



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci žalobce **D P, IČ:** , , zastoupeného JUDr. Miroslavem Opatrným, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 293, 272 01 Kladno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3456/12-1100-203537 a č. j. 3455/12-1100-203537,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3456/12-1100-203537 a č. j. 3455/12-1100-203537, se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobci zaplatit ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 33.495,36 Kč k rukám jeho právního zástupce, JUDr. Miroslava Opatrného.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se dvěma žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č.150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanými u Městského soudu v Praze dne 24. 8. 2012, a postoupenými Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, jež byly následně soudem spojeny ke společnému projednání, domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3456/12-1100-203537 a č. j. 3455/12-1100-203537, (dále jen „napadená rozhodnutí“), jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Kladně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 12. 5. 2011, č. j. 173870/11/030911203839 a

č. j. 173808/11/030911203839, a jimiž byly tyto platební výměry potvrzeny. Platebními výměry finanční úřad žalobci doměřil podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“) daň z příjmu fyzických osob ve výši 938.248,- Kč (rok 2007), resp. 348.165,- Kč (rok 2008), snížil daňovou ztrátu o částku 2.299.263,- Kč (rok 2008), snížil daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 482/2008 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), o 10.680,- Kč (rok 2008) a vyměřil penále podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 187.649,- Kč (rok 2007), resp. 184.596,- Kč (rok 2008). Převážným důvodem doměření daně a penále a snížení daňové ztráty, a tedy i podstatou sporu, je neuznání žalobcem uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, jež měl žalobce vynaložit na služby poskytnuté společností D xx, s.r.o., ve vztahu k nimž správce daně uzavřel, že jejich vynaložení žalobce neprokázal.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. S ohledem na uvedené, pokud soud v dalším textu hovoří o žalovaném, rozumí jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Žalobce uvedl, že předmětem sporu je názor na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce zastává názor, že pokud prokázal, že v rámci jeho činnosti byly určité práce provedeny a tyto práce nemohly být provedeny jeho silami, vede to k závěru o provedení těchto prací jeho subdodavatelem. Pokud současně prokázal, že za tyto subdodávky zaplatil existující firmě, byť tato firma z plateb neodvedla DPH, žalobce splnil beze zbytku svoji povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad ani žalovaný nezpochybnili, že práce byly provedeny, jejich rozsah byl fakturačně i objemově fakticky proveden, zdokumentován a svědecky prokázán. Žalobce nemůže nést odpovědnost za to, že jeho dodavatel neplnil následně své daňové povinnosti ani za to, že finanční úřad nebyl schopen vyslechnout pana D., který je osobou s ohledem na spáchané podvody mediálně známou a tedy existující. Neexistence dodavatele a za něj jednajícího pana D., již se finanční úřad a žalovaný snaží vykonstruovat z účelového tvrzení jeho sestry, jež nebylo akceptováno ani rejstříkovým soudem, není ničím podložena. Výsledky žalobcem navrhovaných svědků bylo prokázáno, že se nejedná o práce vykonstruované či neprovedené a žalobce též prokázal, že tyto práce vyúčtoval a zaplatil. Žalovaný též nesprávně vykládá rozsah oprávnění jednat za právnickou osobu podle obchodního zákoníku. Jeho výklad je podle žalobce jednostranný, účelový a nelogický. Nezákonnost napadených rozhodnutí žalobce spatřuje též v tom, že *„správce daně uvádí rozdílná posuzovací hlediska a žalovaný je také tak potvrdil při srovnání dvou dvouletých kontrolovaných období, kdy jediným odůvodněním této změny je skutečnost, že nyní je dodavatel a příjemce úhrad na útěku před policií a nedostavil se k žalovanému na jeho výzvu.“* Napadená rozhodnutí jsou podle žalobce nezákonná, opírají se „o nicotné závěry“ a proto je žalobce navrhuje zrušit.

Žalovaný uvedl, že důvodem pro doměření daně z příjmů fyzických osob za roky 2007 a 2008 bylo neuznání výdajů za zajištění zámečnických prací, jejímž dodavatelem měla být společnost DD xx s.r.o. Žalovaný po stručné rekapitulaci výsledků dokazování provedeného

v průběhu řízení před finančním úřadem a v odvolacím řízení konstatoval, že o souladu mezi předloženými fakturami a skutečným stavem existují vážné a důvodné pochyby. Z výpovědi svědků podle něj nebylo možno usuzovat, že žalobce přijal od společnosti DD xx, s.r.o. plnění uvedená na fakturách. Nadto tato konkrétní plnění uvedená na fakturách nebylo možno ověřit ani u společnosti D xx s.r.o., a to s ohledem na to, že je tato společnost nekontaktní a nepodává daňová přiznání. Klíčového svědka, D. D., se nepodařilo správci daně vypátrat ani ve spolupráci s Policií ČR. Na základě rozsáhlého dokazování dospěl žalovaný k závěru, že žalobce podmínku uskutečnění fakturovaných zámečnických prací společností D xx, s.r.o. spolehlivě neprokázal. Podle žalované je zřejmé, že žalobci bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované k jeho tvrzením. Způsob, jakým žalovaný zhodnotil výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku, a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu tak, jak byl zjištěn žalovaným a finančním úřadem. Žalovaný proto navrhl žaloby zamítnout.

Žalobce ve své replice namítl, že žalovaný opět nesprávně hodnotí provedené důkazy, zejména účelovou výpověď svědkyně K. Ch. a její nedůvěryhodnou korespondenci, jež je bez právního významu oproti skutečnému záznamu v obchodním rejstříku. Žalovaný pomíjí fakticitu provedených a fakturovaných prací, jejichž subdodávku žalobce uhradil společnosti D xx s.r.o. Rozsah a ocenění těchto prací žalovaný nijak nezpochybnil. Soud by si měl podle žalobce vyžádat informaci o postupu žalovaného i v jiných případech souvisejících s nyní nezvěstným D. D., ať již šlo o předchozí kontroly žalobce či kontroly ve společnosti D. D., při nichž nebyly zjištěny nedostatky. Žalobce odkazuje též na mediálně známý případ podvodu s volební kampaní KDU-ČSL v Praze. Obsahem předchozích kontrolních spisů by byla nesporně prokázána kontinuita činnosti žalobce, který se nyní jako řada dalších osob stal jen bezmocnou obětí postupu D. D., který ač obdržel platby, neodvedl z nich DPH.

Na to žalovaný reagoval tím, že při hodnocení výpovědi svědkyně Ch. se po věcné stránce nezabýval tím, zda v danou dobu byla či nebyla jednatelkou společnosti D xx s.r.o., podstatné však bylo, že zpochybnila oprávněnost jednání D. D.. Zneužití svého postavení žalovaný odmítá, naopak postupoval v maximální možné součinnosti se žalobcem a nemůže mu být vytýkáno, že důkazy navržené žalobcem jeho tvrzení neprokázaly. Pokud jde o žalobcem navrhované doplnění dokazování ve vztahu k osobě D. D., žalovaný upozorňuje na přezkumnou povahu soudního řízení, z níž plyne nemožnost v jeho průběhu provádět důkazy, které žalobce nenavrl v řízení před správcem daně. Navíc by nepřinesly žádné skutečnosti rozhodné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný také podotknul, že v situaci, kdy pan D. byl celostátně hledanou osobou již od 3. dubna 2007, vzniká důvodná pochybnost, zda s ním skutečně žalobce v letech 2007 a 2008 byl v obchodním vztahu. Samotná kontrolní zjištění z předchozích let, resp. nerozporování předchozí spolupráce ze strany správce daně, nijak neprokazují pokračování takové spolupráce v letech 2007 a 2008.

Při jednání soudu žalobce zdůraznil, že o tom, že je pan D. podvodník, se doslechl až v roce 2008, přičemž tyto informace byly uveřejněny teprve v roce 2010. O podvodech tak nemohl v době pořizování podkladů vědět, přičemž dříve ani nebylo žalobci nic vytýkáno ani ze strany správce daně. Má jen malou rodinnou firmu s jednou účetní, v níž mu ještě pomáhají rodiče. Pokud jde o svědectví paní Ch., sestra pana D. s ním spolupracuje i v další firmě a dosud je v obchodním rejstříku stále zapsána. Žalobce má za to, že jedná ve shodě s panem D. a že vypovídá tak, aby se zprostila případného postihu. V žádném případě se nejedná o fiktivní práce, neboť s ohledem na rozsah prací a velikost firmy je zřejmé, že by předmětné stavby bez subdodavatelů provedeny být nemohly. Sporné práce byly provedeny, byly zaplacený a faktury nejsou fiktivní.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 31. 3. 2008 a 30. 3. 2009 žalobce podal u Finančního úřadu v Kladně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, resp. 2008, v němž uvedl, že vede daňovou evidenci. Za rok 2007 žalobce vypočetl daňovou povinnost ve výši 4.844,- Kč, za rok 2008 pak daňový nárok ve výši 10.680,- Kč spolu s daňovou ztrátou ve výši 2.299.263,- Kč. Převážnou část příjmů žalobce představovaly příjmy z podnikatelské činnosti (2007: 14.796.616,- Kč; 2008: 15.767.264,- Kč), ve vztahu k nimž žalobce uplatnil v roce 2007 výdaje ve výši 14.665.332,- Kč a v roce 2008 18.066.945,- Kč. Hlavní činností žalobce podle přiznání bylo stavební zámečnictví a stavebně truhlářské práce.

Dne 8. 10. 2009 zahájil u žalobce finanční úřad daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období let 2007 a 2008. Na základě dokladů, jež žalobce finančnímu úřadu předal, s ním byly projednány dílčí nalezené nesrovnalosti, jež žalobce při jednání dne 8. 12. 2009 zčásti uznal a zčásti dodatečně doložil. Finanční úřad však i nadále rozporoval výdaje na základě přijatých faktur od společnosti D xx, s.r.o. v roce 2007 (celkem 28 faktur v součtu na 2.930.000,- Kč) a v roce 2008 (celkem 44 faktur v součtu na 4.880.000,- Kč). Žalobce mu sdělil, že vyfakturované práce provedl pan D., s nímž se kontaktoval po telefonu na doporučení známého, pana K.. Spolupráce probíhá dodnes, v současnosti však již žalobce práci zvládá sám. Když žalobce získal zakázku, obrátil se na pana D., který zajistil potřebný počet chybějících pracovníků. Někdy šlo o stálé pracovníky, ale pracovali u něj i jiní. Žádný z nich nepracoval v provozovně žalobce, pracovali jenom na jednotlivých stavbách. Na stavbách někdy pracovali i se zaměstnanci žalobce z provozovny. Zajištěných pracovníků bylo kolem deseti. Žalobce si vedl pro svou potřebu evidenci počtu lidí a odpracovaných hodin, ale asi ji již nemá. K úhradě docházelo přímo panu D. v hotovosti v den předání faktur. U úhrad jiné osoby nebyly, peníze mu žalobce předával ve své kanceláři v provozovně. Faktury za společnost D xx, s.r.o. pan D. již přivezl, před žalobcem v nich žádné úpravy neprováděl. Kdo je vystavil a podepsal, proto žalobce neví. Příjmové doklady naopak pan D. vystavil a podepsal v kanceláři při převzetí hotovosti. Pokud jde o oprávnění pana D. jednat za společnost D xx, s.r.o., žalobce má za to, že mu byl předložen výpis z obchodního rejstříku, přesně si to však již nepamatuje. S nikým jiným ze společnosti žalobce nejednal. Žalobce dále navrhl provedení výslechu svědků K. D., D. D. a A. P.

Žalobce také předložil finančnímu úřadu kopii generální plné moci, již udělila jednatelka společnosti D xx, s.r.o., paní K. D., panu D. D.. Plná moc je vydána na dobu neurčitou ke všem právním úkonům a jednáním za společnost a je datována v Praze dne 2. 1. 2006. Opatřena je razítkem společnosti a podpisem u jména a rodného čísla jednatelky a dále podpisem u jména a rodného čísla D. D.. Podpisy nejsou úředně ověřeny.

Svědky A. P. uvedla, že je matkou žalobce, je u něj zaměstnaná jako asistentka a pomáhá mu. Občas se nacházela v kanceláři a někdy byla i u plateb. Takto byla asi 2x nebo 3x u syna v kanceláři, když tam byl pan D. D.. Tímto jménem se jí představil, jeho průkaz totožnosti však neviděla. Zda jednal za nějakou právnickou osobu, neví. Kdy se ta setkání uskutečnila, také již neví, není schopna uvést ani roční období. Při setkání proběhlo odsouhlasení faktur a platba. Konkrétní faktury a platby již s odstupem však identifikovat nedokáže, protože těch prací bylo za celou dobu podnikání moc. Pan D. pro žalobce prováděl zámečnické a montážní práce, kdy, kde a kým byly prováděny, již ale neví, přehled o jednotlivých zakázkách realizovaných v letech 2007 a 2008 neměla. Syn v ničem jiném než v zámečnictví nepodniká.

Svědka D. D., nar. , se nepodařilo vyslechnout, a to ani na základě žádosti o předvedení Policií ČR, která finančnímu úřadu zaslala výpis z evidence hledaných osob, z nějž plyne, že na svědka byl dne 3. 4. 2007 vydán příkaz k dodání do výkonu trestu odnětí svobody pro trestný čin podvodu a že je svědek současně též podezřelý z trestného činu ublížení na zdraví z nedbalosti podle § 223 (starého) trestního zákona. Hledaný vystupuje i

pod dvěma jinými jmény. Výpis z evidence obsahuje i fotografii zachycující tvář muže s plnějšími rysy.

Svědčce K. Ch. uvedla, že od 20. 2. 2004 není jednatelkou společnosti D xx, s.r.o., k čemuž doložila rezignační dopis z uvedeného data adresovaný společnosti D xx s.r.o. na doručovací adresu odlišnou od sídla společnosti, v němž uváděla, že informuje valnou hromadu společnosti o ukončení činnosti jednatele s platností od 20. 2. 2004. Podpis na dopise je odlišný od podpisu, jenž byl připojen u jména svědkyně na kopii plné moci ze dne 2. 1. 2006. Doložila též dodejku, podle níž byla společnosti (potvrzeno otiskem razítka společnosti a paraťou) dne 24. 2. 2004 doručena písemnost odeslaná svědkyní. Svědkyně též doložila shodný dopis opatřený podacím razítkem Městského soudu v Praze dne 1. 3. 2004. Svědkyně dále sdělila, že v době svého jednatele udělila generální plnou moc svému bratrovi D. D.. V době ukončení jednatele však současně plnou moc vypověděla, doklady o tom však s sebou nemá. Po datu 20. 2. 2004 žádné činnosti spojené s funkcí jednatele za společnost nevykonávala, nic nepodepisovala. V roce 2007 a 2008 nikomu žádnou plnou moc neudělila, neví, jakou činnost v těch letech společnost vykonávala. O spolupráci se žalobcem se dozvěděla až z jeho dopisu dožadujícího se vysvětlení ohledně faktur. Podpis na plné moci z 2. 1. 2006 není její, podpis D. D. však je podpisem jejího bratra. S bratrem se svědkyně stýká tak jednou do měsíce, ale o obchodní činnosti se s ním nebaví. O činnosti společnosti nechce svědkyně nic vědět, bratr jí říká, že to nemá řešit. Říká jí už šest let, že není jednatelkou a že nemá nic řešit. Od jiných osob se ale dozvěděla, že bratr dále podniká jménem společnosti DD xx, s.r.o. V této věci v minulosti již byla vypovídat na policii i na Finančním úřadě pro Prahu 5. K protokolu o výsledku je dále připojen též přípis Městského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2010, kterým bylo dožádanému Finančnímu úřadu pro Prahu 5 potvrzeno doručení dopisu svědkyně s tím, že však samotný dopis bez doložení údaje o tom, kdy a komu byla rezignace doručena, není dostatečným podkladem pro výmaz svědkyně jako jednatelky společnosti z obchodního rejstříku.

Následně finanční úřad dne 18. 10. 2010 žalobce vyzval podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k doložení k prokázání oprávněnosti zahrnutí výdajů na základě faktur společnosti D xx, s.r.o. s tím, že svědecké výpovědi nepotvrdily, že by faktury vystavila uvedená společnost. Na to reagoval žalobce předložením dvou vybraných faktur s připojeným předávacím protokolem, soupisem odpracovaných hodin a příjmovým pokladním dokladem. S výjimkou soupisu odpracovaných hodin jsou tyto dokumenty opatřeny razítkem společnosti DD xx, s.r.o. a podpisem, jenž přinejmenším na předávacím protokole vzhledově odpovídá podpisu D. D. ztotožněnému svědkyní na plné moci. Dne 3. 1. 2011 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, v němž finanční úřad opět vyslovil stanovisko, že svědecké výpovědi uskutečněné na základě žádosti žalobce nepotvrdily, že práce, které byly předmětem sporných přijatých faktur a příjmových pokladních dokladů byly dodány společností D xx, s.r.o., že společnost faktury vystavila a že zástupcem oprávněným za tuto společnost jednat byla převzata hotovostní úhrada výše uvedených faktur. V reakci na to, žalobce navrhl výslech dalších svědků, jejichž kontaktní údaje však finančnímu úřadu ve stanovené patnáctidenní lhůtě nesdělil. Finanční úřad pak zpracoval zprávu o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu, kterou s žalobcem dne 2. 5. 2011 projednal. V ní učiněné závěry byly v podstatě totožné s předchozími. Žalobce téhož dne finančnímu úřadu předložil čestná prohlášení svědků D. M. a Ing. P. Z., faktury prokazující práci svědka M. na stavbách prováděných žalobcem, soupisy dokladů z jednotlivých zakázek, jež žalobce prováděl, včetně předávacích protokolů a potvrzení o přijetí plateb, jež byly v držení společnosti D xx, s.r.o. a jež byly žalobci předány až na základě výzev právního zástupce žalobce. Finanční úřad nicméně dne 12. 5. 2011 vydal sporné dodatečné platební výměry.

Proti platebním výměrům podal žalobce včasné odvolání, v nichž namítal, že závěry finančního úřadu nemají oporu ve skutkových zjištěních. Uvedl, že se společností D xx, s.r.o. spolupracoval na základě rámcových dohod, které měl správce daně k dispozici, a že za tuto spolupráci provedl úhrady prostřednictvím jejího jednatele. Ohradil se proti zpochybnění faktur finančním úřadem pouze z titulu jiného zápisu jména dodavatelské společnosti (velkými písmeny), resp. přesnějšího zápisu adresy jejího sídla (navíc údaj o čísle popisném a katastrálním území) oproti zápisu v obchodním rejstříku. Zopakoval, že je nesporné, že práce provedeny byly a že je s ohledem na jejich rozsah nebylo možné realizovat pouze silami žalobce. Jednotný předmět fakturace označený jako „Fakturace zajištění zámečnických prací“ považuje za zřejmý a jasně vystihující náplň spolupráce. Nejde tak o chybu ani o skutečnost potvrzující domněnky finančního úřadu. Předložená daňová evidence pak jednoznačně identifikuje rozsah i cenu těchto prací včetně jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám prováděným žalobcem a jejich ceny odpovídají běžné cenové hladině. Doklady přesně prokazují jaké práce a v jakém množství normohodin byly provedeny. V případě trvajících pochybností mohl správce daně požadovat kompletní přiřazení faktur ke konkrétním zakázkám, jež však přesahuje rámec běžných účetních operací a jeho sestavení je pro žalobce i s ohledem na prolínání zakázek administrativně náročné. Přesto jej žalobce nakonec předložil. Tvzení svědkyně K. Ch. žalobce s ohledem na zápis v obchodním rejstříku považoval za nepravdivý, což podle něj plyne již z toho, že v rámci kontroly odvodů DPH za společnost D xx, s.r.o. za rok 2006 bylo zjištěno, že ve vztahu k žalobci se užívala totožná plná moc. Svědkyně jako jednatelka společnosti se snaží svou odpovědnost za daňové prohřešky společnosti v letech 2008 a 2009 účelově zakrýt. Finanční úřad podle něj také neuvedl, proč žalobcem předložené doklady neuznává. Jestliže nespochybnuje provedení prací, musí správce daně prokázat, kým tedy měly být provedeny. Skutečnost, že společnost D xx, s.r.o. neodvedla DPH, nemůže snižovat důvěryhodnost svědků a tvrzení žalobce, neboť by tím správce daně nepřipustně zakládal kolektivní odpovědnost. Pokud správce daně konstatuje, že daňovému subjektu neuvěřil, měl by uvést konkrétně čemu a proč a své závěry dokázat.

V odvolacím řízení provedl postupně na návrhy žalobce finanční úřad výsledky několika dalších svědků. Svědek D. M. uvedl, že D xx, s.r.o. je asi firmou pana D. D., kterého svědek zná ze staveb, kde se potkávali. Jeho jméno se dozvěděl od lidí, kteří pro něj pracovali, krátce po začátku spolupráce někdy v roce 2007. Sám s D xx, s.r.o. nespolečně pracoval, ale dělal pro žalobce, který spolupracoval s tou firmou pana D.. Jména jiných spolupracujících firem nezná. Svědek ví, že D xx, s.r.o. byla firmou Dalibora Dvouletého, který byl jejím majitelem. To se dozvěděl od zaměstnanců firmy a asi i od žalobce, s nímž se o té spolupráci bavili. Jména zaměstnanců firmy však uvést nemůže, protože se tam hodně střídali. Pan D. byl vyšší postavy než svědek, trochu silnější než on a měl světlé vlasy, věk cca 33 až 35 let počítáno k okamžiku tohoto výsledku (listopad 2011). Za svou firmu pan D. jednal vždycky sám. O tom, že by pan D. vlastnil nebo zastupoval jiné firmy, svědek neví. Spolupráce probíhala na základě jednání o postupu prací na stavbě, jejichž účelem byla koordinace prací. Jednání probíhala na stavbách a v kanceláři žalobce, občas se jich svědek zúčastnil i náhodně. Jednání probíhala jen za účasti žalobce a pana D., pokud se konala na stavbě, mohli při nich být i zaměstnanci pana D., popř. ostatní řemesla, včetně svědka, na stavbách se jich účastnilo více lidí. Jednání probíhala třeba v místnostech, kde se lidé scházeli na svačiny a jednalo se tam o postupech. Bližší podrobnosti však již s ohledem na časový odstup sdělit nedokáže. Finančnímu úřadu předložené čestné prohlášení svědek sepsal sám doma na žádost žalobce a na základě jeho dotazů asi v březnu 2011. Pokud v prohlášení uváděl, že byl přítomen v letech 2007 a 2008 jednáním, kde byl i pan D., a že šlo o větší zakázky a stavby, myslel tím v prohlášení uvedené akce, tj. zejména S. Z., I.a., M. n. P. či S. KV Zličín. Konkrétní datum uvést nemůže. Svědek zajišťoval elektromontážní práce, které

pak žalobci jako subdodavatel fakturoval. Se žalobcem se zná jen pracovně, soukromě se nestýkají. Pracovníci DD xx, s.r.o. na zmíněných stavbách prováděli pomocné práce, např. bourací práce nebo přesun materiálu, v rámci odborných prací pak montáže materiálu ocelových konstrukcí dodaných žalobcem, a to spolu se zaměstnanci žalobce. Pro žalobce tam pracovali zaměstnanci případně další osoby najímané podle rozsahu prací, jmenovitě např. pan M. P. Na jednotlivých akcích pracoval počet lidí podle velikosti akce, třeba u S.do 2 do 10 pracovníků, záviselo na rozsahu práce a termínu splnění. Jak tam pracovníci jezdili, ani jména dalších firem či pracovníků neví, stejně tak neví nebo s odstupem doby nedokáže říci, na základě čeho byly stanovovány ceny za spolupráci mezi žalobcem a panem D. a kolik lidí a jaké ceny byly sjednány. Na vyjmenovaných akcích byl na vlastní oči i svědkem vyplácení peněz, šlo o větší obnosy, přesné částky neví, platily se asi faktury pana D.. Žalobce mu řekl, že pan D. nechce platit na účet, že musí své lidi platit hotově. Lidi se dost střídali, sám to na stavbách viděl a bavil se o tom i s žalobcem. Proto nezná jejich jména. V roce 2007 se s panem D. setkal asi pětkrát, z toho dvakrát byl u výplaty peněz, v roce 2008 asi třikrát a jednou z toho byl náhodně u výplaty peněz – bylo to na podzim v kanceláři žalobce u jeho zámečnické dílny v ulici M. H. v Kladně, kdy přijel pan D. a přivezl fakturu s tím, že práce je čím dál míň a že teď jezdí hodně mimo republiku. Kde přesně viděl předání peněz v roce 2007, už neví. Proběhla výplata peněz žalobcem, předala se faktura a peníze byly převzaty panem D.. Částky byly v řádu desítek tisíc a proplácely se faktury za práce, podrobnosti nebo čísla faktur ale svědek neví. Jaké měli pan a žalobce smlouvy, neví, nebyl důvod se o to zajímat. Vztah svědka k panu D. je povrchní, blíže jej nezná, působil na něj dost povýšeně a rozhodně, vždycky mluvil jen o sobě, co umí zařídit a kolik má akcí a věcí na starosti, a proto pak svědka překvapilo, když se dozvěděl, že neplatí daně a že se žalobci vyhýbá. Po roce 2008 se již s panem D. svědek neviděl. O sestře pana D. nikdy neslyšel, neví o ní. Pracovně zná svědka Ing. P. Z , který byl zástupcem stavby v letech 2007 a 2008, je možné že se s panem D. také potkal. O kterou stavbu se jednalo, už ale svědek neví.

Svědka David Rys uvedl, že žalobce zná obchodně, dodává mu věci na svařování a zajišťuje servis strojů a náradí. Jezdil k němu dva až třikrát týdně jako k jednomu ze zákazníků v jeho regionu. Se společností D xx, s.r.o., tedy spíše s jejím zástupcem a majitelem panem D. D. se setkal vícekrát v letech 2006 a 2007 při dodávkách pro žalobce, kdy pan D. od něj poptával zboží a současně mu nabízel i vlastní pracovní síly, protože svědek zajišťuje i kovovýrobu. Jeho služeb ale nevyužil, nepotřeboval to. Pana D. zná pouze z pracovního jednání, kdy mu byl představen. Svědek byl přítomen, když si domlouvali počet lidí a provedené práce, byl přítomen i u platby. Ví to i z důvodu, že měl sám dostat peníze za dodávky, ale žalobce je neměl, protože vyplácel pana D., a svědek se musel na stavbě zdržet, až žalobce vyzvedne peníze v bance. Na stavbách pracovali lidé pana D.. Že to byli pracovníci pana D., ví z toho, že jezdí i k žalobci do dílny a osazenstvo dílny tak zná. Nabízel jim i ochranné pomůcky a pamatuje si, že někteří nemluvili česky. Protože zná jeho zaměstnance z dílny, ptal se žalobce, co je to za lidi a ten mu odpověděl, že jsou to lidi od pana D.. Sám byl také svědkem platby za práce, přesné datum neví, bylo to v letech 2006 a 2007, platilo se i víc jak sto tisíc, asi na základě faktur, které si tam mezi sebou podepisovali. Vzpomíná si na akce S. na Zličíně, K. protihlukovou stěnu a na provádění půdních vestaveb v D.. Proč už žalobce s panem D. nespolupracuje mu ani říkat nemusel, pan D. je mediálně znám jako podvodník, např. v případě reklamy pro KDU-ČSL či producenta filmu Snowboardáci. Sám s žalobcem spolupracuje pořád, od založení jeho firmy až dosud. Pokud má srovnat objem prací mezi lety 2007, 2008 a 2010, 2011, došlo k poklesu, určitě tak o třetinu, ale to je u všech jeho zákazníků. Na stavbách se už teď ty lidi jako další subdodavatelé nepohybují.

Svědék M. P. uvedl, že je otcem žalobce. Společnost D xx, s.r.o. pro ně dodávala pracovníky na různé stavby, které dělali, pomáhali jim, s čím bylo třeba. Byly to spíš manipulační a pomocné práce a svědek je měl „pod sebou“. Šlo o přesuny materiálu, barvení, broušení, nešlo o speciální práce, které by nemohly být dodány jinou firmou. Pan D. D. za nimi jezdil na kontroly a ptal se, jestli potřebují dodat nějaké ochranné pomůcky a takové věci, žalobce a svědka se pak ptal, jak jsou s nimi spokojeni, jestli si plnili své pracovní povinnosti. V letech 2007 a 2008 by žalobce bez nich nemohl dělat, protože bylo hodně práce. Už předtím měli nějaké výpomoci, třeba ze Slovenska, pak jim pomáhal pan D.. Někdy stačili tři lidé, někdy deset, docela se to pohybovalo. Počet osob konzultoval s žalobcem, který to pak dojednal panem D. Práce se hotově vyplácela panu D., když se předtím potvrdil seznam prací a počet hodin. Počet hodin a provedenou práci odsouhlasoval svědek na papíře. Peníze jezdil se žalobcem většinou vyzvedávat do banky, byl u většiny výplat. Bylo to ve firmě v kanceláři nebo na stavbách v buňce nebo ve svačínové místnosti, jaké doklady tam byly, už neví. Částky se pohybovaly v řádu asi sto až sto šedesát tisíc, víc než dvě stě tisíc to snad nikdy nebylo. S panem D. se zkontrolovala sjednaná práce, zda to souhlasí a pak mu žalobce předal peníze. Byl u toho přítomen i pan R., jestli viděl, o jaký obnos šlo, to neví. Občas do kanceláře někdo vejde a i na stavbě občas někdo nakoukne. Lidi pana D. na stavbě potkávali i pan R., M. a Ing. Z.. Potkali se na stavbách pro Skansku, u protihlukové stěny na Karlovarské, na akcích Siemens ve Zličíně, Richterův dům a různých půdních vestavbách v Dejvicích. Všechny stavby si již nevzpomene, bylo toho hodně. Pan Z. byl jen u staveb pro Skansku. Následně svědek k dotazu správce daně uvedl, že jiné osoby než on a žalobce u plateb asi nebyly. K dotazu zástupce žalobce pak upřesnil, že lidi vcházeli do kanceláře, ale když viděli, že je tam nějaká návštěva, tak hned odešli a nezdržovali se tam, všimnout si toho ale mohly. Například pan D. měl požadavky na nářadí a pomůcky od pana R. a chtěl od něj nabídky. O tom, že práce prováděli lidé od pana D. a že byly zaplacený, se podle něj nedá pochybovat, ti lidi by to jinak nedělali, kdyby jim nezaplatil, byli to často ti stejní lidé. V letech 2010 a 2011 je práce už méně, subdodavatele nepoužívají, s panem D. se v té době už nepotkal, ale doslechl se, že je to podvodník. Svědka to všechno mrzí, protože dělají se synem už od začátku, nejsou podvodníci a nakonec se ještě musí bránit, že podvodníkovi naletěli.

Konečně svědek Ing. P. Z. při výsledku uvedl, že jako stavbyvedoucí společnosti Skanska se žalobce spolupracuje od roku 2004 až dodnes. Kontroluje kvalitu odvedené práce na stavbách, dodržování harmonogramu prací, provádí operativní řízení stavby. V roce 2008 řídil rekonstrukci ulice Karlovarská, kde žalobce na základě smlouvy pro Skansku realizoval protihlukovou stěnu, v roce 2007 si nevzpomíná, že by se žalobcem spolupracoval. Na stavbách bylo mnoho dalších firem, řádově desítky, on zná jen vedoucí subdodavatelů. Ví, že pro žalobce, který od Skansky dostal zakázku, kterou by sám nemohl zvládnout, pracovali i pracovníci pana D.. Ten mu byl představen žalobcem s tím, že vozí na stavbu pracovníky, nešlo však o osobní představení. Pana D. na stavbě několikrát viděl, šlo o zavalitějšího muže s blond vlasy, asi 185 cm vysokého. Od žalobce slyšel, že se jedná o majitele společnosti D., že společnost vlastní a za ni jedná. U jednání mezi žalobcem a panem D. bezprostředně nebyl, několikrát ale zažil, že si pan D. přijel pro peníze. Když pan D. přijel, řekl mu žalobce, že si přijel pro peníze a odešli spolu do „teskobaráku“. Jednali osobně, o smlouvě mezi nimi nic neví. Lidé pana D. prováděli převážně pomocné práce, protože ty důležité prováděli pracovníci žalobce. Od pana D. tam bylo cca 4 až 10 lidí, tak aby se naplnilo vozidlo. Počet lidí si určuje sám dodavatel, pokud nejde o případ prodloužení. Osobně se domnívá, že bez pracovníků pana D. by žalobce nemohl stavbu zvládnout. Žalobce má malou společnost, která v případě potřeby doplňuje výrobní kapacitu. Obdobným způsobem spolupracovali již v roce 2004. Po roce 2008 se již s panem D. nepotkal, ale zaznamenal na internetu nějaké jeho podvody.

V případě výsledků svědků M. P. a D. R. finanční úřad zpočátku v podstatě rezignoval na pokládání konkrétních dotazů a svědci vypovídali teprve na základě dotazů zástupce žalobce.

Součástí spisu je také složka s dokumenty předloženými žalobcem, obsahující vyjma osmi faktur z roku 2008 (jde o žalobcem přijaté faktury č. 20, 71, 94, 95, 96, 128, 133 a 134 na celková plnění ve výši 935.000,- Kč bez DPH) veškeré sporné faktury, k nimž je vždy přiřazena faktura vydaná žalobcem, předávací protokol, soupis odpracovaných hodin a ve čtyřech případech též příjmový pokladní doklad na hotovostní platbu. Celkem sedm přijatých faktur (za rok 2007 č. 21, 168, 369 a 392 a za rok 2008 č. 166, 192 a 194) je založeno dvakrát, přičemž každá z dvojice je spárována s jinou vydanou fakturou a navíc i s odlišným soupisem provedených prací. To je dáno ovšem tím, že faktury jsou seříděny podle jednotlivých odběratelů žalobce a že některé přijaté faktury se týkají prací na více zakázkách různých odběratelů žalobce. V součtu však přiložené soupisy prací (s případným zaokrouhlením, které je na soupisu prací velmi často vyznačeno) odpovídají právě částce příslušné faktury. Výjimkou je za rok 2008 dvojice přijatých faktur č. 194, kde i po součtu jsou nedoloženy práce za 18.440,- Kč, a za rok 2007 dvojmo založené přijaté faktury č. 369 a 392, jež obsahují navíc soupisy prací pro odběratele T.-W. a.s. nad rámec fakturované částky. Tyto soupisy však spolu se soupisem připojeným k přijaté faktuře z roku 2008 č. 368 ve svém součtu dokladují právě částku faktury č. 368. Nedostatečně doloženy jsou tak pouze práce k fakturám za rok 2007 č. 28, 306 a 349 a za rok 2008 č. 291 a 295, celkem pak nejsou, při zohlednění i drobných zaokrouhlovacích rozdílů u dalších faktur, doloženy vyfakturované práce za 429.800,- Kč – samozřejmě vedle již zmíněných chybějících faktur na dalších 935.000,- Kč, jež soudu nebyly předloženy a jež tedy nemohl prověřit). Vydanými fakturami nejsou doloženy přijaté faktury za rok 2007 č. 7, 12 a 26, nicméně odpovídající faktura za dodávku na Depo Hostivař je o kus dál založena samostatně. Nedoloženy vydanou fakturou jsou dále za rok 2007 faktura č. 21 a za rok 2008 č. 156, nicméně odpovídající vydané faktury z téhož období jsou připojeny k fakturám č. 28 (2007), resp. č. 149 (2008). Přijaté faktury jsou opatřeny vždy razítkem DD xx, s.r.o. a paraťou, která (při srovnání její poněkud nestálé podoby mezi jednotlivými fakturami, aniž by se však z laického pohledu jevílo, že jde o parafty různých osob) vykazuje v některých případech společné rysy jako podpis pana D. na plné moci. Předávací protokoly vždy obsahují jak razítko D xx, s.r.o. s paraťou (opět podobnou podpisu na plné moci), tak i razítko žalobce a jeho paraftu (ojediněle parafta chybí nebo je připojen podpis „P.“ – soupis u faktury č. 397 z roku 2007), uvádí název akce (např. „Zámečnické práce – PHS Karlovarská Skanska DS a.s.“). Soupisy odpracovaných hodin vždy uvádí název akce (např. „akce Skanska-PHS Karlovarská“) a v tabulce jednotlivé dny, popis práce (např. „řezání, vrtání, broušení“, „montáž ok“, „nátěry“, „příprava, rozměrování“, „opravy nátěrů“ aj.), počet pracovníků, počet hodin měřený na půlhodiny, hodinovou sazbu a odměnu za každý den. Odměna je pak sečtena a soupis je opatřen razítkem a paraťou žalobce, k níž je ručně doplněn text „souhlasí“ s datem časově následujícím po datech v tabulce a ve většině případů též text „zaokrouhleno“ s uvedením zaokrouhlené částky oproti vypočtenému součtu odměn za uvedené dny. Zaokrouhlení je ojediněle pouze uvedením jiné částky, např. z částky 27.720,- na částku 27.640,- u faktury č. 295 za rok 2008. Při vzájemném porovnání soupisu prací je zjevné, že v řadě případů dochází k časovému překryvu dat prováděných prací, vždy však u odlišných akcí (např. v posledních dnech roku 2006 jsou evidovány současně práce pro Siemens KV a pro Skansku jak na výstavbě protihlukové stěny, tak depa Hostivař, říjnu 2007 pro Siemens KV, Skansku a PREFASTAV, a.s. s celkovým počtem pracovníků v součtu až 19 osob, na jedné lokalitě však počet pracovníků nepřesahuje 10). Pravidelně nicméně datum vystavení faktury vydané (vždy shodné s údajem o datu uskutečnění zdanitelného plnění) předchází data, v nichž měly být práce uváděné v soupisu prováděny, a to v řádu dnů, týdnů, někdy i několika měsíců.

Faktury jsou roztrženy podle jednotlivých odběratelů žalobce a až na výjimky jim vždy předchází smlouvy o dílo včetně eventuálních všeobecných obchodních podmínek a také nabídka sestavená žalobcem, případně jiné dokumenty související s uzavíráním smlouvy. V některých případech (překvapivě) ze smluv neplatí termín provedení díla, v případech kdy sjednán je, jsou data uváděná v soupisech dosti často zčásti až po tomto termínu, nicméně jen v řádu několika měsíců. Se smlouvami nejsou data prací jinak v rozporu.

V přílohové složce je dále založeno osm faktur přijatých žalobcem od svědka D. M. z druhé poloviny roku 2007 a z října 2008, v nichž jsou zmíněny např. elektrikářské práce pro akce Indická ambasáda, Richterův dům – Malé náměstí, Siemens Zličín či McDonald – Ruzyně nebo oprava svářecího zdroje. Dále zde jsou razítkem D xx, s.r.o. a odpovídající parafou potvrzené soupisy faktur za jednotlivé kvartály let 2007 a 2008, jež zahrnují (vycházejíc z data splatnosti) i faktury, jež žalobce jednotlivě nepředložil, tj. i přijaté faktury za rok 2008 č. 20, 71, 94, 95, 96, 128, 133 a 134 na celková plnění ve výši 1.112.650,- Kč, což odpovídá částce 935.000,- Kč bez DPH. Konečně pak je založeno i prohlášení o ukončení prací ze dne 6. 11. 2008, v němž se v textu opatřeném razítkem D xx, s.r.o. a obvyklou parafou prohlašuje, že „*k dnešnímu dni byli ukončeny veškeré zámečnické práce pro firmu D. P., Kladno. Které byly vykonávány dalšími subjekty. Dále prohlašujeme že veškeré fakturované práce byly provedeny dle smluv a předávacích protokolů.*“

V návaznosti na tyto podklady pak žalovaný dne 16. 5. 2012 vyzval žalobce k vyjádření, přičemž konstatoval, že ani po opakovaném doplnění dokazování podle něj žalobce neunesl důkazní břemeno ke skutečnosti, že práce v uvedeném rozsahu provedla právě společnost D xx, s.r.o. Pak již vydal napadená rozhodnutí, jimiž odvolání žalobce zamítl. Uvedl, že společnost D xx, s.r.o. se správcem daně nespolupracuje a nepodává daňová přiznání. Svědkyně P. nepotvrdila, že předmětné práce ve fakturovaném rozsahu prováděla zmíněná společnost a že, popř. kdy žalobce dané společnosti platil právě částky uvedené na fakturách. Bylo prokázáno doručení rezignace jednatelky Městskému soudu, tudíž námitka žalobce je nedůvodná. Výpověď svědkyně Ch. nasvědčuje tomu, že žalobce sjednával zakázky s osobou, u níž nebylo prokázáno, že byla oprávněna za společnost D xx, s.r.o. jednat, a že této osobě vyplácel hotovost. Svědek D. M. tvrzení, že žalobce uhradil společnosti D xx, s.r.o. částku 2.930.000,- Kč, resp. 4.880.000,- Kč na základě jí vystavených faktur za zajištění zámečnických prací nepotvrdil, když nic konkrétního neuvedl. Otec žalobce nejdříve uvedl, že on i svědek R. byli u předávání peněz, následně však na dotaz zástupce žalobce v rozporu s tím uvedl, že při manipulaci s penězi nebo listinami se nikdo nezdržoval. Ani jeden ze žalobcem navržených svědků žádné relevantní skutečnosti ve věci žalobcem uplatněných výdajů za „zajištění zámečnických prací“ podle žalovaného neuvedl. Svědek M. v rozporu s tvrzením žalobce, že nikdo jiný tyto práce nemohl provést, neboť nikdo jiný, než tito pracovníci na stavbě nebyli, svědek vypověděl, že na stavbách „bývalo víc lidí“, jména dalších firem a pracovníků mu nejsou známy. Od zaměstnanců, které nemůže identifikovat, zjistil jméno pana D. a o spolupráci pana D. ví od žalobce. Byl přítomen výplaty větších obnosů, ale neví za co. Otec žalobce potvrdil, že rozsah prací nebylo možno realizovat bez subdodavatelských subjektů, že na stavbách pracovali pracovníci, které „měl pod sebou“. Současně však připustil, že se nejednalo o speciální práce, mohly být dodané jinou firmou. Uvedl, že se seznam prací potvrzoval, ale on ho nevystavoval. Stejně jako pan R. neví, na základě jakých dokladů a jaké konkrétní částky se skutečně vyplácely. Rovněž pan R. se o pracovnících pana D. dozvěděl od žalobce a svědek Ing. Z. pana D. osobně neznal, u žádného jednání mezi žalobcem a panem D., ani u vyplacení hotovosti panu D. přítomen nebyl a další informace ve věci pana D. ví z doslechu od žalobce. Pan D. také nikdy nebyl jednatelem společnosti D xx, s.r.o. a není zřejmé, co ho opravňovalo k jednání. Podle žalovaného Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním

podmínkám a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít všech možností k minimalizaci rizik. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Povinností každého daňového subjektu je tak snášet i nepříznivé důsledky volby obchodního partnera. Tvrzené rámcové dohody nebyly žalovanému předloženy a ani se na ně neodkazují předložené dokumenty. Předložené faktury, příjmové doklady i předávací protokoly jsou označeny pouze názvem společnosti D xx, s.r.o., bez jakékoli identifikace osob, které měly práce provádět. Ani dodatečně předložené „soupisy odpracovaných hodin“, k nimž žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že je již nemá, neobsahují žádné údaje, kdo práce konkrétně prováděl. Navíc obsahují řadu zásadních rozporů, kdy byly fakturovány práce, které nebyly v době fakturace provedeny atd., což výrazně neguje jejich důkazní sílu tak, že neprokazují údaje na předložených fakturách. Pokud se hodnocení důkazních prostředků správce daně liší od hodnocení žalobce, nejedná se o porušení právních norem, ale o aplikaci zásady volného hodnocení důkazů. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení, a není povinností správce daně, aby jej v tomto směru jakkoli instruoval. Nelze totiž dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledávat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu. Správce daně je oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového základu daně a daně nezohlední. Důvody, pro které žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly schopny prokázat tvrzené skutečnosti, mu byly opakovaně sdělovány. Správce daně ani odvolací orgán jej nečiní odpovědným za nekontaktnost pana D. D. a tato skutečnost mu k tíži přičítána nebyla. Prokazování uskutečněného daňového výdaje doklady, u nichž nebylo najisto prokázáno, že byly vyhotoveny tím, kdo je na nich uveden, však nemůže vést k závěru, že se jedná o důkaz podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, stejně jako dle § 93 daňového řádu. Vlastní skutečnost, že byly práce provedeny, nebyla správcem daně ani odvolacím orgánem zpochybněna. Odvolací orgán ale došel k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl své důkazní břemeno a ani v průběhu odvolacího řízení nedoložil takové důkazní prostředky, které by správce daně mohl osvědčit jako důkazní prostředek podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu. Výdaje žalobce v celkové výši 2.930.000,- Kč, resp. 4 880 000,- Kč proto nelze osvědčit jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud v průběhu jednání provedl důkaz výpisem z obchodního rejstříku společnosti D xx, s.r.o., IČ xx, z něž zjistil, že v rejstříku nikdy nebyla zapsána jiná společnost se zaměnitelným jménem (tj. např. D xx, s.r.o.). Jedinou jednatelkou uvedené společnosti je od 11. 6. 2003 (zapsána od 20. 8. 2003) až dosud podle údajů v obchodním rejstříku K. D., nar. , společníkem se 100 % podílem je pak zapsán od 20. 8. 2003 D. D., nar. . Na jeho obchodní podíl byly nařízeny od října 2005 do května 2009 již celkem čtyři exekuce. Založené listiny ve Sbírce listin (např. podpisové vzory) nejsou digitalizovány.

Z živnostenského rejstříku soud dále zjistil, že pan D. D., nar. , nikdy nedisponoval živnostenským oprávněním.

Z článku zveřejněného dne 10. 6. 2010 na serveru iDnes.cz (http://zpravy.idnes.cz/za-obri-plakaty-lidovcu-nedostala-firma-zaplaceno-faktura-je-na-mrazirny-146-domaci.aspx?c=A100609_231125_domaci_cem) soud zjistil, že podnikatel D. D. měl zprostředkovávat jako externí pracovník firmy Mrazirny Bohemia reklamní plochy pro volební kampaň KDU-ČSL v roce 2009, částku 1,3 milionu Kč, již obdržel, však údajně

neproplatil společnosti Super poster, která reklamu zajišťovala. D. a jeho firma D xx, s.r.o. měli být také jedním ze čtyř producentů filmu Snowboardáci a v této souvislosti mají dlužit asi dva miliony Kč. Pan D. měl také na základě smlouvy o partnerství čerpat částku asi 700.000,- Kč od společnosti Toi Toi, od smlouvy pak měl za několik dnů odstoupit, aniž by kdy peníze vrátil.

K dotazu soudu, jak je možné, že na některých jím předložených dokladech data prací prováděných pracovníky pana D. následují až po vystavení faktur ze strany odběratelů a po smluvním termínu pro dokončení prací, žalobce mj. uvedl, že s ohledem na komplexnost prováděných staveb a specifika subdodavatelských činností se někdy na základě požadavků hlavního zhotovitele fakturovalo dříve, než práce byly fakticky provedeny. Při vystavování faktur hlavní zhotovitel (např. Skanska) vycházel ze svého finančního plánu pro danou akci, a to bez ohledu na konkrétní postup prací dílčích subdodávek. Kdyby se pak práce neprovedly, nebyly by žalobci vyplaceny pozastávky. Takto se ostatně postupuje i v současnosti např. při opravách po výbuchu v ulici Divadelní, kde žalobce též subdodává. Jako subdodavatel se žalobce musí přizpůsobit těmto požadavkům. Podotkl také, že počty lidí a hodin odvedené práce se někdy s panem Dvouletým dohadovaly až dodatečně. Připouští proto, že z tohoto důvodu, popř. též s ohledem na zpoždění administrativního zpracování mohlo výjimečně i dojít k chybě v datech, peněžní částky však vždy souhlasily.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Podle odst. 9 pak daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Taktéž podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustálené judikatury, zrekapitulované např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 v odst. 23 až 29, „[...] daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).

24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že "důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže

zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění " (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) [zákona o správě daní a poplatků] vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119).

Ne každá chyba v účetnictví způsobuje tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

26. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010-124 či čj. 2 Afs 24/2007-119).

(...)

28. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010-71).

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon.

Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný výdaj (rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Obdobně jako u daně z přidané hodnoty samotná existence formálně bezvadných dokladů nemusí prokazovat shora uvedené skutečnosti."

Pokud však jde o nesprávný údaj o totožnosti dodavatele na účetním dokladu, liší se důsledky takové vady ve vztahu k dani z přidané hodnoty, kde zákonnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH je předložení daňového dokladu se skutečností odpovídajícími náležitostmi včetně údaje o osobě, která uskutečnila plnění [srov. § 29 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)], oproti důsledkům na daň z příjmů, kde zákon o dani z příjmů zvláštní náležitosti daňového dokladu prokazujícího uplatněné výdaje neupravuje. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, „v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.

Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

S ohledem na shora nastíněný právní rámec, musí soud konstatovat, že právní hodnocení rozložení důkazního břemene ze strany žalovaného je odpovídající, nicméně v dílčích detailech a zejména pak ve způsobu aplikace zásady volného hodnocení důkazů však toto hodnocení neobstojí, neboť vlastní hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů soud vnímá jako svévolné a zcela jednostranné.

Žalovaný i finanční úřad v této věci provedli rozsáhlé dokazování, podle přesvědčení soudu však nedostatečně a nesprávně reflektovali skutečnosti, jež z něj vyplynuly. V tomto směru jsou klíčová především zjištění o totožnosti dodavatele, tj. společnosti D xx, s.r.o., kdy primární výtky správce daně vůči žalobci vycházejí z toho, že z provedeného dokazování plyne, že předmětné faktury nevystavila a platby nepřijala uvedená společnost. Tento závěr byl klíčový pro zpochybnění správnosti daňové evidence žalobce (účetnictví žalobce nebyl povinen vést) a vedl k přesunu důkazního břemene o oprávněnosti uplatněných výdajů na žalobce.

Po posouzení výsledků dokazování soud musí konstatovat, že závěr o tom, že příslušné hospodářské operace nebyly činy ve vztahu ke společnosti D xx, s.r.o., jejíž jméno je uvedeno na fakturách přijatých žalobcem, mohl správce daně přijmout pouze za předpokladu, že uvěřil žalobcem zpochybňované výpovědi svědkyně K. Ch., rozené D, která popřela, že by plnou moc, jíž se pan D. D. prokazoval žalobci, podepsala ona. Pohříchu však správce daně nijak nereagoval na námitky žalobce, že její výpověď je účelová, pro což žalobce měl i řadu racionálních argumentů a naopak považoval za účelovou výpověď žalobce a (být to tak výslovně neformuloval) i v zásadě všech ostatních svědků. Přitom v situaci, kdy svědkyně je v obchodním rejstříku dlouhodobě zapsána jako jednatelka společnosti, která již po několik let nepodává daňová přiznání a porušuje tak daňové (popř. účetní) předpisy, a kdy bratr svědkyně svázaný s toutéž společností, je osobou podezřelou z rozsáhlé majetkové

trestné činnosti a odsouzenou za trestný čin podvodu, lze si snadno představit motivaci, která by svědkyni mohla vést ke lživé výpovědi. Oproti tomu je zde výpověď žalobce a pěti svědků (přitom v případě svědků M., Z. a R. zde není znám jakýkoliv náznak motivace k nepravdivé výpovědi), kteří potvrzovali skutečnost, že bratr svědkyně, pan D. D., vystupoval vůči žalobci jako osoba jednající za společnost D xx, s.r.o. Byť všichni tito svědci uvedli, že se tuto skutečnost dozvěděli buď od žalobce, nebo od pracovníků obstaraných panem D., které již nedokážou jmenovitě identifikovat, nelze jen na základě toho uzavřít, že jednání jménem společnosti D xx, s.r.o. nebylo prokázáno. Takový závěr je totiž založen na ničím neodůvodněné presumpci, že žalobce, popř. někteří ze svědků lžou, a navíc, že žalobce takto s rozmyslem a plánovitě tyto informace poskytoval všem (pravdomluvným, pokud je za takové správce daně vůbec považoval) svědkům již od roku 2007. To je však zjevně nepřijatelný postup založený na presumpci viny a nezákonného jednání daňového subjektu, který je v rámci zásady volného hodnocení důkazů nepřijatelným prvkem. Již toto východisko daňových orgánů je tudíž problematické.

Nicméně pro věc to není až tak zásadní. Soud totiž na rozdíl od žalobce považuje výpověď svědkyně Ch. s výpověďmi žalobce a jím navržených svědků za slučitelnou. Při posouzení výsledků provedeného dokazování se totiž ukazuje, že se žalobcem jednal za společnost D xx, s.r.o. na základě padělané plné moci přímo pan D., jakožto její 100 % společník.

Při hodnocení důkazů ovšem nelze pominout ustanovení § 29 odst. 1 zákona č. 519/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“) zakotvující zásadu materiální publicity obchodního rejstříku a princip obecné důvěry ve správnost zápisů v obchodním rejstříku: „Proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis v obchodním rejstříku, nemůže ten, jehož se takový zápis týká, namítat, že tento zápis neodpovídá skutečnosti.“ Další významné ustanovení představuje § 15 odst. 1 obchodního zákoníku, podle nějž, kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází. Z výpovědi svědkyně Ch. vyplynulo, že již od počátku jejího působení podnikatelskou činnost společnosti obstarával D. D. a že i nadále po svědkyni tvrzené rezignaci pan Dvouletý jménem společnosti podniká. Samotné odvolání plné moci ze strany svědkyně ještě bez dalšího nemusí znamenat, že svědkyně vyloučila možnost, aby pan D. zajišťoval běžnou podnikatelskou činnost společnosti. Nelze také pominout fakt, že zápis osoby jednatele společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku je pouze zápisem deklaratorním (z čehož ostatně správce daně ve vztahu ke svědkyni Ch. vychází) a že pan D. D. je jediným společníkem Dxx, s.r.o. (zde je nicméně zápis též pouze deklaratorní). Důsledkem uvedeného je, že pan D. D. klidně může být na základě jím sepsané listiny (srov. § 132 odst. 1 obchodního zákoníku) jednatelem společnosti D xx, s.r.o., byť v obchodním rejstříku takto v důsledku nepodání příslušného návrhu zapsán není. Z uvedeného tudíž plyne, že závěr daňových orgánů, že pan D. D. nebyl oprávněn jednat za společnost D xx, s.r.o. je po právní stránce velmi vratký. S ohledem na skutečnost, že žádné listiny ve Sbírce listin týkající se společnosti D xx, s.r.o. (včetně podpisových vzorů) nejsou dosud digitalizovány, také plyne, že lze jen stěží žalobci vyčítat, že v důvěře v zápis v obchodním rejstříku považoval plnou moc předloženou panem D. (včetně podpisu jednatelky) za pravou. V situaci, kdy pan D. je zapsán jako jediný společník této společnosti a není jejím jednatelem, není vystavení takové plné moci nijak překvapivé. Je však třeba akceptovat, že správci daně se správnost údaje o dodavateli sporných plnění ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků zpochybnit podařilo a důkazní břemeno tak přešlo na žalobce.

Soud však musí zdůraznit, že z provedeného dokazování žádným způsobem nevyplývá, že by žalobce byl organizátorem, či se jakkoliv podílel na podvodných

aktivitách pana D., naopak vše nasvědčuje tomu, že žalobce je spíše obětí takového podvodu (uváděl-li pan D. jméno společnosti D xx, s.r.o. na předávaných fakturách a dalších dokladech neoprávněně). Dosavadní zjištění tak nedávají správci daně žádné podklady pro paušální odmítání tvrzení žalobce, jež jsou v základních rysech potvrzena i provedeným dokazováním.

I pokud by soud akceptoval závěr správce daně, že pan D. nemohl jednat jménem společnosti D xx, s.r.o., je třeba konstatovat, že v takovém případě z provedeného dokazování jednoznačně vyplynula totožnost osoby, která faktury vystavila, pro žalobce zajistila předmětné práce a od žalobce za to dostala zaplacené – tj. pana D. D.. Tento závěr plyne z ustanovení § 33 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), podle nějž, jedná-li někdo za jiného bez plné moci, je z tohoto jednání zavázán sám, ledaže ten, za koho bylo jednáno, právní úkon dodatečně bez zbytečného odkladu schválí (aplikovatelnost tohoto ustanovení i do poměrů neoprávněného výkonu jednatelské funkce potvrzuje např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2012, sp. zn. 29 Cdo 4076/2010). Hodnotí-li soud provedené dokazování z hlediska tohoto ustanovení, v zásadě všichni svědci, stejně jako i kopie plné moci, potvrzují slova žalobce, že pan D. navenek vůči němu a ostatním vystupoval jako osoba oprávněná jednat jménem společnosti D xx, s.r.o. Z výslechu svědkyně Ch., jako jediné osoby, jež by podle stavu zápisu v obchodním rejstříku mohla za společnost takové jednání schválit, se nepodává, že by aktivity pana D. jakýmkoliv způsobem schvalovala, byť se o nich dozvěděla již s předstihem z korespondence žalobce, který se (logicky a zcela oprávněně) na ni obrátil s tím, aby mu jménem společnosti D xx, s.r.o. vysvětlila, zda správcem daně zpochybňované transakce byly či nebyly prováděny jménem společnosti. Je tak zjevné, že ze subdodávek poskytovaných žalobci by byl zavázán pan D. D. osobně, a to vzhledem ke skutečnosti, že sám nedisponuje podnikatelským oprávněním, v režimu tzv. neoprávněného podnikatele podle § 3a obchodního zákoníku.

Provedeným dokazováním by tak byla úspěšně eliminována vada správcem daně zpochybněných listin spočívající v nesprávně uvedené totožnosti dodavatele žalobce a žalobci by se tak provedeným dokazováním podařilo napravit důvěryhodnost zpochybněné daňové evidence, když prokázal, že uplatněné výdaje skutečně vynaložil a pouze v důsledku toho, že se stal obětí podvodu ze strany pana D., je na přijatých fakturách a dalších souvisejících dokladech nesprávně namísto jména D. D. uvedena „jeho“ společnost D xx, s.r.o. Skutečnost, že jde o daňově uznatelné výdaje v režimu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak nebyla zpochybněna.

Žalovaný sám v napadeném rozhodnutí uvedl, že skutečnost, že byly práce provedeny, nebyla zpochybněna. Přesto však napadá správnost částek a dalších údajů uvedených ve fakturách. Ve vztahu k nim musí soud konstatovat, že z odůvodnění napadených rozhodnutí není příliš zřejmé, na základě dalších jakých dodatečných skutečností ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků je správce daně zpochybnil (v situaci, kdy eventuelní nesprávnost identifikace dodavatele byla dokazováním vysvětlena). Ze sdělení hodnocení podkladů předložených správci daně po ukončení kontroly z 13. 7. 2011 se nicméně jeví, že dalším důvodem neakceptování faktur byl opakovaně uváděný rozpor mezi daty uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) mezi přiřazenými přijatými fakturami, resp. soupisy prací, a vydanými fakturami, tj. že zatímco DUZP přijatých faktur (např. u faktury č. 130 z roku 2007) z května 2007, prováděné práce se měly dle soupisu uskutečnit od 19. do 28. února 2007, nicméně faktura vydaná uvádí DUZP 19. 2. 2007. Další výtky napadají fakt, že předávací protokol neobsahuje číslo protokolu, smlouvy, objednávky či konkrétní místo výkonu práce.

K tomu však lze uvést následující. Předně má žalobce pravdu v tom, že obecně není jeho povinností při vedení daňové evidence vést tuto evidenci tak, aby měl provázanu každou

fakturu přijatou k faktuře vydané. V případě, kdy v důsledku podvodu na straně jeho dodavatele je vystaven takovéto procesní povinnosti ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků s ohledem na zpochybnění údajů na fakturách, které přijal (aniž by sám měl možnost do jejich textu zasáhnout, resp. aniž by měl reálnou možnost zjistit nesprávnost v nich uvedeného údaje o totožnosti dodavatele), po uplynutí cca tří let, může být splnění takové povinnosti obtížné. Že však nemusí jít o projev nedůvodnosti uplatněných výdajů či jejich fiktivnosti naznačuje např. případ faktury č. 21 za rok 2007 a faktury č. 156 za rok 2008, u nichž chybí některé soupisy prací, jež jsou však přiloženy omylem u jiných faktur. Byť takové nedostatky v doložení uplatňovaných výdajů mohou tam, kde daňový orgán při analýze podkladů tento zjevný důsledek pochybení lidského faktoru neobjeví, nepochybně vést k závěru o neusnesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, jejich zjištění naopak může podporovat závěr, že dílčí nesrovnalosti jsou pouze projevem nedůslednosti při přiřazování jednotlivých faktur na příjmové a výdajové straně.

Navíc podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve. Přiřazované faktury vydané žalobcem mají zásadně DUZP shodné s datem jejich vystavení, tj. z logiky § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH tedy plyne, že datum vystavení daňového dokladu předcházelo vlastnímu poskytnutí služby. Jestliže tedy DUZP vydané faktury předchází datům provádění prací, nejde o žádný rozpor, nýbrž pouze projev toho, že provádění uvedených prací bylo odběratelem předfinancováno. To ostatně žalobce v odpovědi na dotaz soudu při jednání potvrdil s tím, že hlavní dodavatel se řídil svým finančním plánem a při komplexnosti velkých staveb, na nichž se žalobce podílel, byl okamžik skutečné realizace subdodávek z hlediska fakturace vedlejší.

Jinak je tomu v případě faktur žalobcem přijatých. Tam se DUZP také ve všech případech shoduje s datem vydání faktury coby daňového dokladu, ze soupisu prací je však zřejmé, že k provedení prací došlo zpravidla již dříve a že tedy údaj o DUZP v případech, kdy se datum vystavení neshoduje s posledním dnem prací na připojeném soupisu, vyplnil pan Dvouletý na (z pohledu žalobce) přijatých fakturách z hlediska § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH nesprávně. Za takové pochybení ovšem není odpovědný žalobce, toto pochybení má dopady pouze z hlediska DPH a konečně z něj žádným způsobem neplyne, že by časová souslednost DUZP byla nelogická.

Dále, pokud jde o zpochybnění údajů na předávacích protokolech, lze opět konstatovat, že jde o listiny vystavené D. D. (popř. společností D xx., s.r.o. uváděnou v hlavičce) a nikoliv žalobcem, jejich obsahem je však údaj o druhu poskytnutých služeb „Zámečnické práce“ nebo „OK protihlukové stěny“ a údaj o stavbě, k níž se protokol vztahuje, formou uvedení názvu hlavního dodavatele stavby (např. „Skanska DS a.s.“) v některých případech doplněného i o konkrétní místní údaj „Buzulucká 10“, „Dejvická 9“ apod.). S ohledem na údaj o telefonické objednávce, což potvrzoval i žalobce ve své výpovědi, je nasnadě, že neexistovaly konkrétní písemné smlouvy na jednotlivé zakázky (je sice pravdou, že žalobce zmiňoval existenci písemných rámcových smluv, jež posléze ovšem nedoložil; to však není v rozporu s tvrzením, že jednotlivé akce byly dohodnuty operativně na základě telefonické komunikace). Ostatně obchodní zákoník ani jiné předpisy žalobci neukládají, aby smlouvy o dílo uzavíral písemnou formou, naopak obchodněprávní úprava plně respektuje uzavírání smluv neformálním způsobem, třeba i v konkludentní formě, kdy na telefonickou žádost o subdodávku bez dalšího žalobcův subdodavatel začne práce provádět (srov. § 272 odst. 1 a § 275 odst. 4 obchodního zákoníku). Proto nevyplnění čísla smlouvy logicky vyplývá z ostatních údajů v předávacím protokole. Číslo zakázky pak má

představovat interní číslo dodavatele, jež žalobci nemůže být jakkoliv známo. Evidenční číslo protokolu je naopak ručně na předávacích protokolech doplněno. Údaj o místě provádění díla je v některých protokolech uveden, v některých je pak alespoň dílčím způsobem specifikován identifikací hlavního dodavatele stavby, a byť nejde o identifikaci jednoznačnou, umožňuje alespoň přibližné vysledování souvislosti mezi žalobcem uhrazenou službou a službou žalobcem poskytnutou.

Samotná skutečnost, že svědci nejsou schopni správci daně sdělit konkrétní ověřitelné skutečnosti ve formě čísel předávaných faktur a konkrétních částek na nich uvedených, přesného data setkání mezi žalobcem a panem D., jehož byli svědky, nebo jména stavebních dělníků, kteří jim sdělili, že jsou od pana D., nemusí automaticky znamenat, že jde o vyfabulované výpovědi, ale mohou být také důsledkem časového odstupu od událostí, o nichž vypovídají (zde šlo o odstup cca čtyř let), resp. jejich nepodstatností z pohledu svědka (zájem o konkrétní částky a čísla faktur, popř. jména dotazovaných stavebních dělníků, by byl z pohledu svědků M., Z. a R. v danou chvíli zcela nepatřičný). Naopak lze konstatovat, že s přihlédnutím k časovému odstupu a obvyklým možnostem lidské paměti poskytli svědci ve svém souhrnu poměrně přesvědčivý doklad o tom, že na stavbě pracovali dělníci zajištění panem D., že pan D. navenek vystupoval jménem společnosti D xx, s.r.o., že docházelo k setkáním mezi žalobcem a panem D, kdy byly oproti předávaným fakturám za subdodavatelské práce žalobcem v hotovosti tyto faktury vypláceny a že tyto částky se pohybovaly v desítkách tisíc Kč, nebo i přes sto tisíc. Svědci si pamatovali i konkrétní specifické situace a charakteristiky, např. svědek R. situaci, kdy v důsledku výplaty pana D. na něj nezbyly peníze a on musel čekat, až je žalobce vyzvedne v bance, nebo svědek Zita fakt, že počet dělníků pana D. na stavbě se měnil podle kapacity vozidla, kterým byli na stavbu přiváženi. Otec žalobce potvrdil, že na činnost pracovníků pana D. dohlížel a že následně odsouhlasoval soupisy provedených prací. Skutečnost, že matka žalobce proplácení faktur řešila jen okrajově je potvrzena tím, že její podpis se vyskytl na listinách jen v ojedinělém případě. Z výpovědí svědků také vyplynulo vysvětlení jistého nesouladu s výpovědí žalobce, který na počátku uvedl, že u předání peněz nikdo další kromě něj a pana D. nebyl. Jak svědci uváděli, předání peněz zahlédli spíše mimochodem, když do kanceláře žalobce vešli, avšak když zjistili, že se předávají peníze panu D., tak (pochopitelně) z kanceláře zase odešli či zůstali jen vpovzdálí. Obdobně místnosti na stavbách, kde také docházelo k předávání faktur a hotovosti, byly volně přístupné a nedalo se zabránit náhodnému zahlédnutí transakce. Je přitom logické, že z hlediska náhodných svědků je taková ojedinělá situace dobře zapamatovatelná, zatímco z pohledu žalobce, který se účastnil desítek takových jednání, které proběhly zpravidla bez účasti jiných osob a kde žalobce věnoval svou pozornost logicky panu D. a méně již okolí, byla náhodná přítomnost jiných osob naopak přehlédnutelná. Vcelku tak soud musí shrnout, že tvrzení žalobce a výpovědi svědků jsou ve shodě jak navzájem, tak s předloženými listinami (s výjimkou identifikace dodavatele, kde ovšem vědomí o takovém postupu pana D. přiznala i zapsaná jednatelka společnosti D xx, s.r.o.), tvrzení žalobce i výpovědi svědků jsou logické a jeví se být pravděpodobnými. Naopak rozpory tvrzené žalovaným nemají reálný základ nebo mají racionální vysvětlení, nezpochybňující pravdivost výpovědí všech slyšených svědků. Daňovým orgánům lze také vytknout, že nepředložili později vyslýchaným svědkům k nahlédnutí fotografii D. D. obsaženou ve výpisu z evidence hledaných osob (bez doprovodného textu a třeba i spolu s jinými náhodně vybranými fotografiemi), neboť tím by mohlo dojít k jednoznačnému ztotožnění osoby, jež byla subdodavatelem žalobce.

Pokud žalovaný má za to, že spolupráce v letech 2007-2008 nemohla probíhat, když pan D. D. byl již od dubna 2007 celostátně hledanou osobou, soud jeho přesvědčení nesdílí. Skutečnost, že osoba je hledaná Policií ČR, neznamená, že se tato osoba vyhýbá jakékoliv

sociální interakci, naopak i takové osoby v praxi nepochybně nějakým způsobem zajišťují svoji obživu, a to i formou podnikání (byť i nelegálního). Fakt, že je někdo osobou hledanou Policií ČR přitom není obvykle všeobecně známa, neboť (vyjma případů, kdy takový údaj pronikne i do hlavních sdělovacích prostředků) seznam hledaných osob při své práci používají spíše jen bezpečnostní složky státu. Ostatně ani správce daně si podle obsahu správního spisu této skutečnosti také nebyl vědom, dokud mu nebyla sdělena policejním orgánem v souvislosti s neúspěšným vyřízením žádosti o předvedení pana D. jako svědka. Stěží tak může vyčítat neznalost této informace žalobci. Jestliže dále žalovaný označuje za nerozhodnou otázku předchozí spolupráce mezi žalobcem a panem D. v předchozích letech, má pravdu jen zčásti. Taková spolupráce samozřejmě neprokazuje, že docházelo k jejímu pokračování i v dalších letech, na druhou stranu však je významným faktorem, který ovlivňuje intenzitu obezřetnosti, již bylo možné od žalobce při prověřování osoby pana Dvouletého v letech 2007-2008 očekávat. Jestliže byla předchozí spolupráce bezproblémová, a to i z hlediska daňových předpisů, neměl žalobce již důvod se i v letech 2007 a 2008 podrobněji pít po poměrech pana D.

Ve výsledku tudíž soud ve shodě se žalobcem uzavírá, že žalovaný a finanční úřad provedené dokazování hodnotili zcela jednostranně a navíc kladli zcela nepřiměřené nároky na plnění důkazního břemene ze strany žalobce. Nároky přitom nastavili takovým způsobem, že za běžných podmínek bylo žalobci v podstatě znemožněno unést důkazní břemeno v kvalitě a detailnosti, na níž daňové orgány trvají. Jak však konstatoval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, takové požadavky nutně mají své limity, neboť při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu, jinak dochází k porušení principu práva na spravedlivý proces.

Byť v tomto případě nelze daňovým orgánům obecně vytýkat nedostatečnost prováděného dokazování, lze jim rozhodně vytknout jednostrannost a unáhlenost při jejich hodnocení, která má za následek jediné – vymáhání daňových příjmů po obětech podvodného jednání namísto jejich účinného vymáhání po těch, kdo příjmy státu skutečně krátili. Takový postup je ovšem nejen v rozporu s principy dobré správy, nýbrž se samotnou ideou České republiky jako právního státu (preamble a čl. 1 odst. 1 Ústavy).

S ohledem na učiněné závěry je zjevné, že napadené rozhodnutí neobstojí a proto soud přistoupil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. k jeho zrušení pro nesprávnost. V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a přihlédně též k obsahu a výsledkům dokazování, jež bylo provedeno v řízení před soudem.

V navazujícím řízení není vyloučeno, že žalovaný přistoupí k opětovnému vydání dodatečných platebních výměrů, bude to však pouze v tom rozsahu, kde se žalobci výši výdajů nepodařilo prokázat listinami, např. v podobě přijatých faktur a soupisů prací (důvodnost vystavení faktur je podle přesvědčení soudu provedeným dokazováním dostatečnou měrou podepřena; tam kde však listiny schází, lze souhlasit se správcem daně v tom, že konkrétní výše výdaje není z obsahu svědeckých výpovědí zjistitelná) nebo tam, kde správnost údajů o výši těchto výdajů bude v konkrétním případě žalovaným úspěšně zpochybněna (dosud se podle přesvědčení soudu jejich pravdivost správci daně *in concreto* zpochybnit nepodařilo). Shora soudem provedená analýza listin obsažených ve správním spise ukazuje, že doložení souvislosti žalobcem uplatněných výdajů s pracemi provedenými pracovníky pana D. (resp. společnosti D xx, s.r.o.) není úplné, neboť ojedinele z přiložených soupisů prací neplyne fakturovaná částka v úplnosti. Byť se z dosavadního dokazování jeví, že přijaté faktury jsou provedenými pracemi (s přihlédnutím k zaokrouhlení) kryty zcela, pokud žalovaný bude tuto skutečnost zpochybňovat, bude na žalobci, aby uskutečnění konkrétního chybějícího rozsahu nedokladovaných prací subdodavatelem k výtce žalovaného

případně doložil (možnost, že soupisy prací žalobce nemusí mít již k dispozici, byla připuštěna v jeho výpovědi), jinak mu bude hrozit doměření daně v důsledku neunesení důkazního břemene. Pokud jde o skutečnost, že obsahem správního spisu nejsou téměř žádné výdajové doklady, zde soud vychází z toho, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole namítal pouze nedoložení výdajových dokladů k fakturám za rok 2008 č. 149 a 150 a ve vztahu k ostatním fakturám tyto výdajové doklady zjevně k dispozici měl. V tomto směru tudíž při neúplnosti správního spisu nepovažuje soud tvrzení žalobce za nezpochybněná. Hodlá-li žalovaný zpochybňovat pravost podpisů pana D. na žalobcem předkládaných listinách, musí soud konstatovat, že s ohledem na variabilitu tohoto podpisu na jednotlivých listinách, jež ovšem nejví známkou zcela odlišného rukopisu, bude na žalovaném, aby za tímto účelem případně vyžádal znalecký posudek v rámci své povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť posouzení případné neshody v osobě pisatele jednotlivých verzí podpisu za těchto okolností již není předmětem pouze laického úsudku. Opět pak soud musí zdůraznit, že pro popření výsledků provedeného důkazu musí žalovaný jasně a smysluplně vysvětlit, proč má za to, že svědek lže či že listina je podvrhem, a nikoliv tento stav dopředu nepředloženě předjímat a pouze odkazovat na teoretické varianty, proč by tomu tak mohlo být. To, že některý dotaz pokládal zástupce žalobce nebo to, že některý údaj byl svědkovi sdělen před několika lety právě žalobcem, automaticky neznamená, že se údaj nezakládá na pravdě.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 33.495,36 Kč. Tuto částku tvoří čtyři úkony právní služby po 3.100,- Kč před spojením věcí ke společnému řízení [2 x převzetí a příprava zastoupení a 2 x sepsání žaloby podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) a dva úkony po 6.200,- Kč po spojení věcí ke společnému řízení [podání repliky a účast na jednání v trvání do dvou hodin ve dvou spojených věcech – § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a g) a § 12 odst. 3 AT], dále šest paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 AT, soudní poplatky ve výši 6.000,- Kč, náhrada za zmeškaný čas cestou k jednání v rozsahu čtyř půlhodin á 100,- Kč dle § 14 AT a cestovné dle § 13 odst. 4 AT, § 157 zákoníku práce a §§ 1 a 4 vyhlášky 472/2012 Sb. na trase ze sídla zástupce žalobce do sídla soudu a zpět osobním automobilem Mitsubishi Pajero kombi V60 při vzdálenosti tam a zpět celkem 66 km (zde soud vyšel z údajů o trase dle maps.google.cz), spotřebě motorové nafty podle normy EU 93/116 v kombinovaném provozu 10,7 l na 100 km, sazbě základní náhrady 3,60 Kč/km a vyhláskové ceně paliva 36,50 Kč/l, celkem tedy cestovné 495,36 Kč.

Soud kromě přepočtení vyúčtovaných nákladů uplatněných zástupcem žalobce v souladu s výše citovanými ustanoveními právních předpisů (v případě nákladového výroku soud není návrhem účastníka limitován) žalobci nevyhověl především v jeho požadavku na náhradu nákladů řízení vynaložených na zastupování v řízení před správními orgány. Taxativní výčet nákladů soudního řízení správního v ustanovení § 57, popř. § 58 s. ř. s. náklady řízení před správním orgánem nezmiňuje. Je to i logické, neboť náklady správního řízení nejsou vynakládány v souvislosti s řízením vedeným před soudem. Pokud by náklady správního řízení byly součástí nákladů soudního řízení správního, mohla by mj. i vznikat paradoxní otázka, zda takové náklady mají být přiznávány opakovaně, pokud by po zrušení napadeného rozhodnutí došlo k opakované žalobě opět ke zrušení následného správního rozhodnutí nebo tehdy, pokud o takové náhradě rozhodoval v napadeném rozhodnutí již samotný správní orgán. Na závěru nemožnosti přiznat žalobci náklady řízení před správním orgánem nic nemění ani žalobcem zmíněný rozsudek NSS ze dne 21. 09. 2011,

č. j. 3 Ads 79/2011-62, neboť v něm se NSS zabýval právě posledně zmíněným případem přezkoumáním výroku správního orgánu o náhradě nákladů řízení před správním orgánem a nikoliv otázkou, zda takové náklady mají být přiznány jako součást nákladů řízení před soudem. To ostatně dobře ilustruje např. rozsudek NSS ze dne 30. 04. 2012, č. j. 4 Ads 153/2011-75, který se zabýval obdobnou otázkou a který úspěšnému stěžovateli v rámci náhrady nákladů řízení před soudy náhradu nákladů správního řízení nepřiznával. Požadavek žalobce na náhradu nákladů řízení před správními orgány tak není důvodný. Pro úplnost lze poukázat na ustanovení § 107 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že povinnost správce daně nést náklady řízení se nevztahuje na náklady, jež vznikly při daňovém řízení osobám zúčastněným na řízení (včetně daňových subjektů). Ani následující ustanovení daňového řádu nestanoví z tohoto obecného pravidla výjimku, jež by žalobci umožňovala dosáhnout náhrady nákladů vynaložených na zastupování zvoleným právním zástupcem. Náhrady těchto nákladů se žalobce může eventuálně domoci postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

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 nejblíže 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 21. listopadu 2013

JUDr. Milan Podhrázký, PhD.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Z. Vlasáková