



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Aleše Sabola v právní věci žalobkyně: **MANE STAVEBNÍ, s.r.o.**, se sídlem Okružní 2615, České Budějovice, zast. Mgr. Tomášem Dvořákem, advokátem se sídlem Radniční 133/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, čj. 34321/16/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2017, čj. 51 Af 23/2016-80,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2017, čj. 51 Af 23/2016-80, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 4. 2015, čj. 858919/15/2201-51523-305799, byla žalobkyni (dále „stěžovatelka“) doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, jelikož správce daně neuznal jako daňově účinné výdaje (1) ve výši 9 445 890 Kč na základě faktury 30. 11. 2009 č. 090029 přijaté od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. (dále jen „STAVEBNÍ CZ“) za provedené stavební práce na akci „Rekreační a kongresové centrum Nové Dvory“ (dále jen „RKC Nové Dvory“) a (2) ve výši 498 239 Kč na základě přijaté faktury č. 090030 ze dne 15. 12. 2009 od společnosti STAVEBNÍ CZ za provedené stavební práce na akci „Rekonstrukce šatny Temelín“. Stěžovatelce tak byla doměřena daň vyšší o 1 988 800 Kč a byla jí uložena povinnost uhradit penále ve výši 397 760 Kč. Toto rozhodnutí žalovaný k odvolání stěžovatelky potvrdil a odvolání zamítl v záhlaví

označeným rozhodnutím. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka brojila žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka tento rozsudek napadá kasační stížností.

[2] Dle stěžovatelky žalovaný dospěl k závěru, že společnost STAVEBNÍ CZ byla založena pouze formálně pro účely vystavování účetních dokladů jen na základě domněnky, dle které tato společnost neměla reálné sídlo. Krajský soud s tímto nesouhlasil, dle něj byl daný závěr o formálnosti společnosti vystavěn i na dalších indiciích jako například na opakované změně statutárních orgánů či na tom, že společnost neměla zaměstnance.

[3] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i v jeho vnitřní rozpornosti, jelikož na jednu stranu uvedl, že předložené doklady byly formálně bezvadné, ale následně uvedl, že obsahují formální nedostatky. Dle krajského soudu toto nezpůsobuje nesrozumitelnost rozhodnutí, jelikož rozhodnutí není založeno na tom, zda doklady obsahují formální vady či nikoliv.

[4] Krajský soud konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se obou výše uvedených faktur. Bylo na stěžovatelce, aby prokázala soulad účetnictví se skutečností, tedy doložila, že se sporné účetní případy udály tak, jak o nich bylo účtováno, nebo korigovala původní tvrzení, nabídla nová tvrzení reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato revidovaná tvrzení prokázala. Soud následně souhlasil se žalovaným, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že by stavební akce RKC Nové Dvory a rekonstrukce šaten Temelín byly provedeny deklarovaným způsobem, v deklarované hodnotě a jí deklarovaným dodavatelem.

[5] Z provedených svědeckých výpovědí krajský soud seznal, že žádný z vyslechnutých svědků nevnesl do řízení žádné nové skutečnosti, neboť všichni v obecné rovině uvedli, že stavba RKC Nové Dvory byla vykonávána společností STAVEBNÍ CZ. Nikdo z nich však nebyl schopen uvést další detaily, i když řada z nich trávila na stavbě každý den její realizace. Konkrétní pracovníky společnosti STAVEBNÍ CZ nebyl schopen uvést žádný ze svědků. Někteří ze svědků uvedli, že stavba byla prováděna STAVEBNÍ CZ za pomoci subdodávky. Jiní nebyli schopni potvrdit ani tuto skutečnost. Z tvrzení stěžovatelky vyplývá, že například stavební deník měl být veden panem D., pracovníkem za společnost STAVEBNÍ CZ. Ani tohoto však žádná z vyslýchaných osob nezmínila, byť se mělo jednat o osobu, která každodenně vedla stavební deník, a tudíž byla na stavbě každodenně přítomna. Svědek Z. K. (jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ do 30. 11. 2009) nejprve v řízení uvedl, že sám byl oslovován subdodavateli s žádostmi o práce, avšak následně nebyl schopen žádného z nich identifikovat. Měl možnost tato jména ověřit, což správci daně přislíbil, avšak toto neučinil. Svědci nebyli schopni identifikovat ani hlavního dodavatele materiálu stavby. Ke specifikaci tohoto dodavatele nedošlo ani ze strany stěžovatelky ani ze strany objednatele zakázky. Ze svědeckých výpovědí bylo zjištěno pouze to, že stavba byla realizována společností STAVEBNÍ CZ. Otázky pokládané zástupcem stěžovatelky byly navíc návodné. Odpovědi na ně tak nejsou věrohodné. Některé svědecké výpovědi si i odporovaly, například svědek Ing. T. i svědek Š. uvedli, že společnost STAVEBNÍ CZ se na stavební akci rekonstrukce šaten Temelín nepodílela.

pokračování

[6] Ze smlouvy o dílo na akci RKC Nové Dvory mezi společností PRECIS CZ (zadavatel) a stěžovatelkou ze dne 31. 8. 2009 bylo krajskému soudu zřejmé, že ke zhotovení díla se zavázala výhradně stěžovatelka. Navzdory tomuto ujednání byla uzavřena nedatovaná smlouva o dílo na stejnou akci mezi stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ. Až následně v průběhu daňového řízení předložil jednatel společnosti PRECIS CZ smlouvy o smlouvách budoucích o dílo mezi společností STAVEBNÍ CZ a stěžovatelkou. Jednalo se o smlouvu ze dne 8. 8. 2009 uzavřenou mezi dvěma posledně jmenovanými subjekty, které se zavázaly nejdéle do 31. 8. 2009 uzavřít smlouvu o dílo, jehož předmětem měla být zakázka RKC Nové Dvory. Dodatkem ze dne 15. 8. 2009 souhlasila společnost PRECIS CZ se zapojením společnosti STAVEBNÍ CZ do stavebních prací. Dne 31. 8. 2009 pak tato smlouva o dílo byla uzavřena. Dle vyjádření stěžovatelky však společnost STAVEBNÍ CZ převzala stavbu již dne 24. 8. 2009. Dále jednatel společnosti PRECIS CZ předložil smlouvu ze dne 15. 8. 2009 uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ, dle které měli nejdéle ke dni 30. 11. 2009 uzavřít smlouvu o dílo, jejímž předmětem mělo být RKC Nové Dvory. K této smlouvě byl rovněž předložen dodatek ze dne 27. 11. 2009. Krajský soud vyjádřil pochybnosti o způsobu, jakým došlo ke zhotovení daných stavebních prací, a uvedl, že tento postup vytváří dojem, že si stěžovatelka až v průběhu daňového řízení opatřovala potřebné dokumenty. Stěžovatelka rovněž zmínila existenci smluv o smlouvách budoucích o dílo až po té, co je svědek předložil. Ústní uzavření smlouvy o dílo se krajskému soudu jevilo jako nestandardní z důvodu smluvní jistoty. Obdobně smlouva o smlouvě budoucí nepředstavuje právní podklad pro realizaci stavebních prací.

[7] Nesrovnalosti plynuly krajskému soudu i ze smlouvy o dílo ze dne 27. 11. 2009, kterou stěžovatelka uzavřela se společností STAVEBNÍ CZ, jejímž předmětem byla rekonstrukce šaten v Temelíně. Tato smlouva byla podepsána Z. T., který se však jednatelem stal až dne 30. 11. 2009. Součástí smlouvy byl i nedatovaný krycí list rozpočtu a rozpočet stavby. Z. K. uvedl, že neví, kdo tyto dokumenty vyhotovil, avšak v jiném tvrzení uvedl, že již započaté akce organizoval a vedl on sám, a to i po ukončení své činnosti pro danou společnost. Ačkoliv Z. T. dle Z. K. nic o dané akci nevěděl, podepsal smlouvu o dílo na rekonstrukci šaten i fakturu ze dne 15. 12. 2009, kterou STAVEBNÍ CZ vyúčtovala stěžovatelce provedené stavební práce.

[8] Společnost STAVEBNÍ CZ nebyla držitelem účetního programu, ani programu, kterým lze vystavovat krycí rozpočty a rozpočty stavebních děl. Přestože tato společnost byla aktivní, neměla žádné zaměstnance, majetek a nevlastnila ani žádné účetní programy. Krycí rozpočty staveb a rozpočty staveb byly za tuto společnost vydávány společností PRECIS CZ, což vyplynulo z licenčních čísel na daných dokumentech.

[9] Krajský soud uvedl, že žádný ze svědků nikdy neviděl Z. T., i když někteří s ním měli podepsat určité dokumenty. Z. K. uvedl, že se se Z. T. setkal pouze několik málo dní před převedením společnosti (30. 11. 2009), avšak neomezenou plnou moc mu udělil již dne 25. 7. 2009. Na základě této plné moci Z. T. vystupoval ve smlouvách jako jednatel, ačkoliv jím nebyl. Ze sdělení Policie České republiky vyplývá, že Z. T. je bezdomovec. Krajský soud uzavřel, že z výše uvedeného vyplývá, že Z. T. plnil pouze funkci tzv. „bílého koně“, který převzal společnost Z. K. a pouze podepisoval jemu předložené dokumenty, a to bez

bližší znalosti důsledku těchto svých podpisů a bez jakékoliv znalosti obchodních poměrů a stavební praxe.

[10] Společnost PRECIS CZ zaplatila stěžovatelce za akci RKC Nové Dvory částku 9 944 129 Kč, stěžovatelka následně společnosti STAVEBNÍ CZ částku 9 445 890. Rozdíl těchto dvou částek (498 239 Kč) následně uhradila stěžovatelka společnosti STAVEBNÍ CZ za rekonstrukci šaten Temelín. Cenu, za kterou provede poslední jmenovaná společnost rekonstrukci šaten v Temelíně, navrhl Z. K. Ten, dle svého vyjádření, věděl jak o marži stěžovatelky z akce RKC Nové Dvory, i za jakou částku provedl rekonstrukci druhého objektu šaten v Temelíně J. D. Z. K. byl v období od 2. 2. 2004 do 31. 1. 2013 předsedou dozorčí rady ve společnosti PRECIS CZ. Krajský soud souhlasil s žalovaným, že tyto okolnosti prohlubovaly pochybnosti o skutečném subjektu provádějícím stavební práce.

[11] Stěžovatelka předložila stavební deníky k akci RKC Nové Dvory. Tyto deníky však obsahují řadu chyb a není z nich zřejmé, kdo deníky vyhotovil, kdo byl zhotovitel stavby, investorem a jejím poddodavatelem. Jejich obsah neodpovídá údajům o kontrolních dnech. Ze stavebního deníku vedeného pro společnost PRECIS CZ neplyne, kdo jej vyhotovil a podepsal a jaké se týká stavby. V případě rekonstrukce šaten v Temelíně nebyl stavební deník předložen vůbec. Auditorská zpráva ani daňové přiznání společnosti STAVEBNÍ CZ k dani z přidané hodnoty neprokazují provedení stavebních prací stěžovatelkou deklarovaným způsobem.

[12] Krajský soud souhlasil se žalovaným v tom, že výpis z bankovního účtu společnosti STAVEBNÍ CZ nemohl prokázat nic podstatného. Z. K. mohl vybrat v lednu roku 2010 peníze, avšak z výpisu z účtu nelze určit, za jakým účelem. K pohybům na bankovním účtu společnosti STAVEBNÍ CZ krajský soud dále uvedl, že jediné dispoziční oprávnění k němu měl Z. K., a to až do dne zrušení tohoto účtu 10. 8. 2010, tedy i v době, kdy již nebyl jednatelem a společníkem společnosti STAVEBNÍ CZ. Finanční prostředky ve výši 6 240 000 Kč uhrazené na tento účet dne 3. 3. 2010 byly Z. K. dne 16. 3. 2010 vybrány v hotovosti a finanční prostředky uhrazené na tento účet dne 16. 3. 2010 ve výši 5 000 609 Kč stěžovatelkou, byly dne 30. 3. 2010 odeslány na účet F. K., dle nesporných závěrů správce daně jediného akcionáře společnosti PRECIS CZ. Obdobně peněžní prostředky připsané na účet dne 11. 5. 2010 stěžovatelkou ve výši 592 904 Kč byly dne 25. 5. 2010 vybrány v hotovosti Z. K. Z uvedeného krajský soud uzavřel, že Z. K. vybíral z účtu peněžní prostředky i v době, kdy již nebyl jednatelem. Krajský soud nepovažoval plnou moc ze dne 30. 11. 2009 pro Z. K. za věrohodnou, jelikož z ověřovací doložky je zřejmé, že byla ověřena až dne 10. 5. 2010.

[13] Za nedůvodnou označil krajský soud námitku, dle které měl žalovaný vyslechnout jako svědky tehdejší jednatele stěžovatelky. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS, totiž statutární orgány nelze vyslechnout jako svědky, nýbrž jako účastníky řízení.

[14] Krajský soud nesouhlasil s námitkou stěžovatelky, dle které jí žalovaný dával k tíži nekontaktnost společnosti STAVEBNÍ CZ. Nekontaktnost této společnosti způsobila pouze to, že stěžovatelka nemohla tvrzené skutečnosti prokázat dokumenty pocházejícími od této společnosti. Krajský soud uvedl, že stěžovatelka k jejich prokázání mohla například

pokračování

uvést hlavního dodavatele materiálu, který následně mohl být vytěžen. Stěžovatelka ani žádný ze svědků nebyli schopni generálního dodavatele materiálů určit, i když se většina svědků shodovala na tom, že byl pouze jediný.

[15] Krajský soud shodně se žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ, tj. provedení stavebních prací touto společností pro stěžovatelku.

[16] Ohledně námitky použitelnosti policejního záznamu o podání vysvětlení Z. T., krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že všechny podmínky k jeho použitelnosti v daňovém řízení byly splněny. Správce daně zaslal Policii ČR žádost o poskytnutí informací k působnosti společnosti STAVEBNÍ CZ, policie tuto informaci s ohledem na trestní řízení měla a úřední záznam byl policejním orgánem pořízen v souladu se zákonem. Stěžovatelka byla následně s obsahem úředního záznamu seznámena. Úřední záznam nebyl hlavním důkazním prostředkem. Závěry učiněné žalovaným by obstály i bez tohoto důkazu. Žalovaný se v průběhu daňového řízení pokusil předvolat Z. T. k podání výpovědi, a to i za součinnosti Policie ČR, avšak bezúspěšně, jelikož jde o bezdomovce pohybujícího se po celém území Prahy. Krajský soud zamítl námitku stěžovatelky, dle které nebylo zřejmé, v jaké pozici Z. T. vystupoval při podání výpovědi. Z daného dokumentu lze totiž seznat, že nevystupoval ani jako podezřelý ani obviněný.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[17] Vzhledem k obsáhlé kasační stížnosti, následnému vyjádření žalovaného a replice stěžovatelky, rozdělil soud pro přehlednost uplatněné kasační námitky a další argumentaci účastníků řízení k nim do tematicky ucelených částí.

II.A Námitka neunesení důkazního břemene

[18] Stěžovatelka namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi ní a správce daně. Stěžovatelka prokázala faktickou realizaci plnění společností STAVEBNÍ CZ bezchybným účetnictvím, smluvní i stavební dokumentací a svědeckými výpověďmi. Pochybnosti správce daně tak neměly za následek přenos důkazního břemene.

[19] Svědek Z. K. potvrdil, že společnost STAVEBNÍ CZ práce pro stěžovatelku uskutečnila, předala je a dostala za ně zaplacené. Potvrdil řadu skutečností a nedostal se s žádnou do rozporu. Doložil i plnou moc ze dne 30. 11. 2009, kterou ho Z. T. zmocnil k veškerému jednání za společnost. Správce daně označil tuto výpověď za nevěrohodnou, aniž by zhodnotil časový odstup od realizace stavebních prací. Svědek Z. K. si nemohl ověřit jméno hlavního dodavatele materiálu v účetnictví společnosti, jelikož to předal při prodeji společnosti Z. T.

[20] Svědek H., ve výpovědi uvedl, že jej oslovil Z. K. s nabídkou práce na akci RKC Nové Dvory. Dále uvedl, že pracovníci STAVEBNÍ CZ prováděli stavební práce na rekonstrukci objektu Kongresového centra.

[21] Svědek Š. a T. potvrdili provedení prací společností STAVEBNÍ CZ, předání stěžovatelce a následné předání společnosti PRECIS CZ. Svědek Šulc uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ podílela na dokončovacích pracích na akci v Temelíně.

[22] Svědek M. (člen představenstva společnosti PRECIS CZ) uvedl, že stěžovatelku akci RKC Nové Dvory realizovala prostřednictvím společnosti STAVEBNÍ CZ, na kterou měl svědek dobré ohlasy. Nenajali si přímo společnost STAVEBNÍ CZ, jelikož šlo o dotační akci a nechtěli, aby administrativním dodavatelem byla společnost, jejíž jednatel je spřízněnou duší. Z. K. nabídl stěžovatelce provedení dané akce a stěžovatelka se následně dotazovala společnosti PRECIS CZ, zda to není problém. I svědek M. potvrdil realizaci akce společností STAVEBNÍ CZ.

[23] Svědek D. uvedl, že jeho společnost prováděla na akci v Temelíně dokončovací práce v polovině případů. Ohledně druhé poloviny se domnívá, že to byla společnost STAVEBNÍ CZ, která provedla tyto práce.

[24] Krajský soud i žalovaný výpovědi svědků hodnotili jako nekonkrétní a obecné. Zaměřili se na to, co svědci neuvedli (např. generálního dodavatele materiálu nebo konkrétní jména pracovníků), aniž by vzali v potaz to, že potvrdili provedení daných stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ.

[25] Krajský soud dovedl vzájemnou rozpornost svědeckých výpovědí. K výpovědi svědka T. uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ neúčastnila akce v Temelíně, ačkoliv svědek T. danou větu zamýšlel pouze tak, že se pracovník dané společnosti neúčastnil kontrol stavby. Svědek Š. podle krajského soudu uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ pro stěžovatelku neúčastnila další zakázky kromě akce RKC Nové Dvory, avšak svědek odpovídal na otázku, zda on sám se podílel na další zakázce. Je pak logické, že pokud se zakázky v Temelíně neúčastnil ani nemohl vědět, zda se na ní podílela společnost STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelka nesouhlasila s názorem krajského soudu, který měl posoudit svědeckou výpověď svědka H. jako nevěrohodnou, jelikož si nepamatoval přesnou částku, za kterou společnosti STAVEBNÍ CZ fakturoval.

[26] Žalovaný považoval výpovědi svědků za nepravdivé, jelikož jejich tvrzení nebyly prověřeny jinými důkazními prostředky. Svědek však nemá povinnost svá tvrzení prokazovat, jelikož výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožnil a sám jej při hodnocení aplikoval, aniž by se vyjádřil k namítanému vadnému hodnocení svědeckých výpovědí.

[27] Ve vztahu k předloženým listinným důkazům stěžovatelka namítala, že se krajský soud nevyjádřil k námitkám předestřeným v žalobě a pouze převzal hodnocení žalovaného. Faktické datum uzavření smlouvy o dílo mezi stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ bylo prokázáno výpovědí svědka K. a M. Účelovost předložení smluv o smlouvách budoucích nelze dovést pouze tím, že je stěžovatelka předložila až v závěru daňové kontroly. Tyto smlouvy nepovažovala stěžovatelka za podstatné a neměla je k dispozici, aby je mohla předložit. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

pokračování

(dále jen „daňový řád“), umožňuje předkládat důkazy i v rámci odvolacího řízení. Tyto smlouvy se nacházely u investora stavby, proto je předložil R. M.

[28] Krajský soud považoval způsob provedení stavebních prací na základě ústní dohody za nestandardní. K tomuto názoru však neprovedl žádný důkaz a jedná se tak pouze o spekulaci krajského soudu. Pracovníci stěžovatelky na stavbě pracovali ještě před formálním uzavřením písemné smlouvy, avšak bylo to za situace, kdy realizace díla ze strany STAVEBNÍ CZ byla již dohodnuta ve smlouvě o uzavření budoucí smlouvy o dílo. Svědek M. potvrdil, že ve stavebnictví je standardní, že se smlouvy o dílo uzavírají až v průběhu stavebních prací.

[29] Z. T. byl za stěžovatelku oprávněn jednat na základě neomezené plné moci ze dne 25. 7. 2009 a následně z pozice jednatele. K jeho podání vysvětlení před policejním orgánem uskutečněné za nejasných okolností v rámci trestního řízení nelze pro mizivou důkazní hodnotu přihlížet.

[30] Žalovaný zpochybňoval stavební deník předložený stěžovatelkou z toho důvodu, že se v něm nevyskytovaly zápisy z kontrolních dnů. Tyto zápisy se však vyskytovaly ve stavebním deníku společnosti STAVEBNÍ CZ. Stavební deníky předložené stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ jsou totiž rozdílné, vedené dvěma různými subjekty. Neprůkaznost stavebních deníků spatřoval žalovaný i v tom, že dle vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, mají být ve stavebních denících uvedeny i jména osob pracujících na staveništi. I tak však byly způsobilé prokázat provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ a předání stěžovatelce.

[31] Z auditorské zprávy společnosti TOP AUDIT BOHEMIA a.s. dle krajského soudu vyplynulo, že stavební práce nebyly provedeny stěžovatelkou. To nutně znamená, že musela využít subdodavatele. Celá řada důkazů svědčí tomu, že tímto subdodavatelem byla společnost STAVEBNÍ CZ.

[32] Správce daně musí nejprve unést důkazní břemeno a prokázat nesoulad účetnictví s faktickým stavem. Žalovaný postavil své pochybnosti téměř výhradně na okolnostech týkajících se společnosti STAVEBNÍ CZ. Zejména, že Z. K. nebyl schopen uvést jména žádných zaměstnanců, ani dodavatele materiálu. K tíži stěžovatelky byla posuzována i nekontaktnost zaniklé společnosti STAVEBNÍ CZ a tehdejšího jednatele Z. T. Skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu nelze klást k tíži stěžovatelky, neboť je není schopna ovlivnit. Nebylo povinností stěžovatelky vědět, jaké konkrétní osoby za společnost STAVEBNÍ CZ práce realizovaly a nelze jí tak klást k tíži, že je nedokázala identifikovat. Krajský soud na jednu stranu uvedl, že i kdyby bylo v daňovém přiznání společnosti STAVEBNÍ CZ přiznáno plnění na výstupu uskutečněné pro stěžovatelku, nemohlo by to nic vypovídat o faktické realizaci tohoto plnění; na stranu druhou ale uvedl, že kdyby stěžovatelka identifikovala generálního dodavatele materiálu, mohl by ho správce daně vytěžít. Tento dodavatel však byl na stavbě ještě méně často než vyslechnutí svědci. Je pak otázka, jak by mohl relevantně potvrdit faktickou realizaci stavby. Uvedené skutečnosti nemohou způsobovat pochybnosti, proto na stranu stěžovatelky důkazní břemeno ani nepřešlo.

[33] Přestože své prvotní důkazní břemeno stěžovatelka unesla, prokázala svá tvrzení i na základě dalších předložených důkazů. Stěžovatelka své důkazní břemeno unesla, jelikož bylo prokázáno faktické uskutečnění smluvených prací, dodavatel potvrdil realizaci těchto prací a za toto plnění uhradila stěžovatelka sjednanou odměnu. Stěžovatelka nebyla povinna prokazovat správci daně okolnosti na straně jejího dodavatele.

[34] Žalovaný k těmto námitkám ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečností, které sama tvrdila, tedy provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ, a to v určitém rozsahu, ceně a podobě. Není to správce daně, kdo vyšetřuje a zjišťuje identitu skutečného dodavatele. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu nepostačuje prokázání, že k plnění došlo a někdo jej musel poskytnout, ale je nutné prokázat, že jej poskytl deklarovaný dodavatel. Správce daně tíží důkazní břemeno pouze ohledně prokázání existence vážných a důvodných pochybností. Vyloučení nákladů automaticky neznamená vyloučení příslušných výnosů.

[35] Dle žalovaného není pravdou, že se jeho pochybnosti vztahovaly pouze k okolnostem na straně společnosti STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelce nekladl k tíži nekontaktnost této společnosti.

[36] Žalovaný uvedl, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu z může být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno pro hodnocení důkazů daňovým orgánem pouze tehdy, vykazují-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud krajský soud nesprávně interpretoval svědeckou výpověď svědka T., nezpůsobuje to závažnou vadu.

[37] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by bylo prokázáno uskutečnění stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Svědci uvedli, že si „myslí“, že obě zakázky realizovala tato společnost. Ani jeden ze svědků nebyl schopen uvést konkrétního dodavatele prací.

[38] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že pochybnosti žalovaného se týkaly pouze toliko shody částek a podobnosti smluv mezi společností PRECIS CZ a stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ a stěžovatelkou. Veškeré ostatní vyjádřené pochybnosti směřovaly výlučně ke společnosti STAVEBNÍ CZ. Krajský soud však vyhodnotil, že shodu výše uvedených částek nelze stěžovatelce klást k tíži. To dle krajského soudu nečinil ani správce daně ani žalovaný.

[39] Žalovaný nepřihlédl k výpovědím svědků pouze z toho důvodu, že si nedokázali vybavit konkrétní zaměstnance společností STAVEBNÍ CZ a jejího dodavatele. Stěžovatelka připomněla, že důkazní břemeno není nekonečně široké a nemůže prokazovat okolnosti týkající se dodavatele, resp. jeho pracovníků a subdodavatelů.

II.B Námitka opomenutých důkazů

[40] Žalovaný neprovedl důkaz výsledkem bývalých jednání stěžovatelky s odůvodněním, že takový výsledek by bylo nutné brát pouze jako vyjádření účastníka řízení. Dle § 93 odst. 1 daňového řádu je tvrzení daňového subjektu však také důkazním prostředkem. Neprovedením takového výsledku byla stěžovatelka zkrácena na svých právech. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že výsledek bývalých jednání nebyl

pokračování

nutný, jelikož stěžovatelka mohla jejich vyjádření předložit písemně. Je však rozdíl v ústní výpovědi osoby a v jejím písemném vyjádření. Důkazní hodnota výsledku je z důvodu bezprostřednosti nepochybně daleko větší než v případě písemného projevu. Je však nepochybné, že jejich výslech bylo možné provést nehledě na to, v jaké procesní pozici by se nacházeli.

[41] Žalovaný tvrdil, že společnost STAVEBNÍ CZ byla pouze formální společnost bez reálně uskutečňované činnosti. Dovodil tak z důvodu zrušení této společnosti, jelikož její zapsané sídlo nebylo její skutečné sídlo, změny jednatelů a toho, že neměla žádné zaměstnance. Stěžovatelka navrhovala provedení důkazu výpisem z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, čímž chtěla dokázat, že tato společnost byla ekonomicky aktivní, jelikož by se z výpisu z účtu daly seznat pohyby mezi různými subjekty. Krajský soud k tomu uvedl, že výběr z účtu této společnosti nebyl vypovídající, jelikož by z něj nebylo zjevné, k čemu Z. K. vybrané finanční prostředky použil. Žalovaný sice disponoval výpisem z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, avšak pouze za období od 1. 1. 2010 do 31. 5. 2010. Tato společnost však vykonávala činnost od 27. 1. 2009 nejméně do 12. 7. 2011.

[42] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že stěžovatelce nijak nebránil, aby její jednatelé podali písemné vyjádření, případně vypovídali během ústního jednání. Nejednalo by se však o výslech svědků.

[43] Správce daně neprovedl jako důkaz bankovní výpisy společnosti STAVEBNÍ CZ, jelikož finanční prostředky z tohoto účtu byly převáděny na účet F. K. nebo byly vybírány Z. K. v hotovosti. Jeho tvrzení, že těmito finančními prostředky bylo hrazeno dodavatelům, není věrohodné, jelikož Z. K. nebyl schopen uvést konkrétní dodavatele.

II.C Námitka daňové uznatelnosti výdajů

[44] V daňovém řízení nebylo zpochybněno, že dotčená plnění byla uskutečněna a zaplacená. Pochybnosti spočívaly v tom, zda stavební práce realizovala společnost STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelka v žalobě namítala, že k vyloučení výdajů nepostačuje pouhé zpochybnění osoby deklarovaného dodavatele. Pokud dojde k vyloučení možnosti, že práce provedla sama stěžovatelka, a je prokázáno, že výdaje byly vynaloženy, je bez významu, zda provedl práce někdo odlišný od subjektu formálně deklarovaného na daňovém dokladu. Podstatné je pouze to, že stěžovatelka vynaložila výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nic však ani nenasvědčuje tomu, že práce provedl někdo jiný než společnost STAVEBNÍ CZ. Žalovaný sice nerozporoval faktické provedení stavebních prací, ale neuvedl, kdo je podle něj uskutečnil, když to nebyla ani společnost STAVEBNÍ CZ ani stěžovatelka.

[45] Žalovaný vyloučil veškeré výdaje uplatněné v souvislosti s provedením daných zakázek, avšak nevyloučil také související příjmy. V důsledku toho se tyto zakázky staly formálně absurdně ziskovými. Pokud měl žalovaný za to, že stěžovatelka neprokázala podmínky pro daňovou uznatelnost, měl přejít na použití pomůcek. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 28. 8. 2013, čj. 2 Afs 18/2013-45, a ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38) nelze vyloučit veškeré výdaje, a to právě ty, které musela stěžovatelka nutně vynaložit pro dosažení souvisejících příjmů.

[46] Žalovaný měl ověřit plnění na výstupu z odevzdaných daňových přiznání k DPH společnosti STAVEBNÍ CZ, když šlo o pouhé nahlédnutí do jeho vlastní evidence. Pokud by u této společnosti na výstupu bylo plnění odpovídající dvěma kontrolovaným fakturám, byla by to skutečnost ve prospěch stěžovatelky.

[47] Výše uvedené stěžovatelka namítala již v podané žalobě, avšak krajský soud na tuto argumentaci nereagoval, jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

II.D Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu překvapivosti

[48] Krajský soud dle stěžovatelky překročil své přezkumné oprávnění, když rozporoval i nesporné skutečnosti, tedy způsob realizace stavebních prací a faktické vynaložení uplatněných výdajů a jejich výše, i když se pochybnosti správce daně týkaly pouze realizace stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Vynaložení uplatněných výdajů bylo v daňovém řízení prokázáno. Tímto zatížil krajský soud své rozhodnutí vadou překvapivosti, jelikož se stěžovatelka nemohla k danému názoru vyjádřit.

[49] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud nepřekročil přezkumné oprávnění. Stěžovatelka totiž určila rozsah přezkumu tím, že uvedla, že napadá rozhodnutí žalovaného v celém jeho rozsahu. Předmětem soudního přezkumu tak bylo posouzení naplnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 28. 8. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy i toho, zda stěžovatelka deklarované výdaje použila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V napadeném rozhodnutí je navíc i rozporováno samotné provedení předmětných prací společností STAVEBNÍ CZ v deklarované podobě, rozsahu a ceně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[50] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III.A Námitka neunesení důkazního břemene

[51] 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 němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu

pokračování

(rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35).

[52] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu 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. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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). Důkazní břemeno nelze nicméně pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od daňového subjektu nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147).

[53] Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit 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 povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117, rozsudek sp. zn. 10 Afs 310/2016, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení.

[54] Stěžovatelka namítala, že na ní vůbec nebylo přeneseno důkazní břemeno, jelikož správce daně neprokázal nesoulad účetnictví s faktickým stavem. S tímto Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Správce daně svoje pochybnosti uvedl ve výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 14. 11. 2013, čj. 1879431/13/2201-05403-304370. Pochybností týkající se akce Nové Dvory byly následující. Smlouvy o dílo mezi společnostmi PRECIS CZ a stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ a stěžovatelkou měly shodný předmět plnění a shodnou

dobu plnění (9/2009 - 11/2009). Smlouva o dílo byla za společnost STAVEBNÍ CZ podepsána Z. T., který se stal jednatelem až od 30. 11. 2009. Svědek K. si při svědecké výpovědi ze dne 14. 3. 2013 nevzpomněl na žádné konkrétní údaje ohledně plnění. Ačkoliv STAVEBNÍ CZ neměla žádné zaměstnance a musela tak zakázku realizovat subdodavately, na žádného subdodavatele si nevzpomněl. Pochybnosti, které měl správce daně ohledně akce Temelín, byly následující. Z. T. jednal za společnost STAVEBNÍ CZ ještě před tím, než byl jmenován jednatelem. Společnost STAVEBNÍ CZ i Z. T. byli nekontaktní. Svědek K. si obdobně jako v případě zakázky Nové Dvory nevzpomněl na žádné detaily ani subdodavatele. Vyfakturovaná cena díla byla prakticky shodná s cenou za dílo, kterou požadoval J. D. Navíc provize stěžovatelky za akci Nové Dvory byla shodná jako dojednaná odměna společnosti STAVEBNÍ CZ za akci Temelín.

[55] Správce daně tak měl řadu nesrovnalostí, které jsou dle Nejvyššího správního soudu dostatečné ke vzniku pochybností a přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku.

[56] V kasační stížnosti stěžovatelka rozporuje správnost závěru o přenesení důkazního břemene, který však staví proti skutečnostem zjištěným v dokazování. To je však principiálně nesprávná úvaha. Jak již bylo uvedeno výše, pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí správci daně prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud toto učiní, je na daňovém subjektu, aby prokázal uskutečnění obchodní transakce. Jakmile však je jednou přeneseno důkazní břemeno na daňový subjekt prokázáním dostatečných pochybností v účetnictví, není možné se následným dokazováním navrátit do předchozí fáze přenosu důkazního břemene tím, že by se pochybnosti správce daně ukázaly jako nedůvodné (viz body 52 až 55 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 9 Afs 306/2017-139). Jakmile tedy správce daně vyjeví relevantní pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností, musí daňový subjekt prokázat, že se události udály tak, jak tvrdí. Důkazní břemeno již zůstává pouze na něm a posuzuje se pouze to, zda jej ohledně svých daňových tvrzení unesl nebo nikoliv. Není tedy důvodná námitka stěžovatelky, že důkazní břemeno nebylo přeneseno, jelikož se dle jejího názoru původní pochybnosti správce daně podařilo vyvrátit.

[57] Stěžovatelka následně rozporovala názor, dle kterého neunesla důkazní břemeno a neprokázala provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ deklarovaným způsobem a v deklarované hodnotě.

[58] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu skutečnosti popsané výše v části I. tohoto rozsudku, ze kterých vycházel i krajský soud. Stěžovatelka nijak nerozporovala tato skutková zjištění, rozporovala závěry, které z nich krajský soud vyvodil. Nejvyšší správní soud proto již znovu skutková zjištění v této části rozsudku nerozepisoval.

[59] Žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích uvedli řadu skutečností, které jsou na první pohled v obchodních vztazích netypické a podezřelé. Stěžovatelka na tyto skutečnosti reagovala, snažila se je vysvětlit a objasnit, jak k daným skutečnostem došlo. I tak existuje stále několik skutečností, které stěžovatelka nevysvětlila, či jejímu vysvětlení kasační soud neuvěřil.

pokračování

[60] Jako příklad skutečnosti, kterou stěžovatelka vysvětlila nepřesvědčivě, lze uvést, že uzavřela smlouvu o dílo na rekonstrukci šaten v Temelíně dne 27. 11. 2009 se Z. T., který byl na této smlouvě uveden jako jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ, i když se jejím jednatelem stal až 30. 11. 2009. Neomezená plná moc udělená Z. K. Z. T. byla správnímu orgánu předložena až dne 13. 11. 2014, tedy rok po uskutečnění výpovědi Z. K., který se při výslechu o plné moci žádným způsobem nezmínil. Z. K. se zároveň dle svého svědectví poprvé setkal se Z. T. až několik málo dní před prodejem společnosti (30. 11. 2009), přestože mu měl udělit plnou moc již dne 25. 7. 2009. Soud považuje ze všeobecně známou skutečnosti, že je standardní si zkontrolovat u významnějších smluv, kdo smlouvu za druhou stranu uzavírá a je také vyjádřeno, na základě čeho tak činí. Bez tohoto ověření totiž existuje vysoké riziko, že druhá smluvní strana v případném sporu popře oprávnění dané osoby smlouvu podepsat a nebude tak existovat její platný závazek. Pokud bylo tedy v textu smlouvy tvrzeno, že Z. T. je jednatel, bylo by zcela obvyklé, aby stěžovatelka vyžadovala předložení dokladů, že jím skutečně je, neboť nebyl zapsán v obchodním rejstříku. V rozhodné době jím však nebyl, takže nemohly být žádné takové doklady ani předloženy. Pokud by smlouvu uzavíral skutečně na základě plné moci, pak by bylo zcela neobvyklé, že by tato skutečnost nebyla ve smlouvě vyjádřena a plná moc by ke smlouvě nebyla připojena.

[61] Ve vztahu ke stavebním deníkům lze rovněž poukázat na tvrzení stěžovatelky, dle které za společnost STAVEBNÍ CZ vedl stavební deník pan D. Ten se tak měl vyskytovat na stavbě každý den, avšak žádný ze svědků jej ve výpovědi nezmínili. Stěžovatelka ani neuvedla žádné bližší identifikační údaje k údajnému panu D., na základě kterých by ho bylo možné identifikovat a její tvrzení ověřit. Svědek V. Š., stavbyvedoucí, naopak vypověděl, že stavební deník vedl Z. K..

[62] Jak již uvedl i krajský soud, stavební deníky nebyly vedeny řádně podle platných právních předpisů. To by jistě samo o sobě nezpůsobovalo, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno v daňovém řízení, pokud by skutečnosti, které měly být ve stavebních denících uvedeny, bylo možné prokázat i jiným způsobem, což však zjevně možné není. Navíc je zarážející, že ve stavebním deníku chybí právě ty náležitosti stanovené právními předpisy, které by mohly pomoci situaci objasnit, zejména jména pracovníků přítomných na stavbě a identifikace poddodavatele. Zajištění toho, aby byl stavební deník veden řádně, bylo povinností stěžovatelky. Pokud stěžovatelka tuto svou povinnost neplnila, pak to naopak vzbuzuje nutně dojem, že mohlo být jejím cílem, aby tyto údaje do deníku nebyly zapsány záměrně. S tím korespondují i další důkazy. Svědci si nevybavují žádné konkrétní dodavatele ani zaměstnance, z dostupných dokumentů je taktéž není možno identifikovat, peněžní prostředky k úhradě dodavatelům za provedené práce byly vybrány v hotovosti a tato úhrada měla být i provedena v hotovosti v rozporu se zákonnými limity pro hotovostní platby a další. Veškerá snaha zjistit skutečné osoby, které stavbu prováděly, tak přichází vniveč a stěžovatelka k této situaci minimálně výrazně přispěla tím, že v rozporu s právními předpisy pracovníky přítomné na stavbě a poddodavatele [dle přílohy č. 5 bodu A písm. c) vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, ve znění účinném do 28. 3. 2013] do jí vedeného stavebního deníku neuváděla.

[63] Pochybnosti do věci rovněž vnáší vyjádření Z. T., který při podávání vysvětlení uvedl, že vystupoval pouze jako tzv. „bílý kůň“ a o dění společnosti vůbec nic nevěděl.

Toto jeho tvrzení bylo následně potvrzeno snahou Z. T. kontaktovat a předvést k výsledku, načež bylo žalovanému Policií ČR, sděleno, že Z. T. je osobou bez domova, který se pohybuje po celé Praze.

[64] Lze zmínit i okolnosti udělení plné moci Z. T. Z. K. Tato plná moc měla být udělena již dne 30. 11. 2009, tedy v den, kdy se Z. T. stal jednatelem po Z. K. Z ověřovací doložky na plné moci je však zjevné, že k ověření jeho podpisu došlo až dne 10. 5. 2010.

[65] Nad rámec uvedeného existují i další nejasnosti, od kterých není možné odhlédnout, a které samy o sobě mohou být vysvětlitelné tak, jak uvádí stěžovatelka. Nicméně tato vysvětlení nejsou zcela obvyklá. Například zahájení realizace stavebních prací pouze na základě smlouvy o smlouvě budoucí. Ta byla navíc předložena jiným subjektem než stěžovatelkou s tvrzením, že ji ona sama neměla k dispozici, byť je naprostým standardem, že si minimálně jedno vyhotovení nechává každá smluvní strana. Obdobně je velmi nestandardní realizace zakázky prostřednictvím stěžovatelky jakožto prostředníka mezi dvěma spřízněnými společnostmi, tedy STAVEBNÍ CZ a PRECIS CZ, přičemž část následné úhrady za dané práce byla později odeslána na účet člena dozorčí rady investora. Tvrzení, že tak bylo činěno z důvodu dodržení dotačních podmínek je velmi neobvyklé a naopak vzbuzuje pochybnosti, zda účelem nebylo dotační pravidla pouze formálně obejít a klamat tak poskytovatele dotace o skutečném poskytovateli stavebních prací.

[66] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné popisovat i další obdobné nejasnosti, proto odkazuje na část I. tohoto rozsudku, kde jsou rekapitulovány tak, jak je vyhodnotil krajský soud.

[67] Jak již bylo uvedeno, vysvětlení k některým nesrovnalostem, které stěžovatelka přednesla, by sama o sobě mohla být uvěřitelná a mohla by vyvrátit pochybnosti v jednotlivých namítaných případech. Nejvyššímu správnímu soudu však přijde vysoce nepravděpodobné, aby přetrvalo tolik nejasností, které stěžovatelka není schopna vyjasnit (viz shora body ...) a zároveň bylo navíc třeba vysvětlovat často relativně nestandardně další, aby bylo možné vzít za prokázané uskutečnění namítaných obchodních případů tak, jak stěžovatelka tvrdila. Souhlasil proto s žalovaný a krajským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění plnění tak, jak je deklarovala.

III.B Námitka opomenutých důkazů

[68] Stěžovatelka namítala, že žalovaný neprovedl jako důkaz výslech jejích bývalých jednatelek. Důkazní hodnota výsledku je větší než v případě písemného projevu.

[69] Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením žalovaného i krajského soudu. Dle citovaného rozsudku kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 58/2009 je výslech statutárních orgánů právnických osob nutné považovat za výslech účastníka řízení. Takový výslech se řídí pravidly danými v § 126, § 126a a § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (rozsudek ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23). Dle § 131 tohoto zákona je účastnický výslech pouze podpůrný důkazní prostředek.

pokračování

[70] Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud neuvěřil stěžovatelce z důvodu velkého množství pochybení, nestandardností a nepravděpodobných vysvětlení. Další tvrzení jejich statutárních orgánů by tento závěr nemohl již vyvrátit. To i vzhledem k podpůrné povaze účastnického výslechu.

[71] Nejvyšší správní soud souhlasí i s názorem žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka mohla vyjádření jejich jednatelů předložit písemně, popř. pokud trvala na ústním provedení vyjádření, přijít s nimi na ústní jednání, která se konala.

[72] Stěžovatelka dále namítala, že nebyl jako důkaz opatřen výpis z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem žalovaného, že měl k dispozici výpisy z účtů za dostatečně dlouhé období (leden 2010 – květen 2010), jež bylo schopno prokázat obchodní aktivitu společnosti STAVEBNÍ CZ. Ve výpisech za toto období však jedinou aktivitu na účtu představoval zmiňovaný výběr peněžních prostředků Z. K., převod peněžních prostředků na účet F. K. a příchozí platby od stěžovatelky. Kasační soud považuje za nadbytečné provedení výpisů z účtů jako důkazy ještě za další časová období, jelikož již tento výpis prokazuje, že společnost STAVEBNÍ CZ nebyla aktivní. Je těžko představitelné, že společnost, která není pouze prázdnou schránkou, bude mít za 5 měsíců na účtu tak málo bankovních operací. Nad rámec pak Nejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby byl proveden jako důkaz výpis z účtu a ukázalo by se, že společnost STAVEBNÍ CZ nebyla alespoň v předchozím období zcela neaktivní, kromě posuzovaných operací, nepřesvědčilo by to kasační soud o uskutečnění namítaných obchodních transakcí tak, jak byly deklarovány stěžovatelkou, vzhledem k závažnosti a četnosti řady výše uvedených pochybností (část III.A tohoto rozsudku).

III.C Námitka daňové uznatelnosti výdajů

[73] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka tvrdí, že v žalobě namítala, že pokud je prokázáno, že byly vynaloženy výdaje na práce, které byly provedeny osobou odlišnou od samotného daňového subjektu, není možné vyloučit veškeré výdaje (body 60 a 61 žaloby). Stěžovatelka odkazovala i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která k takovým závěrům docházela. Krajský soud se dle kasační námítky s touto námitkou nijak nevypořádal.

[74] Nejvyšší správní soud souhlasí, že v tomto rozsahu je rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný. Kasační soud se sice ztotožnil s názorem žalovaného a krajského soudu, že se stěžovatelce nepodařilo odstranit pochybnosti ohledně prokázání provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. I přesto však přichází v úvahu otázka, zda neměla být stěžovatelce uznána část výdajů, které musela nutně vynaložit. Žalovaný netvrdil, že stavební zakázky nebyly vůbec provedeny. Na str. 37 napadeného rozhodnutí uvedl, že „[v] průběhu daňového řízení se odvolateli nepodařilo jednoznačně prokázat provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ s.r.o. Odvolací orgán nezpochybňuje fakt, že stavební investiční projekty mohly být zhotoveny. Odvolatel nebyl schopen odstranit pochybnosti správce daně co do rozsahu hodnoty a způsobu provedených stavebních prací.“

[75] Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý dílčí argument účastníka řízení (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05). Dle názoru Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Podobně k obsahu odůvodnění přistupuje též judikatura Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudky ze dne 22. 2. 2017, čj. 6 Afs 27/2017-39, ze dne 10. 10. 2017, čj. 7 Azs 217/2017-20, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, či ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30. Na povinnost soudu reagovat alespoň nepřímo na vznesené námitky však nelze rezignovat. Pakliže z rozhodnutí soudu nelze ani implicitně dovodit, z jakého důvodu soud považoval jednu ze stěžejních námitek za nedůvodnou, jedná se o vadu nepřezkoumatelnosti.

[76] To se stalo i v projednávané věci. Krajský soud na uvedenou námitku nereagoval. Z jeho odůvodnění není ani možné implicitně seznat, z jakého důvodu ji považoval za nedůvodnou. Předestřená otázka se totiž netýká unesení důkazního břemene, resp. touto otázkou je nutné se zabývat až v případě závěru, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl. Jelikož krajský soud souhlasil s žalovaným, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, měl se následně na základě vznesené žalobní námítka zabývat tím, zda i tak jí neměl správce daně uznat alespoň část tvrzených výdajů.

[77] Vzhledem k tomu, že krajský soud na danou námitku nereagoval, zatížil tím své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, kvůli které musel Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III.D Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu překvapivosti

[78] Krajský soud dle stěžovatelky překročil přezkumné oprávnění, když rozporoval i nesporné skutečnosti, tedy způsob realizace stavebních prací a faktické vynaložení uplatněných výdajů a jejich výše, i když se pochybnosti správce daně týkaly pouze realizace stavebních prací společnosti STAVEBNÍ CZ.

[79] S tímto Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 42 zcela jasně uvedl, že „[a]ni nově získané důkazní prostředky v rámci doplněného odvolacího řízení neprokázaly tvrzení odvolatele, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno deklarovaným způsobem, v rozsahu a ceně a v neposlední řadě deklarovaným dodavatelem, jak bylo uvedeno na předmětných fakturách zpochybněných správcem daně.“ Obdobné závěry uvedl i na str. 31 a 33. Z toho je zřejmé, že se pochybnosti žalovaného netýkaly pouze realizace stavebních prací společnosti STAVEBNÍ CZ, ale i způsobu realizace a ceny stavebních prací. Krajský soud tak nepřekročil své přezkumné oprávnění, jak tvrdila stěžovatelka.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[80] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán. V dalším řízení tedy bude muset posoudit otázku daňové uznatelnosti výdajů za situace, kdy stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala výdaje v jí tvrzené podobě.

[81] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3, větou první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. února 2020

Petr Mikeš
předseda senátu