



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

K. S. v P. rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **M. P.**
bytem X
zastoupený daňově poradenskou společností ARIADNA, s. r. o.
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, č. j. 39969/17/5200-10423-806032,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou soudu dne 14. 11. 2017, se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, č. j. 39969/17/5200-10423-806032 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl k jeho odvolání změněn dodatečný platební výměr F. U. ve S. (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2011, č. j. 97444/11/031921208264 (dále jen „dodatečný platební výměr“), tak, že žalobci byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 73 680 Kč a

daňový bonus ve výši -19 545 Kč a současně bylo deklarováno, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 736 Kč. Splatnost doměřené daně v celkové výši 107 961 Kč byla stanovena v náhradní lhůtě do 15 dnů od nabytí právní moci napadeného rozhodnutí na účet správce daně.

2. Žalobce v podané žalobě brojil proti vadám řízení před správcem daně, které podle něj nebyly odstraněny ani žalovaným v odvolacím řízení. Žalobce obsáhle citoval příslušné části svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů, předcházejícího rozhodnutí žalovaného a rozsudků K. S. v P. a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Žalobce především rozporoval závěr žalovaného, že v daňovém řízení neprokázal provedení stavebních prací deklarovanými dodavateli, a to společností D, s. r. o., IČO X, (dále jen „D“) a družstvem I, IČO X (dále jen „družstvo I“).
3. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 11. 2011, č. j. 66729/11/031930204697, dle žalobce jasně vyplývá, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť jednotlivé důkazy vůbec nehodnotil. Žalovaný nepřihlédl k žalobcem doloženým dokladům potvrzujícím převzetí plateb. Nebyla hodnocena ani skutečnost, že svědkové K. a M. měli k dispozici a žalobce si od nich pořídil kopie originálních dokladů družstva I a že používali originální razítko, což by bez spolupráce předsedy družstva I I. S. nebylo možné, nebo to, že I. S. podepisoval daňová přiznání družstva I za roky 2009 a 2010, ačkoliv jako svědek tvrdil, že družstvo nezná a jeho založení se nezdařilo. Žalovaný se pak vůbec nevyjádřil k námitce dobré víry uplatněné žalobcem. S poukazem na komentářovou literaturu žalobce dodal, že pakliže nebyly jednotlivé důkazy ve zprávě o daňové kontrole hodnoceny, nelze považovat za dostatečně odůvodněný ani samotný dodatečný platební výměr. Správce daně přitom neprovedl dokazování navrženými výpověďmi svědků K. a M., kteří práce jménem družstva I prováděli. Jejich totožnost mohli potvrdit i další navržení, ale nevyslechnutí svědci z řad zákazníků žalobce. Nebyly provedeny ani navrhovaná rekognice (ideálně v trestním řízení) V. X žalobcem a svědky M. a S. Č., kteří by mohli potvrdit, zda se jedná o onoho jimi zmiňovaného V., který práce fyzicky prováděl, ani navržený důkaz výsledky řízení eventuálně vedeného místně příslušným správcem daně se společností D.
4. Kromě toho žalobce nerozumí tomu, jak mohl K. S. v P. dovodit, že V. X, který před žalobcem, jak vyplývá z provedeného dokazování, každé převzetí hotovosti písemně potvrzoval buď na daňovém, nebo na příjmovém dokladu, nebyl oprávněn jednat za společnost D, ač byl jejím jednatelem. Není přece možné tvrdit, že byl žalobce uveden v omyl o vztahu mezi osobou, která pro něj fyzicky prováděla práce, a osobou, která mu za jejich provedení fakturovala cenu, když šlo prokazatelně o jednu a tu samou osobu. Soud tedy měl ve vztahu k plněním společnosti D uznat žalobu důvodnou a neměl dovozovat, že zdanitelná plnění se ve skutečnosti neodehrála mezi žalobcem a touto společností, ale mezi ním a jinými fyzickými osobami X národnosti.
5. Žalobce dále odkazoval na svou odvolací argumentaci poukazující na výsledky dokazování, z něž vyšlo najevo, že rámcovou smlouvu mezi žalobcem a družstvem I podepsal P. M., který jednal na základě plné moci od předsedy družstva I I. S.. Pokud předseda družstva uvedl, že jmenované družstvo nezná, jeho tvrzení jsou zcela v rozporu s údaji uvedenými v obchodním rejstříku a listinami v něm založenými. Žalobce přitom jednal v dobré víře v pravost notářského ověření jeho podpisu na plné moci. Navíc se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou, zda zfalšování plné moci P. M. může samo o sobě zpochybnit tu skutečnost, že žalobce skutečně vynaložil jím uplatněné náklady. Není

přitom ani pochyb o tom, že družstvem I fakturované práce vykonali P. M. a I. K.. I. K. měl živnostenské oprávnění až od roku 2010, zatímco provedené práce byly vykonány již v roce 2008, proto je musel provádět jako zaměstnanec družstva I. Správce daně však ani jednoho z nich nevyslechl, ani neproověřil bankovní účet družstva I, na který za tyto práce žalobce zasílal platby. Pokud bankovní účet, na který zasílal platby, je účtem I. K., žalobce to nemohl vědět, neboť z bankovních výpisů tato skutečnost neplyne. Číslo účtu mu bylo I. K. sděleno jako číslo účtu družstva I. Správce daně ani neproověřil shodu razítek na fakturách s razítky na listinách, které může mít k dispozici místně příslušný správce daně družstva I. Nelze tak vytýkat žalobci, že to je on, kdo nesplnil důkazní povinnost, neboť všechny navržené důkazy správce daně neprovedl s tvrzením, že skutkový stav je již dostatečně zjištěn. Žalovaný se těmito odvolacími námitkami vůbec nezabýval, ačkoliv výpovědi uvedených osob by zcela bezpečně prokázaly, že jako zaměstnanci družstva I fakturované práce vykonaly. Napadené rozhodnutí je tak dle žalobce nepřezkoumatelné a zjištěný skutkový stav ve zprávě o daňové kontrole odporuje provedeným důkazům. Žalobce je přesvědčen, že důkazní břemeno v řízení unesl a že naopak bylo povinností správce daně a následně žalovaného, aby případně prokázali nevěrohodnost žalobcem předložených důkazů, přičemž tuto povinnost ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný neunesl.

6. Žalobce zdůrazňuje, že za stavu, kdy se žalovaný opakovaně nebyl schopen vypořádat s jeho námitkami, ba se jim vyhýbal, a kdy z obsahu správního spisu vyplývaly nejasnosti a nebyl správně zjištěn skutkový stav, bylo namíste nařídit jím požadované ústní projednání věci, jak plyne i ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93. To však žalovaný neučinil právě z důvodu, aby se nemusel vypořádat s žalobcovými námitkami. Postupem žalovaného tak bylo porušeno právo žalobce vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod vyhlášené usnesením předsednictva ČNR pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“). S tím souvisí i to, že žalobci bylo také znemožněno, aby se mohl vyjádřit k důkazům opatřeným správcem daně, protože mu i přes jeho opakované žádosti nebyly zaslány elektronicky. Pokud mu žalovaný pouze umožnil, aby se žalobce s důkazními prostředky seznámil nahlížením do spisu ve 200 km vzdáleném místě, postupoval tak v rozporu se zásadami hospodárnosti a vstřícnosti i závěry rozsudku NSS ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007-101. Žalobci přitom měla být v odvolacím řízení prodloužena lhůta pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, jelikož na rozdíl od lhůty pro navrhování nových důkazů, která je skutečně podle § 115 odst. 4 daňového řádu propadná (ale nové důkazy žalobce navrhoval), lhůtu pro požadavek na zákonné vyhodnocení provedených důkazů a vyjádření se k výsledkům dokazování omezit nelze. V tomto směru byl žalobce nesprávně poučen ve výzvě ze dne 3. 7. 2017 k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení.
7. Výše uvedené žalobní námitky spojené s obviňováním pracovníků správce daně a žalovaného z jednostrannosti, nekompetentnosti a páchání trestné činnosti žalobce v různé podobě opakuje v rámci více než čtyřicetistránkové žaloby. Dovozuje, že řádným neplněním svých povinností umožňují orgány daňové správy páchání trestné činnosti cizími státními příslušníky a daň nedoměrují jim, kteří daňovou povinnost krátili, ale jejich obchodním partnerům pod záminkou, že neprokázali dodání zboží a služeb deklarovanými dodavateli.

8. Stěžejní námitkou je tedy nedůsledné hodnocení důkazů žalovaným i soudy, neboť pouze shrnuli zjištění údajně se podávající z provedených důkazů, aniž by je však konfrontovaly se skutečným obsahem zjištěných skutečností a hodnotili věrohodnost a pravdivost protichůdných zjištění, zejména pak výpovědi svědků I. S. a V. D. popírajících spolupráci družstva I a společnosti D, které byly v kontextu s obsahem jiných důkazů prokazatelně nepravdivé. Dále je pak namítáno, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce. Stručně řečeno je žaloba založena na tom, že P. M. a I. K. skutečně provedli práce vykázané na fakturách, které byly vystaveny družstvem I, s nímž měl žalobce uzavřenou smlouvu. Žalobce si však nebyl vědom toho, že P. M. podepisující smlouvu jménem družstva nebyl oprávněn za družstvo jednat, neboť se jmenovaný prokázal plnou mocí s (jak bylo později zjištěno, padělaným) notářským ověřením podpisu I. S., který byl zapsaným předsedou družstva a který později při výsledku vypovídal nepravdivě o tom, že s družstvem neměl nikdy nic společného. Obdobně žalobce vysvětloval, proč svědek V. D. lhal, když nejprve popíral spolupráci jeho společnosti D se žalobcem a posléze pak vystavení listin sice uznal, ale s tím, že práce provedl jeho údajný již mrtvý X. Pakliže správce daně ani žalovaný nevzali uvedená tvrzení žalobce v potaz a s jeho námitkami se nijak nevypořádali, není z jejich rozhodnutí patrné, na základě jakých úvah a podkladů dospěli k závěru, že žalobce neučinil žádné výdaje vykázané fakturami družstva I a společnosti D.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal, pokud jde o skutkový stav věci, na obsah spisového materiálu a stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení a žalobcem uplatněné žalobní námitky. K námitkám nejprve uvedl, že je sice povinností správních orgánů vypořádat se ve svých rozhodnutích s námitkami uplatněnými účastníky řízení, nicméně tuto povinnost nelze vykládat tak, že správní rozhodnutí musí obsahovat podrobnou věcnou argumentaci vyvracející všechny dílčí námitky účastníka řízení či obsáhle rekapitulovat argumentaci účastníka řízení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudky NSS (např. ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, a ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33), podle nichž je podstatné vypořádat se v rozhodnutí se stěžejními námitkami účastníka řízení, přičemž takové odůvodnění může konzumovat i vypořádání některých dílčích námitek. Absence vypořádání se s dílčí námitkou za situace, kdy souvisí s námitkou stěžejní a rozhodnutí je věcně správné, nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
10. S většinou žalobních bodů se dle žalovaného vypořádal K. S. v P. v původním řízení rozsudkem ze dne 17. 12. 2015, č. j. 45 Af 32/2013-38. Pokud pak v návaznosti na zrušující rozsudek NSS K. S. v P. rozsudkem ze dne 29. 9. 2016, č. j. 45 Af 32/2013-77, vytkl žalovanému neprovedení výsledku I. K., žalovaný jej nemohl provést, neboť nebyly zjištěny informace o současném místě pobytu jmenovaného. Ze stejných důvodů nemohl být vyslechnut ani P. M., ačkoliv žalovaný učinil všechny kroky, aby dostal povinnosti uložené soudem. Případné provedení výsledku I. K. by ovšem ani tak nemohlo prokázat pravdivost žalobcova tvrzení ohledně zaplacení částek dle vystavených faktur. Dle žalovaného žalobce nedostal své zákonné povinnosti prokázat vynaložení příslušných výdajů, neboť výdaje nelze zohlednit jen na základě formálních dokladů. Pokud žalobce k prokázání svých tvrzení předložil soubor listinných důkazů, ty byly podle žalovaného nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný pak dodal, že provedl důkaz všemi relevantními, žalobcem předloženými prostředky, přičemž neprovedení ostatních důkazů řádně odůvodnil. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

11. V replice žalobce pouze stručně zopakoval své žalobní námitky. Podotkl, že žalovaný měl k výsledku I. K. a P. M. využít institutu mezinárodní pomoci, jak je to v postupu správců daně v obdobných případech běžné. Skutečnost, že žalovaný jmenované osoby jako svědky nevyslechl v době, kdy se ještě zdržovaly na území České republiky, pak nemůže jít k tíži žalobce.
12. V průběhu jednání, z nějž se žalovaný omluvil s odkazem na aktuální epidemiologickou situaci s tím, že odročení jednání nepožaduje, žalobce znovu připomenul hlavní body podané žaloby, na níž setrval. Žalobce zdůrazňoval nepravdivost výpovědi svědka V. D. a popisoval, jak po upozornění zástupcem žalobce na možnost jeho trestního stíhání svědek změnil výpověď a vymyslel si historku o mrtvém X. Nad rámec dosud uvedených skutečností dále doplnil, že bezhotovostní platby na účet I. K. s poznámkami o osobní spotřebě apod. byly úhradou záloh, nikoliv faktur družstva I. Trval též na tom, že I. K., když už správce daně svým postupem v řízení zmařil jeho výsledek v České republice, měl být vyslechnut cestou mezinárodního dožádání a podotkl, že správní orgány musely mít jeho X adresu z řízení o povolení k pobytu. Dále zopakoval, že NSS při posuzování dobré víry žalobce opomněl skutečnost, že žalobci byly předloženy originální listiny družstva I a že listiny byly v souladu se zápisy v obchodním rejstříku. Žalobce namítá, že si nemůže při svém podnikání najmout detektiva a že není v lidských možnostech takový podvod odhalit. Žalovaný možná na argumenty žalobce a informace z dokazování nějak reagoval, ale jedná se o nepravdivá tvrzení a akceptaci lživých výpovědí svědků.
13. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 7. 3. 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmu fyzických osob za rok 2008. Dne 18. 3. 2011 u správce daně proběhlo ústní jednání, při němž žalobce správci daně předal doklady vztahující se k prováděné kontrole. Mezi těmito doklady byly rovněž faktury od družstva I a jedna faktura společnosti D. V rámci kontrolních zjištění správci daně vznikly (poté, co zjistil, že na fakturách uvedení dodavatelé jsou nekontaktní, a nelze tedy u nich ověřit, že faktury vydali) pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, a to stavebních prací vykázaných na fakturách č. X ze dne 4. 11. 2008, č. X ze dne 2. 12. 2008 a č. X ze dne 29. 12. 2008 vystavených společností D, a dále o uskutečnění zdanitelných plnění – zednických prací vykázaných na fakturách č. X ze dne 31. 5. 2008, č. X ze dne 30. 9. 2008, č. X ze dne 31. 8. 2008, č. X ze dne 30. 12. 2008, č. X ze dne 2. 12. 2008, č. X ze dne 31. 10. 2008 a č. X ze dne 1. 4. 2008 vystavených družstvem I. Úhrady uvedených faktur žalobce vykazoval jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, o které byly ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů snižovány příjmy ze samostatné činnosti relevantní pro výpočet základu daně z příjmů za rok 2008.
14. K otázce zdanitelných plnění od společnosti D správce daně dožádal místně příslušný F. U. ve D. K., který mu dne 12. 5. 2011 sdělil, že společnost D přiznání k dani z příjmů za rok 2008 nepodala a je v likvidaci. Správci daně dále poslal kopii faktury společnosti D z roku 2007, kterou získal v rámci daňové kontroly daně z příjmů za rok 2007 a která se formálním obsahem, způsobem formulace, připojeným potvrzením o přijetí platby v hotovosti, razítkem a podpisy neliší od faktur téže společnosti předložených žalobcem. F. U. ve D. K. dodal, že od roku 2009 je na adrese svého sídla společnost D nekontaktní. Tato adresa je přitom v bytovém domě, ve kterém měl hlášen trvalý pobyt jednatel a likvidátor společnosti V. D., nicméně dle údajů v registru obyvatel je V. D. hlášen k pobytu v P.. V návaznosti na tuto informaci se správce daně ještě obrátil na F. U. pro P. X,

ten mu však dne 2. 8. 2011 sdělil, že se V. D. ani po opakované výzvě nedostavil k výsledku.

15. Správce daně mezitím vyzval žalobce, aby prokázal, že veškeré stavební práce fakturované společností D byly skutečně provedeny. Dne 1. 8. 2011 proběhlo v sídle správce daně ústní jednání, při němž žalobce sdělil, že se několikrát bezúspěšně pokoušel kontaktovat jednatele společnosti D.. Současně byl správcem daně vyzván, aby sdělil, s kým bylo v souvislosti se společností D jednáno, jaká osoba prokázala oprávnění jednat za společnost, jaké práce byly prováděny a kde, kolik zaměstnanců práce provádělo, jakým vozidlem se dopravovali na staveniště, kdo přebíral peníze, a dále byl žalobce tázán na smlouvu o dílo a úhrady faktur. Dne 19. 9. 2011 žalobce sdělil, že jednal s V. D., který byl jednatelem společnosti a nepotřeboval proto zmocnění, jednalo se o stavební práce, jejichž podrobný popis již žalobce nemá k dispozici, nicméně tyto práce byly prováděny v rámci rekonstrukce rodinného domu Ing. J. J.. Na vozidla používaná jeho subdodavatelem si žalobce již nevzpomněl. Dále uvedl, že peníze přebíral V. D. nebo byly zasílány převodem na účet, smlouvy se uzavíraly ústně, a nejsou tak k dispozici. Správce daně se následně pokusil sám předvolat V. D. k podání svědecké výpovědi, ten se však ani tentokrát nedostavil.
16. Ke zdanitelným plněním od družstva I správce daně dožádal místně příslušný F. U. pro P. D, který dne 20. 5. 2011 sdělil, že družstvo I je nekontaktní a přiznání k dani z příjmů za roky 2007 a 2008 nepodalo, podalo je až za roky 2009 a 2010. Při místním šetření nebylo zjištěno označení názvu tohoto subjektu na žádném domovním zvonku.
17. Dále správce daně vyzval žalobce, aby prokázal skutečné provedení veškerých stavebních prací fakturovaných družstvem I. Žalobce předložil faktury družstva I včetně písemné rámcové smlouvy ze dne 1. 2. 2008 o provádění stavebních prací družstvem I jako zhotovitelem na základě instrukcí a pokynů objednatele, kterým byl žalobce. Za družstvo I je ve smlouvě podpis u jména I. S.. Správci daně byla současně předložena plná moc ze dne 24. 10. 2006, jejíž podpis podle ověřovací doložky ověřila E. E. jako notářská tajemnice notářky JUDr. M. K., a podle níž I. S. zmocnil P. M., aby za něj činil veškeré právní úkony.
18. Při ústním jednání dne 1. 8. 2011 byl žalobce vyzván k prokázání toho, s kým bylo v souvislosti s družstvem I jednáno, jakým způsobem tato osoba prokázala oprávnění jednat za družstvo, o jaké konkrétní práce se jednalo a kde byly prováděny, kolik zaměstnanců práce provádělo a jakým vozidlem se dopravovali na staveniště a komu a kde žalobce předával peníze. Dále byl žalobce vyzván k předložení jednotlivých smluv o dílo na jednotlivé zakázky a dokladů o úhradě vystavených faktur. Žalobce vyjádřením ze dne 19. 9. 2011 odpověděl, že bylo jednáno s P. M. jednajícím na základě plné moci a šlo o stavební práce, jejichž podrobný popis již není k dispozici, při stavebních úpravách domů M. D. v P., pana V. z P., J. N. z P. a I. K. ze S. n. V.. Na vozidla používaná subdodavateli si žalobce nepamatuje. Peníze přebíral v hotovosti P. M. nebo byly zasílány na účet. Mezi žalobcem a družstvem I byla uzavřena pouze rámcová smlouva, jednotlivé smlouvy o dílo neexistují.
19. Správce daně dále kontaktoval notářku JUDr. M. K., která dne 29. 9. 2011 uvedla, že podpis I. S. nebyl dne 24. 10. 2006 v její notářské kanceláři ověřován. Jedná se o zfalšovaný dokument, neboť v ověřovací knize je položka odpovídající ověřovacímu číslu vyznačenému na předložené plné moci zapsána k datu 1. 2. 2006 a nesouhlasí se jménem na předložené plné moci. Dále sdělila, že v doložce uvedená E. E. je od října roku 2004 na

materské dovolené, proto ověření podpisu nemohla provést, přičemž podpis na ověřovací doložce ani není jejím podpisem.

20. Dne 17. 10. 2011 proběhl u správce daně výslech I. S., kterého, ač byl o něm osobně a včas vyrozuměn, se žalobce nezúčastnil. I. S. uvedl, že se žalobcem nikdy nespolupracoval a nezná jej. Při předložení faktur družstva I jen uvedl, že družstvo mělo být založeno, ale nakonec to nevyšlo. Družstvo tedy nezná a nikdy v něm nefiguroval. V letech 2006 a 2007 pracoval u jiných společností. Nezná ani P. M., plnou moc mu nikdy nevystavil a neudělil. Předložené faktury tedy nikdy nevystavil, fakturované stavební práce neprovedl a podpis není jeho, což doložil svým cestovním pasem a řidičským průkazem s jeho podpisy. Nepřebíral ani žádné výdajové doklady předložené správcem daně.
21. K výslechu byl předvolán i P. M., avšak neúspěšně. Správce daně na základě výzvy obdržel od MV informaci, že jmenovaný neprochází Cizineckým informačním systémem a jiné informace k jeho osobě nejsou známy.
22. Poté dne 2. 11. 2011 správce daně se žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole, v níž shrnul výsledky provedení dokazování a v návaznosti na ně (bez bližšího rozboru) uzavřel, že žalobce neprokázal, že by stavební práce fakturované společností D a družstvem I byly skutečně těmito subjekty provedeny, a proto bude daňový základ žalobce za rok 2008 o tyto výdaje zvýšen. Dne 21. 11. 2011 se žalobce vyjádřil ke zjištěním správce daně tak, že kvůli nedostavení se svědků nebo rozporům v jejich výpovědích nemá možnost poskytnout další důkazy o provedení prací a jejich úhradě společností D a že z výsledků šetření vyplývá, že se stal obětí podvodu a podá trestní oznámení na neznámého pachatele. Dne 8. 12. 2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž žalobci zrušil daňový bonus ve výši 19 545 Kč a doměřil daň z příjmů ve výši 84 870 Kč spolu s povinností uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 974 Kč. Žalobce se bránil odvoláním, které stavěl primárně na tom, že správce daně neodůvodnil svá skutková zjištění a neprověřil všechny rozhodné skutečnosti, zejména nevyslechl některé další osoby jako svědky a nezohlednil, že faktury byly hrazeny na účet družstva I č. X.
23. V odvolacím řízení doplnilo F. Ř. v P. (v té době působící jako odvolací orgán) podklady pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Prostřednictvím správce daně vyzvalo Ing. J. J., vlastníci rodinného domu v M., na němž měly probíhat stavební práce fakturované společností D, aby sdělila, zda byla v roce 2008 prováděna rekonstrukce jejího rodinného domu, zda zná společnost D či žalobce, zda pro ni prováděli rekonstrukci, zda jednala s V. D. nebo s žalobcem, jak probíhaly práce, jaké částky hradila a jakým způsobem. Ing. J. podáním ze dne 1. 8. 2012 potvrdila, že žalobce zná a že v roce 2008 probíhala rekonstrukce jejího domu, na kterou měla se žalobcem uzavřenou smlouvu o dílo, kterou ke svému podání připojila. Současně k podání připojila faktury vystavované žalobcem za jednotlivé práce s daty uskutečnění zdanitelného plnění 1. 9. 2008, 28. 10. 2008, 28. 11. 2008 a 21. 12. 2008, výpisy ze svého účtu dokladující úhradu těchto faktur a závěrečný předávací protokol podepsaný jí a žalobcem. F. Ř. v P. poté dne 26. 9. 2012 ještě prostřednictvím F. U. v B. N. L. – S. B. Ing. J. J. vyslechlo jako svědka. Svědkyně vypověděla, že smlouvu měla uzavřenu se žalobcem, který také odpovídal za výsledek díla, ona sama kontrolovala práci nanejvýš jako laik. Práce vykonávali dělníci různé národnosti („řekli jsme si dobrý den, odpověděli česky, ale zřejmě to nebyli všichni Češi...“), jejichž počet se v průběhu dokončování stavby měnil. Nevěděla, kdo přesně jim dával pracovní pokyny, s žalobcem se však domlouvala na tom, co bude následovat ten

který den. Připustila, že žalobce byl zřejmě tím, kdo vozil a obstarával stavební materiál a nářadí. Na stavbě ale byla jen ráno a večer, jelikož přes den chodila do zaměstnání.

24. F. Ř. v P. dále správce daně požádalo o předvedení a výslech V. D., který provedl dne 6. 9. 2012 F. U. pro P. X za přítomnosti zástupce žalobce. V. D. při výslechu uvedl, že žalobce nezná. Při předložení faktur č. X ze dne 4. 11. 2008, č. X ze dne 2. 12. 2008 a č. X ze dne 29. 12. 2008 svědek uvedl, že razítko a podpis na těchto fakturách jsou jeho. Práce na fakturách ale on nevykonával, ostatně ani neví, kde se M. nacházejí. Svůj podpis a razítko dával na prázdné faktury, text do těchto faktur nepsal a k takto označeným fakturám mělo přístup více lidí. Ani neví, jestli ještě někde existují faktury, které orazítkoval a podepsal. Na doplňující dotazy zástupce žalobce dále uvedl, že prázdné orazítkované a podepsané faktury měl uloženy doma v šuplíku, kam mělo přístup hodně lidí, navíc faktury vozil i po stavbách v igelitové tašce, odkud mu je mohl kdokoliv sebrat. Na dotaz, proč vystavoval a podepisoval prázdné faktury, odpověděl, že si to nepamatuje. Poté svědek ještě doplnil, že tak činil kvůli svému X, který patřil mezi osoby, které měly přístup k podepsaným a orazítkovaným fakturám. X pracoval a on za něj vydával faktury. Jeho X ale v roce 2009 zemřel. Na otázku, z jakého důvodu „*bral na společnost D výnosy patřící jiné osobě*“, svědek odpověděl, že neví. Stejně tak nevěděl, zda předložené faktury vystavil právě jeho X.
25. OSSZ T. dne 3. 9. 2012 dále Finančnímu ředitelství v Praze sdělila, že společnost D byla vedena v registru zaměstnavatelů od 21. 1. 2008 do 7. 12. 2011, pojistné za zaměstnance však neodváděla.
26. V reakci na výpověď Ing. J. J., žalobce navrhl výslech M. a S. Č., kteří měli na domě Ing. J. J. v M. provádět stavební práce. Za tímto účelem odvolací orgán dožádal F. U. pro M. kraj, který dne 21. 1. 2013 oba navržené svědky vyslechl.
27. M. Č. ve své výpovědi uvedl, že se se žalobcem zná od roku 2007, v roce 2008 s ním spolupracoval při provádění sádrokartonářských prací na S., v B. P. a v M.. Na stavbě v M. spolupracoval i se svým X (S. Č.) a pracovníky z U., kteří prováděli zednické, přípravné a dokončovací práce. Svědek si dále vzpomněl, že jeden z X pracovníků se jmenoval I. K. a toho následně identifikoval i na fotografii předložené během výslechu. Dále si ještě vybavil jména I., V., F. a T., ostatní si již nepamatoval. Na dotaz, zda zná V. D. a zda tato osoba prováděla v M. nějaké práce, M. Č. odpověděl, že podle jména znal nějakého V., ale ne podle příjmení, a že neví, jaké práce V. prováděl. Společnost D svědek nezná. K dotazu, zda s ním I. K. zachycený na fotografiích ještě někde pracoval, svědek uvedl, že v P. a na S., přesně už ale nevěděl, kteří konkrétní X dělníci na kterých zakázkách pracovali.
28. S. Č. do protokolu vypověděl, že zná žalobce více než 10 let. Prováděl pro něj sádrokartonářské práce, v roce 2008 šlo o práce na rodinném domě v M., v P. a na S.. Na stavbě domu v M. prováděl sádrokartonářské práce a potřebné stavební práce, na této stavbě pracoval i jeho X (M. Č.) a pracovníci X národnosti, které znal podle jmen, vzpomněl si na jména I., V. a T.. Na dotaz, zda zná V. D. a zda tato osoba prováděla v M. nějaké práce, S. Č. odpověděl, že V. zná, ale o jeho příjmení se nezajímal, a tento V. prováděl zednické práce. Společnost D nezná. Na fotografiích, které mu byly v průběhu výslechu předloženy, identifikoval pracovníka jménem I. a svého X M.. K dotazu, zda mu něco říká jméno K., svědek připustil, že by to mohl být onen I., ale nepamatoval si. Dále potvrdil, že I. z fotografií s ním spolupracoval i v P., kde pracoval i jeho X, T. a ještě druhý I., kterému říkali X.
29. ČS, a. s., dne 6. 12. 2012 sdělila, že družstvo I není v databázi jejích klientů. Dne 21. 12. 2012 pak dále uvedla, že dispoziční právo k účtu č. X měl od 17. 3. 2004 I. K. a V. H..

Z přiložených výpisů z bankovního účtu vyplývá, že na něj v průběhu roku 2008 žalobce zasílal platby, které od června do srpna 2008 označoval texty „Úhrada I, K. I.“, „uhrada I.“ nebo „osob. spotřeba“.

30. Na základě doplňujícího dokazování žalovaný (na něhož v mezidobí přešla působnost Finančního ředitelství v Praze) dospěl k závěru, že provedené dokazování potvrzuje stanovisko správce daně, že žalobce neprokázal, že vyfakturované práce provedlo družstvo I, resp. společnost D. Žalovaný mj. shledal, že žalobce musel vědět o tom, že účet, na který byly žalobcem zasílány platby, není účtem družstva I, ale účtem nepodnikající fyzické osoby I. K., neboť v období roku 2008 na něj žalobce zaslal platby v celkové hodnotě 141 210 Kč, přičemž jednotlivé platby byly nejprve evidovány jako „osobní spotřeba“, dále jako „výběr hotovosti“ a až v měsících červen až srpen byly platby evidovány jako úhrady faktur družstva I. Rozhodnutím ze dne 25. 7. 2013 provedl jen dílčí korekci chyby ve výpočtu částky uložené platebními výměry, věcně však závěry týkající se doměření daně z příjmů potvrdil.
31. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou ze dne 29. 10. 2013, které K. S. v P. rozsudkem ze dne 17. 12. 2015, č. j. 45 Af 32/2013-38, vyhověl. Soud nepovažoval většinu uplatněných žalobních bodů za důvodnou, nicméně dospěl k závěru, že na rozdíl od plnění společnosti D v případě plnění fakturovaných družstvem I byl žalobce v dobré víře, neboť ani přes patřičnou dávku obezřetnosti nemohl zjistit, že notářsky ověřená plná moc udělená P. M. pro zastupování družstva I je zfalšovaná a že účet, na který zasílal fakturované platby, není veden pro družstvo I, ale pro I. K.. Jinak ovšem soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, a to i pokud jde o důvody neprovedení žalobcem navržených důkazů, že seznámení žalobce se skutečnostmi zjištěnými dokazováním v odvolacím řízení bylo dostačující pro jeho řádnou procesní obranu a že tím došlo k nápravě neúplnosti zprávy o daňové kontrole. Soud také dovodil, že žalovaný nebyl povinen žalobci poskytovat kopie listin ze spisu korespondenčně a žalobce se s nimi mohl seznámit nahlížením do spisu.
32. NSS rozsudkem ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, rozsudek K. S. v P. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS sice konstatoval, že pokud se poplatníku daně z příjmů podaří prokázat uskutečnění daňového výdaje v deklarované výši, není žádný rozumný důvod pro jeho neuznání, a to i za situace, že poskytovatelem zdanitelného plnění byl ve skutečnosti jiný subjekt. Při posouzení dobré víry žalobce však poukázal na to, že za stavební práce přijaté od družstva I zaslal žalobce na bankovní účet I. K. jen menší část plateb, přičemž ani část z nich nebylo možné přiřadit k deklarovaným zdanitelným plněním (správce daně uznal za daňově uznatelný výdaj jen cca polovinu bezhotovostních plateb zaslaných žalobcem na tento účet). Přes 85 % plateb však měl žalobce uskutečnit v hotovosti, takže mohl předpokládat, že skutečným poskytovatelem služeb nemusí být družstvo, nýbrž osoby X národnosti, které s ním neměly nic společného. Přitom ani z rámcové smlouvy není možné zjistit, jaké práce, kde a v jakém rozsahu měly být realizovány, a žalobce nedisponoval ani jinými listinami, které by pomohly ověřit údaje na daňových dokladech včetně údajných plateb v hotovosti. Vzhledem ke skutkovým okolnostem případu se proto NSS neztotožnil se závěrem, že žalobce postupoval při realizaci obchodního vztahu s družstvem I s potřebnou mírou obezřetnosti. Smluvní vztah žalobce a družstva I byl velmi nedostatečně zdokumentován a míra obezřetnosti žalobce byla stejně nízká, jako v případě plnění fakturovaných společností D. Žalobce proto podle NSS nemůže účinně argumentovat svou dobrou vírou a tím, že nemohl ze strany X

dělníků rozumně předvídat podvodné jednání. NSS proto uložil KS posoudit, zda se žalobci podařilo prokázat, popř. zda mu správce daně umožnil doložit vynaložení nákladů v jím deklarované výši za situace, kdy poskytovatelem stavebních prací byl jiný subjekt než družstvo I.

33. K. S. v P. pak rozsudkem ze dne 29. 9. 2016, č. j. 45 Af 32/2013-77, rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť dovodil, že žalovaný neumožnil žalobci doložit vynaložení nákladů, jelikož nevyslechl v rozporu s návrhem žalobce I. K., ač mohl jeho kontaktní údaje zjistit z živnostenského rejstříku či dotazem na banku spravující jeho účet, a tento svůj postup ani nevysvětlil. Výslech tohoto svědka by přitom mohl stejně jako v případě uznaných bezhotovostních plateb vést k prokázání řádného vynaložení plateb v hotovosti. Přitom uložil žalovanému, aby se také zabýval otázkou, zda bude zapotřebí provést i další z navržených výsledků svědků z řad zákazníků a spolupracovníků žalobce. KS však žalovanému nevytkl nevyslechnutí P. M., jelikož jeho adresu nebylo možné zjistit ani z údajů Cizineckého informačního systému, na adrese uvedené ve spise již není znám a žalobce žalovanému jinou adresu nesdělil.
34. V dalším řízení žalovaný z vyjádření F. U. pro S. kraj ze dne 21. 2. 2017 zjistil, že se I. K. k dani z příjmů fyzických osob zaregistroval v roce 2010 a poslední podání učinil naposledy dne 2. 4. 2013. Dále žalovaný ověřil, že I. K. má ukončeno pobytové oprávnění k datu 1. 9. 2016. Z výpisu ze živnostenského rejstříku pak zjistil, že živnost I. K. zanikla ke dni 18. 9. 2013. Jeho současný pobyt se tak nepodařilo zjistit.
35. Dne 3. 7. 2017 byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a s tím, že vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení může předložit ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy, přičemž tuto lhůtu nelze prodloužit. Dne 18. 7. 2017 přesto žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření o jeden den a následujícího dne, tj. den po uplynutí stanovené lhůty, odeslal vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení obsahující námitky, které nyní uplatňuje v podané žalobě (a jež odpovídají námitkám uplatněným v předcházejícím řízení doplněným o argumentaci zpochybňující závěry soudů v této věci).
36. Dne 14. 9. 2017 pak žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, které, pokud jde o vypořádání odvolacích námitek, odůvodnil obdobně jako své předchozí rozhodnutí ze dne 25. 7. 2013. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v první řadě uvedl, že i přes nedodržení lhůty pro vyjádření žalobce ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, k tomuto vyjádření přihlédl a zabýval se v něm uplatněnými argumenty, a to i s ohledem na jejich shodu s doposud uplatňovanou argumentací. Žalovaný opět vyšel z toho, že s ohledem na nekontaktnost dodavatelů žalobce, družstva I a společnosti D, mu vznikly vážné pochybnosti o souladu předložených daňových dokladů se skutečností a že bylo na žalobci, aby prokázal jiným způsobem, že daňově uplatněné výdaje odpovídají fakticky realizovaným činnostem a že tyto činnosti uskutečnil právě ten subjekt, který je jako poskytovatel uveden na dokladu, jímž žalobce deklaruje právní stav. Uzavřel přitom, že žalobce neprokázal provedení fakturovaných prací družstvem I a společností D, neboť faktury předložené žalobcem správci daně nejsou podepřeny jinými důkazními prostředky, resp. odporují zjištěním správce daně z výsledku svědků. Jednatel společnosti D, V. D., popřel, že by žalobce znal, a uvedl, že předmětné faktury nepsal ani neprováděl práce na nich uvedené. Zákaznice žalobce, Ing. J., společnost D ani jejího jednatele neznala a to samé uvedli i subdodavatelé žalobce, M. a S. Č., kteří znali jen osobu křestním jménem V.. Z dokazování tak podle žalovaného vyplynulo, že stavební práce neprovedla společnost D,

ale různé osoby X národnosti, které se společností neměly nic společného, jelikož se nejednalo o její zástupce ani o zaměstnance. Pokud dále z vystavených faktur vyplývá, že některé práce provedlo družstvo I, jde pouze o formální doklady, které žalobce podložil pouze rámcovou smlouvou s družstvem I. Dále už nebyl schopen uskutečnění těchto prací prokázat jednotlivými dílčími smlouvami nebo doklady o úhradě fakturovaných prací. Žalovaný dokazováním zjistil, že plná moc udělená předsedou družstva I P. M. je zfalšovaná. Naopak z bezhotovostních plateb původně označovaných údaji „*osobní spotřeba*“ a „*výběr hotovosti*“ dle žalovaného vyplývá, že žalobce věděl, že účet, na který platby zasílá, je veden pro I. K., nikoliv pro družstvo I. Výdaje navíc ani nebyly v daňové evidenci žalobce jednoznačně identifikovatelné, jelikož byly většinou zaevidovány na základě jediného hromadného účetního dokladu. Jen malá část plateb byla zaslána na účet I. K. a byla řádně identifikována a tyto platby byly žalobci uznány, jelikož bylo prokázáno, že I. K. některé práce na rodinném domě v M. skutečně provedl. Svědecké výpovědi dalších zákazníků žalovaný vyhodnotil již jako nadbytečné, jelikož samotnou realizaci stavebních prací nepochybně. Pokud jde o výslech I. K., ten (stejně jako v předchozím řízení výslech P. M.) nemohl být proveden z důvodu neznámého pobytu svědka. Žalobce tak neprokázal, že P. M., I. K. a případně další osoby X národnosti vykonávali práce jako zaměstnanci družstva I a žalobce ani neprokázal, že by hotovostní výdaje odpovídaly pracím provedeným P. M. či I. K. a že by uvedené částky převzali právě oni. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že není známo, kdo předmětné daňové doklady vystavil a kdo ve skutečnosti přijal úhrady za provedené práce a v jaké výši, nebyla splněna podmínka nutná pro uznání těchto výdajů pro snížení základu daně. Dále se žalovaný v rozhodnutí vyjádřil i k žalobcem uplatněným odvolacím námitkám včetně vysvětlení toho, z jakého důvodu je neshledal důvodnými. Zprávu o daňové kontrole považoval za úplnou s tím, že k neprovedení důkazů se nemohl správce daně vyjádřit, neboť žalobce v té době další důkazní návrhy neměl. Komplexní hodnocení věci pak není předmětem seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 daňového řádu, ale náleží až do rozhodnutí o podaném odvolání. Důkazní břemeno v řízení přitom bylo na žalobci, který předložil o uplatněných výdajích jen důkazy formální povahy, a nikoliv na žalovaném, který shromáždil poznatky zásadně zpochybňující věrohodnost tvrzení žalobce o vynaložení výdajů. Z výslechu V. D. i v kontextu s dalšími důkazy je podle žalovaného zřejmé, že doklady nevystavila společnost D. Žalobcem navržený důkaz rekognicí svědků odporuje zásadě neveřejnosti daňového řízení, jak má vyplývat z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 Afs 62/2010-225, přičemž žalobce sám měl příležitost V. D. identifikovat během jeho výslechu, o němž byl řádně vyrozuměn. Provedení rekognice v trestním řízení je pak zcela mimo kompetenci žalovaného. Požadavek žalobce na osobní projednání věci pak nemá oporu v daňovém řádu, jelikož daňové řízení je primárně ovládáno zásadou písemnosti. Nebyly ani naplněny podmínky pro to, aby i přesto bylo ústní jednání nutné, neboť ze správního spisu neplynou žádné nejasnosti a žalobce byl seznámen se všemi důkazními prostředky, výslechů svědků se zúčastnil a měl možnost se k nim vyjádřit. Právo na spravedlivý proces žalobci postupem daňových orgánů nebylo odepřeno a jím odkazovaná judikatura Ú. S. není přílehavá. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 14. 9. 2017.

37. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, jedná se proto o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných

žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

38. Předně je třeba konstatovat, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno soudem. V takovém případě byl žalovaný povinen postupovat v souladu s rozsudkem správního soudu a v něm vysloveným právním názorem, který byl pro něj závazným (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že v pořadí první rozsudek K. S. v P. byl zrušen rozsudkem NSS a druhý rozsudek K. S. v P. jen navazoval na právní názor NSS a ty závěry z prvního rozsudku, jež NSS akceptoval, byl v tomto směru žalovaný vázán právními (a skutkovými) závěry vyslovenými ve všech třech rozsudcích, s výjimkou původního závěru krajského soudu o dobré víře žalobce ve vztahu k výdajům vůči družstvu I, jež NSS odmítl. Vzhledem k tomu, že žalovaný již neměl prostor se vůči těmto závěrům jakkoliv vymezit, nemohl ani vyhovět námitkám žalobce proti závěrům soudů. Tyto limity přitom dopadají i na soud v řízení o této žalobě. Zásada vázanosti svým právním názorem vysloveným v téže věci se v případě soudů uplatňuje jako obecný princip a znemožňuje i NSS, aby v identické věci přehodnotil svůj dosavadní závěr, třeba i cestou rozšířeného senátu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50). Proto žalobce nemůže očekávat odlišné posouzení již dříve soudem či NSS přezkoumaných žalobních bodů, nedošlo-li v dané souvislosti v opakovaném odvolacím řízení k podstatné změně skutkového stavu či právní úpravy ani k vydání rozhodnutí Ú. S. či mezinárodního tribunálu, jež by dosavadní závěry soudů vyslovené v této věci popřela. Přesto se k těmto žalobním bodům soud níže vyjadřuje, nicméně i přes případně odlišnou formulaci užitou s cílem přesvědčivější a přiléhavější reakce na uplatněné námitky potvrzuje a jen dílčím způsobem rozvíjí své dřívější závěry, jelikož v této procesní situaci není oprávněn se od nich odchýlit.
39. Soud neshledává důvodným žalobní bod namítající neúplnost zprávy o daňové kontrole. Soud se shoduje se žalobcem, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje bližší hodnocení provedených důkazů (jen výsledný závěr o skutkovém stavu), jak již však dal najevo ve svém předchozím rozsudku, nejedná se o vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož s takovým hodnocením (co do vzájemné souladnosti či rozpornosti jednotlivých důkazů) byl žalobce seznámen v odvolacím řízení, např. v seznámení ze dne 3. 7. 2017, a tudíž žalovaný dostal své povinnosti podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť před vydáním rozhodnutí žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a umožnil mu se k nim vyjádřit. Žalovaný ostatně po celé odvolací řízení plnil povinnost stanovenou § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť průběžně vždy poté, co na základě dalších opatřených důkazů učinil další skutkové závěry, o těchto závěrech následně vyrozuměl žalobce a dal mu možnost se k nim vyjádřit. Tím napravitel nedostatky řízení v prvním stupni. Nelze přitom po správci daně či žalovaném požadovat, aby i na dílčí seznámení se zjištěnými skutečnostmi byly ohledně hodnocení jednotlivých důkazů kladeny takové nároky jako na rozhodnutí ve věci samé, jelikož to je skutečně až úkolem pro rozhodnutí ve věci samé.
40. Hodnocení důkazů je skutečně obsaženo v napadeném rozhodnutí, z něž lze dovodit, jakými úvahami se žalovaný při hodnocení důkazů řídil, přičemž zde byly obsaženy i důvody, pro které neshledal žalobcem předložené doklady dostatečnými k prokázání provedení fakturovaných prací družstvem I. Žalovaný se navíc v napadeném rozhodnutí zabýval i jednotlivými odvolacími námitkami žalobce, přičemž alespoň stručně odůvodnil, z jakých důvodů je neshledal důvodnými a nespátroval v nich nesprávný postup správce daně. V napadeném rozhodnutí je vysvětleno i to, proč nebyl vyslechnut I. K., ačkoliv tak

měl žalovaný dle závazného právního názoru soudu učinit. Napadené rozhodnutí tedy nelze na základě výše uvedeného shledat nepřezkoumatelným, neboť alespoň v základních obrysech z něj vyplývají důvody, proč žalovaný odvolacím námitkám v zásadě nevyhověl a proč změnil dodatečný platební výměr způsobem, který je uveden ve výroku napadeného rozhodnutí. I když uváděné důvody nemusí být (a také nejsou, jak vyplývá z dalšího odůvodnění tohoto rozsudku) v konkrétních detailech správné a nemusí ani odpovídat představám žalobce, jak podrobně by měly být jeho námitky vypořádány, nejedná se o takový nedostatek důvodů, který by bránil soudu zákonnost napadeného rozhodnutí přezkoumat. Jedná se tedy o rozhodnutí přezkoumatelné, přičemž ani jemu předcházející řízení netrpí žalobcem namítanými vadami procesního charakteru, pro které by je bylo nutné zrušit.

41. Žalovanému nelze dále vytknout žalobou namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud nevyhověl žalobcově žádosti o zaslání dílčích písemností, které jsou součástí správního spisu. Smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit odvolatele s výsledky doplňujícího dokazování. Povinností odvolacího orgánu je seznámit odvolatele s tím, jaké další důkazní prostředky byly v průběhu odvolacího řízení provedeny a jaké závěry z nich odvolací orgán učinil. Citované ustanovení tedy nelze chápat tak, že odvolateli budou poskytnuty všechny písemnosti týkající se dalších provedených důkazů, tj. včetně jejich vyhledávání a shromažďování. Nutno dodat, že žalobce se s požadovanými písemnostmi mohl seznámit při nahlížení do spisu (srovnej § 66 daňového řádu). Lze sice souhlasit s tvrzením žalobce, že za situace značné vzdálenosti mezi sídlem žalovaného a bydlištěm žalobce, popř. sídlem jeho zástupce, by žalovaný měl vyjít žalobci vstříc a požadované písemnosti mu zaslat. Podstatné však je, že na tento nadstandardní postup správního orgánu účastník nemá právní nárok, a v nevyhovění takové žádosti proto nelze spatřovat ani vadu řízení. Soud se přitom nezabýval námitkou, že žalovaný byl povinen žalobci vyhovět v opakovaném odvolacím řízení jeho žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalovaný k jeho doplňujícímu vyjádření i přes jeho údajnou opožděnost přihlédl a zabýval se jím. Tento žalobní bod tak není způsobilý zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí ve prospěch žalobce.
42. Brojí-li dále zástupce žalobce proti tomu, že mu nebylo umožněno osobně přednést obsah svých podání v rámci ústního jednání před žalovaným, považuje soud tuto námitku za překvapivou v situaci, kdy se tentýž zástupce současně brání tomu, aby musel jezdit do tak vzdáleného sídla žalovaného. Zde si zjevně odporuje, a jeho procesní postup tak lze bezesporu označit v tomto bodě za obstrukční. Tento žalobní bod navíc soud nepovažuje za důvodný. Možnost ústního projednání je judikaturou správních soudů v návaznosti na rozhodovací činnost Ú. S. úzce svázána s okamžikem provádění důkazů a má daňovému subjektu především umožnit klást svědkům vlastní otázky, a ovlivňovat tak aktivně rozsah a podrobnost skutečností zjištěných v procesu dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2015, č. j. 4 Afs 116/2015-40). V tomto směru však žalobci bylo vždy vyhověno, zástupce žalobce i žalobce sám měl možnost se účastnit svědeckých výpovědí a klást svědkům otázky, a to i v průběhu odvolacího řízení. Že této možnosti ne vždy využil je otázka jiná, přičemž toto rozhodnutí žalobce nelze klást žalovanému k tíži. Pokud jde o dokazování listinami, byl žalobce v průběhu řízení před žalovaným řádně obeznámován o učiněných procesních úkonech, provedeném dokazování i názorech žalovaného na výsledky důkazního řízení a na související námitky žalobce, a měl tak možnost na ně řádně reagovat v písemné podobě; v tomto směru nakonec bylo akceptováno i jeho podání učiněné až po lhůtě, kterou mu žalovaný stanovil. Ústní projednání těchto otázek přitom

již nebylo pro řádný průběh daňového řízení nezbytné, třebaže hodnocení rozporuplných důkazů nepochybně nebylo jednoduché. Písemná stanoviska zástupce žalobce i žalovaného mohou zachytit vůli a závěry aktérů daňového řízení přesněji, přehledněji a s větším rozmyslem než ústní projevy, byť by byly i zaznamenány, jak žalobce naznačoval. I kdyby však bylo možné dovodit, že v tomto případě s ohledem na komplikovanost důkazní situace byly dány výjimečné důvody pro odchýlení se od zásady písemnosti správního (daňového) řízení ve smyslu nálezu Ú. S. ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, soud neshledává žádný důvod se domnívat, že by v případě připuštění ústního sdělení obsahu již dříve písemně formulovaných námitek zástupcem žalobce bylo způsobilé vést k odlišnému výsledku odvolacího řízení. Nešlo by tedy o vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí.

43. Pokud žalobce zpochybňoval závěr o tom, na kterém z účastníků leželo důkazní břemeno v průběhu řízení, soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v projednávané věci důkazní břemeno leželo primárně na žalobci. Ten v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Tuto povinnost žalobce původně splnil, když správci daně předložil svou daňovou evidenci, mj. výkaz příjmů a výdajů (žalobcem označený jako peněžní deník) a evidenci vydaných faktur (zde žalobce předložil přímo tyto faktury). Správce daně však byl oprávněn v souvislosti s předloženými doklady vyjádřit pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti, přičemž jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Platí, že „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, 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 zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“ (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Správce daně v projednávané věci této své povinnosti dostál, neboť dožádáním místně příslušných správců daně zjistil, nejen že družstvo I a společnost D nejsou pro daňové orgány kontaktní, ale též že za zdaňovací období roku 2008 vůbec nepodaly daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, což zároveň znamená, že údajné daňové příjmy od žalobce nevykázaly. Tím byly (dle soudu zcela důvodně) správcem daně zpochybněny údaje vedené v daňové evidenci žalobce. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně rozptýlil tím, že prokáže, že předložená evidence byla sestavena v souladu se skutečností (srovnej rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43).
44. Pokud se pak soud zabýval výsledkem dokazování, nutno konstatovat, že žalobce sice předložil listinné důkazy v podobě originálů faktur, z nichž některé obsahovaly i potvrzení o převzetí hotovosti, a rámcovou smlouvu o dílo s družstvem I, avšak i pravdivost a věrohodnost faktur byla dalším dokazováním správce daně a žalovaného ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu podstatně zpochybněna, byť lze žalobci přisvědčit, že nebyla přímo vyvrácena (takto dalece ale povinnost správce daně vykládat nelze, neboť prověřované události se neodehrávaly za jeho účasti a ani to není on, kdo je ze zákona povinen disponovat potřebnými doklady).
45. Pokud jde o společnost D, její jednatel zcela popřel, že by faktury byly vydány ve vztahu k jím (resp. jeho společností) provedeným pracím a že by potvrzovaly, že převzal částky

v nich potvrzované. Z jeho výpovědi vyplynulo, že připravoval předem potvrzené faktury, které však využívaly při své činnosti různé osoby, včetně jeho již zesnulého X, přičemž on sám žalobce vůbec nezná. Skutečnost, že svědek měl blanketní listiny předem označovat svým podpisem a razítkem společnosti, za niž jedná, sama o sobě nedokládá, že doplnění formuláře faktury o konkrétním obsahu někým jiným odpovídalo vůli jednatele společnosti D požadovat úhradu právě takto doplněných prací po žalobci a v takto uvedené výši a nelze ani dovozovat, že uvedenou částku za společnost inkasoval; ve skutečnosti jde totiž o projev vůle té osoby, která formulář doplnila předstírajíc, že jedná jménem společnosti D. Ostatně ani využití předem podepsaného papíru např. k sepsání směnky nevede k závěru o platném směnečném projevu vůle. Soud sice rozumí argumentům žalobce, který považuje výpověď V. D. za zcela nepravdivou, a i soud má značné podezření v tomto směru, provedené důkazy ve svém souhrnu ale neumožňují bezpečný závěr o tom, že údaje na předložených fakturách odpovídají skutečnosti, a to právě s ohledem na podezřelé okolnosti jejich vzniku a neochotu jednatele společnosti D potvrdit jejich obsah. I když si lze představit, že tvrzené jednání V. D. mohlo mít praktický význam, jakkoliv rozhodně nemohlo jít o legální postup, v souvislosti s pracemi vykonávanými zahraničními pracovníky, neboť by umožňovalo za součinnosti V. D. fungovat na českém stavebním trhu zdánlivě legálně pod rouškou jeho společnosti D i cizincům nedisponujícím živnostenským oprávněním či pracovním povolením, třebaže jinak se společností neměli nic společného, nemohla by tato výpověď ani s informací, že takto umožňoval činnost též svému X, vysvětlovat přítomnost hned dvou podpisů na prvních třech žalobcem předkládaných fakturách, u nichž svědek výslovně potvrdil, že se jedná o jeho podpisy. Lze ovšem uvažovat i o tom, že svědek faktury již dopředu označoval dvěma podpisy, protože i ukázka jeho jiné faktury za rok 2007 předložená místně příslušným správcem daně společnosti D také obsahovala potvrzení o převzetí hotovostní úhrady faktury, takže by mohla potvrzovat ustálenou praxi dopředu předpokládající, že úhrada bude vždy realizována hotově. V pořadí poslední faktura sice dva podpisy neobsahuje, ale zároveň je vytvořena na jiném formuláři, což je vysvětlitelné tím, že jednatel společnosti D měl připraven pro X kolegy i formulář faktury bez potvrzení o hotovostní úhradě, popřípadě tato faktura mohla vzniknout přímo na základě osobního kontaktu mezi svědkem a žalobcem. Ani posledně zmíněná varianta však s ohledem na mimořádně nestandardní (přínejmenším z hlediska požadavků právní úpravy a z hlediska následného chování V. D.) postup aktérů neumožňuje učinit závěr, že byla s praktickou jistotou prokázána realizace daňově uznatelného výdaje alespoň u poslední faktury, neboť za takto pochybných okolností tohoto případu si lze s ne zcela zanedbatelnou mírou pravděpodobnosti představit například i variantu simulovaného vystavení faktury bez reálného protiplnění, resp. za nižší částku odpovídající té, jež měla být uhrazena v následujícím zdaňovacím období bankovním převodem. V tomto směru ani přiznaný podpis faktur jednatelem společnosti D nedává praktickou jistotu o tom, že výdaje skutečně byly žalobcem vynaloženy ve zdaňovacím období roku 2008 právě v uvedené výši, a to právě vůči společnosti D, ač by za jiných okolností (obchodní partner, který faktury vede ve svém účetnictví, popř. alespoň potvrdí vzájemnou spolupráci) důvěryhodným dokladem být mohl. Tvrzení, že by žalobce nějaký výdaj deklarovaný vůči společnosti D uhradil v roce 2008 převodem na bankovní účet této společnosti, jak žalobce zmínil v žalobě, pak nemá sebemenší podklad v obsahu správního spisu a v provedeném dokazování. Soud tedy v souladu se svými předchozími rozsudky opětovně uzavírá, že žalobce vskutku neunesl důkazní břemeno, jež jej ve vztahu k jím uplatněným výdajům

tížilo, a že jeho tvrzení o tom, jak si detailně ověřoval totožnost V. D. a jeho vztah ke společnosti D a že tato osoba také pracovala na stavbě a přijala od něj za tyto práce platby v hotovosti, zůstala i po provedeném dokazování nejistá.

46. V případě družstva I pak z výsledku osoby zapsané v obchodním rejstříku jako jeho předseda vyplynulo, že vůbec neví o tom, že družstvo bylo založeno, a že celou věc považuje za podvod. Jeví se tak možným, že jeho plnou moc, která podle obsahu zplnomocňovala P. M. nejen k jednání za družstvo v obchodních vztazích, ale i k zápisu družstva do obchodního rejstříku a jeho zastupování ve všech úředních záležitostech, Pavel M. zneužil bez jeho vědomí poté, co k ní připojil zfalšované ověření podpisu. Za daných okolností skutečně I. S., pokud sám nesledoval informace v obchodním rejstříku, vůbec nemusel vědět o tom, že družstvo vzniklo již před tím, než podepsal plnou moc, a že byl posléze zapsán jako předseda družstva, a mohl žít v přesvědčení, že připravovaný projekt družstva nebyl realizován a že jím podepsaná, ale neověřená plná moc skončila v koši. Byla-li padělána ověřovací doložka podpisu, nelze ani plně věřit uváděnému datu na plné moci či jiným dílčími údaji, které také mohly být manipulovány. Přitom P. M. s ohledem na znění plné moci nic nebránilo v tom, aby měl k dispozici veškeré dokumenty družstva I i jeho razítko, jelikož si je na základě ní mohl kdykoliv sám u příslušných správních orgánů vyžádat, resp. nechat vyrobit. V tomto případě soud ani neměl důvodu se domnívat, že I. S. ve své výpovědi lhal, jelikož z protokolu o jeho výsledku je patrné, že předložením svých osobních dokladů doložil, že podpis na plné moci ani na fakturách se neshoduje s jeho podpisem (nicméně protokol v tomto směru není úplně jednoznačný v tom, zda se hovořilo jak o podpisech na fakturách, tak i o podpisu na plné moci a rámcové smlouvě o dílo, přičemž kopie dokladů svědka spisový materiál neobsahuje). Není přitom pravdivé tvrzení žalobce, že by dožádaný správce daně družstva I sdělil, že daňová přiznání podaná tímto družstvem v následujících letech 2009 a 2010 podepisoval předseda družstva. Tato skutečnost ze správního spisu nevyplývá a není tak vyloučeno, že v daném případě bylo také využito padělané plné moci. I kdyby však svědek lhal, jak tvrdí žalobce, stejně by byly okolnosti případu stejně jako v případě společnosti D natolik nestandardní, že nelze vytýkat správci daně, pokud neuvěřil samotným předloženým fakturám, u kterých není ani jasné, kdo je podepsal, a z nichž vůbec neplyne, kdo, kdy a jakou formou měl údajnou úhradu v hotovosti převzít. Na shora nastíněných závěrech by nic nemohlo změnit ani případné porovnání razítek družstva I na fakturách předložených žalobcem s razítky na jiných dokladech, jimiž eventuálně disponuje jeho místně příslušný správce daně, neboť ani shoda razítek by neprokázala vyplacení na faktuře uvedených částek. Nelze tedy na základě shromážděných podkladů tvrdit, že provedené práce jsou přičitatelné družstvu I, jehož jménem byly faktury přiložené k žalobcovým daňovým přiznáním vystaveny, resp. že došlo k vyplacení fakturovaných částek tomuto družstvu. P. M. nebyl řádně zmocněn k jednání za družstvo I, neboť své zmocnění k jednání za družstvo I prokazoval padělanou plnou mocí. Závazkový vztah tak mohl vzniknout pouze mezi žalobcem a jednotlivými X pracovníky coby fyzickými osobami, popř. s P. M. jakožto neoprávněným zástupcem. Skutečnost, zda I. K. a jiní pracovníci v té době disponovali platným živnostenským oprávněním pro danou činnost, přitom pro tento závěr není významná, neboť není způsobilá zpochybnit platnost ústní smlouvy o dílo, ať již byla uzavřena přímo se žalobcem nebo v rámci subdodávky s P. M. (nanejvýše by jeho absence mohla zakládat na straně těchto fyzických osob zakládat přestupek či trestný čin neoprávněného podnikání). Dobrou víru na straně žalobce vyloučil NSS svým předchozím rozsudkem v této věci, a to i když byl konfrontován se skutečností, že žalobce z vlastních

bankovních výpisů nemohl poznat, komu patří bankovní účet, na nějž zasílal některé platby pro družstvo I, nelze z ní tedy při úvaze o zavázání družstva jednáním neoprávněných osob vycházet. Mezi účastníky není sporu pouze o tom, že fakturované práce byly provedeny, a to neidentifikovanými pracovníky X národnosti (jedinou výjimkou je I. K., jehož totožnost byla prokázána a u nějž bylo též prokázáno, že skutečně inkasoval prostřednictvím svého bankovního účtu část výdajů vynaložených žalobcem, pročez je žalovaný uznal). Zda právě on inkasoval i hotovostní úhrady, popřípadě kdo jiný takto zastřešen pod hlavičkou družstva I pro žalobce pracoval a inkasoval hotovostní platby, však již žalobce neprokázal, jelikož se nepodařilo realizovat výslech I. K. ani P. M. z důvodu, že se daňovým orgánům nepodařilo zjistit jejich adresu pobytu, z níž by je mohly předvolat k výslechu a v případě nespolupráce nechat předvést.

47. Jde-li o námitku, že tito svědci nebyli vyslechnuti a nebyli vyslechnuti ani vlastníci nemovitostí, na kterých byly fakturované práce prováděny, tuto skutečnost soud nepovažuje za vadu řízení. Předně je třeba konstatovat, že již v původním řízení soud akceptoval, že P. M. správce daně nevyslechl. Vzhledem k tomu, že ani v opakovaném odvolacím řízení žalobce nebyl schopen žalovanému poskytnout adresu, na níž by mohl být tento svědek, který nemá žádnou adresu pobytu na území České republiky evidovanu, kontaktován, soud setrvává na svém závěru, že tento svědek byl pro správce daně nedosažitelný. Stejný závěr pak v projednávané věci musí soud vztáhnout i k osobě I. K., kterého žalovaný nevyslechl, ačkoliv jej k tomu soud zavázal. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že žalovanému se i přes zjevnou snahu nepodařilo zjistit současný pobyt jmenovaného. Obesílat tohoto svědka na adresy, které již několik let nejsou platné, by nemělo žádný význam. Ze zjištěných skutečností lze stejně jako v případě P. M. s vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že I. K. se již nenachází na území České republiky, přičemž žalobce ani v tomto případě v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu neposkytl žalovanému konkrétní údaj o adrese (byť nehlášené), na níž lze svědka zastihnout.
48. Pokud v této souvislosti žalobce namítá, že mu nelze přičítat k tíži, že svědek nebyl vyslechnut správcem daně v době, kdy ještě na území České republiky pobýval, nemůže mu soud dát za pravdu. Ze žádného právního předpisu nelze dovodit, že by zmaření důkazu daňovým orgánem mohlo vést k závěru, že daňový subjekt „kontumačně“ unesl důkazní břemeno ke skutečnosti, jež měla být zmařeným důkazem zjišťována. Tato skutečnost může nanejvýše do jisté míry ovlivnit hodnocení důkazů ve smyslu snížení míry pravděpodobnosti, s jakou musí daňový subjekt rozhodnou skutečnost prokázat, neboť značný časový odstup dokazování od prokazovaného skutkového děje je nutné v daňovém řízení zohlednit (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37), daňový subjekt však důkazního břemene nezprošťuje. Ochranu proti vadnému postupu správce daně v průběhu řízení, který vedl ke zmaření důkazu, lze uplatnit jen mimo toto daňové řízení požadavkem na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem správce daně uplatněným podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.
49. Žalobce se nemůže úspěšně bránit ani žalobní námitkou, že žalovaný měl I. K. vyslechnout v rámci mezinárodní daňové spolupráce. V první řadě soud nezaznamenal, že by žalobce takový důkazní návrh učinil již v průběhu daňového řízení. Vzhledem k tomu, že

napadené rozhodnutí je založeno na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, nemohl by soud již při posuzování zákonnosti tohoto závěru napadeného rozhodnutí přihlížet k tomuto opožděnému důkaznímu návrhu, s nímž daňové orgány vůbec nebyly konfrontovány. Doplňování dokazování před soudem je v těchto případech omezeno v zásadě jen na případy, kdy dříve řádně navržený, potřebný, ale nerealizovatelný důkaz se ukáže být dostupným v době soudního řízení, jako v případě dohledaných, dříve nezvěstných listin, svědků apod. I kdyby však takový důkazní návrh byl v obsáhlých podáním zástupce žalobce skryt nebo měl-li by se snad žalovaný touto možností zabývat z moci úřední, nemohl žalobci vyhovět, neboť pro výslech osoby v rámci mezinárodního dožádání je třeba více než jen jméno a příjmení svědka, neboť osob shodného jména je na X se 42 miliony obyvatel nepochybně více. Aktuální údaje o I. K. však ze spisu nejsou patrné, a proto touto cestou žalovaný postupovat nemohl. Naposledy zmiňovaná možnost využití adresy z řízení o pobytové žádosti svědka by se vztahovala k adrese značně (více než 10 let) zastaralé a pravděpodobně nepoužitelné s ohledem na to, že svědek zjevně měl po několik let bydliště v České republice.

50. Pakliže se žalobce domáhal výsledku dalších osob, a to zákazníků, kterým byly fakturované práce prováděny, soud sdílí závěr žalovaného, že nelze předpokládat, že by mohli mít konkrétní znalost rozhodných skutečností, zejména pokud jde o jméno, příjmení a další osobní údaje X dělníků reálně vykonávajících stavební práce pro žalobce a dojednané cenové podmínky a uskutečněné hotovostní úhrady mezi žalobcem a těmito osobami, resp. jejich „zástupcem“ (kdy, kde, kolik). Zcela okrajový rozsah znalostí zákazníků o těchto okolnostech dobře ilustruje obsah výpovědi Ing. J., která v tomto směru nebyla schopna sdělit nic více než to, že na stavbě pracovali patrně i cizinci. S praktickou jistotou lze předpokládat, že z výsledků zákazníků by nebylo možné vytěžit relevantní skutečnosti v podrobnosti nezbytné pro uznání žalobcem údajně vynaložených výdajů. Ostatně obecně vzato není v zájmu dodavatelů informovat své zákazníky o svých subdodavatelích a podmínkách a cenách subdodávek, neboť by se tím zákazníci mohli dozvědět o marži, jakou si jejich přímý dodavatel k práci subdodavatelů přiráží, popřípadě v budoucnu přímo využít nezprostředkovaných dodávek od těchto subdodavatelů. Bylo by tedy velmi překvapivé, pokud by některý ze zákazníků potřebnými informacemi v potřebné hloubce disponoval.
51. Navrhoval-li dále žalobce provést rekognici V. D. před žalobcem a jeho dodavateli (Č.) prostřednictvím orgánů činných v trestním řízení, tato forma provedení důkazu je zcela mimo pravomoc žalovaného, který nemůže dosáhnout toho, aby orgány činné v trestním řízení takové řízení zahájily a v něm provedly právě takovýto důkaz, protokol, z něž by následně mohl být využit v daňovém řízení se žalobcem. Jinak ovšem soud nesdílí závěr žalovaného, že by v daňovém řízení nemohl rekognici učinit sám správce daně, neboť se nepochybně jedná o druh důkazu, který může za určitých okolností přispět k řádnému zjištění skutkového stavu. Přípustnost takového důkazu nepochybně ani žalovaným odkazovaný rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 Afs 62/2010-225, neboť v něm se NSS vyjádřil tak, že v případě, že daňovému subjektu bylo umožněno se výsledku svědka zúčastnit a on sám této možnosti nevyužil, není namístě znovu takového svědka předvolávat za účelem jeho rekognice daňovým subjektem, který již tuto možnost měl a ke své škodě ji zmeškal. Tento právní názor nepochybně dopadá na žalobce samotného, který se též nedostavil k výsledku V. D., ač byl o něm vyrozuměn. Pokud jde pak o rekognici téhož svědka dodavateli žalobce, té se (mimo trestní řízení) žalobce dovolával poprvé až v opakovaném odvolacím řízení pro vydání předcházejícího zrušovacího rozsudku K. S.

v P. v situaci, kdy neunesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu ke společnosti D již KS akceptoval. Nelze ovšem očekávat, že by pánové Č. byli přítomni předávání peněz tomuto svědkovi. Samotná rekognice z jejich strany by tak nanejvýše mohla dosvědčit, že V. D. byl oním V., který s nimi na stavbě pracoval, avšak ještě by neumožňovala učinit bezpečný závěr, že mu částky uvedené na žalobcem předložených daňových dokladech skutečně byly též předány. Pokud dále žalobce požadoval provést důkaz výsledky řízení místně příslušného správce daně se společností D, není vůbec patrné, typově jaké důkazy si žalobce pod tímto označením představuje a jaké skutečnosti by z nich podle něj mělo být možné zjistit. Ani tento důkazní návrh tedy nepovažuje soud za relevantní a nevyčítá žalovanému, pokud mu nevyhověl. Je pravdou, že žalovaný se k tomuto důkaznímu návrhu v textu napadeného rozhodnutí výslovně nevyjádřil, tento dílčí nedostatek ve vypořádání jinak značně obsáhlých a pro svou nestrukturovanost krajně nepřehledných podání zástupce žalobce však soud již nepovažuje za natolik zásadní vadu, aby jen pro ni napadené rozhodnutí rušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Jednalo by se o formalistický postup soudu, který by na výsledku daňového řízení již nic nezměnil.

52. Pokud jde o návrh žalobce, aby soud vyslechl V. D. jako svědka podruhé, soud tento důkazní návrh považuje za nadbytečný. Jak již výše soud nastínil, žalobce měl unést důkazní břemeno v průběhu daňového řízení. V řízení před soudem již není prostor k tomu, aby svou nedůslednost v řízení před daňovými orgány doháněl. Žalobce měl možnost se výsledku tohoto svědka zúčastnit, mohl provést jeho rekognici a využít své osobní přítomnosti k tomu, aby svědka konfrontoval, pokud jde skutečně o osobu, která pro žalobce fyzicky stavební práce prováděla. Pokud tak neučinil, ačkoliv tomu správce daně nijak nebránil, není důvodu tentýž výsledek podruhé opakovat před soudem.
53. Lze tedy shrnout, že po zrušení původního rozhodnutí žalovaného nebyly žalovaným zjištěny žádné další skutečnosti poté, co se nepodařilo k výsledku předvolat I. K., neboť jmenovaný je neznámého pobytu a žalovaným nebyl zjištěn způsob, jak jej kontaktovat. Za situace, kdy se důkazní situace v projednávané věci vůbec nezměnila, aniž by to bylo možné žalovanému vyčítat, tak nelze než přijmout závěr, že žalobce uskutečnění výdajů nebyl schopen v daňovém řízení prokázat. Pokud pak žalobce hovoří o své dobré víře, v tomto směru je třeba i nadále vycházet ze závěrů vyslovených v této věci rozsudkem NSS, že žalobce nebyl v dobré víře a nelze na něj aplikovat závěry judikatury týkající se daňových podvodů. Je sice pravdou, že původní striktní závěr správce daně, odcitovaný v napadeném rozhodnutí i žalovaným, že bylo prokázáno, že uvedené práce neprovedly družstvo I a společnost D, je přehnaný a neodpovídá skutkovému stavu, z obsahu napadeného rozhodnutí je však patrné, že samotný žalovaný učinil závěr mírnější, že žalobce neunesl své důkazní břemeno k rozhodným skutečnostem, který je příléhavý a plně odůvodňuje výrok napadeného rozhodnutí v potvrzující části.
54. Na závěr lze žalobci sice částečně přisvědčit, že správce daně namísto toho, aby daň vyměřil osobám, které žalobci dodaly sporné stavební práce, tuto daň požaduje po žalobci, k tomu je však nutné dodat, že tento postup daňových orgánů nepředstavuje porušení platných právních předpisů. Byť žalovaný nezpochybňuje, že stavební práce byly žalobci dodány jeho subdodavateli, jejich totožnost zůstala nejistá, stejně jako to, zda a v jaké výši jim žalobce za odvedené práce uhradil. Správce daně tedy neměl dostatek informací pro to, aby mohl zahájit daňové řízení s těmito dodavateli (X fyzickými osobami), jejichž totožnost zůstává z většiny nejasná, resp. je-li zčásti známa, pak je překážkou jejich nepřítomnost na území České republiky a praktická nemožnost jejich dohledání mimo

území. Na druhou stranu bylo zjištěno, že žalobce není schopen prokázat oprávněnost výdajů, které v této souvislosti uplatnil ve svém daňovém přiznání. V rozsahu těchto neprokázaných výdajů mu tedy správce daně po právu doměřil daň, neboť své důkazní břemeno ve směru vážných pochybností o pravdivosti údajů v předložených písemných dokladech správce daně bezpečně unesl.

55. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

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

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 NSS. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet NSS lze získat na jeho internetových stránkách: www.x.cz.

Praha 4. června 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu