijatých dokladů ani skutečnost, že I. S. měl dispoziční právo k bankovnímu účtu. Správce daně považuje přefakturace stavebních prací mezi společnostmi S., D. a G. za nestandardní, ostatně ani tyto společnosti neměly zaměstnance. Dle svědeckých výpovědí byl stěžejním dodavatelem pro všechny tři společnosti I. S.. Správce daně odmítl doplnit dokazování o výsledek svědků z řad zákazníků žalobkyně, neboť ověření praxe dodržování ustanovení investorských smluv o vedení evidence pracovníků nemůže osvětlit prověřované skutečnosti. Obdobně se pak správce daně vyjádřil k námitkám týkajícím se společnosti D.. Doplnil, že jednatel O. S. má u správce daně nahlášen přechodný pobyt cizince na adrese sídla žalobkyně, je tedy pro jejího jednatele osobou důvěrně známou. Jeho věrohodnost (a tedy věrohodnost jeho čestného prohlášení) je pak vyvrácena tím, že se dle svého sdělení nepodílel na řízení společnosti a sám pro ni jako fyzická osoba pracoval a fakturoval. To je nestandardní a v rozporu s § 136 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podle něhož nesmí jednatel podnikat ve stejném oboru jako společnost ani s ní vstupovat do obchodních vztahů. Výkonová spotřeba u společnosti D. je za roky 2011 a 2012 pouze o 246 tisíc Kč, resp. 87 tisíc Kč vyšší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Vzájemná fakturace mezi společnostmi je nelogická. Obdobně se správce daně vyjádřil i k námitkám týkajícím se společnosti G.. Její výkonová spotřeba za rok 2011 byla pouze o 41 tisíc Kč nižší než vykázaná přijatá zdanitelná plnění. Pokud za společnost jednal I. S., nebyla správci dani předložena plná moc. Účetnictví společnosti nebylo předloženo pro nekontaktnost daňového subjektu. Daňová přiznání sama o sobě nic neprokazují. Správce daně nerozporuje existenci staveb ani netvrdí, že by je žalobkyně vystavěla vlastními kapacitami. Setrval však na závěru, že nebylo prokázáno, kdo je pro ni provedl.

27. Dne 12. 5. 2016 proběhlo ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá z protokolu č. j. 2668771/16/2111-60562-205039, žalobkyně měla možnost se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, svého práva využila, výsledek kontrolního zjištění však zůstal stejný. V průběhu projednání se zástupce žalobkyně obsáhle vyjadřoval k judikatuře správních soudů a požadoval, aby správce daně rozdělil doměření daní do dvou samostatných kapitol a uznal-li, že práce byly provedeny, aby uznal i náklady na ně vynaložené, popř. se vyjádřil, proč se od citované judikatury odchýlil. Poukazoval na to, že argumentace pro doměření DPH a daně z příjmů je postavena na zcela jiných principech. Správce daně se s ohledem na to, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena, nenavrhl nové důkazy a výsledek zůstává nezměněn, dotázala, zda zástupce přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně uvedl, že daňový řád předpokládá

seznámení s úplným výsledkem kontrolního zjištění, nikoliv takovým, kde absentují údaje, proč správce daně nerespektuje judikaturu. Následně bylo zahájeno projednání zprávy o daňové kontrole, které probíhalo v tom duchu, že zástupce žalobkyně se dotazoval, na které straně zprávy o daňové kontrole jsou hodnoceny důkazy. Po odpovědi pak probíhal dialog správce daně a zástupce žalobkyně o tom, zda byly konkrétní důkazy hodnoceny v souvislostech a k jakým závěrům správce daně dospěl, zejména pak ve vztahu k (ne)prokázání (ne)provedení prací. V projednání zprávy bylo pokračováno dne 19. 5. 2016. Zástupce žalobkyně uvedl, že je připraven zprávu podepsat poté, co bude úplná, tedy až bude obsahovat veškeré úvahy správce daně. Správce daně doposud neodpověděl na jeho otázky v rámci projednání zprávy. Vzhledem k tomu, že nebyly navrženy důkazní prostředky, správce daně setrval na kontrolním zjištění a přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně zprávu odmítl podepsat s tím, že neobdržel odpovědi na své dotazy. Uvedl, že je zbytečné i navrhopat další důkazy, když není obeznámen s tím, co chce správce daně prokázat výsledkem svědka I. S. (uvedl jeho adresu na Ukrajině), když jeho čestné prohlášení potvrzuje, že práce jeho společnost provedla. Zpráva o daňové kontrole byla následně zástupci žalobkyně zaslána dne 20. 5. 2016. Zpráva o daňové kontrole odpovídá obsahu výsledku kontrolního zjištění a je doplněna o výše popsání vyjádření žalobkyně a stanovisko správce daně k nim.

28. Správce daně dne 8. 6. 2016 vydal platební výměr 2011 a platební výměr 2012 (k jejich obsahu viz výše bod 2 tohoto rozsudku). Oba platební výměry v odůvodnění podle § 147 odst. 4 d. ř. odkázaly toliko na zprávu o daňové kontrole. Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání založená na obdobných námitkách, které uvádí v žalobě.
29. Žalovaný vydal dne 6. 12. 2017 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl. Zopakoval v něm průběh řízení a obsáhle citoval právní úpravu a judikaturu. Dospěl k závěru, že správce daně nepochybil. Žalovaný doplnil, že podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) a vyhlášky č. 499/2006 Sb. jsou jména a příjmení osob pracujících na staveništi součástí pravidelných denních záznamů ve stavebním deníku, který je povinně veden u staveb vyžadujících stavební povolení jejich zhotovitelem. Další povinnosti pak vyplývají z předpisů pracovněprávních a předpisů upravujících koordinaci bezpečnosti a ochrany zdraví na pracovišti. Žalobkyně splnění těchto předpisů nedoložila. Žalovaný v bodech 104-106 napadeného rozhodnutí hodnotí soupisy provedených prací přiložené k fakturaci, porovnává je se specifikacemi prací a hodnotí, zda je podepsal jen jednatel či i stavbyvedoucí, a dochází k závěru, že část rozpisů žalobkyně zpracovala dodatečně. Žalobkyně neprokázala, že práce fakticky realizovali deklarovaní dodavatelé v rozsahu a ceně dle šetřených faktur. Žalovaný uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána, ve fázi projednání žalobkyně neměla právo polemizovat s právním názorem správce daně, k tomu slouží opravné prostředky. K objasnění skutkového stavu správce daně využil veškeré dostupné prostředky; čestné prohlášení však daňový řád nezná a jeho provedení k důkazu je vyloučeno. K otázce souladu s judikaturou a evropským právem se žalovaný vyjádřil a uvedl zejména to, že žalobkyni byla v souladu s judikaturou poskytnuta možnost prokázat svá tvrzení jinými prostředky. Nebylo však prokázáno, kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly práce prokázány, pouze že musely být provedeny pomocné práce tohoto druhu.

30. Soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz (výpis z účetnictví žalobkyně) pro jeho nadbytečnost, neboť rozhodné skutečnosti zjistil ze správního spisu.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Posouzení věci soudem

Shrnutí

32. Ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a žalovaným (viz zejména body 83, 85, 89 a 107 napadeného rozhodnutí) lze mít za to, že nad všemi třemi dodavatelskými společnostmi – D., S. a G. – fakticky vykonával (patrně prostřednictvím rodinných či jiných vazeb) do značné míry kontrolu pan I. S.. Ten organizoval jejich činnost, měl přístup k jejich bankovním účtům a přinášel jejich společné účetní podklady pro vedení účetní a daňové evidence. Žalobkyni na stavebních zakázkách, které realizovala pro své zákazníky, vznikala potřeba dodatečné pracovní síly nad rámec jejich kapacit. Obracela se tedy na I. S., aby zajistil další pracovníky. Ten pracovníky skutečně přivedl, žalobkyně jim poskytla pracovní prostředky a využila je na pomocné stavební práce. Pracovníci práci skutečně odvedli, což správce daně ani žalovaný nepopírají. Předmětem sporu a dokazování před správcem daně byla zejména otázka, ke které z uvedených společností (pokud vůbec k některé) uvedení pracovníci i I. S. v konkrétních případech skutečně patřili, tedy jménem které společnosti byly práce realizovány. K jednotlivým zakázkám žalobkyně proto předložila dokumentaci (objednávky, faktury, soupis prací apod.) různé kvality zpracování. Žalovaný zpochybnil, že dokumentace odráží skutečnost, a vyslovil i domněnku, že její část byla vyhotovena až *ex post* tak, aby dokumentace odpovídala účetnictví a zejména proplaceným fakturám. Navíc žalovaný uvedl, že dokumentace nebyla podepisována oprávněným zástupcem společností. To je dle soudu s ohledem na vliv I. S. na všechny tři společnosti dost dobře možné. Vyloučen není ani takový scénář, ve kterém I. S. na (byť i jen ústní) žádost žalobkyně zajistí pracovníky a teprve posléze vybere, která ze společností bude práci žalobkyni fakturovat a dle potřeby doplní odpovídající dokumentaci. Při výběru této společnosti se pak řídí spíše hlediskem daňové optimalizace než tím, ke které společnosti pracovníci přísluší. Vzhledem k tomu, že dodavatelské ani subdodavatelské společnosti neměly dle zjištění správce daně žádné zaměstnance a ani nebylo zjištěno, že by platily jiným subjektům za předmětné práce, není vyloučeno ani to, že pracovníci nepřísluší nikam a že práci vykonávají v rozporu s předpisy o zaměstnanosti mimo pracovní poměr (tzv. na černo) nebo jako osoby samostatně výdělečně činné např. v rámci tzv. švarcsystému a jsou vypláceni I. S. či jinou osobou v hotovosti. To však není předmětem ani daňového řízení, ani tohoto řízení soudního a žalobkyni je nutno přisvědčit v tom, že za případné nedodržování předpisů na úseku zaměstnanosti a zdravotního a sociálního pojištění dodavatelskými společnostmi není zodpovědná.
33. Žalovaný neuznal za způsobilé žádné výdaje (náklady) vynaložené na pomocné stavební práce. Dospěl sice k závěru, že pomocné práce musely být provedeny, zpochybnil však

jejich rozsah, cenu a především provedení deklarovaným dodavatelem. Žalovaný nezpochybnil to, že práce byly konečnému zákazníkovi předány, ani skutečnost, že žalobkyně neměla dostatečné kapacity, aby tyto práce v rozsahu uvedeném na fakturách sama provedla (srov. bod 128 napadeného rozhodnutí). Je tedy zřejmé, že pomocné práce byly potřeba a někdo odlišný od žalobkyně je také provedl. Správce daně netvrdil, že by deklarovaný rozsah prací při konkrétní zakázce neodpovídal celkovému odevzdanému dílu nebo že by se svou cenou práce vymykaly předloženým rozpočtům, které ostatně odmítl k důkazu provést a vyhodnotit.

Rozpor s judikaturou (materiální pravda, esenciální náklady)

34. Podle § 24 odst. 1 z. d. p. se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dle ustálené judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 z. d. p. jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).
35. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 d. ř. totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a to dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
36. Z rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, vyplývá, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“

37. Také Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 4. 2016, sp. zn. II. ÚS 664/04, přijal závěr, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daní ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky“ (podtržení doplněno soudem)
38. NSS v rozhodnutí ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31, konstatoval, že není správné východisko daňových orgánů, podle kterého musí daňový subjekt prokázat „nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Tento závěr však dle dalšího rozhodnutí NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, není možno vykládat izolovaně: „Soud zde ve vztahu k dodavateli uvedenému na dokladu uvedl, že není třeba, aby plnění uskutečnila právě tato osoba. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Tato koncepce plně odpovídá též závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06, ze kterého soud vycházel též ve zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 109/2013-31. Závěry uvedené v tomto rozsudku tedy nelze chápat tak, že z hlediska uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní, kdo uskutečnil plnění pro daňový subjekt, ale tak, že formální nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem, tedy že dodavatelem nemusí být právě osoba uvedená na předloženém dokladu; za takové nestandardní situace nelze nicméně rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce.“ (podtržení doplněno soudem)
39. Soud k tomu však podotýká, že je nutno pamatovat na účel zjišťování průběhu celé transakce. Podle § 1 odst. 2 d. ř. je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. NSS v rozhodnutí ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, uvedl, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“. To je dáno i logikou příjmové daně. Finanční úhrada poskytnutá jedním daňovým subjektem (objednatelem) uplatňovaná jako daňově účinný náklad je totiž současně příjmem jiného daňového subjektu (dodavatele). Za účelem správného zjištění a stanovení daně je proto třeba zkoumat, kterému subjektu odlišnému od dodavatele uvedeného na dokladu skutečně vznikl příjem, který u něj může tvořit základ daně z příjmů. Právě z tohoto důvodu je tedy nutno trvat na objasnění průběhu celé obchodní transakce.
40. V daném případě existují subjekty, které daňové doklady vystavily a kterým byly minimálně částečně prokazatelně uhrazeny (žalobkyně tvrdí, že většina z hlediska částek byla uhrazena na bankovní účet, žalovaný v bodu 94 napadeného rozhodnutí uvádí pouze

to, že jich byla $\frac{1}{4}$ hrazena v hotovosti v roce 2011, a dokonce většina v roce 2012, aniž by uváděl konkrétní objemy plateb uhrazené jednotlivými způsoby). Soud má tedy za to, že by měl patrně I. S. volnou ruku v tom, která společnost bude fakturovat práci jím zorganizované skupiny pracovníků, práce byly provedeny, náklady na ně byly vynaloženy a není možné to ignorovat. Náklady tedy nelze bez dalšího vyloučit jako neoprávněné.

41. Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. Neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran uskutečněných výdajů a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě postupovat dle § 98 d. ř. a stanovit daň podle pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27).
42. Podle rozhodnutí NSS ve skutkově velmi podobné věci ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, „[z]e samotné skutečnosti neprokázání toho, že uskutečněné práce byly zhotoveny tvrzenými dodavateli, nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).
43. Soud si je vědom toho, že k otázce uplatnění esenciálních nákladů se senáty NSS staví rezervovaně a lze říci, že judikatura NSS je do jisté míry nejednotná (např. rozhodnutí NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, a ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39, operují s poměrem neuznaných nákladů k celkovým nákladům uplatněným daňovým subjektem jakožto rozhodujícím kritériem pro rozhodnutí o stanovení daně dle pomůcek; tento svůj názor opírají o rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, kde rozšířený senát uvedl: „pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“). Princip esenciálních nákladů však není odmítán paušálně. Např. rozhodnutí ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, závěry výše citovaného rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 238/2017 (a další rozsudky, které povinnost stanovení esenciálních nákladů na základě pomůcek dovodily) nesleduje toliko pro odlišnost skutkových okolností a povahy projednávaných nákladů (tedy nikoliv přímých nákladů na hlavní ekonomickou činnost, ale vedlejších nákladů na reklamu): „Rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-56, č. 1396/2007

Sb. NSS, jehož se krajský soud dovolával, se skutečně týkal situace, v níž byly zpochybněny veškeré výdaje související s podnikáním daňového subjektu, a bylo zde tak namístě stanovit daň podle pomůcek. Podobně tomu bylo i v rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35. V nynější věci ale nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů (ve věci 5 Afs 148/2006 byly zdaněny příjmy z prodeje mobilních telefonů, nebyly však uznány žádné výdaje na jejich pořízení; ve věci 2 Afs 238/2017 zase nebyly uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavateli, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatelem, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zaplacené).“ (podtržení doplněno soudem)

44. Z těchto důvodů soud nepovažuje rozhodnutí ve věci sp. zn. 2 Afs 238/2017 za překonané či excesivní a hodlá jej aplikovat právě pro výraznou skutkovou podobnost – i v tam řešeném případě bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatelky o realizaci sporných plnění deklarovaným způsobem, tedy tvrzenými dodavateli. Předmětné zakázky byly realizovány a zaplaceny, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl. Správce daně v řízení nijak nezpochybnil, že stěžovatelka neměla na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musela tedy stavební práce provádět prostřednictvím dodavatelů. Rovněž nebyly zpochybněny příjmy, které stěžovatelka obdržela od objednatelů za realizaci zakázek.
45. Žalobkyně v bodě 42 žaloby (podobně pak v bodech 30, 31) namítá, že žalovaný měl jako daňově uznatelné uznat minimálně část výdajů na skutečně realizované zakázky a nikoliv výdaje paušálně odmítnout jako celek. Tomu je tedy nutno ve světle výše uvedené judikatury přisvědčit. Pokud za daného skutkového stavu správní orgány stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezhodily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 d. ř., ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby žalobkyni uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň případně za použití pomůcek. Správní orgány se však takovou úvahou vůbec nezabývaly a neprovedly zjištění esenciálních nákladů na pomocné práce u jednotlivých stavebních zakázek (jejich minimální nezbytný rozsah a jejich cenu v místě a čase obvyklou).
46. Skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, tedy vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění.
47. Žalobní bod směřující proti neuznání žádných nákladů za situace, kdy práce byly fakticky provedeny, je důvodný.

Projednání zprávy o daňové kontrole

48. Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 d. ř.) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 d. ř.). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Daňový subjekt má ve fázi mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole pouze jednu možnost učinit důkazní návrhy a k věci se vyjádřit. Pokud toto jeho vyjádření či provedené důkazy nepovedou ke změně názoru správce daně na skutkový stav, přesouvá se fakticky oprávnění daňového subjektu navrhopat další důkazy do odvolacího řízení. Uvedené platí i v případě, že správce daně dokazování navržené daňovým subjektem neprovede, ale opatří další důkazní prostředky z vlastní iniciativy. V takovém případě je daňový subjekt seznámen s důkazy až ve zprávě o daňové kontrole (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2016, č. j. 15 Af 11/2014-32).
49. V dané věci ze strany žalobkyně námitky přípustné v závěrečné části daňové kontroly nezazněly. Obsahem námitek jejího zástupce, jak jsou zachyceny v protokolech ze dne 12. 5. 2016 a 19. 6. 2016, je polemika s výsledkem kontrolního zjištění a předkládání jiných právních názorů a hodnocení důkazů, jak je popsáno výše. To však není účelem projednání zprávy o daňové kontrole; tyto námitky mají místo v případném odvolání proti dodatečným platebním výměrům, čehož ostatně žalobkyně ve velké míře také využila. Nepřípadným je odkaz žalobkyně na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, neboť v tam řešeném případě se s kontrolním zjištěním zástupci stěžovatelky seznámili až při projednání zprávy o daňové kontrole a nemohli se k podkladům vyjádřit, neboť některé důkazy jim nebyly zpřístupněny a návrhy na doplnění výsledku kontroly uvedeného ve zprávě zůstaly ze strany správce daně bez jakékoliv odezvy. O takovou situaci v daném případě nešlo, konkrétní porušení procesních práv žalobkyně netvrdila a ani soud je neshledal. Podpis zprávy o daňové kontrole byl tedy odepřen bezdůvodně, což má za následek nástup účinků projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, o čemž byla žalobkyně řádně poučena (srov. § 88 odst. 6 d. ř.). Žalobní bod není důvodný.

Přesnost údajů

50. Namítá-li žalobkyně „nepřesnosti“ ve zprávě o daňové kontrole či napadeném rozhodnutí (část IV. žaloby), nejsou tyto důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. Buď totiž vůbec nejde o nepřesnosti, nebo ne o takové, které by způsobovaly nesrozumitelnost rozhodnutí, příp. nejde o vadu, která by měla vliv na jeho zákonnost.
51. Pokud jde o údajně nesprávné údaje týkající se nekontaktnosti společnosti S., o rozpory ve skutečnosti nejde. Zpráva o daňové kontrole popisuje totiž různá časová období (na str. 17

je zmíněna odpověď na dožádání ze dne 13. 4. 2012, kde se uvádí, že byly předloženy daňové evidence, na str. 3 je pak odpověď na další dožádání ze dne 16. 6. 2014, kde se již uvádí, že společnost je dlouhodobě nekontaktní; obě zjištění tedy ob stojí vedle sebe). Soudu není zřejmé, jak má s tímto zjištěním kontrastovat výpověď I. S. v jiném daňovém řízení a kdy měl žalovaný dle žalobkyně otálet s kontaktováním společnosti S., když netvrdí, kdy vyvstala potřeba jejího kontaktování. Dle soudu o otálení není možné hovořit za situace, kdy daňová kontrola byla zahájena v březnu, resp. dubnu 2014, v červenci 2014 byla vyhotovena výzva k prokázání oprávněnosti nákladů od společnosti S., přitom z odpovědi na dožádání z června 2014 plyne, že tato společnost je dlouhodobě nekontaktní. Správce daně při daňové kontrole v roce 2014 společnost S. prakticky kontaktovat již tedy patrně ani nemohl.

52. Uvádí-li dále žalobkyně, že žalovaný dospěl k závěru, že práce nebyly provedeny, mýlí se – z napadeného rozhodnutí jasně plyne, že žalovaný má za prokázané, že práce provedeny byly, pochybnosti má však ohledně toho, jakého byly rozsahu a kdo je provedl.
53. Stejně tak případná nepřesnost ohledně rozsahu plateb v hotovosti či na účet nemá na zákonnost rozhodnutí vliv – podstatné je toliko to, zda žalobkyně učinila vydání, které odpovídá nutným pomocným stavebním pracím na jednotlivých zakázkách, a to jak rozsahem, tak i obvyklou cenou. Jelikož v tomto směru bude žalovaný nucen dále vést řízení, není v tuto chvíli objem bezhotovostních plateb (který navíc lze zjistit z výpisů z účtů, které jsou součástí správního spisu) podstatný, a tak soud ani neprováděl důkaz výpisem z účetnictví žalobkyně pro jeho nadbytečnost (na okraj k tomu soud podotýká, že pouhým výpisem z účetnictví by žalobkyně realizaci bezhotovostních plateb před soudem neprokázala).
54. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že faktury (příp. smlouvy) nemusí podepisovat pouze jednatel (V. K. ml.). K tomu soud podotýká, že i jednatel bez povoleného pobytu v České republice může dokumenty podepisovat mimo území České republiky, v krajním případě je ostatně možné i to, že na území pobývá neoprávněně nebo že správce daně nezjistil údaje o jeho pobytovém titulu správně – nic takového však žalobkyně netvrdila, naopak sám její jednatel uvedl, že faktury mu jednatel (V. K. ml.) předával a smlouvu s ním uzavíral (str. 19 protokolu č. j. 4106240/14/2111-60562-205039 ze dne 10. 11. 2014), jeho jméno je ostatně v hlavičce rámcové smlouvy uvedeno i tiskem. Při tom samozřejmě platnost podpisu není dotčena tím, že se nepodobá zveřejněnému podpisovému vzoru. Pokud však žalovaný vyhodnotil podobnost veřejně dostupných podpisových vzorů s podpisy na dotčených dokumentech a dospěl k závěru, že ty se podobají spíše podpisu I. S. než podpisu V. K. ml. (srov. body 72, 94 napadeného rozhodnutí), mohl z toho žalovaný jistě vyvodit závěry i bez dalšího odborného zkoumání. Tyto závěry ostatně odpovídají i celkovému rámci případu a zjištěné roli I. S. v něm. Pokud tyto závěry žalobkyně zpochybňovala, nic jí nebránilo předložit písmoznalecký posudek, který by je vyvrátil. V případě problematiky podpisů tedy nelze hovořit o nepřesnosti.
55. Pokud jde o okolnosti místa hlášeného pobytu O. S. na adrese sídla žalobkyně a získání jeho čestného prohlášení poté, co jednatel žalobkyně uvedl, že na něj kontakt nemá, jde o okolnosti bez větší relevance pro podstatu věci, přesto však žalovanému nelze vytknout, že by informace jakkoliv zkreslil – uvedl je tak, jak ze správního spisu vyplývají.
56. Žalobní bod proto není důvodný.

Důkazní břemeno

57. Dokazování a přenos důkazního břemene se řídí již citovaným § 92 d. ř. Jak konstatoval NSS např. v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. 2 Afs 177/2006-61: „*V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“
58. Správce daně vyjádřil pochybnost ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů týkajících se pomocných stavebních prací z toho důvodu, že dodavatelské společnosti (a ani jejich subdodavatelé) neměly žádné zaměstnance. Bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně neměla povinnost prokazovat existenci zaměstnanců ani ověřovat to, zda dodavatelé nevybírají platby z účtů v hotovosti. To ostatně ani žalovaný ve svém rozhodnutí neuvádí. V řízení bylo dále prokázáno, že plnění byla provedena, žalovaný však dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, kdo je provedl. Na základě provedeného dokazování svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že na staveništích pracovali pracovníci organizovaní I. S., nebylo však možno určit, ke které společnosti patří. Žalovaný v rozhodnutí zhodnotil jednotlivé provedené důkazy, zejména pak objednávky a rozpisy prací, kde popsal, proč část z nich považuje za dodatečně zpracované a nevěrohodné. Rozvedl také úvahu o tom, že některými důkazními prostředky (stavebními deníky, které mají obsahovat jména pracovníků) žalobkyně disponovala a bylo jen její volbou, že je nepředložila.
59. Proti dílčím závěrům dokazování žalobkyně (kromě výše vypořádaných nepřesností) nebrojí. Uvádí, že předložila důkazy o přijetí plnění, neuvádí však konkrétně jaké. Odmítnuté důkazní návrhy však vyplývají z napadeného rozhodnutí.
60. NSS např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, mimo jiné konstatoval: „*Správce 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.*“
61. Není tedy vadou, nebyly-li některé důkazy provedeny. Rozpočty ani znalecký posudek nejsou schopny prokázat, kdo stavební práce provedl (vzhledem k výsledku řízení žalovaný však posoudí, zda je možné je využít jako pomůcky pro stanovení tzv. esenciálních nákladů). Stejně tak praxe ohledně (ne)dodržování vedlejších ustanovení smluv uzavřených se zákazníky žalobkyně, týkajících se užívání identifikačních visacek, je mimo předmět zkoumání daňových orgánů. Nadbytečným by tedy byl i výslech představitelů dalších zákazníků a dodavatelů.
62. Podle § 93 odst. 1 d. ř. lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
63. Soud proto nesouhlasí s žalovaným v tom, že by čestné prohlášení nemohlo nikdy sloužit jako důkazní prostředek. Z judikatury NSS sice plyne, že čestné prohlášení nelze

považovat za důkaz v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43,

č. 1049/2007 Sb. NSS), ovšem tím je myšleno čestné prohlášení daňového subjektu. Čestné prohlášení třetích osob je naproti tomu třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 139/2013-30, a ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36). Zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však o důkazní prostředek nepoužitelný. Správce daně měl k prohlášení I. S. a O. S. přihlédnout a vyhodnotit je jednotlivě i v souhrnu s ostatními provedenými důkazy, např. ve vztahu k jejich věrohodnosti a průkaznosti. Ačkoliv uvedl, že důkaz neprovedl, ve skutečnosti se k němu vyjádřil (srov. bod 101 napadeného rozhodnutí a str. 19 a 21 protokolu ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4274768/15/2111-60562-205039, stanovisko k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č. 14 a 15). Správce daně uvedl, že čestné prohlášení I. S. neprokazuje, kdo deklarované práce provedl – ověřený podpis potvrzuje pouze totožnost podepisujícího, nikoliv pravdivost tvrzení. Shledal dále, že tvrzení O. S. v čestném prohlášení nekorespondují se zjištěním, že se faktickým řízením společnosti D. nezabýval a pouze pro ní pracoval jako subdodavatel. Tímto lakonickým hodnocením však dle soudu uvedenou vadu řízení fakticky zhojil natolik, že již neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je totiž zjevné, že i kdyby čestná prohlášení k důkazu formálně řádným způsobem provedena byla, na závěru správce daně ani žalovaného by to nic nezměnilo. Věcné argumenty proti tomuto zhodnocení přitom mohla žalobkyně vznést v rámci odvolacího řízení.

64. Naopak žalovaný pochybil, neprovedl-li výslech I. S. a V. K. ml. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 d. ř.) přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji. Neznamená to sice, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Limitem pro toto pravidlo jistě je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Byť tedy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, povinnost vést dokazování (tj. určovat, které důkazy budou provedeny, jakým způsobem, uplatňovat případně i pravomoc k vyhledání a opatření důkazů, včetně případných sankcí pro ty, kteří závažně ztěžují nebo maří správu daní tím, že neuposlechnou výzvy ke splnění procesní povinnosti) je na správci daně. To znamená, že jestliže daňový subjekt k prokázání svého tvrzení navrhne výslech svědka, je s ohledem na shora uvedené ustanovení povinností správce daně vyvinout maximální snahu, aby mohl být tento důkaz proveden, tedy že správce daně musí všemi dostupnými zákonnými prostředky daňovému subjektu unesení důkazního břemene umožnit. Součástí této povinnosti je i např. prověření telefonních kontaktů na takového svědka, jako cesty, jak zjistit aktuální adresu tohoto svědka, kam by mu následně mohlo být doručeno předvolání. Stejně tak je možné využít adres (byť v zahraničí) evidovaných cizineckou policií či Ministerstvem vnitra (doposud se správní orgány dotazovaly těchto orgánů pouze na to, zda svědci měli povolen pobyt na území České republiky, nikoliv však na adresu jejich pobytu na Ukrajině, kterou uvedli v žádostech o povolení k pobytu) či možných adres svědka sdělených daňovým subjektem samotným. Je přitom nerozhodné, že by šlo o adresu v zahraničí, neboť i na takovou adresu lze doručit předvolání. K tomu je třeba zdůraznit, že k příjezdu ukrajinského občana do ČR není za stávající úpravy nutná vzhledem k bezvízovému styku žádná komplikovaná povolovací procedura. Vyloučeno není ani provedení mezinárodního dožádání (viz čl. 26 Smlouvy mezi vládou České

republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku uveřejněné pod č. 103/1999 Sb.), a to až už k zajištění samotného výsledku nebo jen ke zjištění aktuálního místa pobytu svědka. Soud přitom poznamenává, že oba svědci byli účastníky žalovaným zpochybňovaných transakcí, a jejich svědectví tak bezpochyby mohlo mít pro danou věc význam – to platí zejména u I. S., který byl podle dostupných zjištění klíčovým aktérem předmětných transakcí. Přestože minimálně v případě I. S. žalovaný vyvinul nikoli zanedbatelné úsilí výsledk svědka opatřit, nevyčerpal všechny shora naznačené možnosti k zajištění jeho výpovědi, např. se nepokusil opatřit jeho adresu (a zajistit jeho výslech) v součinnosti s ukrajinskými státními orgány. Důvod neprovedení výsledku svědka V. K. ml. uvedený žalovaným (tedy že v rozhodné době neměl povolen pobyt na území České republiky) nelze akceptovat, neboť odhlíží od toho, že fakticky se mohl na území České republiky zdržovat. Z hlediska prokazovaných skutečností není významné, zda se svědek zdržoval na území České republiky oprávněně, nýbrž zda se zde reálně zdržoval a vyvíjel obchodní či pracovní činnost.

65. Soud v této části proto uzavírá, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědků I. S. a V. K. ml. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010 – 101). Jedná se přitom o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a vést k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, je tedy předčasný.

Závěr a náklady řízení

66. Jelikož soud shledal, že skutkový stav zjištěný správními orgány vyžaduje zásadní doplnění a že v řízení došlo k vadě, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. napadené rozhodnutí bez nařízení jednání a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
67. V dalším řízení se žalovaný předně pokusí zajistit výslech svědků I. S. a V. K. ml. Po provedení těchto výsledků znovu uváží, zda se žalobkyni podařilo unést důkazní břemeno. Pokud ani po provedení těchto důkazů se žalobkyni nepodaří unést důkazní břemeno, popř. pokud ani přes vyvinutí veškeré snahy se nepodaří výsledky provést, stanoví žalovaný daň dle pomůcek ve smyslu § 98 d. ř., pakliže i nadále bude akceptováno tvrzení žalobkyně, že část prací na stavbách provedly třetí osoby. V rámci stanovení daně podle pomůcek se žalovaný bude zabývat rozsahem tzv. esenciálních nákladů (pokud jde o jejich minimální nutný rozsah a obvyklou cenu) na jednotlivých stavbách.
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek za zahájení řízení ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení daňově poradenskou společností (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2010, čj. 5 Afs 12/2010-80) před soudem. Náklady na zastoupení tvoří odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů. Výše odměny za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyni žalobkyně náleží za řízení před soudem odměna za dva úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsání žaloby) ve výši 3 100

Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Vedle odměny přísluší zástupkyni též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem 600 Kč. Jelikož je zástupkyně plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z výše určené odměny za zastupování a náhrad (§ 57 odst. 2 s. ř. s.); daň činí tedy 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. prosince 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu