



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobce: M. P.**, bytem x, zastoupen společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – Střed, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2013, č. j. 19376/13/5000-14305-701707, a ze dne 27. 8. 2013, č. j. 21075/13/5000-14103-806032,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2013, č. j. 21075/13/5000-14103-806032, **se z r u š u j e a v ě c se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2013, č. j. 19376/13/5000-14305-701707, **se z a m í t á**.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši **18.428 Kč**, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Samostatnou žalobou ze dne 26. 9. 2013 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2013, č. j. 19376/13/5000-14305-701707, kterým byl k odvolání žalobce částečně změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Slaném (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2012, č. j. 97232/11/031921208264, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 17.474 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 3.494 Kč (dále též souhrnně jen „rozhodnutí o DPH“). Změna provedená

žalovaným spočívala pouze ve formální úpravě výroku. Věcně byl dodatečný platební výměr potvrzen. Věc byla vedena pod sp. zn. 45 Af 32/2013.

Druhou samostatnou žalobou ze dne 29. 10. 2013 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2013, č. j. 21075/13/5000-14103-806032, kterým byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 8. 12. 2012, č. j. 97444/11/031921208264, a to tak, že žalobci byla po této změně doměřena daň z příjmů fyzických osob za období roku 2008 ve výši 73.680 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 14.736 Kč (dále též souhrnně jen „rozhodnutí o dani z příjmů“). Věc byla vedena pod sp. zn. 45 Af 35/2013.

Jak vyšlo v průběhu řízení najevo, obě žalobami napadená rozhodnutí vzešla z téže daňové kontroly za téže období, z jejichž výsledků byla žalobci dodatečně doměřena jak daň z přidané hodnoty, tak daň z příjmů fyzických osob. Krajský soud v Praze proto svým usnesením ze dne 24. 8. 2015, č. j. 45 Af 32/2015 – 29, spojil obě žaloby ke společnému projednání pod sp. zn. 45 Af 32/2013.

I.

Žaloba ve věci doměření daně z přidané hodnoty

V první žalobě směřující do doměření daně z přidané hodnoty žalobce brojil proti nedostatkům řízení před správcem daně a neodstranění těchto vad v odvolacím řízení. V návaznosti na to rozsáhle citoval konkrétní pasáže svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty, v němž namítal nesprávně provedené dokazování a chybné závěry o vykonání prací fakturovaných dodavatelem D., s. r. o. Proto v odvolání navrhoval výslech V. D., někdejšího jednatele D., s. r. o., dále též výslech S. a M. Č., kteří provedení prací tímto dodavatelem mohli dosvědčit. Žalovaný v odvolacím řízení navrhané výsledky svědků provedl a o jejich výsledcích vyrozuměl žalobce prostřednictvím přípisu ze dne 4. 6. 2013, č. j. 15608/13/5000-14305-701707, ve kterém však pouze popsal, co svědkové vypovídali, tyto výpovědi ale nijak nehodnotil. Žalobce proto tento přípis nepovažoval za dostatečné seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy prokazujícími závěr správce daně, o čemž žalovaného v průběhu odvolacího řízení vyrozuměl. Současně ho vyzval k opětovnému řádnému projednání uplatněných námitek proti zprávě o daňové kontrole, a to za účasti jeho zmocněnce. Navzdory tomu však žalovaný vydal (první) napadené rozhodnutí. V návaznosti na vylíčení nedostatků namítaných v odvolacím řízení žalobce uvedl, že žalovaný žádnou z těchto odvolacích námitek nevypořádal a vytýkané vady neodstranil, což následně rozvedl v jednotlivých žalobních bodech:

Žalobce má za to, že žalovaný dostatečně nevypořádal námítky směřující do zprávy o daňové kontrole, jelikož pouze uvedl, co má tato zpráva obsahovat, a jeho hodnocení správnosti obsahu zprávy je neobjektivní. Zpráva neobsahovala hodnocení důkazních prostředků, dále správce daně nezajistil výslech V. D., ačkoliv jej v případě nedostavení se na opakovanou výzvu mohl nechat předvést, čehož ovšem nevyužil a porušil tak povinnost vyjádřenou ustanovením § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „daňový řád“).

Žalobce považuje též za nedostatečně vypořádané námítky, které v průběhu odvolacího řízení vznesl proti interpretaci a hodnocení dodatečně provedeného výsledku V. D. Žalovaný totiž zcela pominul, že svědek během výsledku měnil výpověď a nakonec se uchýlil k výmluvě, že prázdné faktury podepsal, aby umožnil podnikání bratrovi. Již to by stačilo k závěru, že žalobce byl v dobré víře o provádění prací společností D., s. r. o., neboť vystavil-li jednatel dodavatele předmětné faktury jako doklady společností D., s. r. o., pak měly být

posouzeny jako doklady vydané deklarovaným dodavatelem. O nepravdivé výpovědi V. D. svědčí též jím vydané doklady. Svědek měl dle své výpovědi faktury předem orazítkovat a poskytnout je svému bratrovi, ovšem z předmětných faktur a příjmového dokladu je zřejmé, že byly vypisovány najednou včetně podpisu a razítka, neboť na fakturách č. 021/2008 ze dne 4. 11. 2008 a č. 027/2008 ze dne 2. 12. 2008 je potvrzeno přijetí peněz v hotovosti. Kdyby byl prázdný formulář faktury jenom opatřen razítkem a podpisem svědka, nemohly by obsahovat potvrzení o přijetí peněz. Jednoznačným důkazem je pak faktura č. 030/2008 ze dne 29. 12. 2008, na které je vyznačena platba v hotovosti, ale na přijatou hotovost je vystaven příjmový doklad, když částka nebyla vyplacena celá. V. D. by těžko mohl takovou situaci předvídat, kdyby podepsal a orazítkoval prázdné faktury předem včetně podpisu potvrzujícího převzetí peněz, protože na zmíněné faktuře podpis potvrzující převzetí peněz chybí. Žalovaný se však s těmito skutečnostmi vůbec nevypořádal a výpověď svědka tak nehodnotil ve vzájemné souvislosti s doklady předloženými žalobcem. Navíc tím, že žalovaný objektivně nezhodnotil provedené důkazy a neuvedl myšlenkovou úvahu, jak z provedených důkazů dospěl ke svým závěrům, nemohl náležitě splnit svou povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, jak pro něj plyne z ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Z téhož důvodu nemohlo doplňující dokazování provedené v rámci odvolacího řízení odstranit vady řízení na prvním stupni ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce rovněž připomněl, že navzdory jeho upozornění žalovaný nesplnil svou povinnost plynoucí pro něj z ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), podle něhož jsou státní orgány povinny neprodleně oznamovat orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. V tomto směru žalobce apeloval i na zdejší soud.

Žalobce dále uvedl, že v odvolacím řízení vznesl požadavek na projednání věci v jeho přítomnosti, a to kvůli dosavadnímu postupu správce daně, načež vyjádřil svou nespokojenost s počínáním úředních osob. V souvislosti s tím znovu připomněl výsledek V. D., kdy ani dožádaný správce daně neměl zájem na tom, aby svědek vypovídal pravdivě, protože k přiznání, že předmětné doklady orazítkoval a podepsal, jej přiměl až zmocněnec žalobce, když svědkovi předložil originální podklady a sdělil mu, že jeho podpis na nich lze prokázat znaleckým posudkem.

Žalobce tedy uzavřel, že není pravdivé tvrzení žalovaného, že by řádně přezkoumal dodatečný platební výměr v rozsahu požadovaném v odvolání, a jeho rozhodnutí je proto v rozporu s právními předpisy a skutečným stavem věci a jeho závěry nemají oporu v provedeném dokazování. Proto navrhl jeho zrušení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že s žalobními námitkami nesouhlasí. Odkázal především na obsah správního spisu a svého rozhodnutí, z nichž je zřejmé, že skutkový stav byl objasněn na základě relevantních podkladů, jeho rozhodnutí je podrobně odůvodněné a vypořádalo všechny uplatněné námitky. Následně shrnul průběh daňové kontroly, při níž bylo zjištěno, že žalobce uplatnil duplicitně nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty u jednoho daňového dokladu a dále neprokázal oprávněnost nároku na nadměrný odpočet u dokladů na stavební práce od společnosti D., s. r. o. Na základě odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru bylo provedeno doplnění dokazování, s jehož výsledkem byl žalobce seznámen písemností ze dne 24. 10. 2012. K tomuto seznámení se žalobce vyjádřil v podání ze dne 5. 11. 2012, v němž navrhl doplnit řízení o další výsledky svědků. S tímto doplněním řízení byl žalobce následně seznámen přípisem ze dne 4. 6. 2013, č. j. 15608/13/5000-14305-701707, přičemž mu bylo umožněno se vyjádřit, na což reagoval

dalšími třemi podáními. Poté žalovaný věc posoudil a přistoupil k vydání rozhodnutí, které považuje za řádně odůvodněné. V reakci na uplatněné žalobní body odkázal na konkrétní strany odůvodnění svého rozhodnutí, kde se detailně zabýval odvolacími námitkami i hodnocením skutkového a právního stavu. Žalovaný má naopak za to, že argumentace žalobce je zavádějící a účelová a že jím uplatněné námitky jsou výhradně v rovině tvrzení, velkou část z nich lze označit jako nekonkrétní, vyjadřující obecnou nespokojenost žalobce s rozhodnutím.

Žalovaný se rovněž ohradil proti agresivnímu vystupování žalobce a žádal soud, aby vzal v potaz i dřívější snahu žalobce o ovlivnění a zastrašení úřední osoby, což je zaznamenáno ve vyhledávací části spisu, a současně spekuloval, kam až by mohl žalobce zajít v případě ovlivnění svědků. Žalovaný proto dal soudu ke zvážení případné návrhy žalobce na výslech svědků, neboť se patrně jedná jen o účelové navyšování konečné částky za náklady řízení. Z téhož důvodu žalovaný navrhl, aby v případě nařízeného jednání přistoupil k vyloučení veřejnosti dle § 49 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť veřejné projednání by ohrozilo veřejný zájem účastníků a následně by vedlo i k porušení mlčenlivosti ve smyslu § 52 daňového řádu.

Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

K vyjádření žalovaného připojil žalobce repliku. V ní zpochybnil tvrzení žalovaného týkající se rozsahu odůvodnění rozhodnutí, což opřel o rozsáhlé citace komentáře k daňovému řádu věnované dokazování v daňovém řízení. V návaznosti na to zdůraznil, že neobsahuje-li zpráva o daňové kontrole žádné hodnocení důkazů, pak dodatečný platební výměr nemůže být řádně odůvodněn, což je i případ souzené věci. Znovu připomněl, že hodnocení svědecké výpovědi nesplňuje obecné požadavky na hodnocení důkazů. Žalobce se též ohradil proti tvrzení, že by na zaměstnance finančních orgánů činil nějaký nátlak, pouze se jeho zmocněnec pokoušel poukázat na jejich chybný postup. Stejně tak shledal za urážlivé tvrzení žalovaného o případném ovlivnění svědků a poukázal na to, že to byl naopak žalovaný, kdo se hrubým zkreslováním skutečností a vyhýbáním se řádnému hodnocení důkazů záměrně doměřuje daně nikoli tomu, kdo se evidentně dopustil jejich krácení, ale tomu, kdo nadále podniká a lze od něj daň zkrácenou jinou osobou vymoci. Ve zbývajících částech své repliky žalobce v zásadě jinými slovy přetlumočil již dosud uplatněné žalobní body.

II.

Žaloba proti doměření daně z příjmů

Ve druhé žalobě směřující do doměření daně z příjmů fyzických osob žalobce rovněž brojil proti vadám řízení před správcem daně a jejich neodstranění žalovaným v rámci odvolacího řízení. K tomu žalobce opět obsáhle citoval příslušné části svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů, v nichž rozporoval závěr, že by během řízení neprokázal provedení fakturovaných stavebních prací dodavateli D., s. r. o., a družstvem I., a na tyto citace navazoval jednotlivými žalobními body.

K otázce provedení zdanitelného plnění vykázaného na fakturách společnosti D., s. r. o. je v této žalobě argumentováno obsahově v zásadě shodně jako v předchozí žalobě proti dodatečnému vyměření DPH (*viz výše*). Soud se proto v následujícím textu zaměřil jen na žalobní body mající vztah výlučně k otázce provádění prací fakturovaných družstvem I.:

Žalobce v žalobě popsal, že při doplnění svého odvolání namítal, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů, ačkoliv tato zpráva uvádí, že

žalobce neprokázal provedení fakturovaných stavebních prací družstvem I. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla projednána řádně a že žalobce kromě již provedených důkazů žádné další nepředložil ani nenavrhl, a to ani po výzvě žalovaného. Žalobce však s tímto odůvodněním nesouhlasil a trval na tom, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádnou hodnotící úvahu o skutečnostech souvisejících s družstvem I. Vydaný dodatečný platební výměr proto nemohl být dostatečně odůvodněn. Zákonné požadavky na řádné odůvodnění rozhodnutí orgánů finanční správy žalobce opřel o citace z komentáře k daňovému řádu.

Dále žalobce znovu poukázal na obsah svého odvolání, v němž argumentoval výsledky dokazování na prvním stupni, kdy vyšlo najevo, že rámcovou smlouvu mezi žalobcem a družstvem I. podepsal P. M., jednající na základě padělané plné moci od předsedy družstva I. S., který naopak při výsledku uvedl, že družstvo I. nezná a že k jeho plánovanému založení nedošlo. Žalobce přitom jednal v dobré víře v pravost notářského ověření plné moci a nemohl odhalit, že toto ověření je padělané, zejména když mu P. M. předložil doklady družstva, živnostenské listy a ověření k registraci. Nebylo přitom pochyb, že práce fakturované družstvem I. fakticky vykonali P. M. a I. K. (*pozn. soudu: V žalobě je psáno „K.“, nicméně zjevně jde o osobu ve spisových podkladech označenou jako „K.“*) správce daně však navzdory návrhu žalobce ani jednoho z nich nevyslechl, ani neprověřil platby hrazené za tyto práce na bankovní účet družstva I., ani neprověřil shodu razítek na fakturách s listinami, které může mít k dispozici správce daně místně příslušný vůči družstvu I.. Za těchto okolností nelze žalobci vytýkat, že nesplnil svou důkazní povinnost, neboť daňové orgány odmítly jím navržené důkazy provést. Ovšem i kdyby se nepodařilo prokázat, že práce skutečně vykonalo družstvo I., tak nemůže jít o práce neexistující, neboť je jménem družstva vykonali P. M. a I. K., což mohou dosvědčit i osoby, které žalobce navrhl žalovanému jako svědky. Žalovaný se však těmito námitkami ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval a navržené svědecké výpovědi odmítl provést s tím, že skutkový stav byl dobře prokázán, ačkoliv dle žalobce by právě tento výsledek mohl prokázat, že P. M. a I. K. vykonali práce jako zaměstnanci družstva I.. S ohledem na to označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že neunesl důkazní břemeno ohledně úhrad za stavební práce, neboť to byl naopak žalovaný, kdo v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nedostatečně prokázal nevěrohodnost důkazů předložených žalobcem. V odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž schází sebemenší myšlenková úvaha o tom, zda zfalšování plné moci P. M. zásadním způsobem zpochybnilo věrohodnost tvrzení žalobce o vynaložení předmětných nákladů, ani jaký důsledek mohla mít zjevně nepravdivá výpověď I. S.

Stěžejní námitku, že provedené důkazy nebyly dostatečně hodnoceny a že žalovaný dostatečně nevypořádal k tomu vznesené odvolací námitky, se v různých obměnách a formách opakuje ve zbývajících částech rozsáhlé žaloby. Těžiště žalobní argumentace je v podstatě následující: P. M. a I. K. skutečně provedli práce vykázané na fakturách vystavených družstvem I., s nímž měl žalobce uzavřenou smlouvu, žalobce ale nemohl vědět, že P. M. podepisující smlouvu jménem družstva nebyl oprávněn za družstvo jednat, neboť se prokázal plnou mocí s padělaným notářským ověřením podpisu předsedy družstva I. S., který posléze při výsledku vypovídal nepravdivě. Orgány finanční správy však tyto skutečnosti odmítly vzít v potaz a žalobci tudíž není jasné, na základě jaké úvahy a jakých podkladů došli k závěru, že se neuskutečnily výdaje vykázané fakturami družstva I.

Podobně jako ve výše specifikované žalobě proti dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty, i v nyní reprodukované žalobě vyjadřoval žalobce nespokojenost s počínáním

úředních osob, kdy během odvolacího řízení požadoval s ohledem na dosavadní postup správce daně projednat věc za jeho přítomnosti. Zmínil též podání stížnosti ze dne 19. 6. 2013 proti postupu správce daně, kterou však žalovaný neshledal důvodnou, čímž porušil základní zásady správy daní. I zde žalobce apeloval na soud, aby v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 trestního řádu v případě zjištění skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu třetí osobou uvědomil orgány činné v trestním řízení.

Žalobce též namítal, že v průběhu odvolacího řízení požadoval zaslání důkazních prostředků, z nichž žalovaný učinil své závěry, přičemž požadavek žalovaného, aby si pro předmětné důkazní prostředky přijel k němu do Brna, považuje za porušení zásady hospodárnosti. Tím byl žalobce zkrácen na svém právu seznámit se se všemi důkazními prostředky plynoucími z čl. 38 odst. 2 Listiny.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že s obsahem žaloby nesouhlasí, a plně odkázal na správní spis i odůvodnění svého rozhodnutí, z nichž je zřejmé, že skutkový stav byl objasněn na základě relevantních podkladů, jeho rozhodnutí je podrobně odůvodněné, a naopak žalobní argumentace je účelová. Dále žalovaný zrekapituloval průběh daňové kontroly, při níž vyšlo najevo, že žalobce uplatnil pro účely snížení základu daně za rok 2008 výdaje v rozporu s ustanoveními § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to duplicitně zaevidované a výdaje pro osobní spotřebu a dále výdaje na úhradu faktur za stavební práce od společnosti D., s. r. o. a družstva I.. O výsledku daňové kontroly byla sepsána zpráva o daňové kontrole, která byla dne 2. 11. 2011 projednána se zmocněncem žalobce, a poté byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů. Na základě odvolání žalobce proti tomuto výměru bylo řízení doplněno, s čímž byl žalobce postupně seznamován, načež bylo dne 27. 8. 2013 vydáno žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný shrnul, že žalobce doložil uskutečnění prací pouze formálními doklady, nicméně rozporné výpovědi svědků ani další zjištěné skutečnosti neprokázaly, že by se vystavitelé faktur na provedení prací skutečně podíleli. Dále žalovaný rozporoval žalobní námitku o neunesení důkazního břemene správcem daně, neboť neunesení důkazního břemene znamená povinnost nést důsledky výsledku řízení, neunesení důkazního břemeno však nemůže být nesplněním zákonné povinnosti. Žalovaný měl za to, že správce daně posuzoval záležitost nezávisle a hodnotil důkazní prostředky bez snahy poškodit žalobce jakoukoliv selekcí důkazů v jeho neprospěch. V dané situaci přitom leželo důkazní břemeno na straně žalobce, neboť důvodným zpochybněním žalobcem předložených podkladů toto na žalobce přešlo. Ten však již dále faktické uskutečnění výdajů neprokázal, neboť v protokolu k výsledkům daňové kontroly je zaznamenáno, že se nevyjádřil, stejně tak po projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že zjištění správce daně bere na vědomí a nebude navrhopvat další důkazy. Žalovaný tedy uzavřel, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně projednána a žalobce nebyl omezen v možnosti předkládat relevantní důkazy. V dalším rozsahu žalovaný plně odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí, kdy veškeré žalobní námitky jsou v zásadě shodné s námitkami odvolacími. Navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval podáním repliky, v níž zdůraznil, že nesouhlasí s postupy daňových orgánů a jejich úředních osob, které považuje za nemorální a vykazující znaky skutkové podstaty trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby. Tento názor podpořil citací pasáží Etického kodexu úředníků a zaměstnanců veřejné správy, na což navázal citací z vyjádření žalovaného k žalobě. Dále připojil rozsáhlou citací komentářové literatury a související judikatury k náležitostem rozhodnutí vydaného na úseku správy daní,

přičemž shledal, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nesplňuje požadavky na řádné odůvodnění rozhodnutí podle daňového řádu. S ohledem na uvedené setrval na své žalobě.

II.

Společná skutková zjištění

Z předloženého správního spisu vyplývá, že dne 7. 3. 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byly daň z příjmu fyzických osob za rok 2008, daň silniční za rok 2008 a daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2008. Dne 18. 3. 2011 proběhlo u správce daně ústní jednání, při němž správce daně převzal od žalobce doklady vztahující se k prováděné kontrole, mezi nimiž byly rovněž faktury přijaté od dodavatelů žalobce. V rámci předmětné daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění – stavebních prací vykázaných na fakturách ze dne 4. 11. 2008, č. 021/2008, ze dne 2. 12. 2008, č. 027/2008 a ze dne 29. 12. 2008, č. 030/2008, vystavených společností D., s. r. o., (dále souhrnně též „faktury společnosti D., s. r. o.“), a dále pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění – zednických prací vykázaných na fakturách ze dne 31. 5. 2008, č. H 5352767, ze dne 30. 9. 2008, č. H 5352770, ze dne 31. 8. 2008, č. H 5352772, ze dne 30. 12. 2008, č. H 5352775, ze dne 2. 12. 2008, č. H 5352773, ze dne 31. 10. 2008, č. H 5352771 a ze dne 1. 4. 2008, č. 4/04/2008 vystavené družstvem I. (dále souhrnně též „faktury družstva I.“). Úhrady uvedených faktur žalobce vykazoval jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, o které byly ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů snižovány příjmy ze samostatné činnosti relevantní pro výpočet základu daně z příjmů za rok 2008. Na základě úhrady faktur společnosti D., s. r. o. žalobce dále uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2008.

K otázce zdanitelných plnění od společnosti D., s. r. o. zjistil soud ze spisu finančních orgánů následující relevantní skutečnosti:

Správce daně dožádal Finanční úřad ve Dvoře Králové coby místně příslušného správce daně společnosti D., s. r. o., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 12. 5. 2011 uvedl, že společnost D., s. r. o. podala za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 negativní daňové přiznání, přiznání k dani z příjmů za rok 2008 podáno nebylo, společnost je však v současné době v likvidaci a od roku 2009 je na adrese svého sídla nekontaktní. Tato adresa je přitom v bytovém domě, ve kterém měl hlášen trvalý pobyt někdejší jednatel a současný likvidátor společnosti V. D., nicméně dle údajů v registru obyvatel je V. D. hlášen k pobytu v x. V návaznosti na tuto informaci správce daně dožádal Finanční úřad pro Prahu 10 o zjištění informací o tomto subjektu, dožádaný finanční úřad však ve své písemnosti ze dne 2. 8. 2011 uvedl, že se mu V. D. ani po opakované výzvě nepodařilo předvolat.

Správce daně mezitím vyzval žalobce, aby prokázal, že veškeré stavební práce fakturované společností D., s. r. o. byly skutečně provedeny. Dne 1. 8. 2011 proběhlo v sídle správce daně ústní jednání, při němž žalobce sdělil, že se několikrát bezúspěšně pokoušel kontaktovat jednatele společností D., s. r. o. Současně byl správcem daně vyzván, aby sdělil, s kým bylo v souvislosti se společností D., s. r. o. jednáno, jaká osoba prokázala oprávnění jednat za společnost, jaké práce byly prováděny a kde, kolik zaměstnanců práce provádělo, jakým vozidlem se dopravovali na staveniště, kdo přebíral peníze, dále byl tázan na smlouvu o dílo a úhrady faktur. Odpovědi na tyto otázky žalobce předložil na následujícím jednání konaném dne 19. 9. 2011, kdy z protokolu přiloženého k jednání vyplývá, že žalobce jednal

s V. D., který byl jednatelem společnosti a nepotřeboval proto zmocnění, jednalo se o stavební práce, jejichž podrobný popis již není k dispozici, nicméně byly prováděny v rámci rekonstrukce rodinného domu Ing. J. J. Na vozidla používaná jeho subdodavateli si žalobce již nevzpomněl. Dále uvedl, že peníze přebíral V. D. nebo byly zasílány převodem na účet, smlouvy se uzavíraly ústně, přičemž smlouvy na jednotlivé zakázky k dispozici nejsou. Správce daně se následně pokusil předvolat V. D. k podání svědecké výpovědi, o čemž vyrozuměl i žalobce, nicméně V. D. na toto předvolání nereagoval a výslech tedy neproběhl.

Správce daně poté vydal zprávy o daňové kontrole, kdy zprávu týkající se kontroly daně z příjmů vyhotovil na listině č. j. 66729/11/031930204697 a zprávu týkající se kontroly daně z přidané hodnoty vyhotovil na listině č. j. 89211/11/031930204697. Projednání a předání jedné i druhé zprávy proběhlo dne 2. 11. 2011, záznam tohoto jednání je zachycen na protokole č. j. 90422/11/031930204697 *(v rámci toho byly projednávány i skutečnosti vztahující se k plnění fakturovanému družstvem I. – viz níže)*. Finanční úřad zde shrnul poznatky zjištěné v průběhu daňové kontroly, načež dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by stavební práce fakturované společností D., s. r. o. byly skutečně touto společností provedeny, a proto sdělil, že daňová povinnost k dani z příjmů za rok 2008 i k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2008 vykázaná plátcem (žalobcem) je nižší než daňová povinnost zjištěná po kontrole. K protokolu o projednání zaslal žalobce dne 21. 11. 2011 své vyjádření, v němž namítal, že kvůli nedostavení svědků nebo rozporům v jejich výpovědích nemá možnost poskytnout další důkazy ohledně provedení prací a následných úhrad společností D., s. r. o. Současně sdělil, že z výsledků zjištění vyplývá, že se stal obětí podvodu, a proto se rozhodl podat trestní oznámení na neznámého pachatele. Dne 6. 12. 2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr evidovaný pod č. j. 97232/11/031921808264, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 17.474 Kč; dne 8. 12. 2011 pak vydal dodatečný platební výměr evidovaný pod č. j. 97444/11/031921208264, jímž žalobci doměřil daň z příjmů ve výši 84.870 Kč včetně povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.974 Kč *(tento výměr zahrnuje též daňovou povinnost vzniklou neuznáním daňových plnění fakturovaných družstvem I. – k tomu viz níže)*. Oba výměry žalobce napadl odvoláními, která postupně doplňoval. Svá odvolání stavěl primárně na tom, že správce daně dostatečně neproověřil všechny rozhodné skutečnosti, zejména nevyslechl některé další osoby jako svědky.

V návaznosti na tvrzení žalobce uvedená v odvolání a dále doplňovaná v průběhu odvolacího řízení provedlo Finanční ředitelství v Praze *(t. č. působící jako odvolací orgán)* doplnění podkladů pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Prostřednictvím správce daně vyzvalo Ing. J. J., vlastníci rodinného domu v M., na němž měly probíhat stavební práce fakturované společností D., s. r. o., aby sdělila, zda byla v roce 2008 prováděna rekonstrukce jejího rodinného domu, zda zná společnost D., s. r. o. či žalobce, zda pro ni prováděli rekonstrukci, zda jednala s V. D. nebo s žalobcem, jak probíhaly práce a jaké částky byly hrazeny a jakým způsobem. Ing. J. J. ve svém podání ze dne 1. 8. 2012 potvrdila, že se s žalobcem zná a že v roce 2008 probíhala rekonstrukce jejího domu, na kterou měla s žalobcem uzavřenou smlouvu o dílo, kterou ke svému podání připojila. Současně ke svému podání připojila faktury vystavované žalobcem za jednotlivé práce s daty uskutečnění zdanitelného plnění 1. 9. 2008, 28. 10. 2008, 28. 11. 2008 a 21. 12. 2008, dále výpisy ze svého účtu dokladující úhradu těchto faktur a závěrečný předávací protokol podepsaný jí a žalobcem *(pozn.: Uvedené doklady žalobce vystavil pod svou firmou „M. P. I.-e.“, tento název používal i na razítku připojovanému k podpisu)*.

Finanční ředitelství v Praze dále správce daně požádalo o provedení výsledku V. D., který provedl dne 6. 9. 2012 na základě dožádání Finanční úřad pro Prahu 10. Výsledku byl přítomen též zmocněnec žalobce. V. D. při výsledku vypověděl, že žalobce nezná. Při předložení faktur č. 021/2008 ze dne 4. 11. 2008, č. 027/2008 ze dne 2. 12. 2008 a č. 030/2008 ze dne 29. 12. 2008 svědek uvedl, že razítko a podpis na těchto fakturách jsou jeho. Současně uvedl, že dával svůj podpis a razítko na prázdné faktury, ale text předložených faktur nepsal, přičemž k fakturám označeným jeho podpisem a razítkem mělo přístup více lidí. Nevěděl, kdo vystavil při výsledku předložené faktury, ani nevěděl, jestli ještě někde existují faktury, které orazítkoval a podepsal. Na doplňující dotaz žalobcova zmocněnce uvedl, že měl prázdné orazítkované a podepsané faktury uloženy doma v šuplíku, kam mělo přístup hodně lidí, on sám jezdil po stavbách a faktury mu mohl kdokoliv sebrat. Na dotaz, proč vystavoval a podepisoval prázdné faktury, svědek odpověděl, že si nepamatuje. K dotazu pracovníka finančního úřadu, zda vykonal práce uvedené na fakturách, V. D. odpověděl, že nevykonal a vůbec neví, kde se M. nacházejí. Svědek dále doplnil do protokolu, že jednou z osob, které měly přístup k podepsaným a orazítkovaným fakturám, byl i jeho bratr, který ale v roce 2009 zemřel, přičemž bratr pracoval a on za něj vydával faktury. Na otázku, z jakého důvodu bral na společnost D., s. r. o. výnosy patřící jiné osobě, V. D. odpověděl, že neví.

Na výzvu Finančního ředitelství v Praze poskytla Okresní správa sociálního zabezpečení Trutnov dne 3. 9. 2012 informaci, že společnost D., s. r. o. byla od 21. 1. 2008 do 7. 12. 2011 vedena v registru zaměstnavatelů a pojistné za zaměstnance však odváděno neodváděla.

Finanční ředitelství v Praze dále dožádalo Finanční úřad v Brandýse nad Labem – Stará Boleslav, aby vyslechl Ing. J. J. Dožádaný orgán dne 26. 9. 2012 výslech provedl. Ing. J. J. do protokolu vypověděla, že měla uzavřenou smlouvu s žalobcem, který také odpovídal za výsledek díla, ona sama kontrolovala práci nanejvýš jako laik. Dále uvedla, že práce vykonávali dělníci různé národnosti (*„řekli jsme si dobrý den, odpověděli česky, ale zřejmě to nebyli všichni Češi...“*), jejichž počet se v průběhu dokončování stavby měnil. Nevěděla, kdo přesně jim dával pracovní pokyny, s žalobcem se však domlouvala na tom, co bude následovat který den. Připustila, že žalobce byl zřejmě tím, kdo vozil a obstarával stavební materiál a nářadí. Na otázky žalobcova zmocněnce, který byl výsledku přítomen, svědkyně odpověděla, že na stavbě nebyla přítomna po celou dobu, ale přes den chodila do zaměstnání.

V reakci na výpověď Ing. J. J. žalobce navrhl výslech M. a S. Č., kteří měli na domě Ing. J. J. v M. provádět stavební práce. Za tímto účelem odvolací orgán dožádal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, který dne 21. 1. 2013 oba navržené svědky vyslechl:

M. Č. ve své výpovědi uvedl, že se s žalobcem zná od roku 2007, v roce 2008 s ním spolupracoval při provádění sádrokartonářských prací na Slapech, v Braníku-Podolí a v M.. Na stavbě v M. spolupracoval i se svým otcem (S. Č.) a pracovníky z Ukrajiny, kteří prováděli zednické, přípravné a dokončovací práce. Svědek si dále vzpomněl, že jeden z ukrajinských pracovníků se jmenoval I. K., kterého následně identifikoval i na fotografii předložené během výsledku, dále si vybavil jména I., V., F. a T., ostatní si nepamatoval. Na dotaz, zda zná V. D. a zda tato osoba prováděla v M. nějaké práce, M. Č. odpověděl, že znal podle jména nějakého V., ale už ne podle příjmení, a že neví, jaké práce tento V. prováděl. Na otázku, zda zná společnost D., s. r. o., M. Č. odpověděl, že nezná. K dotazu, zda s ním I. K. zachycený na fotografiích ještě někde pracoval, svědek uvedl, že v Podolí a na Slapech, přesně si už ale nevzpomněl, kteří konkrétní ukrajinští dělníci na kterých zakázkách pracovali.

S. Č. do protokolu vypověděl, že zná žalobce více než 10 let, prováděl pro něj sádrokartonářské práce, z roku 2008 si vzpomněl na práce na rodinném domě v M., v Podolí a

na Slapech. Na stavbě domu v M. prováděl sádkartonářské práce a potřebné stavební práce, na této stavbě pracoval i jeho syn (.I. Č.) a pracovníci ukrajinské národnosti, které znal podle jmen, vzpomněl si na jména I., V., T. Na dotaz, zda zná V. D. a zda tato osoba prováděla v M. nějaké práce, S. Č. odpověděl, že V. zná, ale o jeho příjmení se nezajímal, a tento V. prováděl dělnické práce. Na otázku, zda zná společnost D., s. r. o., S. Č. odpověděl, že nezná. Na fotografiích, které mu byly v průběhu výsledku předloženy, identifikoval pracovníka jménem I. a svého syna M.. K dotazu, zda mu něco říká jméno K., svědek připustil, že by to mohl být onen I., ale nepamatoval si. Dále potvrdil, že I. z fotografií s ním spolupracoval i v Podolí, kde pracoval ještě i jeho syn a T. a též ještě nějaký druhý I..

Na základě dokazování provedeného v rámci doplnění daňového řízení žalovaný *(na něhož v mezidobí přešla působnost Finančního ředitelství v Praze)* dospěl k závěru, že provedené důkazy potvrzují stanovisko správce daně, že deklarované práce neprovedla společnost D., s. r. o., o čemž žalobce vyrozuměla přípisem ze dne 4. 3. 2013.

K otázce zdanitelných plnění od družstva I. zjistil soud ze spisu finančních orgánů následující relevantní skutečnosti:

Správce daně dožádal Finanční úřad pro Prahu 4 coby místně příslušného správce daně družstva I., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 20. 5. 2011 uvedl, že družstvo I. je pro něj nekontaktní, při provedeném místním šetření ani nezjistil označení názvu tohoto subjektu na žádném domovním zvonku.

Správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že veškeré stavební práce fakturované družstvem I. byly skutečně provedeny. Na základě této výzvy žalobce předložil faktury družstva I. Spolu s nimi předložil i písemnou smlouvu ze dne 1. 2. 2008 uzavřenou mezi ním a družstvem I., jejímž předmětem byla rámcová dohoda o provádění stavebních prací družstvem I. coby zhotovitelem na základě instrukcí a pokynů žalobce coby objednatele. Podpis smlouvy na straně zhotovitele je u jména I. S., t. č. předseda družstva I.. Žalobce však správci daně současně předložil notářsky ověřenou plnou moc ze dne 24. 10. 2006, kterou I.S. zmocňuje P. M., aby za něj činil veškeré právní úkony. Plná moc je ověřená E. E., notářskou tajemnicí notářky JUDr. M. K..

Při ústním jednání konaném dne 1. 8. 2011 *(při němž byly paralelně projednávány skutečnosti týkající se faktur společnosti D., s. r. o. – viz výše)* byl žalobce dotázán, s kým bylo v souvislosti s družstvem I. jednáno, jaká osoba prokázala oprávnění jednat za družstvo, jaké práce byly prováděny a kde, kolik zaměstnanců práce provádělo, jakým vozidlem se dopravovali na staveniště, kdo přebíral peníze, dále byl tázán na smlouvu o dílo a úhrady faktur. Na tyto otázky žalobce dodatečným vyjádřením ze dne 19. 9. 2011 odpověděl, že bylo jednáno s P. M., který jednal na základě plné moci, jednalo se o stavební práce, jejichž podrobný popis již není k dispozici, jednalo se ale o stavební úpravy na domech M. D.v x, p. V. z x, J. N. z x a I. K. ze y Žalobce si již nevzpomněl na vozidla používaná jeho subdodavateli. Dále žalobce sdělil, že peníze přebíral P. M., nebo byly zasílány převodem na účet, existuje pouze rámcová smlouva, smlouvy na jednotlivé zakázky k dispozici nejsou.

V návaznosti na to správce daně kontaktoval notářku JUDr. M. K., jejíž tajemnice E. E. ověřovala plnou moc I. S. udělenou P. M.. Notářka ve svém vyjádření ze dne 23. 9. 2011 uvedla, že její kancelář podpis I. S. ze dne 24. 10. 2006 neověřovala, jedná se o zfalšovaný dokument, neboť v ověřovací knize je položka odpovídající ověřovanému číslu vyznačenému na předložené plné moci zapsána k datu 1. 2. 2006 a nesouhlasí se jménem na této plné moci. Notářka současně dělila, že její tajemnice E. E. čerpá od října 2004 mateřskou dovolenou,

a proto nemohla provést ověření podpisu, ani podpis na ověřovací doložce není jejím podpisem.

Dne 17. 10. 2011 proběhl u správce daně výslech I. S.. Žalobce, ač řádně vyrozuměn, se k tomuto výslechu nedostavil. I. S. při výslechu uvedl, že žalobce nezná a že s ním nikdy nespolečně pracoval. Při předložení faktur družstva I. svědek sdělil, že toto družstvo nezná, že mělo být založeno, ale nevyšlo to, v letech 2006 a 2007 přitom pracoval u jiných společností. I. S. rovněž uvedl, že předložené faktury družstva I. nevystavil, stavební práce neprovedl a podpis není jeho, což doložil podpisem na pase a řidičském průkazu. Nepřebíral ani žádné výdajové pokladní doklady předložené správcem daně. K dotazu na osobu P. M. sdělil, že ho nezná, a rovněž popřel, že by mu vystavil a podepsal plnou moc.

Správce daně předvolal k výslechu též P. M., avšak neúspěšně. Na základě výzvy pak obdržel dne 27. 10. 2011 informaci Ministerstva vnitra, že P. M. neprochází cizineckým informačním systémem a jiné informace k němu nejsou známy.

Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 66729/11/031930204697 týkající se kontroly daně z příjmů, jejíž projednání a předání proběhlo dne 2. 11. 2011 *(a to současně se zprávou vztahující se ke kontrole daně z příjmů, kdy předmětem jednání byly vedle skutečností týkajících se plnění fakturovanému družstvu I. též skutečnosti vztahující se k plnění fakturovanému společnosti D., s. r. o. – viz výše)*. I v případě faktur družstva I. měl správce daně za neprokázané, že by práce uvedené na fakturách byly skutečně provedeny, a tak i na základě těchto skutečností byla daňová povinnost k dani z příjmů za rok 2008 vykázána žalobcem nižší než daňová povinnost zjištěná po kontrole, a stejně tak i k obsahu tohoto projednání žalobce ve svém podání ze dne 21. 11. 2011 namítal, že kvůli nedostavení svědků nebo rozporům v jejich výpovědích nemá možnost poskytnout další důkazy ohledně provedení prací a následných úhrad družstva I., navíc z výsledků zjištění vyplývá, že se stal obětí podvodu, a proto se rozhodl podat trestní oznámení na neznámého pachatele. Dne 8. 12. 2011 vydal Finanční úřad ve Slaném dodatečný platební výměr č. j. 97444/11/031921208264, kterým žalobci doměřil daň z příjmů ve výši 84.870 Kč včetně povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.974 Kč *(jak bylo uvedeno výše, tento výměr zahrnuje též daňovou povinnost vzniklou neuznáním daňových plnění fakturovaných D., s. r. o.)*. Tento platební výměr žalobce napadl odvoláním, v němž primárně namítal nesprávné hodnocení důkazů správcem daně, především pak neproověření skutečnosti, že úhrady faktur družstva I. byly hrazeny na účet družstva č. 1597702033/0800.

Finanční ředitelství v Praze *(t. č. působící jako odvolací orgán)* provedlo v tomto směru doplňující dokazování. Vyzvalo proto Českou spořitelnu, a. s. k poskytnutí informací o účtu č. 1597702033/0800. Česká spořitelna, a. s. ve svém vyjádření ze dne 6. 12. 2012 uvedla, že družstvo I. vůbec není v databázi jejích klientů. V dalším vyjádření ze dne Česká spořitelna, a. s., uvedla, že dispoziční právo k účtu č. 1597702033/088 má od 17. 3. 2004 osoba jménem I. K. Z přiložených výpisů z tohoto účtu vyplývá, že na něj v průběhu roku 2008 žalobce zasílal platby, kdy v identifikaci plateb zasílaných v období červen-srpen 2008 je obsažen popis „AV: Úhrada I., K. I.“.

Na tomto místě nelze přehlédnout, že v rámci výslechu svědků M. a S. Č., prováděného dne 21. 1. 2013 dožádaným Finančním úřadem Moravskoslezského kraje ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se společností D., s. r. o. *(viz výše)* byla osoba I. K. rovněž zmiňována. Svědek M. Č. ve své výpovědi uvedl, že mezi ukrajinskými pracovníky byl též „I. K.“, kterého posléze identifikoval na předložené fotografii. Podobně i svědek S. Č. poznal na předložené fotografii „I.“, a na otázku ohledně příjmení „K.“ odpověděl, že „by to mohl být

I.“. Dožádaným orgánem zaprotokolované „K.“ je zjevně fonetickým přepisem ukrajinského či ruského „K.“.

Na základě dokazování provedeného v rámci doplnění daňového řízení žalovaný *(na něhož v mezidobí přešla působnost Finančního ředitelství v Praze)* dospěl k závěru, že provedené důkazy potvrzují stanovisko správce daně, že deklarované práce neprovedlo družstvo I. Žalovaný rovněž vyšel z úvahy, že účet, na který byly v průběhu roku 2008 zasílány platby faktur a k němuž měl dispoziční právo I. K., byly žalobcem evidovány 2x jako „osobní spotřeba“, dále jako „výběr hotovosti“ a až v měsíci červen-srpen byly platby evidovány jako úhrady faktur družstva I. S ohledem na tyto skutečnosti měl žalovaný za to, že platby provádí nikoliv na bankovní účet družstva, ale na účet I. K.

S ohledem na shora uvedené dospěl žalovaný k závěru, že správce daně správně zjistil, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění prací fakturovaných společností D., s. r. o. a družstvem I. Rozhodnutím o odvolání ze dne 16. 7. 2013 i ze dne 25. 7. 2013 sice provedl částečnou změnu spočívající v korekci výpočtu částky uložené dodatečnými platebními výměry, věcně však jejich závěry týkající se doměření daně z příjmů a daně z přidané hodnoty potvrdil. Obě rozhodnutí jsou nyní napadena společně projednávanými žalobami.

Při jednání u zdejšího soudu zástupce žalobce prohlásil, že na žalobě trvá, a odkázal na písemná vyhotovení obou žalob i replik k vyjádření žalovaného. Žalovaný se z účasti na ústním jednání omluvil, rovněž však odkázal na svá písemná vyhotovení. Poté byl přítomným sdělen podstatný obsah správního spisu, k čemuž zástupce žalobce argumentoval v zásadě shodně jako v podaných žalobách, kdy žalovanému i správci daně vytkl zejména to, že provedené důkazy nehodnotili ani samostatně, ani v jejich souhrnu. Současně setrval na důkazních návrzích uvedených v žalobě.

IV.

Právní posouzení

Soud po seznámení se s obsahem obou společně projednávaných žalob shledal, že široce formulované žalobní body lze v zásadě rozdělit do dvou kategorií: První skupinou jsou žalobní body převážně procesního charakteru, kdy žalobce napadá způsob vedení řízení a argumentuje primárně nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Druhou skupinu tvoří body směřující proti závěrům dokazování, přičemž z hlediska tohoto okruhu námitek lze žalobu považovat zčásti za důvodnou.

Soud se nejprve vyjádří k žalobním bodům, jež jsou převážně procesního charakteru:

Předně nelze souhlasit s tím, že by jedno či druhé napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. V tomto směru je třeba konstatovat, že na každou z odvolacích námitek bylo v odůvodnění obou rozhodnutí žalovaného určitým způsobem reagováno. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že by se žalovaný některou z jeho námitek nezabýval. To, zda vypořádané námitky byly též správně právně posouzeny, je přitom věc jiná (*k tomu viz dále*).

Obdobně to platí i ve vztahu k námitkám brojícím proti tomu, že žalobce nebyl před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Smyslem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je poskytnout odvolateli dostatek informací o dokazování k doplnění podkladů a dát mu prostor, aby se mohl k doplňujícímu dokazování vyjádřit a případně navrhnout provedení dalších důkazů. V nyní posuzované věci žalovaný povinnost vyrozumět odvolatele (žalobce) ve smyslu zmiňovaného ustanovení

nepochybně splnil, neboť vždy, když shromáždil úkony dožádaných správců daně (*dodatečně provedené výsledky svědků*) či informace jiných institucí (*notářka JUDr. Králová, Ministerstvo vnitra, Česká spořitelna, a. s. ...*), tak o tom vždy zaslal vyrozumění žalobci, kde mu sdělil, jaké závěry z toho vyvodil, a poskytl mu vždy dostatečnou lhůtu k vyjádření, která zpravidla byla delší než minimálních 15 dnů. Přestože kvalifikované seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu musí obsahovat též vypořádání námitek, které odvolatel ve vztahu k dokazovaným skutečnostem uplatnil (*srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012 – 56*), je soud toho názoru, že od tohoto vypořádání nelze z hlediska rozsahu a podrobnosti očekávat totéž, co od odůvodnění odvolacího rozhodnutí, jehož vydání má teprve následovat. Stále zde totiž musí zůstat prostor pro případné provedení navržených důkazů, popřípadě pro vysvětlení, proč navržené důkazy nebudou provedeny. Vyrozumění odvolatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu má tedy povahu jakéhosi „předběžného odůvodnění“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. Proto i požadavky na rozsah hodnocení a podrobnost úvah uvedených v tomto vyrozumění musí být logicky „mírnější“ než v případě odůvodnění navazujícího meritorního rozhodnutí. Z tohoto důvodu soud nemohl přisvědčit námitkám žalobce napadajícím míru podrobnosti úvah uvedených v těchto vyjádřeních. Tím samozřejmě nelze vyloučit, že právní úvahy, které žalovaný ke skutečnostem zjištěným při dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí učinil, se nakonec ukážou jako chybné. Nesprávnost právního posouzení zjištěného skutkového stavu však neznamená, že by samotné dokazování nebylo řádně dokončeno, resp. že by jednotlivé přípisy, jimiž žalovaný informoval žalobce o doplnění odvolacího řízení a vyzýval jej k vyjádření, nemohly mít z procesního hlediska účinek seznámení ve smyslu 115 odst. 2 daňového řádu, jak se snaží tvrdit žalobce.

Shora uvedené lze v zásadě vztáhnout též na o opakovaně zdůrazňované žalobní námítky týkající se nedostatků zprávy o daňové kontrole. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné odstranit nedostatky vzniklé při postupu správce daně, což mohou být kupříkladu i neúplnosti zprávy o daňové kontrole, jež měly dle žalobce spočívat v chybějícím hodnocení důkazů. Proto bylo-li chybějící hodnocení důkazů dodatečně obsaženo v seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, potom napadená rozhodnutí z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí.

Zmiňovaný postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu navíc neznamená povinnost odvolacího orgánu bezpodmínečně vyhovět návrhu odvolatele na provedení dalších důkazních prostředků. I zde platí obecná pravidla pro dokazování, kdy povinností správce daně je účastníkem navržený důkaz buďto provést, nebo v odůvodnění vysvětlit, proč navržený důkaz neprovedl. Proto pokud v nyní posuzované věci žalovaný neprovedl některé žalobcem navrhované důkazy (*např. výsledky některých svědků – jiných vlastníků domů, na nichž žalobcovi dodavatelé prováděli stavební práce*), ale tento postup odůvodnil tím, že s ohledem na skutečnosti zjištěné z již provedeného dokazování by provádění navrženého důkazu bylo již nadbytečné, lze tento postup žalovaného – alespoň z pohledu namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů – plně akceptovat. Opět je třeba zopakovat, že tím ještě není garantována správnost výsledného právního posouzení.

Za porušení postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu rovněž nelze považovat nevyhovění žádosti žalobce o zmocnění o zaslání dílčích písemností (*konkrétně se mělo jednat o přípisy, kterými byli správci daně dožadováni k provedení úkonů, odpovědi na tato dožádání, písemná předvolání třetích osob a protokoly o jejich výsledku*). Smyslem předmětného ustanovení je seznámit odvolatele s výsledky doplňujícího dokazování, tedy s tím, jaké důkazní prostředky byly v průběhu odvolacího řízení provedeny a jaké závěry

z nich odvolací orgán dovozuje, což ovšem nelze chápat jako doložení každého dílčího administrativně-procesního úkonu učiněného za účelem vyhledávání či shromažďování důkazních prostředků. Tedy při postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu je podstatné sdělit, na co se přišlo a jak se na to přišlo, nikoliv předkládat všechny písemnosti při tom pořizované. V této souvislosti navíc soud musí konstatovat, že žalobcův požadavek na zaslání jednotlivých písemností si poněkud protičel s obsahem jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně, v nichž žalobce naopak výslovně zdůrazňoval, že opisování obsahu jednotlivých listin či výpovědí považuje za nesprávné a naopak žádá stručné a jasné vyložení, která část skutkových zjištění nebo okolnost významná pro rozhodnutí je provedeným důkazem nebo jeho částí zjištěna či prokázána. Žalobce se koneckonců s obsahem jím vyžadovaných písemností bezpochyby mohl seznámit prostřednictvím nahlížení do spisu (§ 66 daňového řádu). Zde lze s žalobcem souhlasit potud, že z hlediska „dobré správy“ by zajisté bylo vstřícnější, kdyby mu žalovaný požadované spisové části zaslal a ušetřil mu tak cestu do svého sídla. Nicméně na takový postup rozhodně není právní nárok, a to ani s přihlédnutím k žalobcem tolik vyzdvihované zásadě hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Nevyhovění žádosti žalobce o zaslání jím požadovaných podkladů do datové schránky proto jednoznačně nelze považovat za upření možnosti se s jejich obsahem seznámit. Navazující námitky, jimiž žalobce v souvislosti se zpřístupněním spisových podkladů rozsáhle vyzdvihuje pochybení jednotlivých úředních osob a poukazuje na obsah své urgencye ze dne 13. 6. 2013 a stížnosti ze dne 19. 6. 2013, již značně překračují rámec předmětné věci a nemohou mít vliv na její právní posouzení, a proto se jimi zdejší soud podrobněji nezabýval a ani neprováděl navrhovaný důkaz stížností ze dne 19. 6. 2013 a jejím vyřízením.

Pokud jde o námitku, že žalovaný odmítl jako důkazní prostředek výsledk dalších žalobcem navržených svědků, kteří měli potvrdit, že fakturované práce fyzicky prováděli P. M. a I. K., pak je sice pravdou, že žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí s tímto návrhem výslovně nevypořádal, nicméně v daném případě nemohla mít dle názoru soudu tato vada řízení zásadní vliv na výsledek rozhodnutí. Pro zkoumanou věc totiž není až tak podstatné, zda práce fakticky prováděli právě P. M. a I. K. (popř. jiní pracovníci), nýbrž to, zda provedení těchto prací je přiřitatelné některé z právnických osob, jejichž jménem byly vystavovány předložené daňové doklady. Jak ovšem vyšlo najevo v průběhu odvolacího řízení, P. M. a I. K. se zjevně podvodně vydávali za spolupracovníky družstva I. (*falešná plná moc*), čili evidentně neměli k jednání jménem družstva žádná oprávnění (*k hodnocení této skutečnosti viz dále*). Proto i kdyby žalovaný navržený důkaz provedl a svědci by při výsledku potvrdili, že P. M. a I. K. práce fyzicky provedli, neměnilo by to nic na tom, že jimi provedené práce nelze přiřítat družstvu I.. Neprovedení výsledku dalších navržených svědků proto v dané věci nemohlo vést k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Tentýž závěr platí i ve vztahu k případným dalším návrhům na výsledk svědků, jež by měli potvrdit, že pro žalobce fakticky vykonávaly práce fyzické osoby ukrajinské národnosti, což je skutečnost, kterou ostatně žalovaný přímo nerozporoval.

Soud se dále zaměřil na žalobní body týkající se závěrů dokazování, přičemž v tomto rozsahu shledal žalobu částečně za důvodnou:

V tomto směru považuje za podstatné vyjasnit v první řadě otázku, zda úhrady faktur vystavených společností D. s. r. o. či družstvem I. mohly být považovány za uznatelná zdanitelná plnění či nikoliv. Mezi účastníky v zásadě není sporu o tom, že fakturované stavební práce byly fakticky provedeny různými pracovníky ukrajinské národnosti. Jádrem sporu však je otázka, zda práce ukrajinských dělníků mohly být přiřítatelné jedné či druhé

právnícké osobě, jejichž jmény byly vystaveny faktury přiložené k žalobcovým daňovým priznáním. V tomto směru soud souhlasil s hodnocením žalovaného, že ukrajinští pracovníci neměli oprávnění jednat jménem společnosti D. s. r. o. (soud přitom poznamenává, že nepovažoval za nezbytné opakovat výslech svědka V. D., jak navrhoval žalobce, neboť považoval za dostatečný jeho výslech provedený daňovými orgány) ani družstva I., tudíž mezi těmito právníckými osobami a žalobcem nevznikl žádný soukromoprávní závazek. Smluvně závazkový vztah naopak existoval pouze ve vztahu mezi žalobcem a jednotlivými ukrajinskými pracovníky coby fyzickými osobami. Z tohoto důvodu nemohou být práce ukrajinských pracovníků přičitatelné ani společnosti D. s. r. o., ani družstvu I., a proto žalovaný v zásadě vycházel ze správné úvahy, že předmětná plnění ve skutečnosti proběhla jinak, než jak bylo vyjádřeno na zkoumaných fakturách.

Soud však na rozdíl od žalovaného odlišně hodnotil otázku, zda žalobce skutečně mohl důvodně předpokládat, že sjednané stavební práce ve skutečnosti neprovádí subjekty, s nimiž oficiálně vstupoval do smluvního vztahu, popř. zda žalobce mohl ze strany osob ukrajinské národnosti rozumně předvídat podvodná jednání. Na tomto místě je vhodné připomenout, že při posuzování povahy plnění vykazovaných v daňových dokladech jsou orgány finanční správy povinny zohledňovat též dobrou víru daňových subjektů, konkrétně jestli daňový subjekt měl a mohl s přihlédnutím ke všem okolnostem vědět o podvodném jednání osob, s nimiž vstoupil do smluvního vztahu. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je konstantně zdůrazňován především v daňové judikatuře Soudního dvora EU (viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd.*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04), ale též v judikatuře tuzemských soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 – 227, ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94, či ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 – 33). Proto je třeba zkoumat, jak dalece mohl žalobce předvídat, že ukrajinští pracovníci, s nimiž sjednával provedení stavebních zakázek, ve skutečnosti nejsou oprávněni jednat za právnícké osoby uváděné ve fakturách, resp. jestli žalobce v tomto směru učinil nějaká vhodná opatření, která lze po něm v běžném smluvním styku rozumně žádat.

Soud shledal, že v případě plnění fakturovaných společností D. s. r. o. žalobce potřebná opatření neučinil. Žalobce totiž neměl s touto společností uzavřenou žádnou písemnou smlouvu, existovala pouze ústní dohoda s osobou V. D., jež měla figurovat jako jednatel D. s. r. o. Spoléhal-li žalobce pouze na ústní dohodu, pak musel být připraven nést případná rizika plynoucí z toho, že v budoucnu může vzniknout problém s prokázáním některých skutečností, které se obsahu této dohody týkají. Žalobce nepochybně mohl při vyjednávání dodavatele pro stavební práce jednat s vyšší mírou obezřetnosti a nespoléhat pouze na ústní příslib. Totéž platí i pro předávání plateb v hotovosti, jež jsou rovněž hůře prokazatelné než platby zasílané na bankovní účet. Proto pokud byl žalobce uveden v omyl o totožnosti svého dodavatele, je to jen důsledek jeho předchozí neopatrnosti. Za této situace by se žalobce zjevně ani v občanskoprávní rovině nemohl dovolat neplatnosti právního jednání na základě omylu (srov. § 583 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku; popř. § 40a a § 49a zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013), tím spíš tedy nemůže argumentovat nekalými praktikami svých dodavatelů v daňovém řízení, kde má z pozice daňového subjektu povinnost prokázat oprávněnost výdajů zakládajících nárok na odpočet DPH či na snížení základu daně z příjmů. S ohledem na tyto okolnosti lze při posuzování povahy fakturovaných plnění jen stěží zohlednit dobrou víru žalobce. V rozsahu skutečností týkajících se přijetí plnění od společnosti D. s. r. o. soud neshledal žalobu důvodnou.

Jiná situace je u družstva I.. Zde měl žalobce na rozdíl od předchozího případu uzavřenou písemnou smlouvu, čili minimálně v tomto ohledu nezbytnou míru opatrnosti rozhodně vyvinul. Je sice pravdou, že tuto písemnou smlouvu mu předložila osoba, která nebyla oprávněna za družstvo I. jednat, ovšem tato osoba se mu současně prokazovala plnou mocí s notářsky ověřeným podpisem statutárního orgánu družstva. To, že byl tento podpis zfalšovaný, žalobce neměl jak zjistit. Naopak by bylo absurdní po něm požadovat, aby si ještě dodatečně ověřoval, zda v dané notářské kanceláři skutečně proběhlo ověření konkrétního podpisu. Žalobce se proto mohl plně spoléhat na to, že z jeho jednání s P. M. je ve skutečnosti zavázáno družstvo I., a že ukrajinští dělníci pracující na stavebních zakázkách jsou zaměstnanci či subdodavatelé tohoto družstva. Totéž se týká i plateb poskytovaných družstvu I. – oproti případu se společností D. s. r. o. – poskytovaných zásadně bezhotovostně převodem na bankovní účet. Banka provozující účet (Česká spořitelna, a.s.) by žalobci jen těžko mohla zpřístupnit údaje o svých klientech (*na rozdíl od správce daně, kterému naopak tyto údaje zpřístupnit musí*). Žalobce si proto neměl jak ověřit, že účet, na který podle smluvního ujednání zasílá platby, ve skutečnosti není veden na družstvo I.. Z toho, že žalobce některé své platby zadávané v systému elektronického bankovníctví označoval slovy „I. – K.“ ještě nelze činit spolehlivý závěr, že žalobce skutečně věděl, kdo reálně disponuje s protiúčtem. Žalobce totiž mohl osobu jménem K. důvodně považovat za toho, kdo byl družstvem I. pověřen provést fakturované práce, ať už jako zaměstnanec družstva či subdodavatel. To plyne zejména z toho, že dva svědci vyslýchání v průběhu odvolacího řízení – M. a S. Č. – nezávisle na sobě potvrdili, že mezi ukrajinskými dělníky pracujícími na stavbě byl i jeden jménem „I. K.“, což svědčí o tom, že tato osoba na fakturovaných zakázkách reálně pracovala. Proto i když soud souhlasí s žalovaným, že nebylo prokázáno provedení prací družstvem I., tak z okolností případu je zřejmé, že žalobce nemohl tušit, že fakturované stavební práce pro něj vykonává někdo jiný; resp. někdo, koho družstvo I. nijak nepověřilo.

Soud tedy uzavírá, že žalovaný správně určil, že žalobcem fakturovaná zdanitelná se ve skutečnosti neodehrála mezi žalobcem a společností D., s. r. o. či družstvem I., nýbrž mezi žalobcem a jinými subjekty (fyzickými osobami ukrajinské národnosti), a proto částky vyjádřené ve fakturách D., s. r. o. a družstva I. nemohly být obecně zahrnovány ani do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, o které by se ve výsledku mohl snížit základ daně z příjmů, ani do výdajů zakládajících nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný i správce daně však už pominuli, že při posuzování povahy plnění vykazovaných v daňových dokladech je třeba rovněž chránit dobrou víru nevinného účastníka obchodního vztahu, který nemusí vědět o podvodném jednání svých smluvních dodavatelů, což plyne z konstantní daňové judikatury. V případě plnění fakturovaných družstvem I. žalobce nepochybně v dobré víře byl, neboť provádění sjednaných prací měl podchycené v písemné smlouvě, o jejímž uzavření jednal s osobou zaštiťující se notářsky ověřenou plnou mocí udělenou statutárním orgánem družstva, čili z hlediska obezřetnosti při vstupu do smluvního závazku jen těžko mohl učinit něco víc. Těžko mohl předvídat, že notářské ověření plné moci je zfalšované, stejně tak si neměl jak ověřit, kdo disponuje účtem, na který měl dle smluvních podmínek odesílat platby. Naopak v případě plnění fakturovaných společností D., s. r. o. se žalobce spoléhal toliko na ústní domluvu s V.D., jemuž navíc předával část plateb v hotovosti bez jakéhokoliv písemného potvrzení, čili nevyvinul minimální obezřetnost při sjednávání kontraktu, proto nemůže účinně argumentovat, že byl uveden v omyl o vztahu mezi osobou, která kdo pro něj fyzicky prováděla práce, a osobou, který mu za jejich provedení fakturovala cenu. Soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného potvrzující dodatečný daňový výměr na daň z příjmů, neboť do něj byla nesprávně zahrnuta i správcem daně neuznaná plnění na faktury vystavené družstvem I. Přestože plnění na faktury vystavené

společností D. s. r. o. byla správcem daně neuznána oprávněně, tak výpočet doměřené daně z příjmů v sobě zahrnuje plnění obě, tedy i neoprávněně neuznané plnění družstva I. Napadené rozhodnutí potvrzující dodatečný daňový výměr na daň z příjmů proto není možno zrušit jen zčásti, ale je nutno jej zrušit jako celek. Naopak rozhodnutí žalovaného potvrzující dodatečný daňový výměr na DPH v sobě zahrnuje pouze oprávněně neuznaná plnění na faktury D., s. r. o., proto jej soud zamítl.

V novém projednání věci bude žalovaný muset buďto prokázat, že žalobce byl obeznámen se záležitostmi kolem družstva I., zejména s protiprávní činností P. M. a I. K., popř. jiných osob s nimi spolupracujících, anebo přijmout závěr, že žalobce byl v tomto směru v dobré víře a plnění vykázaná na fakturách družstva I. je proto třeba považovat za řádně vykázané výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobci, který byl ve věci zčásti úspěšný, přiznal soud v poměru k jeho úspěchu náhradu nákladů řízení v celkové částce 18.428 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč za žalobu proti zrušenému rozhodnutí o dani z příjmů a z odměny zástupce ve výši 15.428 Kč, jež zahrnuje tři úkony právní služby po 3.100 Kč učiněné před spojením věci ke společnému projednání [*převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů*], dále jeden úkon právní služby po 2.250 po spojení věci ke společnému projednání [*tj. 5100 Kč za účast na jednání před soudem dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d); § 11 odst. 1 písm. g) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu sníženou o 50% za poměr úspěchu ve věci*]; dále se výsledná částka sestává ze čtyř paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2.678 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, a to ani v rozsahu, v němž byl ve věci úspěšný, neboť náhradu nákladů řízení nežádal.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo

jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Praze dne 17. prosince 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová