



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **P. B.**, narozená „X“,
bytem „X“,
zastoupená Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabuřany,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22832/15/5200-10422-702767, č. j. 22833/15/5200-10422-702767 a č. j. 22835/15/5200-10422-702767,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22832/15/5200-10422-702767, č. j. 22833/15/5200-10422-702767 a č. j. 22835/15/5200-10422-702767, se pro nezákonnost zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22832/15/5200-10422-702767, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 12. 2014, č. j. 2352362/14/2501-50522-506666. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 62 580 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), jí sdělil penále z doměřené daně ve výši 12 516 Kč. Žalobkyně se současně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22833/15/5200-10422-702767, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 12. 12. 2014, č. j. 2352500/14/2501-50522-506666. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 67 071 Kč, doměřil daňový bonus ve výši – 11 604 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí sdělil penále z doměřené daně ve výši 15 735 Kč. Žalobkyně se dále domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22835/15/5200-10422-702767, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 12. 12. 2014, č. j. 2352522/14/2501-50522-506666. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 119 466 Kč, doměřil daňový bonus ve výši – 11 604 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí sdělil penále z doměřené daně ve výši 26 214 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také všechny zmíněné dodatečné platební výměry a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně poukázala na to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že mu vznikly pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti výdajů na subdodávky stavebních prací, neboť žalobkyně ke kontrole nepředložila takové důkazní prostředky, jako jsou např. smlouvy o provedení prací, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky vedené zhotovitelem, předávací protokoly, popř. evidence výkonů. Žalobkyně konstatovala, že předložením účetních dokladů a záznamů splnila svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňových přiznáních, tudíž bylo na správci daně, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně účetních záznamů, resp. daňové evidence vedené žalobkyní, tzn. ohledně souladu těchto záznamů se skutečností. Výzva k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2013 podle žalobkyně neobsahovala žádné vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti účetních záznamů, když okolnosti vzaté za odůvodnění výzvy představují toliko konstatování skutečnosti, že žalobkyně nepředložila listinné důkazní prostředky, jejichž existence není požadována žádným právním předpisem, a ze spisu není ani patrné, že by ohledně jejich existence učinila žalobkyně jakákoli tvrzení. Žalobkyně podotkla, že tyto okolnosti nejsou způsobitelné založit existenci důvodných pochyb ohledně věrohodnosti jejích účetních záznamů, které byl povinen prokázat správce daně. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 38/2012.
3. Správce daně podle žalobkyně nesprávně aplikoval § 24 zákona o daních z příjmů, neboť nijak neosvětlil, proč považoval pro daňovou uznatelnost výdajů vynaložených na subdodávky stavebních prací za podstatné, aby žalobkyně prokázala, zda byly fakturované práce skutečně provedeny dodavateli uvedenými na fakturách, za situace, kdy nevyšlo najevo, že by fakturované práce nebyly provedeny. Předmětný požadavek nemá podle žalobkyně oporu v zákoně o daních z příjmů. Zdůraznila, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je daňový subjekt povinen prokázat, že výdaj skutečně vynaložil, že tak učinil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a v daném zdaňovacím období a že zákon tento výdaj stanoví jako daňově uznatelný. Požadavek na prokázání osob, které prováděly daňovým subjektem odebírané práce, mezi podmínkami daňové uznatelnosti vynaložených výdajů není. Žalobkyně nepopírala, že podmínkou daňové uznatelnosti je prokázání fakticity vynaložených výdajů, tj. že byly skutečně realizovány tak, jak je uvedeno na účetních dokladech. Upozornila však na to, že rozsah důkazního břemene je ohraničen mimo jiné tím, že není přípustné, aby bylo po daňovém poplatníkovi požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. K tomu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99. Namítala, že v tomto ohledu nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat prokazování dílčích skutkových okolností, které se vztahují k činnosti jeho dodavatelů. Žalobkyně ani objektivně neměla možnost jak ztotožňovat pracovníky dodavatelů, kteří jí fakturované pomocné stavební práce fyzicky prováděli. Za dané situace bylo na správci daně, aby prokázal existenci důvodných pochybností o tom, že práce proběhly tak, jak je uvedeno ve fakturách; tuto povinnost ovšem nesplnil. Pokud měl správce daně podezření či indicie o tom, že žalobkyni fakturované práce nebyly provedeny na fakturách uvedenými dodavateli, mohl přistoupit k provedení dokazování pomocí důkazních prostředků pořízených z vlastní iniciativy (vlastní aktivitou), např. účetnictvím dodavatelů žalobkyně, což ovšem neučinil.

4. Žalobkyně dále namítala, že zpráva o daňové kontrole nesplňuje požadavky § 88 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť v ní nejsou uvedeny všechny důkazy, které měl správce daně k dispozici, nebo jejich hodnocení. Poznamenala, že žalovaný ani nepopřel, že zpráva o daňové kontrole požadavky zmíněných ustanovení na uvedení všech důkazů a jejich hodnocení nesplňovala. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se správce daně nezabývá. Tento názor podle žalobkyně předjímá existenci institutu předběžného hodnocení důkazů, kterou ovšem daňový řád nepřipouští. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 83/2005 žalobkyně uvedla, že hodnocení důkazů představuje myšlenkový proces, při kterém je jednotlivým důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti, přičemž toto hodnocení musí vycházet ze všech skutečností, jež z daných důkazů plynou. Přiřazení hodnoty významnosti nebo závažnosti jednotlivému důkazu je výsledkem jeho hodnocení, tudíž podle žalobkyně nelze žádný důkaz z hodnocení vyřadit jako bezvýznamný na základě jeho předběžného zhodnocení. Žalobkyně zdůraznila, že v důsledku toho, že v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu není ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2013 ani ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, o jaké důkazní prostředky se závěry učiněné správcem daně opírají, hodnocení těchto důkazních prostředků nemůže dostát nárokům podle § 8 odst. 1 daňového řádu, a proto jsou dodatečné platební výměry i napadená rozhodnutí nepřezkoumatelné.
5. Podle žalobkyně představuje provedená daňová kontrola opakovanou daňovou kontrolu provedenou v rozporu s § 85 odst. 5 daňového řádu. Uvedla, že ohledně využití vyhledávací činnosti žalovaný v napadených rozhodnutích odkazoval na účel správy daní vymezený v § 1 odst. 2 daňového řádu, přičemž opomenul základní zásady správy daní, jimž podléhá i výběr a užití prostředků sloužících k dosahování daňovými orgány sledovaných cílů. Podle žalobkyně i po nabytí účinnosti daňového řádu platí, že daňové řízení včetně dokazování není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na zásadě spolupráce správce daně s daňovým subjektem, což znamená, že daňové orgány jsou primárně povinny při zjišťování skutkového stavu a dokazování spolupracovat s daňovým subjektem, nikoli postupovat s vyloučením jeho součinnosti, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 96/2010. Přestože daňový řád nijak neupravuje okamžik, kdy lze na základě provedené vyhledávací činnosti zahájit daňovou kontrolu, ani nestanoví žádný konkrétní postup pro přechod z vyhledávací činnosti na daňovou kontrolu, žalobkyně s ohledem na výše uvedené namítala, že není na libovůli správce daně, kdy přejde z vyhledávací činnosti na daňovou kontrolu, neboť kromě § 6 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen respektovat i další ustanovení upravující základní zásady pro správu daní, zejména § 5 odst. 1 a § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný v napadených rozhodnutích neuvedl, jakým způsobem by její širší účast na dokazování mohla ohrozit nebo zmařit dosažení cíle správy daní. Podle žalobkyně proto prověřováním důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti prováděné na základě § 78 daňového řádu před zahájením daňové kontroly správce daně zneužil institut vyhledávací činnosti k jinému než zákonem předpokládanému účelu, kterým je pořizování důkazních prostředků, nikoli jejich prověřování. Žalobkyně podotkla, že skutečným obsahem úkonů prováděných správcem daně před zahájením daňové kontroly nebylo pouhé vyhledávání důkazních prostředků, ani zjišťování plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

povinností ve smyslu § 72 daňového řádu, ale bylo jím prověřování žalobkyní předložených dokladů a záznamů, tedy *de facto* provádění daňové kontroly ve smyslu § 85 daňového řádu, jakkoli k jejímu zahájení správce daně formálně zatím nepřistoupil. V důsledku provádění daňové kontroly formálně vydávané za vyhledávací činnost správce daně zkrátil práva žalobkyně tím, že dne 29. 8. 2012 přistoupil k zahájení opakované daňové kontroly, aniž k tomu byly naplněny zákonné předpoklady ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Uvedl, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2013 dostatečně vyjádřil své pochybnosti ve vztahu k absenci důkazních prostředků prokazujících oprávněnost zahrnutí výdajů uplatněných žalobkyní do daňové účinných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podotkl, že z faktur předložených žalobkyní není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jedná, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny, a jak věcně a časově souvisí s vydanými fakturami. Z tohoto důvodu správce daně ve výzvě demonstrativním výčtem uvedl takové podklady, které by mohly prokázat tvrzení žalobkyně. Správce daně se rozhodně nevyjádřil v tom smyslu, že by vedení těchto podkladů bylo požadováno zákonem. Žalovaný dodal, že existence smluv o provedení prací, objednávek na provedení výkonů, pomocných stavebních deníků, atd. je v oboru podnikání žalobkyně zcela běžnou praxí. Žalovaný popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a konstatoval, že správce daně vyjádřením pochybností ve výzvě ze dne 6. 3. 2013 dostal své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 daňového řádu.
7. Pro uplatnění výdajů na základě obdržených faktur je podle žalovaného zapotřebí mít na zřeteli, že formálně bezvadný daňový doklad není sám o sobě důkazem prokazujícím, že práce byly provedeny dodavatelem, který je na něm uveden, a v rozsahu, který je fakturován. Žalovaný ani správce daně neměli povinnost prokazovat, že práce byly provedeny subjektem odlišným od subjektu uvedeného na doloženém daňovém dokladu. K odkazu žalobkyně na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 žalovaný uvedl, že dopadá na situaci, kdy není možné po daňovém subjektu žádat provedení důkazu o skutečnosti realizované mezi dvěma odlišnými subjekty. Žalobkyně však měla prokázat, zda fakturované práce byly provedeny jí tvrzenými dodavateli. Žalovaný s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 70/2007 a 5 Afs 40/2005 zdůraznil, že neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.
8. Žalovaný konstatoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole velmi podrobně a rozsáhle u jednotlivých zjištění uvedl, jaké důkazní prostředky žalobkyně doložila a jak je vyhodnotil. Žalovaný ve vztahu k důkazům pro rozhodnutí bezvýznamným upřesnil, že správce daně neprovádí takové důkazy, které mají doložit skutečnost již prokázanou nebo které nemohou osvědčit skutečnost, o jejíž prokázání se jedná. K tomu odkázal na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 168/02, podle kterého správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem, musí však provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Žalovaný proto nesouhlasil s názorem žalobkyně, že by předjímal institut předběžného hodnocení důkazů.
9. Podle žalovaného správce daně před zahájením daňové kontroly pouze vyhledával důkazní prostředky, což je náplní vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005 dodal, že ani není možné stanovit daň pouze na základě zjištění učiněných během vyhledávací činnosti, a proto správce daně postupoval v souladu se zákonem, když na základě těchto zjištění zahájil daňovou kontrolu. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně v odvolání i v žalobě namítala především procesní pochybení daňových orgánů, aniž by se snažila dostat své důkazní povinnosti. Žalovaný proto setrval na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

svém závěru, že žalobkyně neprokázala oprávnění zahrnout předmětné výdaje do daňové účinných výdajů v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

Replika žalobkyně

10. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na tom, že její účetnictví, resp. daňová evidence, coby souhrn účetních dokladů a zákonem předepsaných záznamů představuje svého druhu relevantní důkazní prostředek, jehož předložením unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným v daňových přiznáních. Argumentaci žalovaného judikaturou ohledně rozsahu důkazního břemene označila žalobkyně za chybnou, neboť předmětem sporu je rozložení, nikoli rozsah důkazního břemene. Zdůraznila, že právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99 na danou situaci dopadá, neboť se týká rozsahu důkazního břemene ve vztahu k činnosti dodavatele daňového subjektu. Tento nálezh interpretovala žalobkyně tak, že správce daně v posuzované věci pochybil tím, že místo splnění své důkazní povinnosti vyvrátit věrohodnost účetních záznamů daňového subjektu konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně činnosti svého dodavatele. Žalobkyně dodala, že právní názor vyjadřující omezení rozsahu důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k činnosti jeho dodavatelů zastává i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku sp. zn. 7 Afs 96/2010. Pokud správce daně pojal pochybnosti vztahující se k činnosti dodavatelů žalobkyně, mohl a měl podle ní provést příslušná šetření u těchto dodavatelů nebo alespoň důkaz jejich účetnictvím, což ovšem neučinil.
11. K odkazu na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 168/02, jímž žalovaný argumentoval ve vztahu k námitce neuvedení všech důkazů ve zprávě o daňové kontrole a nehodnocení některých důkazů, žalobkyně poznamenala, že toto usnesení se zabývá otázkou existence relevantních důvodů pro uplatnění práva správce daně odmítnout důkazy navrhované daňovým subjektem, a na danou situaci tudíž vůbec nedopadá. Žalobkyně zdůraznila, že existence zatajených důkazů, o které se v dané věci jedná, je bez výjimky v rozporu s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces, a tedy nepřípustná. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně namítala především procesní pochybení, aniž se snažila dostát své důkazní povinnosti, žalobkyně uvedla, že tyto aspekty nelze dávat do vzájemné souvislosti, neboť povinnost státních orgánů respektovat princip zákonnosti je základním atributem právního státu, která s důkazním břemenem žalobkyně nijak nesouvisí. Žalobkyně navíc své důkazní břemeno unesla předložením účetnictví.

Ústní jednání soudu

12. Při jednání soudu konaném dne 28. 2. 2018 zástupce žalobkyně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, podle kterého skutečnost, že daňový subjekt předložil doklady, na kterých není uveden rozsah dodávaných prací ani upřesněna zakázka, na které měl pracovat, nezakládá relevantní pochybnosti daňových orgánů, které by způsobily přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Zástupce žalobkyně zmínil také rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 8/2017 ve věci odběratele žalobkyně P. O., v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odběratel žalobkyně neprokázal souvislost mezi přijatými a vydanými plněními. Uvedený případ je však odlišný od případu žalobkyně, jejíž zástupce trval na tom, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně zpochybnění účetnictví žalobkyně.
13. Zástupce žalobkyně upozornil také na trestní příkaz Okresního soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2017, č. j. 62 T 29/2017-733, kterým byla žalobkyně shledána vinnou, že spáchala přečin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby ve smyslu § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podotkl, že žalobkyně v trestním řízení uvedla, že nedokáže vysvětlit, proč má v účetnictví založeny faktury od společnosti BonyStav a pana B.; popsala, že pracovní síly jí dodával pan V., který následně dodal i zmíněné faktury. Zástupce žalobkyně trval na tom, že předmětné pomocné práce nepochybně fakticky provedeny byly, přičemž se jednalo o řetězový obchod. Podle jeho názoru v daném případě došlo k daňovému Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

podvodu, a proto měl být ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 4 Afs 23/2016) ze strany daňových orgánů proveden test dobré víry žalobkyně ohledně účasti na daňovém podvodu a daňové orgány měly prokázat, zda žalobkyně o podvodu mohla nebo měla vědět.

14. Zástupce žalobkyně dodal, že podle jeho názoru ze spisu vyplývá, že žalobkyně k realizaci uskutečněných prací použila subdodavatele. Probíhalo to tak, že jednala s panem V., jenž zajistil pracovníky, kteří prováděli předmětné práce, potom jí předal faktury, na kterých byli jako dodavatelé uvedeni BonyStav, případně pan B., a žalobkyně tyto faktury v hotovosti proplatila. Následně žalobkyně s nějakou marží tyto práce přefakturovala panu O. Podle názoru zástupce žalobkyně došlo k tomu, že dodavatel žalobkyně neodvedl daň, nicméně stát jedno a totéž plnění zdanil několikrát, neboť daň vybral od žalobkyně a poté znovu od pana O. Zástupce žalobkyně nepovažoval za spravedlivé, že se stát ani nepokusil vybrat daň od dodavatelů žalobkyně.
15. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k podané žalobě. Zdůraznil, že bylo rozhodováno podle skutkového stavu zjištěného v době rozhodování, a trval na tom, že na základě předložených podkladů od žalobkyně vyvstaly daňovým orgánům oprávněné pochybnosti, které žalobkyně v průběhu daňového řízení nijak nevyvrátila.

Správní spis

16. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Před zahájením daňové kontroly u žalobkyně se Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) výzvami k poskytnutí informací ze dne 12. 3. 2012 a 14. 3. 2012 obrátil na Komerční banku, a. s., a Českou spořitelnu, a. s., od kterých následně obdržel výpisy z účtů žalobkyně za roky 2009 a 2010. Poté finanční úřad dne 6. 4. 2012 vyzval žalobkyni, aby za zdaňovací období 2009 a 2010 předložila daňovou evidenci, faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, smlouvy o dílo, objednávky, stavební deníky, popř. rozpisy provedených prací za jednotlivé zakázky. Dne 19. 4. 2012 žalobkyně předložila finančnímu úřadu faktury vydané a přijaté, pokladní doklady, doklady týkající se závislé činnosti, dohody o provedení práce, výpisy z účtu a evidenci pro daňové účely za požadovaná zdaňovací období, a to pro potřeby místního šetření, které je prováděno v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu zaměřené na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění, stanovení a placení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 a 2010.
17. Dne 16. 7. 2012 se konalo ústní jednání, jehož předmětem bylo ověření některých skutečností vyplývajících z místního šetření. Při tomto jednání správce daně žalobkyni sdělil, že ověřil její doklady zapůjčené na finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti a v návaznosti na to kladl žalobkyni otázky. Žalobkyně přislíbila doložit knihu jízd a technický průkaz. K dotazu, zda by mohla předložit podrobnější rozpis prací, které fakturovala odběratelům P. O., M. B. a společnosti Viamont DSP, a. s., (dále jen „Viamont“), či pomocný stavební deník, popř. evidenci výkonů, objednávky a předávací protokoly, žalobkyně konstatovala, že vedla deník, který předala panu O. a na Viamont. Popsala, že se většinou jednalo o výměnu pražců na kolejích, čištění a údržbu kolejí. Práce jí zadávali ústně pánové O. a B., u kterého bylo třeba i kopání. Práce předávala dotčným osobám a stavbyvedoucím Viamontu, jejichž jména si nepamatuje. Na místa výkonu prací se dopravovala svým autem, byl to Ford Tranzit nebo Ford Escort. Na otázku, zda práce uvedené na svých fakturách vykonávala sama nebo formou subdodávek, žalobkyně odpověděla, že si na práce brala brigádníky, byli tam i jiní lidé, třeba od paní F. Brigádníky vyplácela většinou hotově, vyplácela také další lidi, třeba paní Fořtovou, na jiné si nevzpomněla. Částky vyplácela měsíčně podle udělané práce. Žalobkyni možná někdy platil hotově pan B., ale není si jista. K dotazu, zda má uzavřenu nějakou smlouvu o dílo se společností BonyStav, s. r. o., (dále jen „BonyStav“) a s J. P., kteří jí podle přijatých faktur poskytovali stavební práce, žalobkyně uvedla, že neví, když tak dohledá Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

a doloží. Telefonický kontakt na tyto dodavatele nemá, na P. měla, ale už nemá. Záznamy o provedení stavebních prací, které jsou předmětem těchto přijatých faktur, či pomocný stavební deník, ani evidenci výkonů žalobkyně nemá. Na otázku, zda předmětné práce vykonávali tito dodavatelé osobně, svými zaměstnanci nebo subdodavatelsky, zda byly předávány na základě předávacích protokolů a kdo je přebíral, žalobkyně odpověděla, že jim zavolala, co mají dělat, oni se dostavili na místo, kde jim stáli brigádníci žalobkyně řekli, co mají dělat. Protokoly žalobkyně nemá, práce osobně nepřebírala, dělal to rovnou někdo z Viamontu. Žalobkyně neví, od koho dostávala faktury z BonyStavu, byl to nějaký pán, ale neví, jak se jmenoval. Pan P. jí předával faktury osobně, dovezl jí je domů. Doklad opravňující ke vstupu do kolejíště žalobkyně měla jen pro brigádníky, sama na stavbu nechodila; brigádníci měli také zdravotní způsobilost a proškolení ze směrnic Českých drah.

18. Podle protokolu o ústním jednání konaném dne 29. 8. 2012 od 14:35 hodin žalobkyně předložila osvědčení o registraci BonyStavu a výkazy o zkouškách brigádníků. Sdělila, že přislíbené technické průkazy doloží do 5. 9. 2012. Dodala, že k panu P., který tam pro ni dělal práci, nic nenašla.
19. Všechny shora uvedené listiny správce daně dne 7. 3. 2013 vyřadil z vyhledávací části spisu a zařadil je mezi „*Písemnosti z kontroly*“.
20. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 29. 8. 2012, č. j. 265597/12/214931506031, vyplývá, že téhož dne ve 14:50 hodin finanční úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011 a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2009, leden až prosinec 2010, 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012, a to v rozsahu tvrzení uvedených žalobkyní v daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. Dne 19. 10. 2012 žalobkyně předložila finančnímu úřadu evidenci pro daňové účely a daňové doklady za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012, daňovou evidenci a pokladní doklady za zdaňovací období 2011 a technické průkazy motorových vozidel.
21. Ve správním spisu jsou založeny kopie faktur vystavených dodavatelem žalobkyně J. P., ve kterých je předmět fakturace popsán slovy „*Fakturuji vám provedené práce*“ s uvedením místa (např. Kladno, Osek) bez bližší konkretizace těchto prací, na jedné faktuře není předmět fakturace uveden vůbec. Na fakturách vystavených dodavatelem R. B. je předmět fakturace popsán slovy „*Fakturujeme Vám za provedené práce na akci*“ s uvedením místa (např. Louka u Litvínova, Chomutov) bez bližší konkretizace těchto prací; faktury dále obsahují text „*Provádění staveb*“. Na fakturách vystavených dodavatelem BonyStav je uveden předmět fakturace slovy: „*Fakturujeme Vám provedené [někdy pomocně] práce*“, případně „*Fakturujeme Vám provedené [někdy pomocně] práce na akci*“ s uvedením místa (např. Liběchov, D8) bez bližší konkretizace těchto prací. Na fakturách za ubytování pak není uvedena žádná identifikace ubytovaných osob či jejich počtu, přičemž na jedné z těchto faktur chybí i údaj o konkrétním termínu ubytování (předmět fakturace je vymezen slovy: „*Fakturujeme Vám za ubytování v měsíci listopadu 2011*“). Správní spis obsahuje také rámcovou smlouvu o dílo č. 2009001 uzavřenou mezi žalobkyní jako dodavatelem a P. O. jako odběratelem (datum podpisu smlouvy není uveden), podle jejíhož čl. 7.1 zhotovitel nesmí převést realizaci žádného objednaného výkonu na podzhotovitele.
22. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2013, č. j. 431985/13/2501-05401-506031, která byla žalobkyni doručena dne 18. 3. 2013, správce daně žalobkyni ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázala, že faktury vystavené J. P. zahrnuté ve výdajích za rok 2009 s vlivem na zisk ve výši 350 000 Kč, faktury vystavené BonyStavem zahrnuté ve výdajích za rok 2010 s vlivem na zisk ve výši 200 000 Kč, faktury vystavené R. B. zahrnuté ve výdajích za rok 2010 s vlivem na zisk ve výši 200 000 Kč a faktury vystavené BonyStavem zahrnuté ve výdajích za rok 2011 s vlivem na zisk ve výši 753 100 Kč souvisejí s jejími zdanitelnými příjmy, tj. že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z příjmů, že byly skutečně vynaloženy, že plnění deklarovaná na předmětných přijatých fakturách byla skutečně provedena daňovým subjektem uvedeným na těchto fakturách, a to v termínu, čase, místě a rozsahu, které doklady uvádějí. Současně správce daně žalobkyni vyzval, aby k fakturám vystaveným těmito dodavateli přiřadila své vydané faktury, které s těmito výdaji souvisejí a jsou zahrnuty v jejích zdanitelných příjmech podle jednotlivých zakázek, a aby k uvedeným přijatým fakturám doložila podrobný rozpis provedených prací či pomocný stavební deník, popř. jiné důkazní prostředky prokazující uvedené skutečnosti. Správce daně dále žalobkyni vyzval, aby prokázala, že výdaje za nákup pohonných hmot zahrnuté v daňových výdajích byly použity v souladu s § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. že souvisejí s její podnikatelskou činností, resp. že tyto pracovní cesty v rámci své podnikatelské činnosti uskutečnila. Žalobkyni bylo uloženo předložit knihu jízd motorového vozidla používaného k podnikání a prokázat, že toto vozidlo bylo zařazeno v jejím obchodním majetku, popř. doložit jiné důkazní prostředky prokazující uvedené skutečnosti. Správce daně žalobkyni vyzval také k prokázání toho, že výdaje za ubytování za rok 2011 v celkové výši 45 960 Kč byly použity v souvislosti s její podnikatelskou činností ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. aby prokázala konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob, popř. jinými vhodnými prostředky prokázala uvedené skutečnosti.

23. V odůvodnění předmětné výzvy správce daně uvedl, že žalobkyně k daňové kontrole nepředložila takové důkazní prostředky, jako jsou smlouvy o provedení prací uzavřené s uvedenými dodavateli, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky vedené zhotoviteli, předávací protokoly, popř. evidence výkonů, prokazující oprávněnost zahrnutí uvedených přijatých faktur do výdajů s vlivem na zisk. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně a že práce deklarované na fakturách byly skutečně provedeny uvedenými dodavateli. Z prací deklarovaných na předmětných fakturách, v jednom případě není uveden žádný popis prací (faktura č. 60/2009), není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly provedeny a jak věcně a časově souvisí s vydanými fakturami žalobkyně. K výdajům za nákup pohonných hmot správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující spotřebu pohonných hmot ve vztahu k její podnikatelské činnosti, jako je kniha jízd motorového vozidla používaného k podnikání. K výdajům za ubytování nebyla předložena konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob, ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů. Správci daně proto u výdajů za nákup pohonných hmot i za ubytování vznikly pochybnosti, že se jedná o výdaje související s podnikatelskou činností žalobkyně.
24. Žalobkyně na předmětnou výzvu nereagovala, proto ji správce daně dne 2. 5. 2013 a 10. 6. 2013 vyzval, aby se do osmi dnů dostavila k projednání výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně se nedostavila, a proto jí správce daně dne 21. 6. 2013 zaslal úřední záznam obsahující výsledek kontrolního zjištění poštou a stanovil jí lhůtu k vyjádření patnáct dnů od doručení, které nastalo dne 25. 6. 2013. Dne 3. 7. 2013 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty z důvodu hledání daňového poradce. Dne 10. 7. 2013 nahlížel zástupce žalobkyně do správního spisu a pořídil si z něj kopie některých listin. Dne 31. 7. 2013 předložila žalobkyně knihy jízd a ručně psaný soupis provedených prací (přehled faktur přijatých od BonyStavu, J. P. a R. B. s uvedením místa, termínu, časového rozsahu a bližšího popisu provedených prací ke každé jednotlivé faktuře).
25. Dne 18. 7. 2014 vyhotovil správce daně stanovisko k vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, ve kterém reagoval na písemnosti, jež žalobkyně bez vysvětlení předložila dne 31. 7. 2013. Toto stanovisko bylo zástupci žalobkyně předáno dne 3. 10. 2014, kdy s ním správce daně projednával zprávu o daňové kontrole. Z důvodu podání stížnosti podle § 261 daňového řádu bylo projednání této zprávy dokončeno až dne 8. 12. 2014. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2007665/14/2501-05401-506031 správce daně zopakoval své pochybnosti uvedené ve výzvě ze dne 6. 3. 2013, konstatoval, že se žalobkyně k této výzvě nevyjádřila a neprokázala, že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů a že práce Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

deklarované na předmětných fakturách jednotlivými dodavateli byly skutečně těmito subjekty provedeny, a to v termínu, čase a rozsahu, které doklady uvádějí. Správce daně se v rámci hodnocení důkazů zabýval předloženými fakturami i soupisem provedených prací, poukázal na rámcovou smlouvu uzavřenou s odběratelem P. O., vyjádřil se k předloženým knihám jízd a ve své argumentaci vycházel i z vyjádření žalobkyně zachycených do protokolu o jednání ze dne 16. 7. 2012.

26. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadenými rozhodnutími, jež nabyla právní moci dne 17. 7. 2015.

Posouzení věci soudem

27. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
28. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
29. Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „*[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.*“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobkyni oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 25. 4. 2016, neboť napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 25. 2. 2016. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které zástupce žalobkyně nově vznesl při jednání konaném dne 28. 2. 2018, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se proto nemohl zabývat opožděně uplatněnými námitkami týkajícími se údajného daňového podvodu, a to včetně odkazů na judikaturu, které s touto námitkou bezprostředně souvisejí, ani námitkou upozorňující na to, že stát podle žalobkyně jedno a totéž plnění zdanil několikrát, aniž se pokusil vybrat daň od dodavatelů žalobkyně. Pouze na okraj soud nad rámec potřebného odůvodnění podotýká, že žalobkyně v průběhu daňového řízení (a dokonce ani v žalobě) nijak nenaznačila, že by se mohlo jednat o daňový podvod, a proto daňovým orgánům nevznikla povinnost tuto otázku zkoumat, když se celé daňové řízení vlivem pasivity žalobkyně odehrávalo pouze v rovině přenesení důkazního břemene na žalobkyni (prokázáním pochybností správce daně o uskutečnění plnění fakturovaných ze strany jejích dodavatelů) a toho, zda žalobkyně následně své důkazní břemeno unesla.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

30. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že hodnocení důkazních prostředků nemůže dostát nárokům podle § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2013 ani ve zprávě o daňové kontrole není v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu uvedeno, o jaké důkazní prostředky se závěry učiněné správcem daně opírají. Soud především konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jakožto jeho nezpůsobilost být věcně přezkoumáno, soudem je vlastností, kterou lze posuzovat výhradně ve vztahu k rozhodnutí, které je napadeno žalobou, nikoli ve vztahu k jiným rozhodnutím či aktům orgánů veřejné správy, jež vydání žalobou napadeného rozhodnutí předchází. Žalobkyně by měla mít na paměti, že odvolací řízení a řízení v prvním stupni (vedené správcem daně) tvoří dohromady jeden celek, což znamená, že odvolací orgán je oprávněn (a v daňovém řízení zároveň i povinen) v rámci odvolacího řízení, potažmo ve svém rozhodnutí, napravovat případné vady, jichž se dopustil správní orgán prvního stupně (zde správce daně). I kdyby tedy výsledek kontrolního zjištění nebo zpráva o daňové kontrole neobsahovaly údaje o tom, o jaké důkazní prostředky se závěry správce daně opírají, a i kdyby v nich absentovalo řádné hodnocení důkazů, nezakládají tyto skutečnosti samy o sobě nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí. Tu by mohl způsobit jedině žalovaný tím, že by takovou vadu neodstranil, a z napadených rozhodnutí by tak nebylo seznatelné, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, případně pokud by se řádně nevypořádal s odvolací námitkou, která by na nedostatky výsledku kontrolního zjištění nebo zprávy o daňové kontrole poukazovala. Nic takového ovšem soud v projednávané věci nezjistil, když navíc z obsahu zprávy o daňové kontrole je zcela zjevné, z jakých důkazních prostředků závěry správce daně vycházejí a jak byly tyto důkazní prostředky hodnoceny. Námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí proto soud nepřisvědčil.
31. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmínovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
32. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

33. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
34. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).
35. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správcem daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
36. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že výdaje na zaplacení faktur vystavených dodavateli J. P., R. B. a společností BonyStav představují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že práce deklarované na fakturách byly skutečně provedeny uvedenými dodavateli v termínu, čase a rozsahu na fakturách uvedených. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že z předmětných faktur není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly provedeny a jak věcně a časově souvisejí s fakturami vydanými

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyní. Za situace, kdy žádná z předložených faktur vystavených zmíněnými dodavateli neuváděla termín provedení prací (data od kdy do kdy byly práce realizovány), žádnou jejich bližší specifikaci (o jakou konkrétní činnost se jednalo – formulace „pomocné práce“ uvedená na některých fakturách je zcela nedostačující), jejich časový či jakkoli jinak udaný rozsah (množství hodin strávených danou činností, objem zpracovaného materiálu) a většina faktur neobsahovala ani místo provedení prací (nebo jen obecně uváděla název obce či města nebo údaj „D8“) a jedna faktura dodavatele J. P. dokonce neobsahovala vůbec žádné údaje o předmětu fakturace, soud s přihlédnutím k neexistenci či nedoložení jakékoli dokumentace o provedených pracích (smlouvy, objednávky, stavební deníky, denní záznamy či předávací protokoly) shledal pochybnosti správce daně zcela oprávněnými. Na legitimitě popsaných pochybností nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně dodatečně dne 31. 7. 2013 (tj. po seznámení s výsledky kontrolního zjištění) předložila ručně psaný soupis provedených prací (přehled faktur přijatých od BonyStavu, J. P. a R. B. s uvedením místa, termínu, časového rozsahu a bližšího popisu provedených prací ke každé jednotlivé faktuře). Soud se plně ztotožňuje s názorem správce daně, že tento soupis je pouhým tvrzením žalobkyně, které nedoložila žádnými listinami a u něhož není zřejmé, na základě čeho jej s odstupem zhruba čtyř let od provedení některých prací sestavila.

37. U dalších daňových dokladů (výdaje za nákup pohonných hmot a za ubytování) pak měl správce daně pochybnosti o jejich souvislosti s podnikatelskou činností žalobkyně. Tyto pochybnosti odvozoval správce daně od toho, že nebyla předložena kniha jízd motorového vozidla používaného k podnikání (ve vztahu k pohonným hmotám) a že nebyla uvedena konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob (ve vztahu k ubytování). Také tyto pochybnosti vyhodnotil soud jako zcela oprávněné, neboť bez řádně vedené knihy jízd není možné dospět k závěru, že výdaje za nákup pohonných hmot skutečně souvisejí s podnikatelskou činností žalobkyně, a bez údajů o ubytovaných osobách (a v jednom případě i o konkrétním termínu ubytování) totéž platí i pro výdaje za ubytování.
38. Popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že u uplatněných nákladů byly splněny podmínky § 24 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že předmětné náklady vynaložila na dosažení, zajištění nebo udržení svých zdanitelných příjmů, tedy současně prokázat, že služby (práce), za které byly předmětné náklady vynaloženy, byly skutečně ze strany dodavatelů označených na konkrétních fakturách provedeny, a současně prokázat jejich rozsah, termíny, čas a místo provedení.
39. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že výzva k prokázání skutečností neobsahovala žádné vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti účetních záznamů. Žalobkyni lze sice přisvědčit v tom, že za důvodné pochybnosti nelze považovat samotné nepředložení smluv o provedení prací, objednávek na provedení výkonů, pomocných stavebních deníků vedených zhotoviteli, předávacích protokolů, popř. evidencí výkonů, neboť k jejich předložení byla žalobkyně řádně vyzvána teprve výzvou ze dne 6. 3. 2013. Důvodné pochybnosti však podle názoru soudu zcela nepochybně vyvolává samotný obsah faktur, kdy žádná z nich neuvádí konkrétní údaje o fakturovaných činnostech (termín, čas, rozsah a mnohdy ani místo výkonu prací) a tyto údaje nebylo možné zjistit ani z jiných dokumentů předložených žalobkyní. Požadavky týkající se důkazního břemene správce daně formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81, dostupném na www.nssoud.cz, na který žalobkyně odkazovala v žalobě, byly podle názoru soudu nepochybně naplněny.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

40. Soud dodává, že žádný právní předpis skutečně žalobkyni neukládá povinnost vytvářet či vést předmětnou dokumentaci, nicméně žalobkyně by měla mít na paměti, že ji v daňovém řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k jejím daňovým tvrzením, tudíž by již při realizaci jakýchkoli obchodních transakcí měla brát v potaz skutečnost, že později může vyvstat potřeba jejich uskutečnění doložit. Bylo tedy ve vlastním zájmu žalobkyně, aby si – byť jí to žádný právní předpis výslovně neukládá – průběžně shromažďovala podklady, které jí umožní prokázat, že náklady, které následně hodlá uplatnit jako daňově uznatelné, skutečně splňují podmínky stanovené v § 24 zákona o daních z příjmů. Nепrokázání této skutečnosti pak jde výhradně k tíži žalobkyně.
41. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, dostupný na www.nssoud.cz, shledal soud nepřipadným z důvodu značné odlišnosti případu řešeného Nejvyšším správním soudem, který se týkal nároku na odpočet DPH, od projednávané věci, v níž jde o daňovou uznatelnost výdajů ve vztahu k daní z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku výslovně uvedl, že jeho „*závěry nelze bez dalšího přenášet na daň z příjmů právnických osob, neboť citovaná judikatura, na níž soud své závěry založil, se týká výlučně daně z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob se řídí jinými zásadami.*“ Zdejší soud v tomto směru neshledává žádný rozdíl mezi daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob a podotýká, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, dostupném na www.nssoud.cz, kde se zabýval daní z příjmů právnických osob totožného stěžovatele jako v rozsudku namítaném žalobkyní, shledal pro účely této daně pochybnosti správce daně dostatečnými k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt.
42. Zmínka žalobkyně o rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, dostupném na www.nssoud.cz, jímž byla zamítnuta kasační stížnost jejího odběratele P. O. ve věci jeho daňové povinnosti k DPH, nemá podle názoru soudu pro projednávanou věc žádnou relevanci. Otázku, zda příslušný správce daně řádně prokázal své pochybnosti, zda tím došlo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt a zda tento následně unesl své důkazní břemeno, je totiž nutné zkoumat v každém jednotlivém případě zcela individuálně v závislosti na konkrétních okolnostech. Stejně tak vyhodnotil soud jako zcela irrelevantní skutečnosti, které žalobkyně tvrdila v trestním řízení pravomocně ukončeném trestním příkazem Okresního soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2017, č. j. 62 T 29/2017-733, neboť tyto skutečnosti žalobkyně ničím nedoložila a navíc – ačkoli jí v tom nic nebránilo – je ani neuplatnila v daňovém řízení, tudíž daňové orgány neměly povinnost (ani možnost) se jimi zabývat. Tato v daňovém řízení neuplatněná tvrzení jsou navíc zcela bez vlivu na prokázání pochybností správce daně i na to, zda žalobkyně následně unesla své důkazní břemeno.
43. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nesprávně aplikoval § 24 zákona o daních z příjmů, neboť nijak neosvětlil, proč považoval pro daňovou uznatelnost výdajů vynaložených na subdodávky stavebních prací za podstatné, aby žalobkyně prokázala, zda byly fakturované práce skutečně provedeny dodavateli uvedenými na fakturách, za situace, kdy nevyšlo najevo, že by fakturované práce nebyly provedeny. Předmětný požadavek nemá podle žalobkyně oporu v zákoně o daních z příjmů. Této námitce soud nepřisvědčil. Jak již soud předestřel výše, mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a že sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Nezpochybnitelnou součástí povinností daňového subjektu při prokazování, že byly naplněny podmínky § 24 zákona o daních z příjmů, je tedy i prokázání toho, že službu, za kterou byl příslušný výdaj vynaložen, poskytl daňovému subjektu dodavatel uvedený na příslušné faktuře, a to v rozsahu, termínu, čase a místě na faktuře uvedených. Tento požadavek potvrzuje i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dostupné na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 25. 10. 2012, č. j. 7 Afs 71/2012-52, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud výslovně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

konstatoval, že „[p]okud nebylo prokázáno, že sporné plnění bylo realizováno v předestřeném rozsahu a deklarovanými subdodavateli, jak uvádějí stěžovatelem předložené faktury, je nutno dospět k závěru, že stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti (neunesl důkazní břemeno). Takové neprokázané náklady pak nelze považovat za daňové účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že daňové účinnými náklady jsou jen náklady ve výši prokázané poplatníkem. V této věci tomu tak nebylo (skutečně poskytnutí subdodavatelských prací uvedenými subdodavateli v rozsahu deklarovaném spornými fakturami nebylo prokázáno).“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a uzavírá, že předmětná námitka žalobkyně není důvodná.

44. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by požadavek správce daně na prokázání toho, že ten který dodavatel poskytl žalobkyni určité konkrétní služby, překračoval rozsah jejího důkazního břemene a byl v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupného na www.nalus.usoud.cz. Správce daně totiž nepožadoval prokázat skutečnosti, na kterých se žalobkyně nepodílela, nýbrž výhradně to, že daná služba byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem a že byla žalobkyni odevzdána, tj. skutečnosti mající přímý vztah k žalobkyni samotné. Argument žalobkyně, že objektivně neměla možnost jak ztotožňovat pracovníky dodavatelů, kteří jí fakturované pomocné stavební práce fyzicky prováděli, pokládá soud za irelevantní. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně měla povinnost jakýmkoli vhodným způsobem prokázat naplnění podmínek § 24 zákona o daních z příjmů, k čemuž mohla využít např. pomocné stavební deníky, denní záznamy či předávací protokoly, pokud by takovými dokumenty disponovala. Toto své důkazní břemeno žalobkyně nemůže přenášet na správce daně, který jednoznačně prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Nebylo přitom povinností správce daně prokazovat, že práce proběhly jinak, než je uvedeno na fakturách; ostatně předmětné faktury o průběhu prací prakticky nic nevypovídají. Správce daně nebyl podle názoru soudu povinen ani provádět jakékoli další dokazování z vlastní iniciativy (vlastní aktivitou), např. účetnictvím dodavatelů žalobkyně, jak namítala žalobkyně. Plně postačilo prokázání shora uvedených pochybností, čímž se důkazní břemeno přeneslo na žalobkyni.
45. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že zpráva o daňové kontrole skutečně neuvádí všechny důkazy, které měl správce daně k dispozici, a jejich hodnocení. Žalobkyně má pravdu také v tom, že rozlišení důkazních prostředků na významné a bezvýznamné je součástí procesu hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, a proto nelze bezvýznamné důkazní prostředky beze slova pominout. Správce daně by proto měl ve zprávě o daňové kontrole zmínit i ty důkazní prostředky, které podle jeho názoru nejsou pro věc významné, a připojit k nim právě tento hodnotící závěr. Žalobkyně by však měla mít na paměti, že odvolací řízení a řízení v prvním stupni (vedené správcem daně) tvoří dohromady jeden celek, a proto je možné, aby odvolací orgán případné nedostatky v postupu či rozhodnutí správce daně napravil. To se v projednávané věci stalo, neboť žalovaný v napadených rozhodnutích jednak potvrdil správnost hodnocení důkazů provedeného správcem daně a jednak poukázal na bezvýznamnost ostatních důkazních prostředků, k nimž se správce daně nevyjádřil. Tím žalovaný podle názoru soudu napravil nedostatky v hodnocení důkazů správcem daně. Předmětná žalobní námitka, upozorňující na domnělé předběžné hodnocení důkazů, tudíž není důvodná.
46. Žalobkyně dále namítala, že provedená daňová kontrola představuje opakovanou daňovou kontrolu provedenou v rozporu s § 85 odst. 5 daňového řádu. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že v projednávané věci se před zahájením daňové kontroly dne 29. 8. 2012 žádná jiná daňová kontrola, jejímž předmětem by byla totožná daň za stejné zdaňovací období, nekonala. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že „[d]aňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“

47. Institut daňové kontroly představuje intenzivní zásah do práv daňového subjektu, proto právní úprava obsahuje výslovně důvody, pro které je možné daňovou kontrolu opakovat. Současně je však nutno zdůraznit, že daňová kontrola je formalizovaný postup, v jehož rámci jsou správci daně svěřeny rozsáhlé pravomoci a zároveň jsou daňovým subjektům garantována určitá práva. Daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně a je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Výše citovaný § 85 odst. 5 daňového řádu umožňuje opakování daňové kontroly pouze při splnění taxativně vyjmenovaných podmínek. Toto omezení je však možné vztahovat pouze na možnost opakování daňové kontroly jako formalizovaného procesního institutu. Jak již soud uvedl, před zahájením daňové kontroly dne 29. 8. 2012 nebyla ve vztahu k žalobkyni formálně zahájena žádná jiná daňová kontrola týkající se téže daně za stejné daňové období, ani vůči žalobkyni nebyl veden žádný jiný postup správce daně, který by byl završen platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem na daň odlišnou od daně tvrzené v daňových přiznáních žalobkyně. Soud proto dospěl k jednoznačnému závěru, že se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu.
48. Námitku žalobkyně, že prověřováním důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti prováděné na základě § 78 daňového řádu před zahájením daňové kontroly správce daně zneužil institut vyhledávací činnosti k jinému než zákonem předpokládanému účelu, shledal soud důvodnou. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[p]okud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 ... daňového řádu a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).
49. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, finanční úřad ještě před zahájením daňové kontroly, ke kterému došlo dne 29. 8. 2012, již dne 6. 4. 2012 vyzval žalobkyni, aby za zdaňovací období 2009 a 2010 předložila daňovou evidenci, faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, smlouvy o dílo, objednávky, stavební deníky, popř. rozpisy provedených prací za jednotlivé zakázky. Vycházejí z citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu, s nímž se zdejší soud plně ztotožňuje, nezbyvá než konstatovat, že předmětná výzva jednoznačně překročila rámec vyhledávací činnosti a před jejím vydáním měla být u žalobkyně zahájena daňová kontrola, aby byla plně respektována její procesní práva. Za situace, kdy byly takto získané důkazní podklady hodnoceny až v rámci později zahájené kontroly, během níž byla řádně dodržována práva žalobkyně, dospěl soud k závěru, že popsaná vada sama o sobě nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.
50. Za významnější procesní pochybení daňových orgánů však soud považuje skutečnost, že finanční úřad při ústním jednání konaném dne 16. 7. 2012, tj. stále před zahájením daňové kontroly, prováděl výslech žalobkyně týkající se skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a že z takto zjištěných skutečností daňové orgány následně při svém rozhodování vycházely. Provedení výslechu daňového subjektu totiž podle názoru soudu v kontextu citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu překračuje meze vyhledávací činnosti, která na rozdíl od daňové kontroly negarantuje daňovému subjektu adekvátní rozsah procesních práv. Zdejší soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem klade důraz na proporcionalitu zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce a uzavírá, že takový zásah nemůže být činěn libovolnou formou (vyhledávací činností), nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly. Soud proto shledal, že provedení výslechu žalobkyně dne 16. 7. 2012 bylo nezákonné, neboť tomuto úkonu nepředcházelo řádné zahájení daňové kontroly a náležité poučení žalobkyně o jejích právech a povinnostech, které jí v rámci daňové kontroly náleží.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

51. Soud dále připomíná, že podle § 78 odst. 3 písm. d) daňového řádu je sice správce daně oprávněn opatřovat v rámci vyhledávací činnosti nezbytná vysvětlení, nicméně podle § 79 odst. 3 daňového řádu zároveň platí, že „[p]odané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.“ Daňové orgány však vysvětlení podané žalobkyní dne 16. 7. 2012 jako důkazní prostředek použily. Jedná se proto důkaz získaný v rozporu s právním předpisem, tj. ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu důkaz nezákonný. Vzhledem k tomu, že daňové orgány z tohoto důkazu při svém rozhodování vycházely, zatížily nezákonností i napadená rozhodnutí.
52. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žaloba je důvodná a napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť vycházejí z nezákonně opatřeného důkazu. Z tohoto důvodu soud napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věci v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku, tj. že nemůže vycházet ze skutečností, které zjistil nezákonným výsledkem žalobkyně dne 16. 7. 2012. Žalovaný proto v dalším řízení podle svého uvážení buď žalobkyni zákonem předvídaným způsobem vyslechne za účelem procesně správného zjištění skutečností, které žalobkyně sdělila finančnímu úřadu v rámci vyhledávací činnosti dne 16. 7. 2012, nebo při svém rozhodování použije stávající důkazní prostředky vyjma nezákonného výsledku žalobkyně z uvedeného data. Svůj postup a své závěry pak žalovaný řádně odůvodní.
53. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také dodatečné platební výměry ze dne 12. 12. 2014, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby daňové orgány mohly o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
54. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v požadované výši 9 000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku za žalobu (za tři žalobou napadená rozhodnutí po 3 000 Kč). Žádné jiné náklady řízení zástupce žalobkyně nahradit nepožadoval a náhrady nákladů řízení v rozsahu převyšujícím zaplacené soudní poplatky se výslovně vzdal.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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

Ústí nad Labem 28. února 2018

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)