



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **4P INVEST, s.r.o.**, IČ: 27740498
sídlem Kloboucká 1411, Brumov - Bylnice,
zastoupený advokátem JUDr. Jaromírem Kremerem
sídlem Úzká 1108, 735 14 Orlová - Lutyně

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 11.8.2017, č.j. 34559/17/5200-11431-706871

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 7. 2016, č. j. 1483871/16/3311-50523-703574 a č. j. 1484056/16/3311-50523-703574 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o 1 545 080 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o 1 933 440 Kč s tím, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 309 016 Kč a 386 688 Kč. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34559/17/5200-11431-706871 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl, přičemž platební výměry potvrdil.

II. Stanovisko žalobce

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že předložil důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že předmětné náklady jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
3. K neuznaným nákladům na reklamu žalobce namítá, že předložil smlouvu o reklamě, fakturu, doklad o úhradě, fotografii i skutečný reklamní předmět. Smlouva byla uzavřena se spolkem, který je v lokální blízkosti žalobce a výše částky odpovídá místním poměrům. Cílem bylo získat povědomí o činnosti žalobce. Správce daně i žalovaný opomenuli zhodnotit přínos reklamní kampaně spočívající v navýšení tržeb o 20 000 000 Kč. Svědci potvrdili, že k reklamě došlo. Po svědcích nelze požadovat podrobné informace s odstupem času. Správce daně i žalovaný opomenuli tržní přiměřenost. Absence konkrétních závodů ve smlouvě není důvodem neuznání nákladů.
4. Co se týče nákladů na lešení, jednalo se o fasádní profi lešení, jehož díly jsou použity pro účely stavebního díla jednorázově a stavební společnost nemůže uvažovat o jejich dalším využití. K domněnce správce daně, že položka „lešení MJ UNI 70“ souvisí s již pořízeným majetkem o stejném názvu, žalobce uvádí, že se jedná o typ lešení, které se liší složením sady, která je variabilní. Žalobce nesouhlasí s tvrzením, že nelze osvědčit, že se jedná skutečně o jinou, samostatnou sadu lešení.
5. Ve vztahu k dodavateli Green Corporation s. r. o. žalobce uvádí, že jednatel společnosti spolupráci se žalobcem potvrdil. Není možné očekávat podrobné informace s odstupem čtyř let. Nelze také od nového jednatele požadovat předložení účetních dokladů. K tíži žalobce nelze přikládat skutečnosti týkající se této společnosti, které nemohl správce daně ověřit z důvodu nemožnosti současného kontaktu. V dané době byl dodavatel reálně existujícím subjektem s ekonomickou činností. Ani výsledky dalších svědků nevyvrátily dodávku materiálu. Naopak bylo prokázáno použití materiálu k provedeným pracím. Tvrzení správce daně i žalovaného je vnitřně rozporné – nezpochybňují existenci zakázek, ale popírají způsob realizace. Pokud správce daně shledal existenci příjmů, měl by přiznat i existenci objektivně vynaložených výdajů. Pokud opomenul provedení znaleckého posudku, mohl použít srovnání vynaložených nákladů s obdobným daňovým subjektem. Žalovaný se nevypořádal s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 5 Afs 180/2014-21 a 5 Afs 148/2006. Plnění proběhlo, dodavatel je reálně existující.
6. Ve vztahu k dodavateli STRAMAT s. r. o. žalobce uvádí, že v době spolupráce byla aktivní. Svědecké výpovědi prokázaly, že k předmětu plnění došlo a že náklady byly

uskutečněny. Není možné očekávat, že s odstupem času budou svědci konkrétně a podrobně vypovídat o obchodním případě. Žalobce nemůže nést zodpovědnost za to, že jednatelé společnosti nedoložili důkazní prostředky. Bývalý jednatel spolupráci potvrdil. Má-li žalovaný i přes předložené listiny pochybnosti o realizaci, je jeho povinností provést jiné důkazy a prokázat, že skutečnost byla jiná. I v případě, že by se jednalo o realizaci jiným dodavatelem, byly by výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „ZDP“). Správce daně i žalovaný staví svá tvrzení na chybně uvedeném datu zahájení díla. Žalovaný vyhodnocuje daňové důkazy „jak mu to vyhovuje“.

7. Ve vztahu k dodavateli SYNMAT s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že věnoval dostatečnou pozornost kontrolním mechanismům a vykázal běžnou míru opatrnosti. Dodávky byly potvrzeny svědeckými výpověďmi svědků B. a K. Potvrdili znalost společnosti, druh stavebního materiálu i lokalitu dodavatelského skladu. Jednatel společnosti nezpochybnil faktická plnění a potvrdil spolupráci se žalobcem. Spotřeba materiálu je vázána na stavební díla a vždy je použit pro účely související s ekonomickou činností žalobce. Svědkyně B. potvrdila, že stavební materiál tato společnost žalobci dodávala a že telefonicky komunikovala s jednatelem žalobce. Potvrdila i vystavení faktur a své podpisy na nich. Řidič H. potvrdil, že ze společnosti vezl materiál žalobci. Svědek K. měl povědomí o žalobci. Svědek M. označuje SYNMAT s. r. o. jako standardního dodavatele materiálu. Svědek M. identifikoval fakturovaný materiál jako součást skladovaného sortimentu dodavatele. Svědkyně M. sdělila, že se společností řešila elektronicky objednávky materiálu. K otázce vícenákladů se vyjádřila Ing. P. a objasnila průběh jednání s investorem. Žalobce prokázal provedení plnění tak, jak byla deklarována. Tvrzení, že se daňové doklady nepodařilo ověřit u vystavitele, je v rozporu s výpovědí svědka M.
8. Co se týče neuznané spotřeby materiálu, ten byl zakoupen v souvislosti se zakázkou, která nebyla vykonána. Specifičnost materiálu nedovolovala využití v souvislosti s jinou zakázkou. Došlo ke změření investice a likvidaci materiálu. Materiál byl součástí nákladů na zakázku 12ZK005 a v důsledku jejího zrušení došlo k jejímu označení 07ZK001.
9. Ve vztahu k dodavateli Finanční a leasingová s. r. o. žalobce uvádí, že výpovědí svědka K. bylo vystavení faktur potvrzeno. Byly odsouhlaseny stavební zakázky, počet pracovníků i účast svědka na stavbách. To, že faktury vystavil žalobce, není důvodem ke zpochybnění dokladů. Jde o častou obchodní praxi. Svědci B., K. a P. výkon prací dodavatelem potvrdili. Svědkyně M. potvrdila provedení úhrad svědkovi K. Skutečnost, že některý ze svědků neznal tuto společnost, neznamená, že obchodní případ nenastal. Je nutno brát v potaz uplynulou dobu od uskutečnění prací a také to, že správce daně prováděl svědecké výpovědi týkající se několika společností za dvě zdaňovací období. Společnost byla kontaktní a její jednatel se účastnil obchodní spolupráce. Pokud správce daně shledal existenci příjmů, měl by přiznat i existenci objektivně vynaložených výdajů. Žalobce navrhl provedení znaleckého posudku za účelem ověření přijatých plnění s uskutečněným plněním na výstupu s konkrétním stavebním dílem, což však nebylo ze strany správních orgánů akceptováno. Správce daně bez bližších a konkrétních zdůvodnění nevzal předložené důkazy v úvahu.
10. Ve vztahu k dodavateli Mantadax s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že žalovaný nevyužil možnosti, které mu daňový řád dává. I svědkyně Č. uvedla, že práce byly provedeny jako vícepráce, které byly odsouhlaseny v hodnotě 2 500 000 Kč. Žalobce

navrhl provedení znaleckého posudku za účelem ověření přijatých plnění s uskutečněným plněním na výstupu s konkrétním stavebním dílem, což však nebylo ze strany správních orgánů akceptováno. Svědkyně nemusí mít povědomí o dodavatelích žalobce. Svědek K. uvedl, že Mantadax s. r. o. byla hlavním dodavatelem a že s jejím jednatelem jednal. Svědkyně M. uvedla, že společnosti vyplácela hotovost, a vzpomněla si na jméno jednatele. Svědek V. potvrdil dodání materiálu, provedení prací, vystavení faktur i přijetí úhrad. Datum rámcové objednávky koresponduje s možností žalobce kontaktovat se s budoucím jednatelem společnosti. Pokud správce daně shledal existenci příjmů, měl by přiznat i existenci objektivně vynaložených výdajů.

11. Ve vztahu k dodavateli Navona Trade, s. r. o. žalobce rekapituluje předložené listiny a uvádí, že nemožnost ověření skutečností týkající se této společnosti správcem daně nemůže jít žalobci k tíži. Správce daně nevyužil možnosti, které mu daňový řád umožňuje (např. opakovanou žádost o výslech svědka a žádost o jeho předvedení). Žalovaný nepožádal o předvedení svědka H. Svědek K. uvedl, že daná společnost byla dodavatelem stavebního materiálu. Ani doklady o úhradách správce daně neakceptoval. I svědkyně Č. uvedla, že práce byly provedeny jako vícepráce, které byly odsouhlaseny v hodnotě 2 500 000 Kč. Správce daně pomíjí, že žalobce prokázal skutečné provedení stavebního díla.
12. Žalobce následně souhrnně opakuje, že překládal požadované doklady a že svědecké výpovědi potvrdily posuzované obchodní případy. Správce daně nedostatečně vyhodnotil skutkový stav a nepřistupoval k důkazům v souladu se zásadou oficiality, zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy. Správce daně i žalovaný měli zohlednit i možné výdaj, pokud měli za prokázané příjmy. Obviňuje-li správce daně žalobce ze spekulativního snížení základu daně, údaje o hospodářských výsledcích z let 2010, 2011 a 2012 jsou s tímto tvrzením v rozporu. Žalobce se nesnaží vyhýbat daňovým povinnostem, chová se transparentně, poskytoval správci daně nadstandardní přístup k informacím. Žalobce ověřil existenci dodavatelských společností v rejstřících. I v průběhu kontroly se bývalí jednatele dostavili ke svědeckým výpovědím.
13. Dále žalobce namítá, že správce daně ani žalovaný nedisponují odbornými znalostmi v oboru stavebnictví a nejsou schopni bez odborného vyjádření vynaložení nákladů posoudit, natož je vyloučit. Je tak pochybením, že si nevyžádali navržený znalecký posudek. V případě dodavatele Navona Trade s. r. o. pak pochybili v tom, že nezajistili provedení výslechu jednatele J. H. Oba tyto důkazy navrhuje žalobce provést v řízení před soudem.
14. Žalobce předkládal všechny relevantní důkazy a je otázkou, jaký další důkaz by měl poskytnout a zda vůbec může existovat. Bylo povinností správce daně a žalovaného požadované důkazy konkrétně označit a vyzvat k jejich předložení. Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy subjektivně a nepřistupovali k nim v souladu se zásadou oficiality, zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy. Vyzdvihli ta zjištění, která byla žalobci k tíži, a ta, která mu prospívala, přehlíželi nebo je vykládali v jeho neprospěch. Skutečnost, že osoby odlišné od žalobce nesplnily své zákonné povinnosti, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Správce daně neprokázal, že bylo plnění provedeno jinak, než deklaroval žalobce. Správce daně na žalobce v podstatě přenáší svou kontrolní funkci plnění daňových povinností jiných subjektů.

15. Žalobce navrhoval provedení výsledků svědků R. a H., avšak správce daně tyto výsledky neprovedl a vydal platební výměry. Tím si účelově prodloužil o jeden rok lhůtu ke stanovení daně, aniž by byla řádně skončena daňová kontrola. Po podání odvolání pak opatroval další důkazy. Jde o obcházení § 148 daňového řádu a tento postup je v rozporu s § 113 odst. 2 daňového řádu. K doplňování důkazů je v odvolacím řízení oprávněn pouze odvolací orgán. Úkony prováděné až v odvolacím řízení by s ohledem na prekluzi neměly jít k tíži žalobce. Správní orgány zpochybňují tvrzení žalobce, ale nepředkládají žádné věrohodné důkazy ani svá tvrzení nezdůvodňují.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a dodává, že existence účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace uskutečnila tak, jak je uvedeno daňovým subjektem. Žalobce důkazní břemeno neunesl. Neprokázal faktické uskutečnění reklamní služby. Náklady na lešení nejsou daňově účinné, neboť jsou výdaji na pořízení hmotného majetku. V případě nákladů na stavební materiál a stavební práce žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně. Správce daně provedl vyhodnocení svědeckých výpovědí v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Znaleckým posudkem nelze prokázat, že konkrétní stavební práce uskutečnil právě deklarovaný dodavatel. Správce daně provedl dostatek úkonů s cílem realizovat výsledek svědka H. Správce daně neobviňoval žalobce ze spekulativního snížení základu daně. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Předcházející řízení před krajským soudem a NSS

17. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 19. 11. 2019, č. j. 31 Af 97/2017-84 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), žalobu zamítl, neboť ji shledal ve všech žalobních bodech nedůvodnou. Na základě kasační stížnosti žalobce následně NSS rozsudkem ze dne 24. 2. 2022, č. j. 2 Afs 364/2019-41 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že předchozí rozsudek krajského soudu byl částečně nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevyjádřil k žalobním námitkám týkajícím se stanovení daně prostřednictvím daňových pomůcek a neuvedl nic k otázce tzv. esenciálních nákladů.
18. V návaznosti na zrušující rozsudek NSS žalovaný ve svém doplňujícím vyjádření předložil argumentaci ve prospěch závěru, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ani pro uznání tzv. esenciálních výdajů. Žalobce následně ve svém vyjádření uvedl, že bylo povinností správce daně stanovit daň za použití pomůcek a uznat esenciální náklady.

V. Nové posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
20. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.

21. Jádrem sporu je posouzení, zda žalobce v daňovém řízení prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznatelnost nákladů jako daňově účinných pro účely daně z příjmů právnických osob. Soud považuje za potřebné před tím, než přistoupí k posouzení jednotlivých plnění, přiblížit zákonnou úpravu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a hmotněprávních podmínek pro uznatelnost nákladů jako daňově účinných pro účely daně z příjmů právnických osob a ve světle této úpravy nejprve souhrnně pojednat o některých otázkách, které jsou společné pro všechna posuzovaná plnění (popřípadě většinu z nich).

A. Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

22. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
23. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

B. Obecně k prokazování splnění hmotněprávních podmínek pro posouzení nákladů jako daňově uznatelných z hlediska daně z příjmů právnických osob

24. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
25. Podle § 24 odst. 1 ZDP se 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. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že určité náklady skutečně vynaložil, v jaké výši je vynaložil a že je vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikatura zároveň dovodila, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. [...] I v případě daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný“ (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31).
26. Správce daně může nejen zpochybnit věrohodnost, úplnost, průkaznost či správnost předložených dokladů, nýbrž také prokázat, že náklad spadá do některé z kategorií nákladů, které nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Tak je tomu například v případě nákladů na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP.

C. Souhrnně k posuzovaným plněním

27. Výše uvedené obecné závěry plynoucí ze zákonné úpravy a ustálené judikatury NSS vyvracejí samy o sobě řadu námitek a tvrzení žalobce, které se prolínají celou žalobou a vztahují se ke všem posuzovaným plněním, potažmo k většině z nich.
28. Primárně žalobce totiž tvrdí, že předložil důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že předmětná plnění uskutečněna byla a náklady byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Tímto tvrzením, které žalobce setrvale opakuje v rámci své argumentace, ovšem nijak nevyvrací stěžejní závěr správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, popřípadě v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Převážná část žalobní argumentace se tak zcela míjí s důvody napadeného rozhodnutí, a není tudíž vůbec způsobilá vést ke zrušení napadeného rozhodnutí (tyto námítky je nutno považovat bez dalšího za nedůvodné). Jak bylo uvedeno výše, skutečnost, že posuzovaná plnění uskutečněna byla a byla také použita pro ekonomickou činnost žalobce, totiž není postačující pro učinění závěru o tom, že se jedná o daňově uznatelné náklady (proto soud nepovažuje za vnitřně rozporná tvrzení správních orgánů, jestliže nepochybňují existenci stavebních zakázek a popírají způsob realizace). Soud přesto v další části rozsudku přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti závěrů žalovaného týkajících se jednotlivých plnění, neboť v některých žalobních tvrzeních lze shledat také nesouhlas žalobce se závěrem, že neprokázal, že předmětná plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.

29. Jak vyplývá zejména ze shora citované judikatury NSS, nesprávné je také východisko žalobce, že důkazní břemeno tíží správce daně, který musí mít postaveno najisto, zda plnění bylo či nebylo provedeno tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. V případě, že správce daně předeštre zásadní důvodné pochybnosti o tom, že plnění bylo realizováno tak, jak bylo deklarováno žalobcem, přechází důkazní břemeno opět na žalobce. Správce daně nemusí prokazovat (tj. stavět najisto), že se určitý obchodní případ nestal vůbec, nebo že se stal za odlišných (konkrétně zjištěných) okolností (například dodavatelem byl jiný subjekt, nebo dodáno bylo zboží v menším, konkrétně zjištěném objemu apod.). Postačí, když zásadním způsobem zpochybní, že se události odehrály tak, jak tvrdí žalobce. Důkazní břemeno jej tíží pouze ve vztahu k těmto pochybnostem, nikoliv k jiné než daňovým subjektem tvrzené verzi událostí, kterou ostatně správce daně nemusí ani tvrdit (natož prokazovat).
30. Zároveň je nutno zdůraznit, že správce daně má povinnost pouze předeštrít své vážné pochybnosti a vyzvat daňový subjekt prokázání jeho tvrzení. Ze zákona mu již neplyne povinnost uvést, jaké konkrétní důkazy má daňový subjekt předložit (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Je čistě na žalobci, jakým způsobem své důkazní břemeno unese a jaké důkazy pro prokázání svých tvrzení zvolí. Ostatně správce daně ani nemůže vědět, zda vůbec některý důkazní prostředek skutečně bude podporovat tvrzení daňového subjektu a jak bude důkaz v případě jeho provedení hodnotit. Pokud by navíc daňový subjekt zavázal k doložení jeho tvrzení pouze za pomoci konkrétního důkazu, nedůvodně by tím omezil jeho právo prokázat svá tvrzení způsobem, který sám zvolí. Je proto zcela lichá námitka žalobce, že měl správce daně povinnost označit konkrétní důkazy, které měl žalobce na podporu svých tvrzení předložit.

D. Náklady na reklamu (zdaňovací období 2011)

31. Žalobce jako náklad zaúčtoval částku 300 000 Kč vynaloženou na úhradu faktury č. 110001 od dodavatele „MOTORSPORT VALAŠSKÉ PŘÍKAZY“. Předmětem fakturace bylo „[...] dle smlouvy o reklamě reklamní služby za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 [...]“. Žalobce k prokázání zákonných podmínek pro daňovou účinnost tohoto nákladu předložil dále Smlouvu o reklamě ze dne 31. 12. 2010 uzavřenou mezi žalobcem a spolkem MOTORSPORT VALAŠSKÉ PŘÍKAZY. Podle této smlouvy se poskytovatel reklamních služeb zavázal, že „umístí logo objednatel na motocykl závodníka, na přední stranu a rukávy dresu závodníka a na transportní automobil motocyklů a zajistí reklamu na plakátech týmu. Poskytovatel předloží objednateli vyhodnocení realizované reklamy vždy po uplynutí kalendářního čtvrtletí v následující struktuře: - Seznam podniků podložený fotodokumentací, kterých se poskytovatel zúčastnil [...]“.
32. Jelikož z předložených důkazů neplynulo, jak byly naplněny smluvní podmínky, vyzval správce daně žalobce výzvou č. j. 1325564/14/3311-05400-703370, aby prokázal tyto skutečnosti a to, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce nad rámec dosavadních listin předložil fotografie loga na dresu a na plastových dílech motocyklu a grafický návrh dílů dresu s tím, že „[j]eden dres je k dispozici v kanceláři firmy“.
33. Krajský soud se shoduje se žalovaným v tom, že fotografie loga na dresu a plastových dílech motocyklu ani předložené listinné důkazy nemohou samy o sobě prokázat, že došlo k faktickému poskytnutí reklamních služeb. Za náklad na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce nelze považovat pouhé náklady na výrobu reklamních

předmětů, nejsou-li tyto předměty reálně použity, tj. nedojde-li ke skutečné propagaci žalobce, jeho činnosti či obchodní značky vůči třetím osobám. Daňově účinným je v takovém případě pouze náklad na reklamní služby, nikoliv na prostředky realizace reklamní služby. Vytvoření reklamních předmětů tedy může být pouze nepřímým důkazem toho, že k realizaci reklamní služby skutečně došlo. Jestliže však podle smlouvy mělo docházet k vyhodnocení reklamy s hmatatelným výstupem (seznamem podniků, kterých se předmětný závodník zúčastnil, podloženým fotodokumentací) a také s ohledem na výši daného nákladu lze považovat za ekonomicky racionální, aby objednatel tento výstup požadoval, je skutečnost, že žádný takový výstup nebyl zpracován, zásadní skutečností zpochybňující tvrzení žalobce o uskutečnění daného reklamního plnění.

34. Statutární zástupce dodavatele uvedl, že vyhodnocení reklamy nepodával, a spoléhal na stránky hlavního týmu – Training JB team. Žalobce však předložil pouze jeden článek z internetových stránek <http://trainingjb.cz>, kde je sice zmíněn předmětný závodník, nicméně z fotografií neplyne, že by skutečně došlo k propagaci žalobce dle smlouvy o reklamě a případně na kterém konkrétním podniku. Správci daně se přitom ani vlastní činností nepodařilo zjistit žádný důkaz toho, že by se daný závodník skutečně v dresu s logem žalobce či na motocyklu s logem žalobce zúčastnil vůbec nějakého podniku. Výdaj ve výši 300 000 Kč přitom není natolik bagatelní, aby se ekonomicky racionálně jednající podnikatel vůbec nezajímal o to, zda plnění bylo skutečně realizováno, a aby nepožadoval po poskytovateli předložení vyhodnocení zahrnující seznam realizovaných podniků s fotodokumentací. Jestliže takové vyhodnocení žalobce požadoval při uzavření smlouvy, nezdá se jako pravděpodobné, že by následně na tento požadavek bez dalšího rezignoval. Jako mnohem pravděpodobnější se jeví, že smlouva byla uzavřena toliko *pro forma*. Jestliže žalobce takové podezření nevyvrátil a nedoložil reálné provedení reklamních služeb, neprokázal, že se v daném případě jednalo o daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Krajský soud také souhlasí se žalovaným v tom, že nebyl prostor pro hodnocení přínosu reklamy, jestliže vůbec nebylo prokázáno, že by daná reklama (prezentovaná vůči třetím osobám prostřednictvím podniků motocyklových závodů) byla skutečně realizována.

E. Náklady na lešení (zdaňovací období 2011)

35. Žalobce jako náklad zaúčtoval celkem částku 20 296,80 Kč vynaloženou na úhradu faktury č. 106/2011 od dodavatele PGSA INVEST s. r. o. Předmětem fakturace bylo „*Lešení nové MJ UNI 70*“.
36. Krajský soud se shoduje se závěrem žalovaného, že uvedený výdaj byl výdajem na pořízení hmotného majetku, který dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze uznat za náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Vyplývá to jednak z povahy lešení, jakožto standardně opakovaně používaného hmotného majetku, jednak ze skutečnosti, že sám žalobce o lešení obecně, ale také konkrétně přímo o lešení daného typu („*lešení MJ UNI 70*“) účtoval jako o dlouhodobém hmotném majetku. Tvrzení žalobce o tom, že se jednalo o jednorázové lešení, o jehož dalším využití nelze uvažovat, se jeví jako zcela nevěrohodné, ničím nepodložené a v rozporu s dosavadním účtováním žalobce. Variabilita jednotlivých sad lešení rozhodně nevypovídá o tom, že by kterákoliv dílčí sada mohla být pouze jednorázová, tj. opakovaně nevyužitelná.

37. Žalobce přitom všechny dosavadní sady lešení, byť některé nedosahovaly ceny 40 000 Kč, zaúčtoval pod dlouhodobý hmotný majetek pod souhrnnou položkou. To nasvědčuje tomu, že i tato dílčí sada byla doplňkem dosud zakoupených sad lešení. Sám žalobce poukazuje na nutnost doplňování sad a z hlediska společného označení více zakoupených sad lešení ze strany žalobce („lešení MJ UNI 70“) se logicky nabízí, že se jedná o sady propojitelné, kombinovatelné a společně využitelné. V důsledku toho je nutno cenu dílčí sady zahrnout do celkové sumy vynaložené za sady lešení, jakožto souboru movitých věcí. Proto je splněn i spodní finanční limit (40 000 Kč) pro označení movité věci jako hmotného majetku [viz § 26 odst. 2 písm. a) ZDP].

F. Účet 501001 – Spotřeba materiálu (zdaňovací období 2012)

38. Žalobce do daňově účinných nákladů na vrub účtu 501001 – Spotřeba materiálu účtoval o dvou položkách přiřazených k zakázce č. 12ZK005 Tichov RD č. 68 p. R. Žalobce zaúčtoval dne 8. 2. 2012 částku 21 023,37 Kč za zpracování účetnictví a dne 21. 2. 2012 částku 7 312,53 Kč za stavební materiál. K předmětné zakázce ovšem nebyly přiřazeny žádné výnosy. Správce daně proto žalobce mimo jiné vyzval k prokázání, doložení a odůvodnění, na základě jakých skutečností mu vznikly náklady v souvislosti s uvedenou zakázkou, které nebyly následně požadovány k úhradě, a aby prokázal, že uvedené výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
39. Žalobce na výzvu reagoval sdělením, že na zakázce vznikla ztráta, protože se jednalo o nakoupený materiál a nebyly prováděny práce. Materiál byl vyfakturován fakturou č. 121004 a prodej materiálu byl účtován na správu – zakázky 07ZK0001.
40. Krajský soud se však ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že žalobce nijak nedoložil, že by se jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Předmětem faktury č. 121004 byl „materiál, doprava“ v ceně 67 354,20 Kč. Není z ní proto patrná žádná souvislost s uvedenými náklady ani se zakázkou 12ZK005. Zároveň není z ničeho zřejmé, že by předmětný materiál byl natolik specifický, že nemohl být využit u jiné zakázky a musel být nutně zlikvidován. Žalobce tedy nedoložil, že by uvedené náklady představovaly náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

G. Plnění od dodavatele Green Corporation s. r. o. (zdaňovací období 2011)

41. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Green Corporation s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121165, 121166, 121186 a 121192, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2011.
42. Správce daně zjistil, že Green Corporation s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje, ode dne 3. 4. 2013 je novým jednatelem G. P., bytem Maďarská republika, není známa existence provozovny a dřívější jednatel měl v době uskutečnění plnění bydliště na adrese Magistrátu města Brna. Na dožádání správce daně byl dále proveden výslech dřívějšího jednatele M. P., který ještě prohloubil pochybnosti správce daně o deklarovaném dodavateli. Své důvodné pochybnosti proto žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání, že přijal deklarovaná plnění, a to právě od společnosti Green Corporation s. r. o. a v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem.
43. Předně má soud za to, že shora uvedené skutečnosti i skutečnosti uvedené svědkem P. zavádaly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce

deklaroval. Správce daně měl oprávněně pochybnosti o tom, že společnost Green Corporation s. r. o. vůbec vykonávala podnikatelskou činnost, a to nejen s ohledem na to, že byla aktuálně nekontaktní, jednatelem byla jmenována osoba bydlící v zahraničí, na evidované adrese nevykonávala ekonomickou činnost a jiná provozovna nebyla nikde evidována. I skutečnost, že jednatel společnosti má trvalé bydliště evidované na ohlašovně (tj. nenahlásil žádné skutečné bydliště) je dílčí indicií podporující obavy správce daně, že společnost ve skutečnosti není aktivní a osoby jmenované do jejích orgánů fakticky tuto funkci nevykonávají. K těmto skutečnostem navíc přistoupily zcela zásadní nedostatky ve výpovědi samotného svědka P. Krajský soud se shoduje s hodnocením správce daně i žalovaného, že výpověď tohoto svědka žádné konkrétní informace ohledně posuzovaného plnění nepřinesla. Pouhé nepopření vystavení faktur a nezpochybnění faktického plnění rozhodně nelze považovat za důkaz toho, že plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval. Naopak, jestliže si jednatel společnosti, který se měl na obchodech osobně podílet, není schopen vybavit z obchodní spolupráce nic konkrétního, podporuje jeho výpověď vážné pochybnosti správce daně. Poukazuje-li žalobce na časový odstup mezi plněním a výslechem, ten by jistě mohl vysvětlovat dílčí nepřesnosti či zapomenutí některých skutečností. V daném případě ovšem nešlo o takový časový odstup, aby si svědek nepamatoval prakticky nic, a to i co se týče zcela klíčových otázek samotné ekonomické činnosti společnosti, již byl jednatelem, a ani ve vztahu k významným plněním, která přesahovala částku několika milionů korun. Svědek k uskladnění materiálu uvedl toliko obecně, že byl na skladě v garáži, aniž by ovšem byl schopen uvést, kde se garáž nachází. Nevysvětlil, od koho a kdy materiál nakoupil, jak byla konkrétně zajištěna přeprava.

44. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně předestřel zcela jasné, důvodné a závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarováných plnění, zejména ohledně toho, že skutečným dodavatelem byl Green Corporation s. r. o. a že plnění byla uskutečněna v deklarováném rozsahu a deklarováním způsobem. Jelikož správce daně žalobce zároveň řádně vyzval k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
45. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil pokladní doklady, kopii stavebního deníku, projektovou dokumentaci, položkové rozpočty a souhrnný rozpočet vztahující se k akci Bří Jaroňků 4063, Smlouvu o obchodní spolupráci ze dne 1. 8. 2011, evidenci spotřeby materiálu na jednotlivé zakázky.
46. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědků B., D. a K.. Tito svědci sice v obecné rovině uvedli, že nějaký materiál od Green Corporation s. r. o. žalobce obdržel, nicméně k předmětným plněním neuvedli žádné konkrétní skutečnosti a ani nepotvrdili, že materiál používaný na stavbě byl právě materiál od této společnosti. Svědek K. měl navíc informace pouze zprostředkovaně od svědka B., jehož výpověď byla zase částečně v rozporu s tvrzením jednatele žalobce. Co se totiž týče dopravy materiálu, svědek B. uvedl, že buď byl závoz, nebo si pro to jeli (směrem Vsetín), kdežto jednatel žalobce tvrdil, že závozy probíhaly přímo na stavbu (neznámo odkud). Jednatel žalobce pak uváděl, že dodávaným materiálem měla být izolace, což ovšem neodpovídá předmětu plnění uvedenému na fakturách. Kromě toho jednatel žalobce při jednání uvedl k obchodní spolupráci s Green Corporation s. r. o. pouze kusé informace. Uvedl, že jej kontaktoval zřejmě pan P., nebo nějaký jejich obchodní zástupce, asi telefonicky. Komunikace probíhala prostřednictvím e-mailu, nevybavil si, zda přímo s panem P. Čas a

místo dojednávání obchodů si nevybavil. Nevěděl, kde společnost materiál skladovala, odkud byl materiál navážen.

47. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Zejména výpověď dřívějšího jednatele dodavatele Green Corporation s. r. o., svědka P., nasvědčuje tomu, že tato společnost žádný materiál žalobci nedodávala. Povšechná vyjádření svědků takovou pochybnost rozhodně nevyvrací. Soud nemá za to, že by žalovaný výsledky svědeckých výpovědí bagatelizoval. Dodávka však nemůže být považována za realizovanou, pokud výsledk svědků toliko realizaci dodávky nevyvrátily či pokud z nich jednoznačně nevyplývá, že obchodní případ nenastal. Žalobce sice předložil také výše uvedené listiny, nicméně ani z nich neplyne, že by uvedená společnost byla skutečným dodavatelem žalobce. Smlouva o obchodní spolupráci je sepsána ve zcela obecné rovině, nespecifikuje druh dodávaného zboží ani jeho množství, nehledě na to, že svědek P. si na tuto smlouvu ani nevzpomněl. Smlouva také odkazuje na objednávky, které ovšem nebyly doloženy. S ohledem na zjištění, že sídlo dodavatele je virtuální, jsou na místě také pochybnosti správce daně ohledně toho, kde měl být údajně dodávaný materiál původně skladován. Tyto pochybnosti svědek P. rozhodně nevyvrátil, když obecně hovořil o skladování v garáži, kterou nedokázal upřesnit. Konkrétní okolnosti přepravy a předání zboží jednoznačně nevyplývají ani ze svědeckých výpovědí ani z listinných důkazů.
48. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že dokumentace k akci Bří Jaroňků 4063 je způsobilá doložit pouze to, že určitý materiál byl žalobcem pro realizaci této akce nutně použit. Nedokládá ovšem, že by se jednalo o materiál dodaný Green Corporation s. r. o. a že se jednalo právě o materiál uvedený na sporných daňových dokladech. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným touto společností a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobce zde není nijak sankcionován za pochybení při vedení této evidence, je pouze nutno konstatovat, že tato evidence není způsobilým důkazem, který by mohl prokázat, který materiál, kdy a v jakém množství byl žalobci dodán společností Green Corporation s. r. o., kdy byl naskladněn a kdy vyskladněn.
49. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že právě společnost Green Corporation s. r. o. žalobci dodala deklarované zboží a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

H. Plnění od dodavatele STRAMAT s. r. o. (zdaňovací období 2011)

50. K prokázání plnění od dodavatele STRAMAT, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 11/269, 11/323, 11/783, 11818, 11828, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2011.
51. Správce daně zjistil, že STRAMAT, s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti STRAMAT, s. r. o. do 23. 6. 2011 F. d. M. se k výsledku nedostavil, neboť pobýval dlouhodobě v Itálii. Nový jednatel společnosti P. R. byl nekontaktní, k výsledku se rovněž nedostavil.

52. Krajský soud má za to, že popsaná zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla a nekomunikování se správcem daně jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro daňové či jiné účely. Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
53. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil pokladní doklady, kopii stavebního deníku, projektovou dokumentaci, položkovou rozpočty, souhrnný rozpočet vztahující se k akci Bří Jaroňků 4063 a smlouvy o dílo ze dnů 20. 9. 2011 a 25. 4. 2015.
54. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem správce daně, potažmo žalovaného, že jeden rukopis použitý jak na příjmových pokladních dokladech, tak na výdajových pokladních dokladech, vyvolává pochybnosti o fakticky vyplacené hotovosti žalobcem společnosti STRAMAT, s. r. o. Nutno podotknout, že doklady byly neočíslované, nebyla na nich uvedena konkrétní jména předávající ani přebírající osoby. Výslech svědkyně M. osvědčil toliko to, že ze strany žalobce docházelo k provádění některých plateb v hotovosti, skutečnost, že by tímto způsobem došlo i k uhrazení žalobcem předložených faktur i v posuzované věci, však prokázána nebyla.
55. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědků B., D. a K. Zatímco svědek D. neměl o existenci společnosti STRAMAT, s.r.o. žádné povědomí, svědci B. a K. obecně připustili spolupráci žalobce s touto společností. Ve výpovědi obou svědků se však vyskytovaly rozpory, když svědek B. konkrétně potvrdil svou výpověď především dodáním fasádního materiálu, nikoli dodáním služeb, jež měly být v posuzované věci fakturovány. Svědek K. pak uváděl, že do kontaktu se subdodavatelem nepřichází, přesto se zmínil o tom, že na stavbě viděl montérky s nápisy firem. Přestože se na jednotlivých staveništích mělo dle žalobce pohybovat až 20 zaměstnanců společnosti STRAMAT, s. r. o., stavební deníky žádnou evidenci pohybu zaměstnanců na stavbě neobsahují. Ani následně provedený výslech jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. F. D. M. nepotvrdil pravdivost žalobcem předložených dokladů. Nepopřel sice vystavení faktur ani provedení prací, neuvedl však žádnou konkrétní informaci o osobách provádějících stavební práce, jejich pohybu na stavbě, ubytování, školení bezpečnosti práce, ani způsobu vyčíslení výše jednotlivých faktur. Nadto je tato výpověď v rozporu s výpovědí svědka R., následného jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. Svědek R. jako předmět činnosti uvedl restaurační zařízení a výrobu hraček ze dřeva, o předmětných plněních ani chodu společnosti jako takové neměl žádné povědomí. Potvrdil sice pravost svého podpisu na plné moci pro F. D. M., nicméně nebyl si vědom toho, že něco podepisoval (podepisoval něco u notáře ve Vsetíně, ale v Novém Jičíně, kde měla být plná moc podepsána, nebyl). Žádné faktury nevystavoval a o fakturách nevěděl. Okolnosti převzetí společnosti (důvody, úplata, předání účetnictví apod.) se v případě výpovědi svědků D. M. a R. značně lišily. Výpověď svědka R. je věrohodná v tom směru, že lze mít za prokázané, že tento svědek v rámci společnosti STRAMAT, s. r. o. po jejím převzetí skutečně žádnou činnost nevykonával a o činnosti společnosti neměl povědomí. Jelikož byl v pozici statutárního orgánu

společnosti, lze mít prakticky za vyvrácené, že by skutečným dodavatelem žalobce byla opravdu tato společnost, a nikoliv například přímo fyzická osoba F. D. M., který toliko *pro forma* využíval údaje společnosti, nebo spíše blíže neidentifikované osoby, které práce fakticky vykonávaly. Nedostatky výpovědí ostatních svědků přitom podle názoru soudu nelze ani v tomto případě objektivně vysvětlit odstupem času ani tím, že svědci vypovídali během jednoho dne o spolupráci žalobce s několika společnostmi a za více zdaňovacích období.

56. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Zejména výpovědi dřívějšího jednatele STRAMAT, s. r. o., svědka D. M. a pozdějšího jednatele, svědka R., nasvědčují tomu, že tato společnost stavební práce pro žalobce vůbec nevykonávala. Povšechná vyjádření svědků takovou pochybnost pak také nevyvrací. O faktickém provedení prací pak nevypovídá ani žádná foto- či videodokumentace, jež měla být dle smluv o dílo ze dnů 20. 9. 2011 a 25. 4. 2011 pořizována, stejně tak nebyl nalezen ani žádný způsob veřejné prezentace dokončeného díla. Smlouva o dílo údajně uzavřená dne 25. 4. 2015 hovoří o zahájení díla dne 20. 4. 2015, což nasvědčuje dodatečně vytvořenému důkaznímu prostředku. Obsah výpovědi svědka R. pak jen prohloubila vzniklé pochyby správce daně, neboť tento svědek uvedl jednak informace rozporné s deklarováním obsahem předložených dokladů, jednak o deklarováném plnění neměl žádné povědomí. Nelze přehlédnout, že společnost STRAMAT, s. r. o. nemá v předmětu činnosti zapsaném v Obchodním rejstříku zahrnutu oblast stavebnictví. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení nepředložil správním orgánům žádný racionální důvod, proč si pro provedení stavebních prací vybral právě tuto společnost. Kromě toho společnost STRAMAT, s. r. o. nebyla registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ani ke srážkové dani, což nepřimo vyvrací, že mohla žalobci poskytovat služby prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Pochybnosti vzbuzují ale také doklady o úhradě v hotovosti. Výdajové pokladní doklady jsou neočíslované, nejsou zde uvedena konkrétní jména a příjmení předávající a přebírající osoby.
57. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že právě společnost STRAMAT, s. r. o. pro něj prováděla předmětné stavební práce. Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že k neuznání nákladu nedošlo toliko v důsledku samotné nekontaktnosti statutárních orgánů obchodního partnera žalobce. Ostatně v daném případě byli jednatele společnosti STRAMAT, s. r. o. nakonec vyslechnuti. K neuznání nákladu došlo v důsledku toho, že žalobce nebyl schopen věrohodně doložit provedení plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech. Se žalobcem lze souhlasit, že pokud by se jednalo o realizaci dodávky jiným než deklarováním dodavatelem, byly by výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, nicméně žalobce by musel uvést, které konkrétní dodavatel plnění poskytl, a své tvrzení prokázat.

I. Plnění od dodavatele Synmat, s. r. o. (zdaňovací období 2011 a 2012)

58. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Synmat, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňového dokladu č. 11983, týkajícího se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2011, a daňových dokladů č. 120332, 120477,

120622, 120810, 121026, 121220, 121221, 121222, 121223, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2012.

59. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil, že společnost Synmat, s. r. o. fakticky nesídlí na adrese uvedené v Obchodním rejstříku a se správcem daně nekomunikuje, zkonstatoval, že doložený daňový doklad není dostatečným důkazem pro uznání nákladu jako daňově účinného. Krajský soud předně uvádí, že samotná nekontaktnost dodavatele může být zdrojem pochybností správce daně o tom, že plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Pochopitelně, nepřistoupí-li k této skutečnosti žádné závažnější zjištění, lze pochybnosti vyvrátit zpravidla snadno (může postačovat i pouhé věrohodné objasnění všech okolností plnění). To ovšem neznamená, že by pochybnosti nebyly na místě a že by výzva k prokázání skutečností vydaná na základě takovýchto pochybností neměla vést k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt. V případě zjištění nekontaktnosti společnosti Synmat, s. r. o. byly pochybnosti správce daně zcela na místě i proto, že rozsah, v jakém byli obecně žalobcovi dodavatelé nekontaktní, byl značně nestandardní a mohl vzbuzovat dojem, že se jedná o určitý vzorec jednání žalobce v rámci jeho podnikatelské činnosti, který by mohl být dokonce veden snahou zabránit ověření některých daňově relevantních skutečností. Tím, že správce daně předestřel tyto důvodné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarováných plnění a zároveň řádně vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení, přešlo důkazní břemeno opět na žalobce.
60. Po zaslání výzvy k prokázání skutečností byl na dožádání správce daně proveden výslech dřívějšího jednatele společnosti Synmat, s. r. o. D. M., jenž potvrdil spolupráci žalobce a společnosti Synmat, s. r. o., včetně uhrazení faktur, ačkoliv si nebyl vědom toho, zda úhrada proběhla v hotovosti nebo na bankovní účet. Lze proto říci, že vypověděl jen to, co mohl vyčíst z dokladů, které mu správce daně předložil k objasnění. K účetnictví uvedl, že bylo zcela předáno při prodeji společnosti, který zajišťovala na základě plné moci S. B. Skutečnost uváděná žalobcem, a to že svědek M. nepopřel ani nezpochybnil faktická plnění vyplývající z předložených daňových dokladů, však nemůže jakkoli přispět k objasnění skutkového stavu věci.
61. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil Rámcovou kupní smlouvu ze dne 29. 11. 2011, položkové rozpočty, kopie stavebních deníků, projektovou dokumentaci, smlouvu o dílo uzavřenou s objednatelem, tedy majitelem rekonstruovaného objektu, „Vyjádření technické sekce“, v rámci něhož žalobce obecně odůvodnil ztrátovost zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem, a dále fotografie, přehled hospodaření za zakázky – evidence spotřeby materiálu na jednotlivých zakázkách a výpisy z účtu.
62. Správce daně provedl svědecké výpovědi Č., B., K. B., K., M., S. Svědkyně Č. (zástupkyně investora zakázky v Brandýse nad Labem), jejíž výslech byl proveden na dožádání správce daně, uvedla, že žalobci uznali jen ty práce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 milionů Kč. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce. Totéž uvedla svědkyně S. i svědek M. (technický dozor investora akce). Svědek K. (vypovídající jako stavbyvedoucí žalobce na zakázce Brandýs nad Labem – 2012) potvrdil, že společnost Synmat, s. r. o. dodávala materiál, především sanační omítky, a to většinou formou přímého závozu. Svědek B. (zaměstnanec žalobce) neměl o společnosti Synmat, s. r. o. žádné povědomí. Svědek K. B. (zaměstnanec žalobce) neuvedl žádné konkrétní informace na podporu tvrzení žalobce. Domníval se sice, že žalobce od

společnosti Synmat, s. r. o. odebíral materiál, nedokázal jej však přiřadit k žádné konkrétní zakázce. Uvedl však, v rozporu se svědkem K., že pro materiál si jezdili zaměstnanci žalobce sami do Vsetína (nevzpomněl si však kam přesně).

63. Ani výpověď jednatele žalobce, M. P., nepřispěla k objasnění způsobu dopravy materiálu. Uvedl totiž, že materiál byl dovážěn přímo na jednotlivé stavby (neznámo odkud). V rámci místního šetření provedeného dne 27. 6. 2013 však uvedl, že dopravu materiálu si zajišťoval dodavatel sám, materiál byl údajně převážen odněkud z Ostravska. Svědek M. naproti tomu vypověděl, že dopravu si zajišťoval sám žalobce.
64. Žalobce v rámci svého vyjádření na kontrolní zjištění správce daně navrhl výsledk dalších svědků. Správce daně proto provedl výslech svědka B. a svědkyně B., kteří pracovali ve společnosti Synmat jako osoby samostatně výdělečně činné. Svědek B. toliko obecně připustil, že společnost Synmat, s. r. o. se žalobcem obchodovala, což vyvodil z předložených faktur. Výpověď svědkyně B., ač obsahující informace svědčící ve prospěch tvrzení žalobce, nelze pro její rozpory se skutečnostmi zjištěnými správcem daně a pro rozpory s výpověďmi ostatních svědků (zejména pak jednatele společnosti Synmat, s. r. o. D. M., či svědka H. a také B.) považovat za věrohodnou. Ačkoliv sama svědkyně B. tvrdí, že faktury vystavovala na pokyn jednatele společnosti Synmat, s. r. o., tento uvedl, že vystavovala po dohodě s jednatelem žalobce. Svědkyně také uvedla, že ve společnosti pracovala až od sedmého měsíce roku 2012, žalobce však dodatečně předložil dodací list ze dne 27. 12. 2011 (k přijaté faktuře č. 20110009), na kterém je uvedena právě svědkyně B. Svědek M. uvedl, že v roce 2012 obchodní transakce většinou domlouvala svědkyně B., ta však uvedla, že objednávky chodily přes e-mail, což převážně řešil svědek M.
65. Výpovědi dalších svědků M., H., K., svědkyně H., kteří měli mít se společností Synmat, s. r. o., nikoli jako zaměstnanci, co dočinění, nepřinesly žádné bližší objasnění skutkového stavu věci. Tito svědci vesměs uvedli povšechné informace, které i v případě, kdy měli povědomí o společnosti Synmat, s. r. o., nemohly osvědčit předmětné dodávky materiálu žalobci. Co se týče dopravy materiálu a jeho skladování, výpověď svědka H. byla v rozporu s výpovědí svědka Z. B., resp. svědkyně B.
66. Výpovědi zaměstnanců žalobce Z. B., M., M. a P. v obecné rovině potvrdili spolupráci žalobce se společností Synmat, s. r. o., nikdo z nich však nebyl schopen uvést detailnější informace o této spolupráci vypovídající.
67. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Skutečnosti tvrzené jednatelem žalobce jsou v rozporu s tvrzeními svědků, stejně tak některé výpovědi svědků jsou ve vzájemném rozporu. Jednatel společnosti Synmat, s. r. o. sice v obecné rovině spolupráci se žalobcem potvrdil, nedoložil však žádné konkrétní důkazy, na základě kterých by bylo možno učinit závěry ve prospěch žalobce.
68. Zdejší soud ani nepřehlédl, že na přijaté faktuře č. 11983 je v horní části uvedena poznámka „K. Světlé 488“, přestože ze žalobcem předloženého přehledu hospodaření za zakázky vyplývá, že tato faktura byla přiřazena na zakázku akce Bří Jaroňků 4063. Jednatel žalobce oproti tomu uvedl, že většina materiálu byla použita na zakázku K. Světlé 488, přičemž je možné, že nějaký materiál byl použit na jinou zakázku. Z výše uvedeného je zřejmé, že i ve výpovědích samotného jednatele žalobce, ať už co se týče způsobu

dopravy, či účtování faktur, jsou zjevné rozpory. Jeho výpověď tak zdejší soud ve shodě se správcem daně a žalovaným nepovažuje za průkaznou.

69. Ze samotné rámcové kupní smlouvy pak nevyplývá dodávka žalobcem deklarovaného plnění v posuzované věci. Výpisy z účtu vypovídají o toku peněžních prostředků mezi žalobcem a společností Synmat, s. r. o., nemohou však prokázat, že společností Synmat, s. r. o., jakožto dodavatelem, byl žalobci způsobem deklarovaným na předložených fakturách dodán předmětný materiál. Ani evidenci spotřeby materiálu na jednotlivých zakázkách není žalobce schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob, včetně jejich ocenění. Nejedná se o průkazné vedení evidence o zásobách, není-li z ní možné ověřit, který konkrétní materiál, kdy a v jakém množství byl od společnosti Synmat, s. r. o. naskladněn a následně vyskladněn. Nelze než uzavřít, že ani tyto důkazní prostředky nejsou jednoznačnými a přesvědčivými důkazy o tom, že by zakázky žalobce byly realizovány právě za použití materiálu uvedeného na předložených fakturách. K žalobcem tvrzené ztrátovosti zakázky akce Brandýs nad Labem dle krajského soudu nebyly žalobcem správci daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené vícenákłady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě.
70. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál k tomu, aby zpochybnil žalobcem předložené formální doklady a vyvrátil věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že by předmětný materiál skutečně existoval a že by jej žalobci dodala právě společnost Synmat, s. r. o.

J. Plnění od dodavatele Navona Trade, s. r. o. (zdaňovací období 2012)

71. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Navona Trade, s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121327, 121336 a 121343, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2012.
72. Správce daně zjistil, že Navona Trade, s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost, se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti J. H. byl nekontaktní, k výsledku se nedostavil a má trvalé bydliště evidované na adrese Magistrátu města Brna.
73. Krajský soud má za to, že popsaná zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla, nekomunikování se správcem daně či skutečnost, že jednatel je nekontaktní a nemá evidován žádný reálný trvalý pobyt, jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro účely daňové či pro účely jiné. Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.

74. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil dodací listy, Rozpočet akce Brandýs nad Labem, kopii stavebního deníku, projektovou dokumentaci, smlouvu o dílo, „Vyjádření technické sekce“, fotografie.
75. Správce daně provedl výslech svědků Č., S., K. a B. Svědkyně Č. (zástupkyně investora) uvedla, že žalobci uznali jen ty vícepráce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 miliónů Kč. Další vícepráce byly provedeny, ale odkazovali se na smlouvu o dílo a cenu považovali za konečnou. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce. Totéž uvedla svědkyně S. Svědek K. k subdodavateli uvedl pouze neurčitě, že to byla nějaká pražská firma (až na výslovný dotaz svědek potvrdil, že to byla společnost Navona Trade, s. r. o.). Dále uvedl, že si myslí, že tato společnost dodávala betonářskou výztuž, kari síť a komponenty sádrokartonových konstrukcí, nějaké řezivo, tvrdou krytinu, tj. střešní tašky. Svědek B. (zaměstnanec žalobce) neuvedl žádné konkrétní informace na podporu tvrzení žalobce. Dle jeho slov „měl pocit, že bylo něco s Brandýsem“, ale v Brandýse nikdy nebyl, stejně jako ve skladech společnosti Navona Trade, s. r. o.
76. Jednatel žalobce u jednání uvedl, že jednal s panem H., který přišel do jeho sídla a nabídl své služby. Jestli to byl přímo on nebo obchodní zástupce, si nevybavil. Komunikace probíhala prostřednictvím e-mailu nebo v sídle žalobce. V sídle Navona Trade, s. r. o. nikdy nebyl, kapacity společnosti po stránce materiálních zdrojů neověřoval, neměl povědomí, kde společnost materiál skladovala (možná někde u Brna), nevěděl, odkud materiál nakupovala.
77. Krajský soud v rámci soudního jednání v související věci vedené pod sp. zn. 31 Af 80/2017 provedl výslech svědka J. H. (a se souhlasem účastníků v nyní posuzované věci provedl důkaz záznamem o této svědecké výpovědi), který uvedl, že společnost Navona Trade, s. r. o. obchodovala se žalobcem v oboru stavebnictví. Obchodní spolupráci ovšem popsal velmi obecně a nevzpomněl si na žádné konkrétní okolnosti této spolupráce. Nevzpomněl si, jaký materiál konkrétně společnost dodávala, od koho jej nakupovala, kdo zajišťoval dopravu. Na otázky svědek odpovídal povšechně – většinou dopravu zajišťovala třetí osoba, většinou jednatelé jednali spolu, většinou bylo zboží objednáno e-mailem, většinou byly faktury hrazeny bezhotovostně. Svědek sice popsal také konkrétnější skutečnosti – jako například to, že on sám vystavoval a podepisoval faktury, nebo že materiál byl skladován v Želešicích u Brna. Tyto konkrétní skutečnosti ovšem nic nevypovídají o konkrétních obchodech, jejichž realizace v souladu s vystavenými doklady byla správcem daně zpochybňována. Tvrzení o vystavování a podepisování faktur přímo svědkem H. se navíc nejeví jako věrohodné s ohledem na diametrální odlišnost podpisu na fakturách s podpisy na podpisovém vzoru uloženém v Obchodním rejstříku ve sbírce listin, v němž svědek osvědčil, že se bude tímto způsobem při jednání za společnost podepisovat (nejde tedy jen o zdroj informací pro přiřazení podpisu na určité obchodní listině dané osobě, nýbrž také závazek tímto způsobem se v rámci jednatelské funkce podepisovat). Jako nevěrohodné se také jeví vysvětlení svědka, že rozdíl v podpisech je dán časovým odstupem, neboť onen časový odstup činil méně než dva roky, přičemž u obou podpisů se liší dokonce i sklon písma.
78. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Z výpovědí svědků nevyplýval žádný přesvědčivý důkaz vypovídající o způsobu spolupráce společnosti Navona Trade, s. r. o. se žalobcem ohledně

tvrzených subdodávek, například uvedením konkrétní formy spolupráce či jejího rozsahu. Svědek K. sice označil konkrétní dodávaný materiál, ten však nekoresponduje s materiálem uvedeným na předmětných fakturách. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným společností Navona Trade, s. r. o. a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobcem nebyly správci daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené vícenáklady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě. Nezbyvá tedy než konstatovat, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj na základě vyjádřených pochybností správce daně přešlo, jelikož neprokázal, že deklarovaná plnění byla uskutečněna fakturami deklarovaným způsobem, co se týče dodávaného materiálu, rozsahu, termínu dodání a tím pádem i tvrzeného dodavatele Navona Trade, s.r.o. V obecné rovině lze ze svědeckých výpovědí sice usuzovat, že mezi danými subjekty určitá spolupráce existovala, nelze mít ovšem za prokázané, že šlo právě o plnění uvedená na sporných fakturách a že se toto plnění realizovala právě tak, jak bylo uvedeno na fakturách.

79. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že právě společnost Navona Trade, s. r. o. žalobci dodala deklarované zboží a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

K. Plnění od dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. (zdaňovací období 2012)

80. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121385, 121386, 121387, 121388, 121389, 121390, 121391, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2012.
81. Správce daně zjistil, že Finanční a leasingová s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává žádnou ekonomickou činnost, nemá zde žádnou kancelář, provozovnu ani sklad. Na dožádání správce daně byl proveden výslech jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o. Z. K., bydlištěm na adrese Magistrátu města Brna, který ovšem nesdělil žádné konkrétní informace, které by přímo potvrzovaly, že plnění bylo provedeno tak, jak bylo deklarováno na uvedených daňových dokladech.
82. Předně má soud za to, že shora uvedené skutečnosti i skutečnosti uvedené svědkem K. zaváděly vážné a důvodné pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. Správce daně měl oprávněně pochybnosti o tom, že společnost Finanční a leasingová s. r. o. vůbec vykonávala podnikatelskou činnost, a to nejen s ohledem na to, že byla nekontaktní, na evidované adrese nevykonávala ekonomickou činnost a jiná provozovna nebyla nikde evidována. I skutečnost, že jednatel společnosti má trvalé bydliště evidované na ohlašovně (tj. nenahlásil žádné skutečné bydliště) je důležitou indicií podporující obavy správce daně, že společnost ve skutečnosti není aktivní a osoby jmenované do jejích orgánů fakticky tuto funkci nevykonávají. K těmto skutečnostem navíc přistoupily zcela zásadní nedostatky ve výpovědi samotného svědka K. Svědek popsal práce povšečně a na dotaz, kdo předmětné práce prováděl, pouze odpověděl, že to byli jeho brigádníci i brigádníci žalobce. K těmto osobám nedokázal říct nic bližšího a navíc uváděl, že je úkoloval pan B., který také vedl jejich evidenci odpracovaných hodin a dohlížel na ně. Svědek uvedl, že on pouze dělníky zajistil.

83. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně předestřel zcela jasné, důvodné a závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, zejména ohledně toho, že skutečným dodavatelem byla společnost Finanční a leasingová, s. r. o. a že plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Jelikož správce daně žalobce zároveň řádně vyzval k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
84. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil objednávky staveb, položkové rozpočty, rozpočty jednotlivých akcí, protokoly o předání a převzetí díla stavby, kopie stavebních deníků, projektové dokumentace, smlouvy o dílo uzavřené s objednateli, tedy majiteli rekonstruovaných objektů, doklady o úhradě v hotovosti, přijaté faktury od Technických služeb Zlín, s. r. o. a od Valašskoklobouckých služeb s. r. o., vystavené pro žalobce jako odběratele, a dále přehled hospodaření za zakázky.
85. Správce daně provedl svědecké výpovědi svědkyně M. a svědků B., B., M., Ing. M. P., K. B. a svědka K. Výpověď svědkyně M., zaměstnankyně žalobce je v rozporu s doklady předloženými žalobcem. Ačkoliv svědkyně hovořila o tom, že společnosti Finanční a leasingová s.r.o. hradila platby v hotovosti, na žádném pokladním výdajovém dokladu předloženém žalobcem není její jméno uvedeno. Na dokladech vždy figuruje jméno Ing. M. P., jednatele žalobce. Svědci B., B. ani M. neměli žádné konkrétní povědomí o subdodavatelské práci vykonávané společností Finanční a leasingová s. r. o. pro žalobce. Svědek Ing. M. P. pak uváděl, že na stavbě zahlédl pracovníky, kteří měli na pracovním oděvu nápis Finanční a leasingová, do kontaktu s nimi však nepřišel. Ze zjištění správce daně ani z tvrzení samotného žalobce však nic nenasvědčuje tomu, že by společnost Finanční a leasingová s. r. o. měla vlastní zaměstnance, není tedy pravděpodobné, že by se na stavbě vyskytovali stavební dělníci montérkami obsahujícími logo Finanční a leasingová s. r. o., ani že by žalobce poskytoval daným osobám pracovní oděv. Přestože K. B. v rámci své výpovědi uvedl informace o prováděné subdodavatelské činnosti společnosti Finanční a leasingová s. r. o. pro žalobce, hovořil oproti jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o. o jiné činnosti (zateplování fasády). Dle jednatele společnosti Finanční a leasingová, s. r. o. se jednalo o vybourání starých oken, bytových jader, průrazů, odvoz sutí a také zateplování fasády. Posledně uvedený výčet prací nevyplývá ani z předložených dokladů, ani ze správcem daně zjištěných skutečností. Svědek K. sice v obecné rovině potvrdil, že společnost Finanční a leasingová s. r. o. práce prováděla, žádné konkrétní informace k tvrzené spolupráci však nebyl schopen uvést.
86. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že vyjádření žalobce, provedené svědecké výpovědi ani předložené listiny nejsou způsobilé vyvrátit zcela zásadní pochybnosti vyjádřené správcem daně. Skutečnost, že stavební deníky k zakázkám „BD Tř Svobody 818“ a „BD Luční 912“ obsahují zmínku o společnosti Finanční a leasingová s. r. o., není dostatečným důkazem o tom, že fakturovaná plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Žádnou konkrétní skutečnost vypovídající o faktickém provádění předmětných činností stavební deníky neobsahují. Ani samotná výpověď jednatele společnosti Finanční a leasingová s. r. o., svědka K., nepodává jednoznačný obraz o faktické spolupráci se žalobcem. Přestože měl svědek K. dle svých tvrzení vyplácet 10 – 20 dělníkům mzdu v hotovosti každý týden, a to přímo před sídlem žalobce na základě evidence odpracovaných hodin vedené svědkem B., svědek B. žádné vedení evidence v rámci své výpovědi nezmínil, stejně tak jednatel žalobce správcem dani sdělil, že žádná evidence odpracovaných hodin vedena nebyla. Správce daně nadto

provedeným místním šetřením nezjistil žádnou informaci svědčící o ubytování stavebních dělníků společnosti Finanční a leasingová s. r. o. z žádného z dostupných ubytovacích zařízení v Kloboukách v předmětném období 1. 7. 2012 – 31. 12. 2012. Tvrzení svědka Kubáta tak nebylo potvrzeno. Výpovědi svědků K. a jednatele žalobce se rovněž rozcházejí v tvrzených místech společných schůzek a v osobě vykonávající dohled nad pracovníky dodavatele Finanční a leasingová s. r. o. Krajně nepravděpodobným se zdejšímu soudu jeví tvrzení žalobce o vystavování faktur za společnost Finanční a leasingová s. r. o. – v průběhu daňového řízení nebyl doložen žádný závazek dodavatele, že faktury vystavené žalobcem bude akceptovat, jak požaduje § 26 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ačkoliv doklady předložené daňovým subjektem vypovídají o tom, že odvoz sutí a odpadu ze stavby byl zajištěn na náklady žalobce, svědek K. uvedl, že předmětem fakturace byl mimo jiné také odvoz sutí.

87. Krajský soud má ve shodě se správcem daně a žalovaným za to, že pochybnosti předestřené správcem daně stran uskutečnění deklarovaného plnění jsou natolik závažné, že je nutno uzavřít, že žalobcem nebyl prokázán konkrétní obsah a rozsah tvrzených prací, jež měly být žalobci dodány společností Finanční a leasingová, s. r. o. Jinými slovy žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že právě společnost Finanční a leasingová, s. r. o. žalobci dodala deklarované služby a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

L. Plnění od dodavatele Mantadax s. r. o. (zdaňovací období 2012)

88. K prokázání uskutečnění plnění od dodavatele Mantadax s. r. o. žalobce nejprve doložil evidenci pro daňové účely, včetně daňových dokladů č. 121360 a č. 121361, týkajících se nákladů uplatněných ve zdaňovacím období roku 2012.
89. Správce daně zjistil, že společnost Mantadax s. r. o. v sídle evidovaném v Obchodním rejstříku nevykonává faktickou ekonomickou činnost – jedná se o virtuální sídlo, na které sídlí velké množství společností, a společnost se správcem daně nekomunikuje. Jednatel společnosti R. V. byl nekontaktní, k výsledku se nedostavil a měl trvalé bydliště evidované na adrese Městského úřadu Vsetín.
90. Krajský soud má za to, že popsání zjištění u správce daně oprávněně vzbudila závažné pochybnosti ohledně skutečné realizace deklarovaných plnění, neboť o jejich realizaci svědčily pouze předložené daňové doklady a snaha o ověření jejich pravdivosti u dodavatele žalobce byla zcela neúspěšná. Okolnosti podnikatelské činnosti dodavatele žalobce přitom byly natolik podezřelé, že správce daně oprávněně vznášel pochybnosti o tom, že tato společnost skutečně nějaké plnění žalobci poskytla. Existence virtuálního sídla, nekomunikování se správcem daně či skutečnost, že jednatel je nekontaktní a nemá evidován žádný reálný trvalý pobyt, jsou typickými znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží toliko k vykazování formální činnosti, ať už pro účely daňové či pro účely jiné. Kromě toho správce daně zjistil, že tento dodavatel nikdy neplatil žádné platby daně z příjmů ze závislé činnosti (tj. zřejmě neměl žádné zaměstnance). Jestliže správce daně tyto pochybnosti žalobci předestřel a vyzval jej k prokázání jeho tvrzení, přešlo tím důkazní břemeno opět na žalobce.
91. Žalobce posléze navrhl provedení svědeckých výpovědí a předložil rámcovou objednávku na materiál, objednávku na rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem, soupis položek materiálu k faktuře č. 121360, položkové rozpočty, stavební deníky, projektovou

dokumentaci, smlouvy o dílo uzavřené s objednateli, tedy majiteli rekonstruovaných objektů, „Vyjádření technické sekce“, fotografie, přehled hospodaření za zakázky, doklady o úhradě v hotovosti.

92. Na dožádání správce daně byl za účelem prověření skutečností tvrzených žalobcem k zakázce Brandýs nad Labem proveden výslech svědkyně Č. (zástupkyně investora). Svědkyně Č. uvedla, že žalobci uznali jen ty vícepráce, které vznikly na doporučení statika a památkářů, tj. jen za zhruba 2,5 miliónů Kč. Další vícepráce byly provedeny, ale odkazovali se na smlouvu o dílo a cenu považovali za konečnou. Dále uvedla, že neměla povědomí o subdodavatelích žalobce.
93. Správce daně dále provedl výslech svědků S. a K. Svědkyně S. stejně jako svědkyně Č. neměla žádné konkrétní povědomí o subdodavatelích žalobce. Svědek K. k subdodavateli uvedl, že byl hlavním dodavatelem žalobce, dodával především stavební práce, ale také materiál (beton, izolace, materiál k omítkám), avšak neznámo odkud. Toto tvrzení je v rozporu s tvrzením žalobce, dle kterého mu společnost Mantadax s. r. o. dodávala hutní materiál (neznámo odkud; k tomu ještě zdejší soud poznamenává, že rámcovou smlouvu, na kterou odkazuje faktura č. 121360, žalobce nedoložil, i když před správcem daně uvedl, že tak učiní). Přestože měl být materiál dovážen přímo na stavbu, neschválí o tom žádný zápis ve stavebním deníku. Na zakázce Brandýs nad Labem dle jeho vyjádření pracovalo cca 8 až 12 lidí, jež osobně řídil jednatel společnosti Mantadax s.r.o. R. V. Nutno podotknout, že o pravdivosti tvrzení svědka neschválí žádný zápis ve stavebním deníku vedeném k akci Brandýs nad Labem – tento deník neobsahuje žádnou zmínku o společnosti Mantadax s. r. o. Z výpovědi svědka K. v žádném ohledu neplyne, že by se podílel na evidenci pracovníků na pracovišti, přestože ji měl dle žalobce na starosti. Výpověď svědka K. se liší s tvrzením žalobce také v otázce předmětu činnosti pracovníků společnosti Mantadax s. r. o. Zatímco dle žalobce dodavatel prováděl zámečnické, popřípadě izolační práce, svědek K. hovořil o bouracích pracích, vnitřních a vnějších omítkách a sádkartonech. Přestože na zakázce Brandýs nad Labem byl od počátku stavbyvedoucím svědek K., na objednávce předložené žalobcem je uvedeno jméno Ing. K. B.
94. Další z pochybností zjištěných v průběhu daňové kontroly je pak nesrovnalost spočívající v datu vystavení rámcové objednávky žalobcem, tj. 28. 5. 2012, kdy společnost Mantadax s. r. o. ještě neexistovala a ani R. V. tak nemohl být jejím jednatelem a nemohl tak ani žalobci (jak žalobce tvrdil) jako jednatel společnosti Mantadax s. r. o. nabídnout obchodní spolupráci.
95. Vazbu mezi materiálem údajně dodaným touto společností a materiálem použitým na uvedené akci nijak nedokládá ani žalobcova evidence o zásobách. Žalobce zde není nijak sankcionován za pochybení při vedení této evidence, je pouze nutno konstatovat, že tato evidence není způsobilým důkazem, který by mohl prokázat, který materiál, kdy a v jakém množství, včetně ocenění, byl žalobci dodán společností Mantadax s. r. o., kdy byl naskladněn a kdy vyskladněn. Ani tento důkazní prostředek tak není jednoznačným a přesvědčivým důkazem o tom, že by zakázka žalobce byla realizována právě za použití materiálu uvedeného na předložené faktuře.
96. K žalobcem tvrzené ztrátovosti zakázky akce Brandýs nad Labem dle krajského soudu nebyly žalobcem správcem daně doloženy žádné doklady svědčící o tom, že by tvrzené

vícenáklady ztrátové zakázky vztahující se k rekonstrukci objektu Brandýs nad Labem byly skutečně vyčísleny a požadovány k úhradě.

97. Ani žalobcem předložené doklady o úhradě v hotovosti (výdajové pokladní doklady) nejsou prosty pochybností. Doklady byly neočíslované, nebyla na nich uvedena konkrétní jména předávající a přebírající osoby. Žalobce nadto nijak nedoložil úhradu zbývajících částí částky na faktuře č. 121360, neboť tento daňový doklad byl uhrazen pouze do výše 600 000 Kč. Výslech svědkyně M. osvědčil toliko to, že ze strany žalobce docházelo k provádění některých plateb v hotovosti, skutečnost, že by tímto způsobem došlo i k uhrazení žalobcem předložených faktur i v posuzované věci, však prokázána nebyla. Jméno svědkyně M. na žádném z předložených pokladních dokladů uvedeno není.
98. V reakci na kontrolní zjištění učinil žalobce návrh na provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti Mantadax s. r. o. R. V. Správcem daně provedený výslech tohoto svědka ještě prohloubil pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění. Krajský soud se shoduje s hodnocením správce daně i žalovaného, že výpověď tohoto svědka žádné konkrétní informace ohledně posuzovaného plnění nepřinesla. Pouhé nepopření vystavení faktur a nezpochybnění faktického plnění rozhodně nelze považovat za důkaz toho, že plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval. Svědek nebyl schopen vybavit si z obchodní spolupráce nic konkrétního (doba založení společnosti, doba úhrady obchodního podílu ve výši 200 000 Kč, nikdy nebyl v sídle společnosti, nedokázal identifikovat původ materiálu ani dopravce, neuvedl údaje ani o jediném pracovníkovi, zcela absurdním se jeví svědkem uvedený způsob stanovení ceny za provedené dílo), jeho výpověď spíše jen podporuje vážné pochybnosti správce daně. Svědek si nepamatoval prakticky nic konkrétního, a to ani co se týče zcela klíčových otázek samotné ekonomické činnosti společnosti, ani co se týče konkrétních plnění.
99. Krajský soud proto ve shodě se správcem daně a žalovaným uzavírá, že správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál k tomu, aby zpochybnil žalobcem předložené formální doklady a vyvrátil věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků. Žalobce tedy neprokázal ani to, že k realizaci akce Brandýs nad Labem došlo za použití materiálu fakturovaného dokladem č. 121360, ani to, že k realizaci došlo pracemi uvedenými na faktuře č. 121361. Jinými slovy žalobce neprokázal, že předmětná plnění představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, zejména neprokázal, že právě společnost Mantadax s. r. o. žalobci dodala deklarované zboží a služby a že mu je dodala v deklarovaném rozsahu.

M. Souhrnně k dokazování

100. Co se týče samotného provádění důkazů, žalobce namítá jednak to, že nebyl proveden jím navržené důkazy svědeckou výpovědí J. H. a odborným vyjádřením či znaleckým posudkem, jednak to, že správce daně prováděl dokazování až po vydání platebních výměrů, čímž si účelově prodloužil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.
101. K neprovedení důkazu odborným vyjádřením či znaleckým posudkem z oboru stavebnictví soud poznamenává, že takový důkaz by nemohl potvrdit, že konkrétní materiál dodal či konkrétní službu provedl konkrétní dodavatel žalobce. Pro věc totiž není podstatné pouze to, že materiál byl dodán a služby byly provedeny, ale také to, který konkrétní subjekt byl poskytovatelem plnění.

102. K neprovedení svědecké výpovědi J. H. soud poznamenává, že tato osoba byla pro správce daně nekontaktní, správce daně sice učinil pokus o provedení jejího výslechu, nicméně svědek se nedostavil. Místo jeho pobytu bylo na adrese Magistrátu města Brna a správci daně nebyl znám jeho skutečný pobyt. V rámci prvostupňového řízení tedy správce daně učinil všechny kroky k tomu, aby J. H. vyslechl, a v jeho postupu proto nelze shledat žádné pochybení (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34). Za chybný však již lze označit postup žalovaného, který se v řízení o odvolání dověděl adresu nového pobytu svědka, a přestože žalobce nadále trval na jeho výslechu, neučinil všechny nezbytné kroky k jeho provedení. Důvodem pro to, aby se žalovaný nepokusil svědka předvést, když předchozí předvolání bylo neúspěšné, nemohla být skutečnost, že žalobce podal stížnost proti postupu správce daně, který se snažil tento nedostatek napravit v rámci odvolacího řízení. Podstatou stížnosti totiž nebylo to, že by svědek neměl být vyslechnut, nýbrž to, že by tyto úkony neměl již provádět správce daně. Výslech svědka H. však provedl následně soud v související věci vedené pod sp. zn. 31 Af 80/2017 a se souhlasem účastníků v nyní posuzované věci provedl důkaz záznamem o této svědecké výpovědi, přičemž z této výpovědi nevyplývaly skutečnosti, které by mohly vyvrátit závěry žalovaného učiněné k věci samé. Uvedené procesní pochybení proto nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.
103. V provedení svědecké výpovědi svědka R. až po vydání platebních výměrů soud taktéž neshledal pochybení správce daně, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V prvé řadě vůbec nelze hovořit o tom, že by v tomto případě správce daně účelově prodlužoval prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Tento svědek byl totiž řádně vyslechnut již v rámci daňové kontroly. Nešlo o situaci, kdy by správce daně výslech odkládal a ve chvíli, kdy by zjistil, že jej již v rámci prekluzivní lhůty nestihne provést, by vydal platební výměry a výslech provedl dodatečně. Opakovaný výslech byl dožádán až s ohledem na žalobcem uplatněné námitky v odvolání. Jednání správce daně tak bylo vedeno snahou napravit procesní nedostatek, na který žalobce v odvolání poukázal (a sice, že nebyl o uskutečnění svědecké výpovědi obeznámen). Patrně ovšem nelze hovořit o tom, že by tento postup byl veden snahou získat podklad pro případné autoremedurní rozhodnutí, na což primárně míří oprávnění obsažené v § 113 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv tedy správce daně tímto úkonem vybočil z rámce citovaného ustanovení, žalobce tímto postupem nemohl být nijak zkrácen na svých právech. Samotný výslech prováděl dožádaný orgán a žalobci byla ve vztahu k tomuto výslechu zachována všechna procesní práva (která ani nevyužil, neboť se výslechu nezúčastnil). Není proto zřejmé, jak by mohl být žalobce v důsledku uvedeného postupu zkrácen na svých právech, když výslech mohl dožádat také žalovaný, provedl by jej tentýž orgán a jeho průběh i výsledek by byl naprosto stejný. Zkrácení na právech nelze spatřovat v tvrzeném prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť správce daně zjevně nebyl veden snahou dosáhnout takového výsledku, a kdyby správce daně dožádání vůbec neprovedl, došlo by pouze k tomu, že by tento úkon provedl sám žalovaný a účinky vydání platebních výměrů na běh prekluzivní lhůty by zůstaly zachovány. Vazba mezi uvedeným pochybením a během prekluzivní lhůty je tedy pouze zdánlivá. Kromě toho nebylo takovéto skryté prodlužování prekluzivní lhůty vůbec potřebné, neboť daná lhůta se v průběhu daňové kontroly stavěla v důsledku mezinárodního dožádání.
104. Co se týče hodnocení důkazů, žalobce na více místech žaloby poukazuje na to, že náklady nemohly být shledány daňově neúčinnými pouze z důvodu nekontaktnosti jeho obchodního partnera, což byla skutečnost, která hrála roli u většiny posuzovaných plnění.

Jak již ovšem soud zmínil, nekontaktnost dodavatele hraje v úvahách správce daně určitou roli. Samo o sobě sice na jednu stranu nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH, na stranu druhou může být zdrojem pochybností o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak žalobce deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje. Jak uvedl NSS například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, „stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepší. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepší. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci.“

105. Ani v nyní projednávané věci nebyla nekontaktnost některého z dodavatelů důvodem pro shledání nákladů daňově neúčinnými. Správce daně na nekontaktnost poukázal pouze jako na zdroj svých pochybností, které v případě některých plnění byly nadto ještě prohloubeny dalšími zjištěními. Ve způsobu, jakým správce daně i žalovaný přistoupili k hodnocení této skutečnosti, proto soud neshledal žádné pochybení.
106. Nekontaktnost dodavatele může mít pochopitelně vliv také na schopnost žalobce prokázat svá tvrzení. K této otázce judikatura správních soudů (viz například rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37) setrvale uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává. Žalobce ovšem mohl řadu plnění prokazovat i jinak než svědeckými výpověďmi osob, které se předmětných plnění účastnily na straně dodavatele, a to např. řádně vedenými stavebními deníky či bezvadnou skladovou evidencí. Ani v tomto směru ovšem žalobce neprojevil dostatečnou (a v podnikatelském prostředí běžnou) míru obezřetnosti.
107. Podobně lze souhlasit se žalobcem v tom, že důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nemůže být neplnění povinností jeho obchodními partnery (potažmo nedostatečný stav jejich účetnictví). Žalobce se ovšem touto argumentací s napadeným rozhodnutím míjí, neboť tato skutečnost důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene nebyla. Důvodem bylo pouze a jen to, že žalobce zkrátka nepředložil důkazy, které by prokazovaly, že deklarovaná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, popř. v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Nemožnost ověření tvrzení žalobce u jeho dodavatelů nejen pro jejich nekontaktnost, ale případně i z důvodu neplnění zákonných povinností z jejich strany, je pouze jedním z aspektů, které vedou k omezení okruhu důkazních prostředků, které by měl žalobce k dispozici.
108. Co se týče obecné námitky subjektivního hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného, tuto námitku soud taktéž neshledal důvodnou. Jak je patrné z výše uvedeného posouzení, soud se s úvahami správce daně i žalovaného ztotožnil. Závěry jimi učiněné

považuje soud za plně odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. Stejně tak nelze souhlasit s obecnými námitkami, že správce daně i žalovaný nepřistupovali k jednotlivým důkazům zcela v souladu se zásadou oficiality, zásadou vyhledávací a zásadou materiální pravdy. Žalobce tyto námitky prakticky nekonkretizuje a soud při přezkumu úvah žalovaného neshledal, že by v rámci hodnocení důkazů postupoval v rozporu s uvedenými zásadami.

109. Pro úplnost soud dodává, že v rámci řízení o žalobě neprováděl dokazování odborným vyjádřením či znaleckým posudkem z oboru stavebnictví, a to ze shodných důvodů, z jakých shledal, že pro provedení tohoto důkazu nebyl prostor ani v daňovém řízení. Výslechy svědků (s výjimkou svědka H.) soud neprováděl pro nadbytečnost, neboť navržení svědci již byli vyslechnuti v rámci daňové kontroly.

N. Ke stanovení daně podle pomůcek a uznání esenciálních nákladů

110. Na závěr se soud zabýval otázkou, zda v posuzované věci nebylo na místě stanovení daně podle pomůcek a uznání tzv. esenciálních nákladů, neboť jej k tomu NSS ve svém zrušujícím rozsudku zavázal. Jelikož žalobce v žalobě neuplatnil ani námitku, že daň měla být stanovena podle pomůcek, ani námitku, že žalobci měly být uznány tzv. esenciální náklady, zabýval se soud těmito otázkami *ex offo*. Aby soud mohl uvedené otázky alespoň v základu posoudit, musel také domyslet některé argumenty, které by žalobce možná býval vznesl, kdyby býval uvedené námitky v žalobě uplatnil.
111. Pokud jde o možnost uznání esenciálních nákladů, NSS již jasně deklaroval, že institut esenciálních výdajů (resp. nákladů) je aplikovatelný pouze na případy, kdy je daň vyměřována podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). Zohledňování esenciálních nákladů tedy není nepřípustnou kombinací daně stanovené dokazováním a podle pomůcek. Podmínkou pro použití tohoto institutu je ovšem závěr o tom, že daň nelze stanovit dokazováním.
112. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
113. Z citovaného ustanovení plynou dvě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: 1) nesplnění povinnosti při dokazování, 2) nemožnost stanovení daně na základě dokazování.
114. Žalobce v žalobě vůbec netvrdí (natož, aby tuto skutečnost dokládal), že by byla splněna první z uvedených podmínek – tj. podmínka nesplnění povinnosti při dokazování. Dovolí-li si však soud za žalobce zcela nad rámec žaloby domyslet, v čem by mohl žalobce splnění uvedené podmínky spatřovat, patrně by mohl žalobce tvrdit, že daná podmínka je splněna tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Jak uvedl NSS například v rozsudku ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, „*i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek*“. Tuto podmínku by tedy bylo možné považovat za splněnou.
115. Co se týče druhé podmínky, tj. nemožnosti stanovit daň dokazováním, ani splnění této podmínky žalobce v žalobě netvrdí ani nedokládá (naopak tvrdí, že svá daňová tvrzení

prokázal). Pokud by snad splnění této podmínky mělo pramenit z toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pak je nutno zdůraznit, že tato skutečnost může naplňovat pouze první z výše uvedených podmínek, nikoliv automaticky obě. Neunesení důkazního břemene k několika obchodním případům bez dalšího neznamena úplnou nemožnost stanovení daně dokazováním. Rozhodující je zde zpravidla míra zpochybnění celého účetnictví. V situaci, kdy žalobce v žalobě vůbec netvrdí, z čeho by mohla pramenit v dané věci nemožnost stanovení daně dokazováním, dovolí si soud opět za žalobce domyslet, že může mít zřejmě za to, že zpochybnění výše uvedených obchodních případů vede ke zpochybnění převážné části účetnictví. Taková úvaha ovšem neobstojí, neboť zpochybněné náklady představovaly za zdaňovací období roku 2011 13,45 % celkových nákladů a za zdaňovací období roku 2012 16,81 % celkových nákladů. Rozhodně tedy zpochybněním předmětných nákladů nedošlo k „zatemnění“ účetnictví žalobce jako celku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Jelikož soud nenalezl jiné možné argumenty, které by mohl žalobce uplatnit na podporu závěru o nutnosti přechodu na pomůcky, nemohl shledat druhou z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek za splněnou.

116. Soud proto uzavírá, že v daném případě neshledal splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a tudíž ani pro uznání tzv. esenciálních nákladů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

117. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
118. O nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 7. června 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.