



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **M. A.**
sídlem V. 1384/6, I.
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9.10.2017, č.j. 43491/17/5200-10422-709598 a č.j. 43493/17/5200-10422-709598,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného 9.10.2017, č.j. 43491/17/5200-10422-709598 a č.j. 43493/17/5200-10422-709598, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 25 287 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 9.10.2017, č.j. 43491/17/5200-10422-709598, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 667 290 Kč spolu s penálem z doměřené daně ve výši 133 458 Kč.
2. Podanou žalobou žalobce dále napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 9.10.2017, č.j. 43493/17/5200-10422-709598, kterým žalovaný změnil platební výměr správce daně ze dne 9.11.2016, č.j. 4399947/16/3012-51525-708277, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň z příjmů fyzických osob, tak, že doměřená daň činí 1 160 474 Kč a penále z doměřené daně 232 094 Kč.
3. Žalovaný potvrdil závěry správce daně, že žalobce neprokázal, že uplatněné výdaje za úklidové práce (či za odvoz sutí) vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce namítá, že s ohledem na skutečnost, že nebylo zpochybněno, že práce, jež fakturoval svým odběratelům, byly fakticky provedeny, a že na tyto práce si musel najímat další subjekty, protože by je sám nezvládl, své důkazní břemeno ve smyslu ZDP unesl.
5. Žalobce uvádí, že si najímal firmy spojené s panem M. a panem K., které pomáhaly žalobci činnosti spojené s úklidem ulic a výstaviště realizovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Někdy tito lidé pracovali s ručním náradím, jindy využívali techniku žalobce (zametací stroje), případně i techniku odběratele žalobce SITA CZ a.s. Žalobce si vedl ve svých denících počty odpracovaných hodin svých dodavatelů a místa vyčištěných ulic si uváděl do map. Vše bylo po vzájemném odsouhlasení těmito dodavateli a žalobcem řádně předáno žalobci a poté zkontrolováno ze strany SITA CZ a.s. Dodavatelé žalobce byli v hotovosti vypláceni většinou jednou týdně, kdy oproti hotovosti předával žalobci pan M. a pan K. doklad, který jim vystavila jejich účetní nebo si jej vystavili sami.
6. Žalobce zdůrazňuje, že je pouze vyučený automechanik bez maturity, který na uvedených příjmových dokladech kontroloval pouze částku. Navíc, pokud by na dokladech našel nějakou nesrovnalost a kvůli tomu nezaplatil, tak lidé od jeho dodavatele by už příště do práce nepřišli; byl rád, že od dodavatelů vůbec nějaký doklad dostal a že práce pro SITA CZ a.s. mu tito dodavatelé odvedli.
7. Pokud správce daně vytýkal chybná data vystavení dokladů, jednalo se podle žalobce o formální pochybení. Žalobce tato data nekontroloval. Podle žalobce je zásadní, že uvedené částky zaplatil, navíc všichni svědci autentičnost dokladů potvrdili. V situaci, kdy již na dodavatelských fakturách byly uvedeny správné údaje, lze mít za to, že uskutečnění platby bylo prokázáno. Příjmové doklady tak byly nadbytečné, což ale účastníci transakce nevěděli.
8. Pokud jde o jeho dodavatele, tak k tomu žalobce uvádí, že není pravdou, že by byli nekontaktní; jejich jednatelé i pan M. coby podnikající fyzická osoba se dostavili ke správci daně a byli vyslechnuti jako svědci. Správce daně tak mohl i u nich zahájit daňové řízení.

Správcem daně uváděná nekontaktnost a skutečnost, že jeho dodavatelé nepodali daňové přiznání, nemohou být jediným důkazem prokazujícím pochybnosti správce daně, když proti této pochybnosti bylo postaveno množství důkazních prostředků žalobce (mapy, deníky, poznámky, výpočty, svědecké výpovědi). Žalobce neodpovídá za plnění povinností jeho dodavatelů vůči státu a není reálné, aby zmapoval a odhalil případné nekalé jednání jeho dodavatelů. Žalobce je proto toho názoru, že to byl správce daně, který své důkazní břemeno neunesl.

9. Pokud jde o výsledky svědků, žalobce poukazuje na to, že se jedná o osoby, které se žijí velmi nekvalifikovanou prací, nemají patrně ani dokončené základní vzdělání, čemuž odpovídá i úroveň odpovědí svědka M. a K., kteří na některé otázky správce daně ani nemohli znát odpověď nebo jim nerozuměli (otázky týkající se účetnictví). Provedení prací přitom svědci potvrdili, stejně jako je potvrdila paní K. Pokud měl správce daně jejich odpovědi za obecné, mohl svědkům položit takové otázky, které by jejich odpovědi dostatečně konkretizovaly. Nic takového však správce daně neučinil; obecnost odpovědí svědků tak nelze klást k tíži žalobci. Žalobce nemohl předjímat, jaké bude hodnocení těchto svědeckých výpovědí, a považoval je za dostatečné. Podle žalobce neexistuje žádný důvod k tomu, aby uváděl nepravdivé údaje o svých dodavatelích či si je vymýšlel, když práce byly fakticky realizovány, což potvrdil i zástupce odběratele SITA CZ a.s.
10. V rámci odvolání žalobce předložil žalovanému tabulku obsahující přehled jednotlivých nakoupených prací a jejich přímou návaznost na fakturaci svým odběratelům; tímto důkazním prostředkem se přitom žalovaný nezabýval. Pokud by bylo pravdou, co tvrdí žalovaný, že práce nedodali uvedení dodavatelé, tak by žalobce dosahoval astronomických hodnot marže, resp. přidané hodnoty, která by vysoce překonala i ty největší specializované poradenské firmy, u kterých je přidaná hodnota jejich činnosti bezesporu vyšší, neboť prodávají práci specialistů. Žalobce v této souvislosti akcentuje cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně.
11. Žalobce má za to, že všechny výdaje dostatečně prokázal a žalovaný jeho tvrzení relevantním způsobem nezpochybnil, přičemž důkazní prostředky žalobce účelově odmítl. Podle žalobce pokud by došlo k tomu, že by zdejší soud akceptoval vyloučení daňově uznatelných výdajů, tak měla být žalobci daň stanovena podle pomůcek, neboť daň zcela jistě nebyla s ohledem na rozsah vyloučených výdajů stanovena ve správné výši. Žalobci byly vyloučeny výdaje představující 59,16 % celkových nákladů v roce 2012 a 55,05 % celkových nákladů v roce 2013. Přitom pokud jde o příjmy žalobce, ty nebyly zpochybněny, tudíž výše přidané hodnoty u žalobce z jím poskytovaných služeb v důsledku tohoto postupu dosahuje úrovně stěží realizovatelné v běžné podnikatelské praxi; touto otázkou se však žalovaný nezabýval.
12. Žalobce dále namítá, že žalovaný pochybil, pokud žalobci neumožnil prodloužení lhůty k vyjádření se k zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení v rozporu s § 36 odst. 2 a § 115 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
13. Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice, zdůraznil, že drobné odlišnosti ve svědeckých výpovědích nemají vliv na to, že faktická stránka věci byla prokázána. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil

žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

14. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadená rozhodnutí považuje za správná a odůvodněná. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadených rozhodnutích.
15. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem, včetně jednání. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
17. Zdejší soud napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Podle správce daně žalobce neprokázal vynaložení výdajů na dodavatelské služby od BS REVISTAV CZ, s.r.o., REMAPO, s.r.o., AMD sped., s.r.o. N.V.Z., s.r.o. a od B. M. Podle správce daně a žalovaného žalobce neprokázal, že práce byly provedeny v souladu s deklarovanými údaji, zejména zda byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli a zaplacený v deklarované výši.
19. Pokud jde předně o procesní námitky, že žalovaný žalobci neumožnil prodloužení lhůty k vyjádření se k zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení, tak ta je podle zdejšího soudu účelová. Je totiž zřejmé, že žalovaný se zabýval všemi vyjádřeními žalobce, která byla v rámci odvolacího řízení žalovanému doručena, tedy i vyjádřením ze dne 28.8.2017 podaným po 15 denní lhůtě, která byla žalobci stanovena ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (zdejší soud odkazuje na body 48 a 49 rozhodnutí č.j. 43493/17/5200-10422-709598 a str. 50 rozhodnutí č.j. 43491/17/5200-10422-709598). Pokud jde dále o tabulku obsahující přehled jednotlivých nakoupených prací a jejich návaznost na fakturaci odběratelům, tak tou se žalovaný zabýval v bodech 33 a 34 rozhodnutí č.j. 43493/17/5200-10422-709598 a v bodech 36 a 37 rozhodnutí č.j. 43491/17/5200-10422-709598.
20. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP 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.
21. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu); neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se

přenesa opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

22. Žalobce za zdaňovací období roku 2012 uplatnil jako daňově účinné výdaje hrazené v hotovosti BS REVISTAV CZ s.r.o. (v celkové výši 1 808 597 Kč), REMAPO, s.r.o. (v celkové výši 1 411 700 Kč), AMD sped. s.r.o. (v celkové výši 116 190 Kč) a B. M. (v celkové výši 1 105 865 Kč) za služby (subdodávky), jejichž prostřednictvím prováděl práce pro SITA CZ a.s. a MELOUNOVÁ, s.r.o. Za zdaňovací období roku 2013 pak žalobce uplatnil jako daňově účinné výdaje hrazené v hotovosti N.V.Z., s.r.o. (v celkové výši 4 231 988,40 Kč) a B. M. (v celkové výši 975 930 Kč) za služby (subdodávky), jejichž prostřednictvím prováděl práce pro SITA CZ a.s. a MELOUNOVÁ, s.r.o.
23. V této souvislosti ze správního spisu plyne, že žalobce měl pouze jednoho zaměstnance. V roce 2012 žalobce dosáhl obratu ve výši 7,6. mil Kč a v roce 2013 9,7 mil Kč, přičemž většinu prací prováděl subdodavatelsky (protokol o ústním jednání ze dne 7.9.2015, č.j. 3462011/15/3012-60562-705222). Faktické uskutečnění prací ani jejich úhrada konečnými odběrateli žalobce nebyly správcem daně a žalovaným zpochybněny (bod 18 rozhodnutí žalovaného č.j. 43491/17/5200-10422-709598 a č.j. 43493/17/5200-10422-709598).
24. Správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, zda práce skutečně provedli deklarovaní dodavatelé. Na základě dožádání zjistil, že se jedná o nekontaktní daňové subjekty, kteří za zdaňovací období roku 2012 a 2013 nepodali daňová přiznání. Správce daně dále zjistil, že pokud jde o pokladní doklady, na nichž jsou uvedeni dodavatelé žalobce jako příjemci hotovosti, není zachována číselná řada – datum vystavení dokladu neodpovídá číselné posloupnosti jednotlivých dokladů, podle správce daně došlo k úhradě zřejmě dříve, než byly příjmové doklady vystaveny. Proto správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že výdaje, které si na základě dokladů od těchto dodavatelů v daných zdaňovacích obdobích uplatnil, byly výdaji dle § 24 odst. 1 věty první ZDP.
25. Žalobce správci daně doložil jím vystavené faktury pro SITA CZ a.s., které přiřadil k fakturám dodavatelským, smlouvu uzavřenou s BS REVISTAV CZ s.r.o. o poskytování úklidových a pomocných prací, smlouvu o poskytování úklidových služeb uzavřenou s N.V.Z., s.r.o. a celoroční objednávky prací u B. M. Dále předložil smlouvy a dodatky ke smlouvám se SITA CZ, a.s. a MELOUNOVÁ, s.r.o. Dále žalobce doložil ukázky pracovních deníků, mapy s vyznačením ulic a časy, kdy měly být práce hotové, část výkazů práce, část vlastních poznámek, interní poznámky a ofoceně listy z diářů, kde si zaznamenával informace o odpracovaných hodinách.
26. Správce daně dospěl k závěru, že výše uvedené žalobcem předložené důkazní prostředky osvědčují uskutečnění zdanitelných plnění a věrohodnost příjmů žalobce, nicméně neprokazují faktické přijetí plnění od jím deklarovaných dodavatelů. Správce daně poukázal na to, že žalobcem deklarované práce nebylo možno ověřit u jeho dodavatelů. Žalobce k tomu vedl, že další důkazní prostředky již momentálně nemá, ale pokusí se nějaké předložit; žalobce doložil čestné prohlášení B. M. a Z. K., z nichž správce daně dovodil, že byly vystaveny na základě daňových dokladů, které jim předložil žalobce, a

nikoli na základě jejich vlastních podkladů. Uvedené hodnocení správce daně odpovídá podkladům ve správním spisu – obě čestná prohlášení mají identickou formu a text a obsahují tabulku se seznamem faktur pro žalobce. V čestném prohlášení Z. K. je uveden seznam faktur, které měly žalobci vystavit BS REVISTAV CZ s.r.o., REMAPO, s.r.o. a AMD sped. s.r.o., v čestném prohlášení B. M. pak seznam faktur od N.V.Z., s.r.o. a od něj coby fyzické osoby. Podpisy Z. K. a B. M. byly notářsky ověřeny v Brně dne 26.1.2016. Pokud jde v této souvislosti o závěr správce daně ohledně čestných prohlášení, uvedený ve zprávě o daňové kontrole, že předloženou písemnost nelze přijmout jako důkazní prostředek, tak zdejší v této souvislosti odkazuje na § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož 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. Pokud jde o dokazování v daňovém řízení písemnými prohlášení osob, pak pouze platí, že „čestné prohlášení“ je listinou, která není ze zákona nadána pravdivostí o tom, co je v ní uvedeno, což plyne z ustálené judikatury správních soudů; „*Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu ...nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vymlčet. Jakkoliv musí správce daně přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvrzení musí následně zoblednit jako důkazy.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2014, č.j. 9 Afs 139/2013-30). Žalovaný však již zmíněné listiny vyhodnotil s tím, že je neosvědčuje jako důkaz, neboť byly zpracovány na základě podkladů od žalobce. Takovému hodnocení nemá zdejší soud co vytknout, neboť zapadá do kontextu níže shrnutých svědeckých výpovědí B. M. a Z. K., kteří nevěděli, jak byl obsah těchto listin vytvořen a kým.

27. Pokud jde v této souvislosti o dodavatele AMD sped. s.r.o., tak k tomu žalobce konkrétně nic nenamítal. Výdaje za služby tohoto dodavatel žalobce opíral o tři faktury (v celkové výši 116 190 Kč) za odvoz sutí. S tímto dodavatelem neměl žalobce uzavřenu žádnou smlouvu či objednávku a nebylo možno zjistit, pro koho a kam byla suť odvážena. Na základě dožádání správce daně zjistil, že AMD sped. s.r.o. je nekontaktní a není tudíž možné tyto údaje ověřit přímo u tohoto dodavatele. Žalobce souhlasil se správcem daně, který mu tyto výdaje coby daňově účinné neuznal, a ostatně ani v žalobě uvedený závěr nezpochybňuje.
28. Správce daně dále vyslechl jako svědka S. H., zástupce SITA CZ a.s., který uvedl, že mu bylo známo, že si na objednané práce žalobce někoho najímal, protože sám by to nezvládl. Když práce žalobci zadával a přebíral je, bylo u toho podle S. H. více lidí; o koho se jednalo, nevěděl, protože pro něj byl obchodním partnerem žalobce. O tom, jakým způsobem probíhalo předávání služeb mezi žalobcem a jeho subdodavateli, svědek nevěděl (protokol o ústním jednání ze dne 17.3.2016, č.j. 651228/16/3005-60562-705270). Podle správce daně na základě svědecké výpovědi nebylo prokázáno, že by pro žalobce prováděli práce deklarovaní dodavatelé v deklarované ceně.

29. Zdejší soud k tomu uvádí, že se s takovým obecným závěrem hodnotícím předmětnou výpověď v neprospěch žalobce neztotožňuje. Tato svědecká výpověď totiž ani nemohla být způsobila prokázat, kdo konkrétně pro žalobce úklidové práce zajišťoval. Dodavatelem SITA CZ a.s. byl totiž sám žalobce, což S. H. potvrdil a potvrdil také to, že služby přebíral přímo od žalobce, a to na základě smlouvy, kterou měl se žalobcem uzavřenou (podle svědka v nich byla uvedena „metráž“ a doba, do kdy mají být práce provedeny). K otázce správce daně týkající se přebírání provedených prací S. H. uvedl, že *„ke každé zakázce tohoto typu jsou mapové podklady a metrážní podklady, v tom se vyznačilo, co má být provedeno a to se také předávalo. Fyzicky to probíhá tak, že jsem pana A. spolu s dalšími dvěma osobami naložil do auta a jeli jsme přebírat konkrétní části zakázky.“* K otázce správce daně, zda kontroloval i průběh prací, S. H. uvedl, že ano, že kontroloval, *„jestli se práce provádějí, jestli jsou na místě lidé a také jestli mají reflexní vestu“*. Pokud jde o rozsah zadáných prací, jednalo se práci, kterou by zvládli desítky pracovníků (nárazová práce, např. odstranění sněhu, zajištění veletřhů či blokové čištění). Dále S. H. uvedl, že pokud byl pan M. osobou, která s ním a žalobcem jezdila, že by ho snad poznal, pokud by ho správce daně přivedl. Nepochybně tedy z této svědecké výpovědi plyne, že služby byly realizovány, a to v nasmlouvaném rozsahu. K tomu ze svědecké výpovědi B. M. (níže) plyne, že tento svědek potvrdil, že při předávání prací přijel vždy žalobce „s nějakým pánem“ a zkontroloval si, že je všechno v pořádku.
30. Správce daně dále vyslechl K. K., administrativní pracovníci žalobce, která potvrdila, že práce byly objednávány u B. M. a Z. K., které podrobně popsala. Podle svědkyně se jednání mezi žalobcem a těmito dodavateli odehrávala na Kolišti, kde pan M. bydlí, někdy také v R. na benzinové pumpě. Pokud jde o prováděné práce, jednalo se podle svědkyně o akce na výstavišti v Brně, přesný objem a počet nebyla schopna sdělit. K. K. dále uvedla, že byla přítomna předávání služeb asi jedenkrát do měsíce. Předávání služeb probíhalo tak, že si žalobce s pány M. a K. vzájemně předávali výkazy a podklady a práce se následně vyúčtovaly. Příjmové doklady panů M. a K. vystavovala podle svědkyně účetní (o ní svědkyně bližší informace nevěděla). K. K. uvedla, že byla přítomna předávání příjmových dokladů. Peníze se podle svědkyně předávaly poté, co se zkontrolovaly výkazy na místě. Většinou se částky předávaly ke konci týdne, v pátek, peníze předával žalobce panu M. a panu K. (protokol o ústním jednání ze dne 6.5.2016, č.j. 2260254/16/3005-60562-705270). Správce daně k této svědecké výpovědi uvedl, že z ní nevyplýnuly konkrétnější skutečnosti, které by mohly prokázat faktické uskutečnění prací v deklarovaném objemu a deklarované finanční výši; svědecká výpověď se nesla v obecné rovině, svědkyni nebyly známy skutečnosti ohledně fakturace od deklarovaných dodavatelů.
31. Správce daně dále vyslechl Z. K., jednatele a společníka BS REVISTAV CZ s.r.o. a REMAPO, s.r.o., který k otázkám ohledně prací pro žalobce uvedl, že pro něj dělal úklidové práce, například odklizení sněhu, a to převážně na Výstavišti. Svědek dále uvedl, že měl svou firmu, kde pracovali brigádníci, které sháněl po hospodách. K dotazu správce daně na název této firmy svědek K. uvedl, že si myslí, že to bylo „Remapo“, ale nevěděl, zda se jedná o společnost s ručením omezením či jinou obchodní korporaci. Spolupráci se žalobcem navázal přes internet, nevzpomněl si, v jakém období úklidové práce žalobci poskytoval. Pokud jde o nástroje, ty byly buď od žalobce, nebo měl svědek vlastní. Svědek dále uvedl, že při předávání prací prováděných brigádníky byl přítomen pouze žalobce. Pokud jde o daňové doklady, ty vystavovala účetní Z. K., jejíž jméno neuvedl. Pokud jde o platby, ty podle Z. K. probíhaly na místě práce po jejím provedení. Na cenu služby pro

žalobce si již nevzpomněl, pouze uvedl, že brigádníci dostávali 100 Kč na hodinu. Z. K. dále uvedl, že se dobře zná s panem M., jsou kamarádi, ale úklidové práce dělal vždy jen pro žalobce. K otázce správce daně, kdo sepsal čestné prohlášení ze dne 26.1.2016, které svědek ověřil svým podpisem, uvedl, že neví, „*jak to má vysvětlit*“ (protokol o ústním jednání ze dne 16.6.2016, č.j. 2927488/16/3005-60562-705270). Správce daně a žalovaný k této svědecké výpovědi mj. uvedl, že Z. K. neuvedl žádné skutečnosti k BS REVISTAV CZ s.r.o., i když byl v rozhodné době jejím jednatelem a společníkem, a nebyl schopen přesně specifikovat, která společnost měla úklidové práce realizovat, neznal ani další okolnosti provádění prací pro žalobce (časové období, dohodnutá cena), ani bližší okolnosti ohledně REMAPO, s.r.o., za niž podepisoval faktury. Nebyl také schopen uvést žádné okolnosti k čestnému prohlášení, které podepsal. Žalovaný závěr správce daně potvrdil s tím, že svědecká výpověď Z. K. neprokazuje provedení prací pro žalobce v tvrzeném rozsahu a ceně („finanční výši“) (zpráva o daňové kontrole č.j. 4040284/16/3005-60562-705270, bod 29 rozhodnutí 43491/17/5200-10422-709598). S uvedeným hodnocením svědecké výpovědi se zdejší soud ztotožňuje; z této svědecké výpovědi konkrétně plyne pouze to, že Z. K. se kamarádil s B. M., sháněl brigádníky na úklidové akce za 100 Kč na hodinu, které se měly konat převážně na výstavišti, a že na úklidových pracích určitým způsobem sám osobně participoval (měl i vlastní nářadí apod.).

32. Správce daně dále vyslechl B. M. B. M. uvedl, že žalobce zná a že pro něj pracuje jako subdodavatel. Spolupráce probíhala tak, že žalobce zavolał, dovezl seznam ulic a mapky, svědek „vzal lidi“ a jel na určitou akci. Na práce si sehnal brigádníky, kteří pro něj pracovali na dohodu o provedení práce (cca 6 – 8 lidí). Část nářadí měl svoji, část od žalobce. Na práci se podíleli i jiní pracovníci, svědek uvedl, že se jednalo o zaměstnance REMAPO s.r.o. a STAVOSPECIAL s.r.o. pana K. K dotazu správce daně, proč jsou úklidové práce fakturovány po část roku přímo na svědka a část na N.V.Z., s.r.o., svědek uvedl, že měl brigádnické smlouvy na fyzickou osobu i na tuto firmu. Práce žalobce panu M. platil v hotovosti 3 krát až 4 krát do měsíce, někdy i vícekrát. K některým dotazům správce daně ohledně sociálního a zdravotního pojištění svědek odkázal na účetní. Při předávání prací přijel vždy žalobce „s nějakým pánem“ a zkontroloval si, že je všechno v pořádku. Faktury vystavovala účetní paní O., P., S., a dále účetní z O., na jejíž jméno si svědek nevzpomněl. V průběhu ústního jednání správce daně seznámil svědka s tím, že na většině pokladních dokladů, na nichž je svědek uveden jako příjemce hotovosti, je uvedeno jiné datum vystavení, než kdy došlo k úhradě a zaevidování předmětného dokladu. Správce daně vyzval svědka, aby vysvětlil, jak mohla být potvrzena úhrada hotovosti na dokladu, který nebyl v době úhrady vystaven. To svědek nedokázal vysvětlit. Nevěděl dále, z jakého důvodu není zachována číselná řada na pokladních dokladech, které měl vystavit. K otázce plateb B. M. uvedl, že měl vždy napsané hodiny s cenou, což předal účetní, která vystavila doklad, poté mu žalobce vždy zaplatil (někdy v Brně, někdy v Rosicích u Lidlu). U předání plateb nebyl nikdo další přítomen. K otázce ohledně plnění svých daňových povinností svědek uvedl, že určité plněny byly, a odkázal na účetní. K otázkám správce daně týkajícím se čestného prohlášení svědek uvedl, že čestné prohlášení ze dne 26.1.2016 sepsala jeho účetní paní V., která sepsala i čestné prohlášení pana K. Údaje, podle kterých účetní čestné prohlášení zpracovala, byly od žalobce. K otázce zástupce žalobce B. M. uvedl, že čestné prohlášení podepsal bez nátlaku a také že podepisoval veškeré faktury (protokol o ústním jednání ze dne 15.6.2016, č.j. 2322693/16/3005-60562-705270). Obsah svědecké výpovědi se podle správce daně nesl

převážně v obecné rovině. Svědek sice uvedl, že pro žalobce pracoval jako subdodavatel, avšak konkrétní „skutečnosti“ ve věci dokladů (faktur), které měl pro žalobce vystavit, nedokázal zodpovědět. Podle správce daně a žalovaného nebylo v průběhu svědecké výpovědi prokázáno, že B. M. provedl pro žalobce práce v deklarovaném rozsahu a deklarované finanční výši. Pouhé tvrzení svědka, že pracuje jako subdodavatel pro žalobce, ještě podle správce daně a žalovaného neprokazuje faktické provedení předmětných prací. Svědecká výpověď podle správce daně a žalovaného nepřinesla k věci nic podstatného (bod 27 rozhodnutí č.j. 43493/17/5200-10422-709598).

33. Zdejší soud s uvedeným hodnocením svědecké výpovědi nesouhlasí. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že pan M. „dokonce“ uvedl, že práce zadal jako subdodávku REMAPO s.r.o. a STAVOSPECIAL s.r.o., což však vyloučil Z. K. Zdejší soud k tomu uvádí, že B. M. především potvrdil provádění úklidových prací svými brigádníky (resp. brigádníky jeho firmy N.V.Z., s.r.o.), s tím, že pro žalobce pracovali i lidé od pana Z. K. (z REMAPO s.r.o. a STAVOSPECIAL s.r.o.). K otázce správce daně, komu předával převzatou hotovost v N.V.Z., s.r.o., uvedl, že z ní vyplácel brigádníky a subdodavatele, konkrétně REMAPO s.r.o. (zastoupené Z. K.) a STAVOSPECIAL s.r.o. („zastoupené Z. K. a brigádníky“). Z uvedeného nelze podle zdejšího soudu jednoznačně dovodit, zda tyto subjekty (resp. Z. K. a brigádníky) B. M. pouze vyplácel či zda REMAPO s.r.o. a STAVOSPECIAL s.r.o. byly jeho subdodavateli, jak uvádí správce daně. Navíc, i pokud by tomu tak bylo, není zřejmé, jaký vliv tato skutečnost podle správce daně má na unesení důkazního břemena žalobcem; jinými slovy, proč by i dodavatel B. M. nemohl mít subdodavatele. Zdejší soud se nadto neztotožňuje s tím, že by B. M. odpovídal na otázky ohledně faktické realizace úklidových prací obecně, jak konstatuje správce daně; skutečnost, že neuměl odpovědět na detaily ohledně příjmových dokladů a fakturace, vysvětlil tím, že to měly na starosti účetní.
34. Zdejší soud zdůrazňuje, že v nyní posuzované věci se nejedná o daňové povinnosti B. M., nýbrž o prokázání tvrzení žalobce, že B. M. skutečně zaplatil v hotovosti částky (1 105 865 Kč v roce 2012 a 4 231 988,40 Kč a 975 930 Kč v roce 2013) za práce, které poté předal v deklarovaném rozsahu svému odběrateli SITA CZ a.s., který mu za práce zaplatil. Z ničeho přitom neplyne, že by práce (služby) pro konečného odběratele (SITA CZ a.s.) nebyly provedeny řádně. Na předestřeném „příběhu“, že žalobce jednal s panem M., který si poté na úklidové práce byl schopen sehnat brigádníky (na sebe a na svoji firmu) v rozsahu, který si žalobce (společně se S. H.) ověřil a zanesl do svých podkladů, zdejší soud žádné trhliny neshledává, obzvláště v kontextu, kdy rozsah plnění nebyl správcem daně relevantně zpochybněn (ostatně, jak již bylo uvedeno, ani odběratelem žalobce, který by mu jinak za úklidové práce stěží zaplatil).
35. Pokud pak žalovaný a správce daně na několika místech zmiňují, že žalobce neprokázal, že došlo k zaplacení poskytnutých plnění v deklarované výši, tak není zřejmé, z jakých skutečností tyto pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dovozují. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně pouze zmiňuje nesrovnalosti v číslech a datech pokladních dokladů, avšak dále se již otázkou realizace úhrad za služby v hotovosti (v mnohamilionových částkách) správce daně a ani žalovaný v napadených rozhodnutích nezabývají, a to ani v kontextu s příjmy žalobce za provedené práce od SITA CZ a.s.; jinými slovy ani správce daně, ani žalovaný neuvádějí žádné konkrétní skutečnosti, proč žalobci „nevěří“, že za provedené práce zaplatil v deklarované výši.

36. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole č.j. 4040284/16/3005-60562-705270 dále poukázal na rozpory ve svědeckých výpovědích K. K., která tvrdila, že byla u předávání finanční hotovosti dodavatelům, a B. M., který uvedl, že u předávání hotovosti byl pouze žalobce. K. K. dále podle správce daně uvedla, že k předávání finančních prostředků docházelo jedenkrát měsíčně, B. M. uvedl, že to bylo několikrát do měsíce (někdy i více než 4 krát). K tomu zdejší soud poznamenává, že není pravdou, že by svědkyně K. K. konkrétně uvedla, že k předání finančních prostředků docházelo jedenkrát měsíčně; pouze uvedla, že se částky předávaly ke konci týdne, v pátek, a že byla přítomna „předávání služeb“ asi jedenkrát do měsíce, a vždy byla přítomna „předávání příjmových dokladů“. Z její výpovědi není možné zjistit, zda vyúčtování prací na základě podkladů žalobce a výkazů pana M. a K., kontrola výkazů na místě, fakturace, vystavení příjmového dokladu a zaplacení v hotovosti probíhaly ve stejný okamžik. Z otázek správce daně není zřejmé, že by se na časovou souslednost těchto jednotlivých kroků dotazoval. Svědecká výpověď tak podle zdejšího soudu nic podstatného pro věc nepřinesla, svědkyně v zásadě v obecné rovině uváděla to, co žalobce, ovšem s tím rozdílem, že B. M. uvedl, že u předávání prací i hotovosti byl vždy pouze on a žalobce. Žalobce tento rozpor v žalobě nijak konkrétně nevysvětluje. Pokud žalovaný v rámci napadených rozhodnutí tento rozpor akcentoval s tím, že svědecká výpověď K. K. žádný přínos k důkaznímu břemenu žalobce nepřinesla, tak zdejší soud s tím souhlasí. Zároveň nemůže zdejší soud souhlasit s názorem žalobce, že nemohl „předvídat“ hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně, a proto nekladl svědkům doplňující otázky. Žalobce byl v daňovém řízení zastoupen několika profesionály, věděl, co má prokázat, a měl dostatečný procesní prostor pro případné upřesňující či doplňující dotazy na svědky, zejména na K. K., kupříkladu právě k otázkám týkajícím se předání podkladů, kontroly výkazů a předávání plateb.
37. Podstatnými pro posouzení otázky prokázání tvrzení žalobce tak podle zdejšího soudu zůstávají listinné důkazní prostředky doložené žalobcem a obsah svědecké výpovědi S. H. a B. M., a to v kontextu toho, že řádné předání prací odběrateli žalobce, který za ně žalobci zaplatil, nebylo zpochybněno.
38. Pokud žalobce hodlal prokázat daňovou uznatelnost výdajů za úklidové práce na základě formálních dokladů a za situace, kdy si jeho dodavatelé neplnili své daňové povinnosti a byli pro daňovou správu nekontaktní, musel kromě listinných důkazů předešlým jednoznačný a srozumitelný skutkový příběh ohledně toho, jak si subdodávky objednal, jak probíhaly a jak byly placeny. Neplnění daňových povinností a nekontaktnost dodavatelů pro daňovou správu nemůže být žalobci kladena k tíži, nicméně může být prvotním impulsem pro prověření daňových tvrzení žalobce ohledně jeho deklarovaných výdajů. Pokud jde o prokázání uskutečnění plnění deklarovaným subjektem z pohledu daně z příjmů, k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73). Významné totiž je, zda někdo tyto práce skutečně vykonal, zda je vykonal v rozsahu uvedeném na faktuře a zda skutečně obdržel finanční obnos, který následně žalobce uplatnil jako výdaj vynaložený v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů: „*Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)]. Rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2018, č.j. 10 Afs 381/2017-46). Přitom právě otázka skutečného vynaložení (zaplacení za úklidové práce v hotovosti) nebyla podle zdejšího soudu správcem daně prověřována a dostatečně relevantním způsobem zpochybněna, když jediné konkrétně formulované pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se po celou dobu daňové kontroly i odvolacího řízení opíraly o neplnění daňových povinností dodavatelů žalobce a nesrovnalosti v číslech a datech některých pokladních dokladů.

39. Zdejší soud dále uvádí, že pokud správce daně bez ohledu na příjmy žalobce od SITA CZ a.s. za skutečně provedené služby veškeré náklady vynaložené na jejich realizaci jako celek vyloučil, tak daň z příjmu nemohla být stanovena ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správně. V tom se zdejší soud ztotožňuje se žalobcem, neboť výdaje s poskytnutými službami žalobce mít musel, a pokud by je neměl, jím dosažená marže by neodrážena tržní realitu. Pokud jde o žalobcem navrhované řešení, tedy případné stanovení daně podle pomůcek, tak posuzovat v této fázi řízení naplnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu je předčasné. Podle zdejšího soudu za stavu výše shrnutých skutkových zjištění nemůže v této fázi řízení závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, obstát.
40. Zdejší soud proto žalobou napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

41. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
42. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 6 000 Kč (pokud jde o soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku, tak tu žalobce úspěšný nebyl), společně s náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného a účasti u jednání soudu, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, cestovným, uplatněným ve výši 2 340 Kč, to vše společně s částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle

zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 25 287 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), a § 4 a) vyhlášky č. 333/2018 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 28. listopadu 2019

David Raus v.r.
předseda senátu