



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyně Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **RAK-STAV, s.r.o.**
sídlem Ševcovská 3959, Zlín
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Vladislavova 1390/17, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, č. j. 39245/15/5200-11435-711926

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, č. j. 39245/15/5200-11435-711926, se zrušuje
a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 230 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Radka Salajky, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry ze dne 13. 5. 2015, č. j. 1088996/15/3301-52522-711635 a č. j. 1089908/15/3301-52522-711635. Těmito rozhodnutími byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále.
2. Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 byla žalobci doměřena na základě provedené daňové kontroly (zahájené dne 17. 6. 2013 protokolem č. j. 1258523/13/3301-05403-704108), kdy správce daně zvýšil žalobci základ daně za zdaňovací období roku 2010 v souhrnné výši o částku 3 754 448 Kč a za zdaňovací období roku 2011 v souhrnné výši o částku 3 195 139 Kč, a to z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění daňových výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z dodavatelských faktur od společností SKYWOOD s.r.o. (dále jen „SKYWOOD“) a Dastap Trade s.r.o. (dále jen „Dastap Trade“) za stavební práce na konkrétních zakázkách. Správce daně na základě výsledků provedené daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 955681/15/3301-61563-708023) dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení stavebních prací uvedenými subdodavateli, tj. že by na konkrétních stavebních zakázkách skutečně pracovali pracovníci subdodavatelů SKYWOOD a Dastap Trade (včetně toho, jaké práce a v jakém časovém úseku měli tito pracovníci vykonat a zda byly práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám). Tyto závěry správce daně následně potvrdil také žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 7. 12. 2015, č. j. 39245/15/5200-11435-711926.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce pokládal napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné pro nesprávné právní posouzení věci, jakož i pro nesprávné zjištění skutkového stavu. Předně namítal, že žalovaný se nesprávně vypořádal s navrhovanými důkazy, popř. navrhované důkazy vůbec neprovedl. Z důvodu zamítnutí výsledku pěti žalobcem navrhovaných svědků, včetně předvolání jednatele společnosti SKYWOOD, tak žalobce jako daňový subjekt nemohl dostat své důkazní povinnosti. Tvzení žalovaného, že se jednalo o svědky, kteří neřídili, neorganizovali ani neevidovali dodavatelské práce, bylo dle žalobce účelové, neboť ve všech pěti případech se jednalo o svědky, kteří jako zástupci investorů dozorovali prováděné stavební práce, přímo se na stavbách pohybovali a také měli detailní přehled o pohybech dodavatelů.

4. Žalobce se neztotožnil ani s hodnocením žalovaného, který výpovědi svědků vyslechnutých v průběhu daňové kontroly označil za nekonkrétní a nevěrohodné. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný neprováděl výslech svědků metodicky, pokládal jim kapciózní, zavádějící a sugestivní otázky, kdy chybné vedení výslechů pak bylo zdrojem jejich chybné interpretace.
5. Žalobce byl přesvědčen, že žalovanému poskytl veškerou potřebnou součinnost, a to dokonce v nadstandardní míře. Žalovaný však na důkazní návrhy žalobce nepřistoupil, a vždy si dle názoru žalobce raději vyhledal vhodnou výmluvu, bylo-li patrné, že by daný důkaz přispěl k prokázání tvrzení žalobce, že práce provedené ze strany jeho dodavatelů nebyly fiktivní, že k nim skutečně došlo (v tvrzeném rozsahu) a že se na nich podíleli konkrétní lidé.
6. Žalobce např. kromě svědeckých výpovědí navrhoval také vyžádat si opis docházkové knihy na VÚZ Zbiroh, kde probíhala jedna ze stavebních zakázek, přičemž bylo evidentní, že žalobce, který není nadán veřejnoprávním postavením, nemohl získat opisy docházkové knihy z tohoto vojenského objektu. Žalovaný však k tomu na str. 23 dospěl k závěru, že opis docházkové knihy byl nadbytečný.
7. Žalobce nesouhlasil ani s výkladem zásady volného hodnocení důkazů, jak jej žalovaný podal na str. 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle názoru žalobce žalovaný tuto zásadu nepochopil a vykládá si ji tak, že pouze on si může vybírat, jaké důkazy připustí a provede. Zásada volného hodnocení důkazů je však založena na tom, že provedené důkazy je třeba hodnotit volně s cílem eliminace jakýchkoli pravidel, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti, jakož i váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů. Žalovaný přitom své závěry o tom, že žalobci nebyly poskytnuty tvrzené práce ze strany společností SKYWOOD a Dastap Trade staví na vlastní neschopnosti kontaktovat zástupce těchto společností a vynutit si jejich výslech. Namísto nalezení vhodného řešení a učinění maxima možného k zajištění těchto podkladů pak žalovaný raději využil cesty presumpce viny, kdy z žalobce učinil daňového delikventa, a vyměřil mu doměrek na dani včetně značného penále.
8. Aktuální, či v průběhu daňové kontroly (probíhající tři roky po uskutečnění stavebních prací) zjištěnou „nekontaktnost“ dodavatele žalobce, který ovšem v době reálně uskutečněných stavebních prací existoval, podával daňová přiznání a komunikoval se správcem daně, nelze zpětně bez dalšího přičítat k tíži žalobce (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 180/2014). Subdodavatelé žalobce (mezi nimi i společnosti SKYWOOD a Dastap Trade) byly v tehdejší době existujícími právníckými osobami, a i když žalovaný na str. 22 zprávy o daňové kontrole tvrdí, že učinil veškeré kroky k zajištění svědecké výpovědi pana Tótha (jednatel společnosti SKYWOOD), nelze s tím souhlasit. Žalovaný nevyužil možnosti k předvedení tohoto svědka, přičemž žalobce tuto možnost (na rozdíl

od žalovaného) nemá. Dle názoru žalobce pak nemůže obstát ani argumentace ekonomičnosti ze strany žalovaného, neboť žalobce všechny svědky kontaktoval, v součinnosti s žalovaným domluvil termíny a fakticky účast svědků zajistil. To je přitom markantní právě u svědka – slovenského občana J. M., jehož výslech zajišťoval žalobce, oproti neúspěšnému zajišťování jednatelů společnosti SKYWOOD, pánů T. a M., jejichž výslechy zajišťoval žalovaný. Stejně tak nemůže obstát ani závěr žalovaného o nadbytečnosti dalších svědeckých výpovědí (viz str. 33 rozhodnutí) s odůvodněním, že takové důkazy by nepřinesly nic nového.

9. Žalobce v této souvislosti připomněl, že argumentace nadbytečností dalších svědeckých výpovědí (popř. dalších důkazů) by byla na místě výhradně tehdy, byla-li by již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 16/2005). K takovému stavu ovšem v daném řízení nedošlo. Žalobce se domníval, že zaúčtované stavební práce od subdodavatelských společností SKYWOOD a Dastap Trade měly být hodnoceny jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce prokázal, že práce byly skutečně provedeny a že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.
10. Za závažné pochybení při aplikaci právních norem pak žalobce považoval také skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval terminologií jiného zákona, když na danou věc týkající se daně z příjmů chybně aplikoval přísnější požadavky zákona o DPH. Konkrétně dle žalobce zákon o DPH (na rozdíl od zákona o daních z příjmů) obsahuje požadavek, aby daňový subjekt prokázal, že dílo provedl přesně ten konkrétní dodavatel označený na daňovém dokladu. Uvedený požadavek však zákon o daních z příjmů nezná, a tedy jej nelze na žalobci vyžadovat; a už vůbec nelze o případné nesplnění tohoto požadavku opírat jakékoli sankce. Žalovaný tak postupoval nad rámec znění zákona o daních z příjmů (konkrétně jeho ustanovení § 24 odst. 1), když k němu zcela protiprávně přidal požadavky typické výhradně pro zákon o DPH.
11. Žalobce proto závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že zjišťoval skutečný stav rozhodný pro správné stanovení daně, tj. zda došlo k faktickému poskytnutí stavebních prací deklarovanými dodavateli SKYWOOD a Dastap Trade (v rozsahu a způsobem uvedeným na předmětných dokladech), které žalobce doložil v průběhu daňového řízení jako důkaz tvrzeného stavu. Všechny skutečnosti, na jejich základě správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by stavební práce byly provedeny předmětnými dodavateli, byly podrobně rozvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný připomněl, že mu vznikly pochybnosti, zda se

nejednalo o duplicitní práce fakturované již jinými dodavateli, ani nebyly doloženy žádné další důkazní prostředky svědčící o případné reklamaci uvedených prací.

13. Jak již přitom žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, skutečnost, že dodavatelé byli nekontaktní, byla podstatná pro vznik pochybností správce daně ohledně předložených faktur, avšak nebyla stěžejním důvodem pro neuznání žalobcem deklarovaných nákladů jako nákladů daňově účinných. Žalovaný připomněl, že z úřední evidence správce daně je zřejmé, že obě společnosti SKYWOOD a Dastap Trade nejsou registrovány k dani z příjmů ze závislé činnosti, a u obou těchto společností správce daně eviduje nedoplatky. Z tohoto důvodu proto ani nebyl proveden důkaz v podobě docházkové knihy VÚZ Zbiroh, neboť ta by nebyla způsobilá prokázat, že zapisované osoby jsou zaměstnanci předmětných společností.
14. Správce daně v průběhu daňové kontroly provedl výslech žalobcem navržených svědků, konkrétně pana J. M. (zástupce společnosti SKYWOOD), P. J. (bývalého jednatele Dastap Trade) a P. Z. a R. L., a proto usoudil, že vyjádření nově navrhovaných svědků by již nemohlo mít větší hodnotu, než provedené svědecké výpovědi vyjmenovaných svědků. Vzhledem k tomu, že zástupci společností ani stavbyvedoucí pracující pro žalobce nebyli schopni uvést, kdo konkrétně na stavbách pracoval a zda se jednalo o zaměstnance nebo o subdodavatele společností SKYWOOD a Dastap Trade, bylo dle žalovaného velmi nepravděpodobné, že by takovými informacemi disponovaly další osoby na stavbách se vyskytující tak, aby svědecká výpověď mohla být hodnocena jako dostatečně konkrétní, věrohodná a souladná s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Proto správce daně žalobcem požadované svědecké výpovědi vyhodnotil jako nadbytečné. V této souvislosti poukázal na závěry plynoucí z usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2012, sp. zn. IV. ÚS 487/02. Námitku žalobce týkající se neprovedení navržených výslechů svědků pak žalovaný odůvodnil v rozhodnutí o odvolání; k návrhu opakované svědecké výpovědi jednatele společnosti SKYWOOD žalovaný zdůraznil, že jak dokládá spisový materiál, správce daně učinil veškeré kroky k zajištění svědecké výpovědi současného jednatele (pana T. – viz str. 12 napadeného rozhodnutí) i bývalého jednatele této společnosti (pana M. – viz str. 16 rozhodnutí). Zabýval se také všemi žalobcem navrhovanými důkazními prostředky a odůvodnil, které z nich byly provedeny a osvědčeny jako důkaz v daňovém řízení a které provedeny nebyly, včetně správních úvah ohledně tohoto postupu. Odkázal také na závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, dle kterých informace a písemnosti zaslané v rámci mezinárodní výměny informací lze považovat za důkazy, které je možno využít v rámci daňového řízení. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že provádění mezinárodní výměny informací je zakotveno ve směrnici Rady 2011/16/EU o správním spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/99/EHS, a výměna informací se mezi autoritami obou smluvních států uskutečnila také v návaznosti na Smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku č. 100/2003 Sb. Dle žalovaného proto nebylo možno přisvědčit námitce žalobce o neschopnosti žalovaného kontaktovat společnosti a jejich zástupce a vynutit si jejich výslech. Znovu předvolat nebo předvést pana T., který (byť je slovenským občanem) se zdržuje v České republice, by v situaci jednoznačného vyjádření zmocněnce pana V., že ani jeden nedisponují účetními a dalšími doklady společnosti SKYWOOD bylo zcela bezcenné, neboť vyjádření pana T. by nebylo možno v účetnictví dané společnosti ověřit.

15. Žalovaný dále připomněl znění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů s tím, že daňový subjekt (tedy i žalobce) musí vynaložení výdajů (nákladů) v jím deklarované výši prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a prokázat 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. Z průběhu daňové kontroly a v jejím rámci provedeného dokazování přitom vyplynulo, že správce daně seznámil žalobce se svými pochybnostmi a zjištěnými skutečnostmi, a poskytl žalobci možnost prokázat svá tvrzení. Žalobce tak nebyl v průběhu daňové kontroly žádným způsobem omezován v tom, jakým způsobem svá tvrzení správci daně prokáže.
16. V daném případě se přitom jednalo o situaci, kdy žalobce měl správci daně prokázat tvrzení, že jím uplatněné náklady, které prokazoval doklady od sporných dodavatelů, byly náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázal-li žalobce, že přijal plnění od předmětných dodavatelů, a to v rozsahu, jak bylo uvedeno na dokladech, nebylo možno deklarované náklady pokládat za náklady daňově uznatelné.
17. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že by žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentoval požadavky zákona o DPH, které jsou na rozdíl od zákona o daních z příjmů přísnější. Žalovaný uvedl, že s touto námitkou se podrobně vypořádal v rámci napadeného rozhodnutí, přičemž byl přesvědčen, že nepostupoval nad rámec znění zákona o daních z příjmů, když na žalobci požadoval prokázání přijetí služeb deklarovaným způsobem. Své závěry žalovaný ostatně podpořil také judikaturou Nejvyššího správního soudu, přičemž odkázal také rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 78/2013, ze kterého vyplývá, že dodavatel může být výjimečně i jiný než ten, na kterého lze usuzovat z účetních podkladů, avšak jeho identita musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nezpochybnitelným způsobem. Nepostačuje tedy jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel. V této souvislosti žalovaný odkázal také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 9 Afs 11/2011 a 9 Afs 30/2007. Žalovaný připomněl, že ze zákonné důkazní povinnosti vyplývá, že žalobce by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými bude schopen prokázat svá tvrzení. Ze spisového materiálu je přitom v této souvislosti patrné, že správce daně žalobci v průběhu dokazování opakovaně poskytl možnost prokázat svá tvrzení, a to jakýmkoli důkazními prostředky. Žalobce tvrdí, že k uskutečnění předmětu fakturace skutečně došlo, toto tvrzení ovšem samo o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněných výdajů, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce vynaložil výdaje právě takovým způsobem a v takové výši, jak tvrdí prostřednictvím předložených dokladů. Zkoumal-li správce daně u předložených dokladů také to, zda byly vystaveny tím, koho žalobce označil jako dodavatele a komu deklarované částky vyplatil, nejednalo se dle žalovaného o libovůli správce daně, ale o postup souladný s právními předpisy, konkrétně s ustanovením § 92 zákona č. 280/2009

Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť se jednalo o údaje, které jsou z daňového hlediska podstatné.

18. Žalovaný tak s ohledem na výše uvedené skutečnosti pokládal podání žaloby za nedůvodné, měl za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, včetně nákladů právního zastoupení. Žalovaný dále neuplatnil nárok na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

19. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž uvedl, že obecně lze předmětné vyjádření žalovaného a v něm obsaženou argumentaci hodnotit jako „formulářovou“ záležitost, resp. jako vzorový materiál, v němž žalovaný u jednotlivých případů patrně pouze mění názvy účastníků a konkrétní čísla. Žalobce citoval konkrétní úryvky z argumentace žalovaného, přičemž se domníval, že žalovaný nezohlednil realitu této konkrétní kauzy, když nerespektoval žalobcem předložené nebo navržené důkazy, což navíc žalovaný v rámci svého vyjádření sám přiznal, a to s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02. Dle názoru žalobce toto rozhodnutí dopadá na jiný skutkový stav, neboť v rámci případu rozebíraného Ústavním soudem stěžovateli bylo (na rozdíl od předmětného případu) v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy k vlastním tvrzením. Žalobce připomněl, že v daném případě vždy se správcem daně ochotně spolupracoval, přičemž si od počátku uvědomoval své postavení v kontextu postavení žalovaného. Žalobce se ovšem nemohl ztotožnit s přístupem žalovaného, který ač nadán veřejnoprávním postavením, zcela rezignoval na zajištění objektivních důkazů tam, kde žalobce svými silami a ze svého postavení nebyl schopen důkazy opatřit.
20. K odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, žalobce souhlasil s hodnocením žalovaného, že každý daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné doklady. To však žalobce splnil, když učinil vše potřebné, aby povinnosti prokázat uskutečnění předmětných transakcí dostál. V tomto ohledu však mohl jednat pouze do té míry, kam reálně sahaly jeho možnosti. Žalobce si tak objektivně vzato např. nemohl vyžádat účetnictví a konkrétní interní materiály společností SKYWOOD a Dastap Trade, stejně jako docházkovou knihu na VÚZ Zbiroh (vojenský objekt). To mohl a měl dle žalobce učinit jedině žalovaný, jehož cílem by mělo být náležité zjištění skutkového stavu, a to i prostřednictvím represivních opatření tak, aby si obstaral potřebnou součinnost. Žalobce proto setrval na svém návrhu uvedeném již v podané žalobě, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V. Ústní jednání

21. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních a návrzích obsažených v již dříve učiněných písemných podáních. Žalobce osobně se vyjádřil k praxi, která u něj funguje stran obstarávání pracovníků na konkrétní stavební zakázky a prostřednictvím svého zástupce předložil soudu návrh na provedení důkazu výsledky svědků (R. L., A. H., M. B., B. H., Ing. P. Z., J. M., P. J., Ing. M. H. - zaměstnankyně FÚ, Ing. B. C., M. M. a Ing. V. K. - daňového poradce). K navrženému výsledku svědků krajský soud při ústním jednání nepřistoupil, neboť měl za to, že jejich provedení není nezbytné pro posouzení důvodnosti podané žaloby. Ostatně v případě R. L., Ing. P. Z., J. M. a P. J. byly jejich výsledky provedeny již v předcházejícím daňovém řízení, a tedy by se jednalo o jejich nadbytečné opakování. K ostatním důkazním návrhům žalobce vzneseným v jeho písemných podáních krajský soud doplňuje, že těmito nebylo nutné provádět při ústním jednání důkaz, neboť jsou součástí předloženého správního spisu, z jehož obsahu a znalosti krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází.

VI. Posouzení věci krajským soudem

22. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
23. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení prokázal daňovou uznatelnost nákladů dle faktur vystavených společnostmi SKYWOOD a Dastap Trade. Žalovaný se přitom v napadeném rozhodnutí ztotožnil s hodnocením prvostupňového správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by sporné náklady byly uplatněny v souladu s ustanovením § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc, (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
24. V této souvislosti krajský soud na úvod připomíná, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla nemusí prokazovat, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na

dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008,

č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. *„Správce 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, neplné, neprůkazné či nesprávné.“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

25. Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: *„Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než 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. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, 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. [...] V případech zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“.*

26. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně

prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil

a že tento výdaj (náklad) souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný na www.nssoud.cz).

27. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci tak sice může být nesporné, že daňový subjekt konkrétní služby skutečně pořídil, ovšem sama tato skutečnost ještě nutně nemusí vést k uznatelnosti takto uplatněného výdaje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, dostupném na www.nssoud.cz, daňový subjekt „*musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat*“.
28. V posuzované věci přitom správce daně nabyt pochybnosti o vynaložení nákladů způsobem deklarovaným na dokladech přijatých žalobcem od společností SKYWOOD a Dastap Trade, neboť z odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno-venkov (doručena správci daně dne 26. 8. 2013 pod č. j. 1513293/13), vyplynulo, že společnost SKYWOOD daňové přiznání nepodává, pro správce daně je nekontaktní, na oficiální adrese sídla nesídlí a daně buď nepřiznává, nebo je neplatí. Stejně tak z odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 1, doručeného správci daně dne 4. 12. 2013 pod č. j. 1395199/13/3301-05403-708023, vyplynulo, že daňový subjekt Dastap Trade nereaguje na výzvy, sídlo společnosti je pouze virtuální, daňová přiznání podává s malou daňovou povinností, avšak své daňové povinnosti nehradí. Krajský soud nicméně konstatuje, že pochybnosti správce daně stran společnosti SKYWOOD do značné míry relativizuje její následná registrace k DPH, k níž došlo dožádaným správcem daně opětovně ke dni 16. 1. 2014.
29. Krajský soud zároveň dospěl k závěru (a ztotožňuje se tak s argumentací žalobce uplatněnou v podané žalobě), že v daném případě správce daně (potažmo žalovaný) přistoupil k výkladu shora citované judikatury paušálně, až dogmaticky, bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem této věci a bez zohlednění skutečností, které ji odlišují od případů řešených v minulosti správními orgány, ale též zdejším krajským soudem. Stran plnění důkazní povinnosti ze strany žalobce a nesení důkazního břemene krajský soud pokládá v této souvislosti za klíčové, že žalobce (na rozdíl od obdobných případů „stavebních kauz“ v minulosti řešených zdejším krajským soudem) „pochvě“ přistoupil k plnění své důkazní povinnosti, kdy jednak předložil zpracované stavební deníky k jednotlivým zakázkám (viz k tomu v podrobnostech obsah správního spisu), na kterých se měly subdodavately podílet společnosti SKYWOOD a Dastap Trade

(stavební, sádkokartonářské a klempířské práce) a dále věrohodným způsobem jak ve svých dřívějších písemných podáních v daňovém řízení, tak v rámci ústního jednání u soudu, vysvětlil, jakým způsobem s těmito společnostmi probíhala spolupráce - s oběma společnostmi navázal kontakt jednatel žalobce, pan J. R., u společnosti SKYWOOD prostřednictvím J. M., který zajistil konkrétní počty pracovníků, působil na jednotlivých stavbách, řešil vzniklé problémy a předával provedené práce za dodavatele. Za žalobce jako odběratele práce přebíral jednatel J. R., nebo jím pověřeni pracovníci dle konkrétní stavby (L., B., H., H., Z.). Peníze předával jednatel J. R., přičemž faktury byly hrazeny v hotovosti přímo na stavbách, kdy se žalobce domníval, že se tak dělo proto, že společnost SKYWOOD ihned platila svým subdodavatelům, kterým pravděpodobně dlužila. Stejně tak se společností Dastap Trade navázal kontakt J. R., který přebíral práce (nebo pověřeni zaměstnanci); práce předával P. J., bývalý jednatel Dastap Trade. Platby probíhaly hotově, za žalobce peníze předával jednatel J. R. a přebíral je P. J.

30. Z pohledu krajského soudu pak s výše uvedeným zcela korespondují a shora uvedené skutečnosti dostatečným způsobem potvrzují také provedené svědecké výpovědi Ing. P. Z. (viz protokol ze dne 28. 2. 2014, č. j. 428008/14/3301-05403-708023), J. M. (viz protokol ze dne 5. 3. 2014, č. j. 428338/14/3301-05403-708023), P. J. (viz protokol ze dne 29. 4. 2014, č. j. 29. 4. 2014, č. j. 929496/14/3301-05403-708023) a R. L. (viz protokol ze dne 4. 7. 2014, č. j. 1355560/14/3301-05403-708023). Z takto provedených svědeckých výpovědí vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti:
31. **Ing. P. Z.** spolupracoval se žalobcem jako stavbyvedoucí na stavebních zakázkách v Praze (konkrétně na zakázkách: Bělocerkevská ul., Oblouková ul., Světová ul.). Vypověděl, že společnosti SKYWOOD a Dastap Trade patřily k nasmlouvaným subdodavatelům na stavbě, přičemž dostal od žalobce informace o ceně díla a rozsahu prací, které měly být provedeny, a kontroloval toto plnění. Osobně znal osoby, které za uvedené společnosti řídily práce, tj. J. M. (zvaného „R.“) a P. J. (pozn.: *správně J.*), na přesné jméno si svědek nemohl vzpomenout. Svědek označil také další subdodavatele podílející se na pracích na uvedených stavebních zakázkách, konkrétně např. elektrikáře AVM technik, vodo-topo Jaroslav Boráň BK top, STAVOMAK a menší dodavatele jako Okna Janošík a zámečník Kovo Šmíd. Totožnost pracovníků svědek neověřoval, nebylo mu známo, kde byli pracovníci ubytováni, ani zda se jednalo o zaměstnance těchto společností. Toto vůbec nezkoumal. Stran proškolení pracovníků předpisy BOZP svědek vypověděl, že s riziky seznamoval předáky jednotlivých subdodavatelských firem, o čemž byl sepsán protokol o předání a převzetí staveniště, jehož vyhotovení obdržely obě zúčastněné strany. Ostatní pracovníci byli o rizicích seznámeni ze strany samotných předáků. **J. M.** ve své výpovědi uvedl, že měl ve společnosti SKYWOOD na základě plné moci (doložené správcí daně) na starosti sjednávání zakázek, uzavírání smluv, provádění dohledu nad průběhem prováděných prací, přebírání hotovosti a předávání provedených prací. Společnost prováděla bourací práce, sádkokartonářské práce u půdních vestaveb, které byly prioritou, avšak prováděny byly i ostatní pomocné práce. Na základě ústní dohody fakturoval průměrně 15 000 Kč. K dotazu, proč společnost nezastupoval jednatel T. M., jmenovaný uvedl, že tomu tak bylo z důvodu, že „stavařině“ nerozuměl. Svědek potvrdil, že zná společnost žalobce, vždy jednal s panem R. Pokud se jednalo o vlastní provedení prací, jmenovitě a bližší totožnost

pracovníků neznal (pouze podle přezdívek), základem byli vždy 4 pracovníci (Ukrajinci, Slováci) – jednalo se o lidi od pana T. M., u nichž jmenovaný nevěděl, zda byli zaměstnanci. Vykonanou práci svědek zapisoval do bloku podle přezdívek. Komu a jak bylo za práci zapláceno, bylo v kompetenci pana M., jemuž svědek předával předávací protokoly (na základě kterých pak tento i vystavoval faktury). Kde byli pracovníci ubytováni, nebylo svědkovi známo. Hotové dílo svědek předával po kontrole mistrovi společnosti žalobce, zřejmě panu L. (*pozn.: správně patrně L. nebo Z.*), po potvrzení protokolu byl tento doručen k odsouhlasení panu R. do Zlína. Odsouhlasený protokol byl poté předán panu M., který na jeho základě vystavil faktury a příjmové pokladní doklady, které poté svědek předal opět do Zlína panu R. k proplacení. Svědek se poté vyjádřil také ke konkrétním zakázkám (Lékárna LLOYDS Praha-Letňany, půdní nástavba Bělocerkevská Praha, Akademie věd Praha, KFC, BK PALLADIUM Praha, Anta Zlín, Světová Praha, Maltézské nám. Praha, dostavba a stavební úpravy JUDr. Martina Růžičky Zlín, Bytový dům Suchdol Praha, Beseda Otrokovice, ZŠ Halenkov, Mateřská škola Zlín – KOALA, VÚZ Zbiroh, Rekonstrukce objektu Tavičská Ostrava, ul. Světová Praha, LD Kyjev Františkovy Lázně, Technologický park Holešov, oprava sociálního zařízení v objektu LIKUS v Lípě-Zlín); a vysvětlil také tu skutečnost, že pro společnost žalobce současně na některých zakázkách pracoval i sám osobně, neboť pro společnost SKYWOOD nepracoval každý den. U zakázek ANTA Zlín, ZŠ Halenkov a Mateřská škola Zlín (KOALA), Technologický park Holešov, LIKUS Lípa-Zlín svědek označil jako mistra přebírajícího za žalobce konečné dílo A. E. (*pozn.: správně H.*), u zakázky Beseda Otrokovice svědek označil jako osobu přebírající konečné dílo pana B.; u zakázek VÚZ Zbiroh, objektu Tavičská Ostrava, LD Kyjev Františkovy Lázně pana H. (*pozn.: správně H.*); u zakázky ul. Světová v Praze P. Z. K vlastní činnosti na jednotlivých zakázkách pak svědek doplnil, že ráno přišel na stavbu, předložil výkres, určil, co má kdo dělat, a následně kontroloval přesnost a pracovní postupy; v případě potřeby poradil a pomohl. Dále zopakoval, že pracovníky na jednotlivé zakázky dodával pan M., s nímž byly počty a potřeba pracovníků na jednotlivé zakázky konzultovány telefonicky. Pracovníky také proškoloval (např. o potřebě mít helmy, ohledně zákazu kouření a alkoholu), zápis o tom se nedělal, toto svědek vyřizoval s konkrétním stavbyvedoucím ze společnosti žalobce. Svědek P. J., který v období od 18. 3. 2008 do 27. 3. 2012 působil jako jednatel společnosti Dastap Trade, hned v úvodu své výpovědi avizoval, že vzhledem k tomu, že správce daně potřebuje přesné informace a nikoli domněnky a dohady staré několik let, a tedy nebude-li si svědek na některé otázky jist svou odpovědí nebo nebude-li schopen odpověď doložit, nebude na ni odpovídat, aby negativně neovlivnil šetření správce daně a nezpůsobil újmu (případně jiný postih) druhým osobám či firmám. Svědek poté uvedl, že sídlo společnosti bylo na kraji areálu Svitů Zlín (asi budova 154), účetnictví vedla externí účetní (J. nebo J. H.), která vystavovala faktury, je však možné, že některé faktury vystavil také svědek osobně. Účetnictví bylo předáno A. M. po převodu obchodního podílu, a to od roku 2008 cca za čtyři roky (asi 4 krabice). Svědek potvrdil, že zná společnost žalobce, jednal s panem R., s nímž se znal z dřívějšíka. Práce byly prováděny v subdodávkách, nepokryli-li je pracovníci firmy. Jednalo se o práce, které zvládli tak tři až čtyři zaměstnanci. Svědek se posléze vyjádřil k jednotlivým zakázkám (Sportovní hala Novesta Zlín, Bytový soubor Za školou Praha, Lékárna LLOYDS Praha, KFC Nový Smíchov Praha, oprava SD přiček na ZS L. Čajky, Akademie věd Praha, ul. Oblouková Praha, KFC Harfa Praha, Nemocnice Vsetín, KFC Palladium Praha, Maltézské nám. Praha, ZŠ Halenkov, Mateřská škola Zlín – KOALA, Beseda Otrokovice, Sběrný dvůr odpadů Slavičín, VÚZ Zbiroh, regenerace

bytového domu Kladno), kdy jako osoby přebírající hotové dílo označil pana L., H., H. a B. Svědek vypověděl, že nakupoval většinu materiálu, stran fakturace pak doplnil, že vždy záleželo na dohodě s odběratelskou firmou, zda se cena odvíjela od objemu celkové zakázky vyjádřeného v metrech, nebo se jednalo o kombinaci objemu a hodinové sazby nebo o vyjádření hodinové sazby na zakázce. Školení BOZP prováděl předák najatých živnostníků nebo zástupce subdodavatele. Svědek zároveň uzavřel, že pro něj osobně je Dastap Trade kontaktní, s novým jednatelem – panem M. – je svědek v kontaktu dle potřeby; příkladmo pak s ohledem na své úvodní prohlášení označil také některé z dalších dodavatelů, kteří na předmětných zakázkách pracovali, jakož i velké zlínské stavební společnosti, které patřily mezi odběratele společnosti Dastap Trade. V daňovém řízení byl vyslechnut také svědek R. L., zaměstnanec žalobce (technik), mající na stavbách na starosti zařizování materiálu, dohlížení na kvalitu provedené práce a její rozdělování. Vztah se společností Dastap Trade svědek popsal tak, že v případě, kdy potřeboval nějaké pracovníky, zavolał panu J., který dodal potřebný počet lidí (v počtu 4 až 5). I společnost SKYWOOD byla kontaktována za účelem získání pracovníků, a to prostřednictvím J. M. Konkrétní pracovníky pracující na zakázkách svědek neznal jménem, pouze podle přezdívek, jednalo se o Slováky, jejich bydliště mu nebylo známo. O ubytování pracovníků se nezajímal, nebyla to jeho starost. Totožnost pracovníků neprovéřoval; pracovníci od pana M. patřili ke společnosti SKYWOOD, pracovníci od pana J. pak ke společnosti Dastap Trade. Další pracovníci pak přišli s panem J., pracovníky patřící ke společnosti Stavební družstvo s.r.o. přivedl pan I. Svědek dále uvedl, že mu není známo, zda tito pracovníci byli zaměstnanci uvedených společností nebo se jednalo o živnostníky. Dále se již svědek vyjadřoval ke konkrétním stavebním zakázkám, a to ohledně charakteru prováděných prací, počtu pracovníků, kteří se na nich podíleli, včetně označení konkrétních osob, které posléze provedenou práci kontrolovaly, předávaly a přebíraly hotové dílo. K dotazu také upřesnil, že pokud pan J. M. v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že provedené práce předával panu „L.“, jednalo se o zkomolení jeho jména, práce od pana M. přebíral on.

32. Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že stavební deníky předložené žalobcem, případně vyžádané si správcem daně od investorů či stavebníků, nelze akceptovat, neboť tyto nenaplnily požadavky stavebního zákona (konkrétně § 157 odst. 1), ani přílohy 5 vyhlášky č. 499/, obsahující požadavky vztahující se k náležitostem a způsobu vedení stavebního deníku a jednoduchého záznamu o stavbě. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že u většiny stavebních deníků buď nebyli dodavatelé vůbec uvedeni, nebo sice uvedeni byli, ale bez bližší specifikace toho, co měli zaměstnanci

pro žalobce vykonávat, s tím, že osoby nelze spolehlivě identifikovat, neboť jsou uvedena pouze příjmení, nebo názvy společností (tj. SKYWOOD nebo Dastap Trade), včetně případného počtu zaměstnanců bez jejich bližší specifikace. Dle názoru žalovaného tak stavební deníky nebyly vedeny takovým způsobem, aby zachytily skutečný průběh veškerého dění na předmětných stavebních zakázkách ve smyslu platných právních předpisů, přičemž z nich nelze získat relevantní informace, kdo konkrétně deklarované práce prováděl a zda tyto práce byly realizovány vlastními zaměstnanci žalobce či zaměstnanci dodavatelů SKYWOOD a Dastap Trade. Žalovaný pak rovněž ve shodě se závěry správce daně považoval provedené svědecké výpovědi (viz shora) za nekonkrétní a nevěrohodné s tím, že správce daně postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, kdy ani

žalobce (ani sami svědkové) nebyli kráceni na svých právech. Dle žalovaného svědkové nebyli schopni fakticky popsat a objasnit, co bylo obsahem prováděných prací, nesdělili, kdy přesně byly práce provedeny, v jakém rozsahu či časové náročnosti; na většinu otázek pak uváděli pouze nekonkrétní odpovědi typu nevím, nevzpomínám si, nepamatuji.

33. S takto provedeným hodnocením žalovaného se však krajský soud neztotožňuje. Naopak má v daném případě za to, že všichni svědci shodně potvrdili, že na předmětných zakázkách pracovali uvedení subdodavatelé (a tito se shodovali i v jednotlivostech a konkrétech stran realizovaných stavebních zakázek – např. co do popisu prováděných prací, počtu na nich se podílejících pracovníků, jakož i označení osob odpovědných za předávání a přebírání díla v tom kterém konkrétním případě). Výpovědi jednotlivých svědků spolu v této konkrétní věci vzájemně korespondují a korespondují také s vyjádřeními žalobce, učiněnými v předcházejícím řízení. Stejně tak je v protokolu o výsledku svědka Ing. P. Z. zachyceno náležité vysvětlení správcem daně namítané duplicity stran provedení prací ze strany subdodavatele Dastap Trade a STAVOMAK s ohledem na reklamaci terasy u zakázky půdní vestavby na ul. Oblouková v Praze. Ani v tomto ohledu tedy nelze případ žalobce ztotožňovat s kauzami dříve řešenými krajským soudem, kdy vyslýchání svědci za subdodavatelské společnosti zpravidla zcela popřeli, že by žalobce znali, že by pro něj jakékoli práce prováděli a vystavovali sporné faktury. Vyslechnutí svědci - stavbyvedoucí Ing. P. Z. a technik žalobce - R. L. přitom jistě nebyli s to vypovídat a vyjádřit se k otázkám, zda konkrétní pracovníci na stavbách byli zaměstnanci subdodavatelských společností, o jaké konkrétní pracovníky se jmenovitě mělo jednat, zda jmenovaní kontrolovali jejich totožnost a kde byli tito pracovníci ubytováni. Aniž by krajský soud blíže hodnotil způsob vedení výslechů svědků a charakter kladených otázek, je nucen konstatovat, že tímto směrem vedené výsledky svědků jdou zcela nad rámec ekonomické reality panující ve stavebnictví, a stejné závěry platí také stran vyslovených striktně formálních požadavků daňových orgánů kladených na obsah vedených stavebních deníků. Krajský soud se v této konkrétní kauze nemůže zbavit dojmu, že v daném případě byl postup daňových orgánů veden snahou žalobci „doměřit daň za každou cenu“, neboť i přes veškeré snahy žalobce doložit celou řadu důkazních prostředků, je správce daně (resp. žalovaný) z nejrůznějších důvodů – a nutno konstatovat důvodů zástupných, striktně formálních a jdoucích nad rámec běžného nazírání na realitu v podnikatelském prostředí – neakceptovaly a jako důkaz neosvědčily. V tomto ohledu tedy lze přisvědčit žalobci v jeho argumentaci obsažené v podané replice, že postup žalovaného se jeví jako obecně uchopená, vzorová a „formulářová“ záležitost - bez zohlednění konkrétních skutkových okolností posuzované věci.

34. Pokud pak žalovaný v závěru odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí shrnul (viz str. 44),

že důkazní prostředky předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly nedokládají a neprokazují, že na deklarovaných stavebních zakázkách skutečně pracovali zaměstnanci dodavatelů SKYWOOD a Dastap Trade, jaké práce a v jakém časovém úseku měli tito zaměstnanci vykonat a zda byly provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám,

je nutno konstatovat, že v souladu se shora citovanou konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu nemuselo být ze strany žalobce prokázáno, že by pracovníci provádějící

konkrétní práce na předmětných stavebních zakázkách nutně museli být zaměstnanci společností SKYWOOD a Dastap Trade. Z téhož důvodu tedy neobstojí ani argumentace žalovaného obsažená ve vyjádření k podané žalobě, proč ze strany daňových orgánů nebyla vyžádána docházková kniha pracovníků podílejících se na realizaci zakázky na VÚZ Zbiroh s odůvodněním, že tato by nebyla způsobilá prokázat, že zapisované osoby jsou zaměstnanci předmětných společností. V situaci, kdy žalobce nebyl povinen ověřovat, zda na stavebních zakázkách pracující dělníci jsou reálnými zaměstnanci společností SKYWOOD a Dastap Trade

a kdy podle konstantní judikatury (viz její citace výše) platí, že obsah předložených dokladů nemusí korespondovat s reálným prokázaným skutkovým stavem a daňový subjekt může předestřít a věrohodně doložit (a prokázat tak daňovou uznatelnost nákladů) také jinou skutkovou verzi reality, neobstojí ani argumentace žalovaného stran neprovedení a nedoplnění důkazního řízení o následující důkazní prostředky:

- svědeckou výpověď pana M. M., který byl společností ZFP Developer pověřen jednáním v technických otázkách a který zároveň vykonával funkci stavebního dozoru (a kromě jiného podepisoval a kontroloval stavební deník) u zakázek ul. Oblouková, Světová a Bělocerkevská;
- svědeckou výpověď jednatele společnosti STAVOMAK – pana J. M., který se při práci na zakázkách setkával i s jinými subdodavateli (zejména společnostmi SKYWOOD a Dastap Trade);
- svědeckou výpověď jednatele společnosti NOVESTA SPORT – pana Ing. B. C. stran zakázky NOVESTA Zlín;
- svědeckou výpověď jednatele společnosti K + K – pana P. K., stavbyvedoucího na zakázkách KFC, BK PALADIUM, KFC BK Harfa, KFC Nový Smíchov, a to pro určení, kteří ze subdodavatelů na zakázce pracovali;
- svědeckou výpověď J. F., hlavního stavbyvedoucího na akci Beseda Otrokovice;
- opakovanou svědeckou výpověď jednatele (či zástupce) společnosti SKYWOOD (pana T.), neboť závěry správce daně o nekontaktnosti společnosti jsou v zásadním rozporu se skutečností, že společnosti bylo ze strany správce daně ke dni 16. 1. 2014 znovuobnoveno plátcovství DPH;
- svědecké výpovědi účetních společností SKYWOOD a Dastap Trade;
- docházkovou knihu VÚZ Zbiroh, kde na zakázce pracovaly společnosti SKYWOOD a Dastap Trade, přičemž se zde jednotliví pracovníci museli při průchodu vrátnicí jmenovitě zapisovat. Jmenný seznam za konkrétní období prací tedy obsahuje seznam pracovníků žalobce, jakož i společností SKYWOOD a Dastap Trade, a protože se jednalo o vojenský objekt, nemohl žalobce získat opis docházkové knihy vlastními silami.

35. Dle krajského soudu přitom takto žalobcem navržené výsledky svědků, včetně návrhu na vyžádání si docházky z VÚZ Zbiroh, nepochybně mohly přispět ke komplexnímu objasnění skutkového stavu. Pokud tedy daňové orgány k jejich provedení nepřistoupily (nadto s odůvodněním, které s ohledem na níže uvedené důvody a judikaturu Nejvyššího správního soudu nemůže obstát), je nutno rovněž uzavřít, že předchozí řízení bylo zatíženo vadou, která mohla mít z hlediska náležitě zjištěného skutkového stavu vliv na zákonnost žalovaným vydaného rozhodnutí. Tvrzení žalovaného, že se jednalo o svědky, kteří neřídili, neorganizovali a neevidovali dodavatelské práce, se jeví jako účelové, když je ze shora uvedeného výčtu

zřejmé, že jako zástupci investorů dozorovali prováděné stavební práce, přímo se pohybovali na stavbách, a měli tak detailní přehled o pohybech dodavatelů. Krajský soud tak přisvědčil námitkám žalobce, že se v předcházejícím řízení pokoušeli poskytnout daňovým orgánům veškerou potřebnou součinnost, avšak žalovaný na toto nerefletoval a na důkazní návrhy žalobce nepřistoupil, ačkoli tyto nepochybně mohly přispět k náležitému zjištění skutkového stavu věci svědčícího ve prospěch žalobce a jím uplatněných nákladů jako nákladů daňově uznatelných.

VII. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného z části pro nezákonnost a z části pro vadu předcházejícího správního zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným shora v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
37. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který měl ve věci úspěch, má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích ve výši 4 000 Kč za podanou žalobu (3 000 Kč) a za návrh na přiznání odkladného účinku (1 000 Kč), kterému bylo vyhověno; a dále v nákladech právního zastoupení žalobce v soudním řízení před krajským soudem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Mgr. Radka Salajky, advokáta, za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem, a to za následující úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, dvě písemná podání soudu ve věci samé – sepis žaloby a repliky a účast na ústním jednání soudu) dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu. Krajský soud nehodnotil jako samostatný úkon právní služby účtovanou poradu s klientem (žalobcem), kterou posoudil jako součást úkonu převzetí a přípravy právního zastoupení. Celkem se tedy jedná o 4 úkony právní služby. Dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku ve výši 3 100 Kč, odměna za 4 úkony právní služby tedy činí 12 400 Kč (4 x 3 100 Kč). Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. V daném případě tedy tato náhrada činí částku ve výši 1 200 Kč (4 x 300 Kč).
38. Náklady řízení dále spočívají v náhradě jízdních výdajů. Jízdní výdaje podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb. spočívají v základní náhradě za každý 1 km jízdy a dále v náhradě výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 463/2017 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 (dále jen „vyhláška č. 463/2017 Sb.“), činí sazba základní náhrady za používání silničních

motorových vozidel u osobních silničních motorových vozidel 4,00 Kč za 1 km jízdy. Zástupce žalobce uskutečnil cestu na trase Praha-Brno a zpět v délce 418 km, a to automobilem zn. Audi, RZ x. Výše základní náhrady za použití tohoto osobního automobilu tedy činí 1 672 Kč. Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu (motorová nafta) při průměrné spotřebě 6,8 l/100 km, jak vyplývá z doložené fotokopie technického průkazu vozidla; a při výši průměrné ceny pohonné hmoty za 1 litr 29,80 Kč u této pohonné hmoty dle § 4 písm. c) vyhlášky č. 463/2017 Sb. činí

po zaokrouhlení částku ve výši 847 Kč. Celková náhrada jízdních výdajů tak činí částku ve výši

2 519 Kč. Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu pak advokátu náleží též náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, a to za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Advokát cestou k soudnímu jednání na trase Praha-Brno a zpět promeškal čas v rozsahu 6 půlhodin,

a proto soud žalobci přiznal dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu také náhradu v částce ve výši

600 Kč (6 x 100 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je ve smyslu § 57 odst. 2, věty za středníkem, s. ř. s. společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně je tato právnická osoba, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 3 511 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkové náklady řízení za zastoupení včetně daně z přidané hodnoty (ve výši 20 230 Kč) a také zaplacených soudních poplatků (ve výši 4 000 Kč) tak činí částku ve výši 24 230 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. března 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu