



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **DOMA – stav, s. r. o.**, IČO: 28667191,
sídlem Teplická 419/97, 405 02 Děčín IV,
zastoupena Mgr. Narcisem Tomáškem, advokátem,
sídlem U Starého mostu 111/4, 405 02 Děčín III,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2016, č. j. 16426/16/5200-11431-711890,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 4. 2016, č. j. 16426/16/5200-11431-711890, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 960 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 4. 2016, č. j. 16426/16/5200-11431-711890, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 4. 2015, č. j. 1150581/15/2503-50521-050142. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 654 740 Kč a uložil žalobkyni zákonnou povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 130 948 Kč. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že dodatečný platební výměr byl vydán v rozporu s platnými právními předpisy, ustálenou judikaturou a skutečným skutkovým stavem. Závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala, že náklady ve výši 32 460 Kč na dodávku oken od společnosti OKAY PLAST spol. s r. o. (dále jen „OKAY PLAST“) byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, označila žalobkyně za nesprávný s tím, že navíc byl dosažen nezákonným postupem. Podotkla, že stavební práce jsou prováděny „na dobré slovo“ a je zavedenou praxí i obchodní zvyklostí získávat zakázky či výhody s nimi související zprostředkovatelsky skrze doporučení a osobní reference. Podle žalobkyně tomu tak bylo i v tomto případě, kdy zakázka ve prospěch pana Z. byla provedena, resp. významně usnadněna díky přímělu a osobní známosti J. Ž. u zmíněného dodavatele oken. Vysvětlila, že z tohoto důvodu se jeho jméno vyskytuje na některých dokumentech s dodávkou oken souvisejících. Podle žalobkyně nicméně existují klíčové skutečnosti, z nichž plyne oprávněnost jejího nároku a které správce daně nezohlednil, a to například skutečnost, že úhradu za dodávku oken od společnosti OKAY PLAST provedla žalobkyně, jejíž telefonní číslo 604 314 302 bylo uvedeno jako kontaktní, což může potvrdit její zaměstnanec P. S. a vyplývá to i ze zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně se těmito skutečnostmi nezabýval a odmítl její návrh kontaktovat J. Ž. za účelem ověření tvrzených skutečností, ačkoli podle žalobkyně zjevně šlo o klíčovou osobu. Nebylo tak možné zjistit, proč sám neprovedl úhradu za odebrané zboží, proč bylo kontaktní číslo na jinou osobu, ani jaký byl jeho vztah ke společnosti OKAY PLAST a k žalobkyni. Žalobkyně dodala, že správce daně i přesto zcela neopodstatněně shledal, že výslech nemá vypovídací potenci a výpověď pana Ž. by nemohla vyvrátit ani potvrdit, že žalobkyně nebyla faktickým objednatelem předmětné dodávky. Popsané stanovisko pokládala žalobkyně za nepochopitelné, neboť správce daně předjímal přínos neprovedeného důkazu, tudíž došlo v rozporu se zákonem k předčasnému hodnocení důkazního prostředku před jeho provedením a seznámením se s jeho obsahem. Podle žalobkyně Jiří Ž. vystupuje v obchodních dokladech, ačkoli se zjevně neúčastnil na procesu finančního protiplnění jako na jednom ze základních prvků obchodního vztahu. Žalobkyně podotkla, že s ohledem na specifika vztahů ve stavebnictví a komplikovaný dodavatelský vztah by bylo nanejvýš vhodné, zejména při nízkých nákladech na provedení a zanedbatelné obtížnosti tohoto úkonu, provést výslech svědka, který je pro pochopení kontraktačního procesu naprosto

klíčový. S odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu žalobkyně namítala, že správce daně nevyvinul samostatnou aktivitu k dostatečnému zjištění rozhodných skutečností a nedbal jejich návrhů, čímž porušil svou zákonnou povinnost. Závěr správce daně o vzájemném rozporu výpovědí pana S. (zaměstnance žalobkyně) a P. Z. (zaměstnankyně OKAY PLAST) ohledně způsobu domluvy obchodů označila žalobkyně za nepochopitelný. Podle ní je proti elementárním principům logiky hodnotit jako vzájemně rozporná obsahově shodná tvrzení, z nichž jedno popisuje obvyklou praxi a druhé je postaveno jako bezvýhradní pravidlo.

3. Žalobkyně dále upozornila na to, že správce daně zcela opomenul i důkazní návrhy vztahující se k realizaci zakázek mezi ní a společností MCH – STAV, s. r. o., (dále jen „MCH – STAV“), a to výslech svědků M. K. a V. Č., kteří měli dosvědčit spolupráci obou společností. Tito svědci, zaměstnanci provádějící konkrétní práce na zakázkách, měli podle žalobkyně dosvědčit faktické uskutečnění dodávky služeb a prací. Žalobkyně poznamenala, že komunikace se současnými zástupci uvedené společnosti je v podstatě neuskutečnitelná, tudíž správce daně svým přístupem znemožnil jediný schůdný způsob, jak mohla žalobkyně reálně prokázat skutečný průběh zakázek. Žalobkyně tak zůstala bez reálné možnosti procesní obrany, neboť správce daně nepřihlédl k žádným jejím návrhům a ani svou vlastní činností jiné relevantní důkazní prostředky nezískal. Podle žalobkyně správce daně nedostal svým povinností, když v rozporu s § 92 daňového řádu nedbal toho, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji, nedbal důkazních návrhů žalobkyně, a nešetřil tak její právem chráněný zájem. Žalobkyně připomněla, že v tomto ohledu byla výrazně slabší stranou, neboť nedisponuje prostředky správce daně ke zjištění rozhodných skutečností. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 74/2009 žalobkyně podotkla, že podstatou zásady volného hodnocení důkazů není poskytnout správci daně výběr, které z důkazů provede, a které nikoli. Zdůraznila, že důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s důkazem dříve získaným. Správce daně však podle žalobkyně i zde předjímal obsah výpovědí svědků, a předčasně tak hodnotil jejich význam, což je nepřijatelné.
4. K vyjádření J. D., jednatele společnosti MCH – STAV, žalobkyně uvedla, že byl zjevně podnapilý a k náhradnímu termínu se nedostavil. Naopak při svém vyjádření před notářem JUDr. S. D. dne 23. 7. 2013 byl J. D. zcela zdravý a střizlivý. Podle žalobkyně neměla být jeho předchozí výpověď v podnapilém stavu, při které se omezil na sdělení, že o společnosti, jejímž byl jednatelem, v podstatě nic neví, vůbec akceptována jako důkazní prostředek. Podle žalobkyně byl zmíněné výpovědi přikládán význam zcela nepatřičný tomu, v jakém rozpoložení se dotýčný nacházel. Žalobkyně proto namítala vadu řízení spočívající v nesprávném hodnocení důkazů. Dodala, že je zarážející, že předmětná výpověď byla upřednostněna před notářsky doloženým úkonem provedeným za přítomnosti svědka i jeho kognitivních a komunikačních funkcí.
5. Podle žalobkyně správce daně dále upozadil logické zákonitosti, když na jedné straně zohlednil výnosy, ale současně k nim odmítl přiřadit odpovídající náklady. Žalobkyně podotkla, že při znalosti jejích poměrů (jeden jednatel, jeden zaměstnanec) musel správce daně vědět, že bude nezbytné na zakázky využít služeb třetího subjektu, což s sebou nese náklady. Podle žalobkyně proto mělo buď dojít k odečtení jejích výnosů z daňového základu a k úplnému popření obchodního vztahu, nebo k přiznání vynaložených nákladů, a to přinejmenším v minimální nutné výši s ohledem na rozsah prací a její personální možnosti. Žalobkyně poznamenala, že při svém skromném složení nemohla pokrýt

veškeré poptávané služby a stavební práce, činnost dodavatelů a subdodavatelů tudíž pro ni byla nezbytná, což správce daně nechal bez povšimnutí. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 184/2006 a 5 Afs 148/2006 a na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004 žalobkyně konstatovala, že správce daně je povinen dbát na správné stanovení výše daně, ať už pro to užije jakýkoli způsob, a že pokud správce daně uzná určitou část příjmu ke zdanění a odebere poplatníkovi část majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Podle žalobkyně tak není na překážku, že nebyla prokázána skutečná výše nákladů, neboť povinností správce daně bylo přiznat alespoň náklady k dosažení majetku minimálně nutné.

6. Žalobkyně shrnula, že správce daně postupoval přinejmenším lehkomyšlně, jeho konání vykazovalo znaky libovůle, nepochybně nešetřil její práva a „*nepostupoval v nejlepším zájmu objektivního zjištění daňové kontroly*“. Podle žalobkyně tím správce daně způsobil vady řízení mající za následek nezákonnost rozhodnutí, když svévolně přehlížel důkazní návrhy a ani ze své iniciativy neprováděl dokazování v souladu se zákonnými požadavky a zásadami daňového řízení, a to vše navzdory tomu, že žalobkyně promptně reagovala, spolupracovala a pečlivě odpovídala na výzvy k vyjádření včetně navrhování důkazů. Předběžné vyloučení důkazních prostředků z procesu dokazování kvůli jejich údajně absentující vypovídací potenci bez bližší znalosti jejich obsahu i jiné výše uvedené skutečnosti podle žalobkyně svědčí o zjevné nedbalosti správce daně a nezájmu o správné stanovení výše daně, které by mělo být jeho prioritou.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný nepřisvědčil názoru žalobkyně, že měl aktivně vyhledávat důkazní prostředky prokazující její nárok. Zdůraznil, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti uplatněných nákladů, a to nejen k prokázání uskutečnění plnění po formální stránce, ale také k prokázání faktického uskutečnění konkrétního plnění (včetně rozsahu a ceny) deklarovaným dodavatelem. Podle žalovaného žalobkyně zejména u uplatněných nákladů na stavební a zemní práce provedené společností MCH – STAV zcela rezignovala na svou důkazní povinnost, neboť vůbec neprokázala, jaké konkrétní práce měly být za fakturovanou částku přesahující tři milióny Kč provedeny. Žalovaný rozporoval tvrzení žalobkyně, že promptně reagovala, spolupracovala a pečlivě odpovídala na výzvy, neboť ve skutečnosti nereagovala na opakované výzvy k předložení evidence zakázek, předávacích protokolů, dodacích listů a smluv o dílo ke stavebním zakázkám, které by prokazovaly oprávněnost jí uplatněných nákladů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
8. K odmítnutému návrhu na výslech J. Ž. žalovaný poznamenal, že tento figuroval jako objednatel, odběratel i zákazník na výrobním listu, dodacím listu i smlouvě o dílo č. 322/10, přičemž nebyl ani statutárním orgánem žalobkyně, ani jejím zaměstnancem a předmětem jeho výpovědi mělo být sdělení, že nebyl skutečným odběratelem. Žalovaný zdůraznil, že toto tvrzení J. Ž. nebylo způsobilé potvrdit ani vyvrátit, zda náklady uplatněné žalobkyní ve výši 32 460 Kč byly vynaloženy podle § 24 zákona o daních z příjmů. Navržené svědecké výpovědi M. K. a V. K. (patrně myšleno Č., pozn. soudu) nebyly podle žalovaného způsobilé potvrdit nebo vyvrátit oprávněnost žalobkyní uplatněných nákladů, neboť od České správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že

společnost MCH – STAV neměla v předmětném roce žádné zaměstnance, a předmětem dokazování navíc bylo prokázání plnění mezi žalobkyní a uvedenou společností, nikoli prokázání spolupráce mezi zmíněnými osobami a společností MCH – STAV. Žalovaný podotkl, že odmítnutím navrhovaných svědeckých výpovědí nepředjímal jejich obsah, nýbrž postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek sp. zn. 5 Afs 147/2004) a Ústavního soudu (srov. nálezn sp. zn. I. ÚS 118/09).

9. Žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, na základě jaké úvahy dospěla žalobkyně k závěru, že správce daně dosáhl nepochopitelného závěru o rozporu výpovědí pana S. a paní Z.. Žalovaný popsal, že v napadeném rozhodnutí pouze hodnotil rozpor ve výpovědích pana Ž. a pana S., nicméně nikde nekonstatoval, že by sdělení pana S. a paní Z. byla kontradiktorní. K výpovědi svědka J. D. žalovaný připomněl, že svědek měl pramalé povědomí o fungování společnosti MCH – STAV, jeho výpověď byla nekonkrétní a z jejího obsahu nebylo možné dovodit, co bylo předmětem plnění. Ve vztahu k namítanému notářskému zápisu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 86/2007 s tím, že notářská doložka se nevztahuje k potvrzení obsahu notářského zápisu. Podle žalovaného nebyla výpověď pana D. při jednání konaném dne 28. 1. 2014 zmatená a nebyl dán důvod pro její odmítnutí jako důkazu. Žalovaný dodal, že i při odhlédnutí od tohoto důkazu nelze dospět k závěru, že žalobkyně prokázala faktické uskutečnění deklarovaných prací a služeb dodavatelem uvedeným na předložených účetních dokladech. Podle žalovaného bylo ve více než polovině případů zjištěno, že konečnému odběrateli byl předmět plnění předán či fakturován dříve, než byla data uskutečnění zdanitelného plnění uvedena na fakturách vystavených společností MCH – STAV. Za daných okolností žalovaný trval na tom, že žalobkyní tvrzená souvislost mezi vynaloženými náklady a dosaženými výnosy nemůže obstát. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 2/2011 s tím, že pokud žalobce neprokáže, od koho přijal služby a kolik za ně zaplatil, nejedná se o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného v případě, kdy nejsou splněny podmínky pro přechod na daňové pomůcky, není správcí daně bráněno v tom, aby příjmy z poskytnutých služeb považoval za daňově uznatelné a neprokázané náklady za jejich pořízení nikoli. Žalovaný uzavřel, že z předložených faktur byla zřejmá jen fakturovaná částka, nikoli však přesně specifikovaný rozsah plnění, a proto nebylo možné zohlednit jakoukoli částku nákladů, když není zřejmé, co bylo fakticky poskytnuto.

Ústní jednání soudu

10. Při jednání soudu konaném dne 18. 9. 2019 právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že důvodem pro podání žaloby byla skutečnost, že žalovaný nesprávně postupoval při hodnocení důkazů, kdy některé neprovedl vůbec a předjímal jejich obsah, tedy je hodnotil před jejich provedením, a jiné hodnotil nesprávně. Dále uvedl, že správce daně podal na jednatelku žalobkyně trestní oznámení pro krácení daně, nicméně jednatelka byla zproštěna obvinění, neboť podle soudu skutek nebyl trestným činem. Upozornil na to, že v trestním řízení byl vyslechnut i svědek K., který potvrdil, že pro subdodavatele žalobkyně pracoval. Dodal, že soud v trestním řízení dospěl k závěru, že pro společnost MCH – STAV pracovaly samostatně podnikající osoby a že náklady za provedené výkopy byly skutečně vynaloženy. V tom spatřoval právní zástupce žalobkyně odlišný přístup k dokazování oproti daňovým orgánům. Uzavřel, že soud v trestním řízení dospěl ke

skutkovým závěrům, ke kterým měl v případě řádného provedení dokazování dospět i správce daně.

11. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání uvedla, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že výdaje za okna údajně instalovaná v akci Z. byly použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně. Zdůraznila, že jako odběratel i objednatel oken byl v dokumentaci předložené výrobcem oken uveden pan Ž., který by v pozici svědka mohl potvrdit pouze negativní skutečnost, že nebyl odběratelem předmětných oken, a nemohl by tedy přinést pro věc relevantní zjištění. Ve vztahu k výkopovým pracím pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že žalobkyně v daňovém řízení nepředložila žádné relevantní listinné důkazy, ze kterých by vyplývalo, kým, kde a v jakém rozsahu byly pro ni výkopové práce provedeny. Dodala, že i při odhlédnutí od svědecké výpovědi pana D. by obsah notářského zápisu o prohlášení této osoby nebyl způsobilý odstranit důvodné pochybnosti daňových orgánů v dané věci. Podle pověřené pracovnice žalovaného ze samotné skutečnosti, že trestní soud dospěl k závěru, že skutek nebyl trestným činem, nelze dovozovat oprávněnost uplatnění výdajů v dané věci. Pověřená pracovnice žalovaného dále uvedla, že správce daně není povinen provést veškeré důkazní prostředky, které v daňovém řízení daňový subjekt navrhne. Pokud návrhu daňového subjektu nevyhoví, musí však tento svůj postoj řádně zdůvodnit. Takto podle jejího názoru správce daně v předmětné věci postupoval. Pokud správce daně vyhodnotil, že výpovědi navrhovaných svědků se nemohou týkat předmětu daného daňového řízení, postupoval podle pověřené pracovnice žalovaného v souladu se zákonem, pokud k provedení takových svědeckých výpovědí nepřikročil. K neprovedení výslechu svědka K. uvedla, že tento svědek mohl prokázat pouze vztah mezi ním a subdodavatelem žalobkyně, resp. nemohl přinést žádné osvětlení skutkového stavu ohledně vztahu mezi společnostmi MCH – STAV a žalobkyní.

Posouzení věci soudem

12. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
13. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
14. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním

právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

15. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
16. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

17. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).
18. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
19. V projednávané věci žalobkyně napadala toliko závěry daňových orgánů týkající se nákladů ve výši 32 460 Kč na výrobu plastových oken od společnosti OKAY PLAST a nákladů ve výši 3 114 410 Kč na stavební a zemní práce od společnosti MCH – STAV, a proto se soud – vázán rozsahem žalobních bodů – zabýval výhradně těmito náklady.
20. Ve vztahu k nákladům ve výši 3 114 410 Kč na stavební a zemní práce od společnosti MCH – STAV měl správce daně pochybnosti o faktické realizaci služeb tak, jak byly deklarovány na dokladech (přijatých fakturách) předložených žalobkyní. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že na fakturách byl pouze rámcově uveden předmět fakturace, ze kterého nebylo patrné, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly fakticky provedeny, přičemž zároveň nebyla předložena žádná smlouva či objednávka, předávací protokoly nebo jiné důkazní prostředky, z nichž by vyplynuly skutečnosti svědčící o faktické realizaci nakoupených služeb. Správce daně dále upozornil na to, že veškeré náklady měly být uhrazeny v hotovosti, v kontrolovaném zdaňovacím období došlo u společnosti MCH – STAV ke změně jednatele, jímž se stal J. D. s trvalým pobytem na adrese ohlašovny Městského úřadu Svitavy, a ke změně sídla na adresu, která je toliko virtuální. Kromě toho správce daně zjistil, že společnost MCH – STAV od svého vzniku nezveřejnila žádnou účetní závěrku a že tato společnost i její jednatel jsou podle místně příslušného správce daně nekontaktní. Správce daně současně požadoval, aby žalobkyně sdělila, jak byla navázána spolupráce se zmíněnou společností, s kým konkrétně žalobkyně jednala, kdo jí předával informace o poskytnutém plnění, kdo a komu předával vystavené faktury. Dále správce daně žalobkyni uložil, aby předložila podklady, na základě kterých byla stanovena cena za

poskytnuté služby (předběžné kalkulace, zápisy z obchodních jednání apod.), a důkazní prostředky, ze kterých bude patrné, o jaké konkrétní stavební práce se jednalo, jakým způsobem byly prováděny, v jakém rozsahu a v jaké konkrétní lokalitě byly provedeny, kdy, kde a kým bylo dílo převzato. Správce daně žalobkyni vyzval, aby předložila smlouvy o dílo, stavební deníky, protokoly o předání a převzetí stavby, evidence o nákupu a spotřebě stavebního materiálu, rozpočty, doklady o vyúčtování stavebních prací a jejich časovém harmonogramu, a aby dále specifikovala použitou mechanizaci včetně registračních značek vozidel a přiřadila jednotlivé subdodávky k vystaveným fakturám. Současně správce daně požadoval prokázání faktické realizace úhrad předkládaných pokladních dokladů, tj. kde a kým došlo k předání hotovosti, komu byla hotovost předána, v jakých bankovkách, zda byl u předání někdo přítomen apod.

21. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud naprosto oprávněnými, důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými, neboť z dokladů předložených žalobkyní skutečně nijak nevyplývá, že fakturované služby v podobě stavebních a zemních prací skutečně žalobkyni poskytla společnost MCH – STAV, o jaké konkrétní služby (vymezené objemem prací, přesným místem a termínem realizace a časem stráveným těmito pracemi) se jednalo a zda žalobkyně skutečně za tyto služby zaplatila tvrzené částky v celkové výši 3 114 410 Kč. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že byly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že výdaje ve výši 3 114 410 Kč byly skutečně vynaloženy za konkrétní stavební a zemní práce poskytnuté společností MCH – STAV a že byly této společnosti skutečně uhrazeny. To ovšem žalobkyně neprokázala, tedy své důkazní břemeno neunesla, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v její neprospěch.
22. Soud nepřisvědčil námitkám žalobkyně zpochybňujícím neprovedení důkazu výsledkem navržených svědků M. K. (resp. K.) a V. Č., neboť ve shodě s daňovými orgány má soud za to, že jejich svědecké výpovědi by nebyly způsobilé prokázat existenci plnění ze strany společnosti MCH – STAV vůči žalobkyni v rozsahu deklarovaném na jednotlivých fakturách ani prokázat spolupráci mezi žalobkyní a společností MCH – STAV. Svědci by mohli vypovídat pouze o svém vztahu se společností MCH – STAV, což podle názoru soudu nemůže prokázat existenci konkrétních plnění definovaných místem, termínem, časovým rozsahem a objemem provedených prací podle jednotlivých faktur, a tím spíš pak tyto výpovědi nemohou prokázat skutečné uhrazení celkové částky 3 114 410 Kč ze strany žalobkyně vůči společnosti MCH – STAV. V tomto směru nepovažuje soud neprovedení navržených dvou výsledků svědků za nezákonné hodnocení neprovedených důkazů, neboť svědek může vypovídat jen o skutečnostech, které jsou mu známy, resp. které přímo zažil, což pochopitelně vztahy mezi žalobkyní a společností MCH – STAV v případě svědků M. K. (resp. K.) a V. Č. být nemohou, když i sama žalobkyně uváděla, že tyto osoby pouze prováděly práce pro MCH – STAV. Postup daňových orgánů proto podle názoru zdejšího soudu nebyl ani v rozporu se závěry žalobkyně zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009-104, dostupného na www.nssoud.cz.
23. Tvrdí-li žalobkyně, že komunikace se současnými zástupci společnosti MCH – STAV je v podstatě neuskutečnitelná, soud zdůrazňuje, že tato skutečnost jde výhradně k její tíži.

Žalobkyně si totiž měla být vědoma toho, že uplatní-li v daňovém přiznání určité náklady s tím, že byly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, bude její povinností tyto skutečnosti v daňovém řízení prokázat. Pokud tedy žalobkyně v rámci obchodních vztahů se společností MCH – STAV zcela rezignovala na pořizování jakýchkoli hmotných dokladů o prováděných pracích (smlouvy o dílo, objednávky, stavební deníky, předávací protokoly apod.), sama se tím uvrhla do složité důkazní situace. Popsaný laxní přístup žalobkyně přitom v žádném případě nelze přenášet na daňové orgány a požadovat, aby namísto žalobkyně opatřovaly jakékoli důkazní prostředky. Žalobkyní naznačovaný výklad § 92 daňového řádu je podle názoru soudu v příkrém rozporu se shora vysvětleným rozvržením důkazního břemene v daňovém řízení, neboť povinnost správce daně zjistit co nejúplněji skutkový stav neznamena, že by daňové orgány měly povinnost vyhledávat namísto žalobkyně jakékoli možnosti, jak by jí daňovou povinnost snížily. Soud opakuje, že odpovědnost za prokázání jednotlivých tvrzení žalobkyně leží výhradně na ní samotné.

24. Pokud jde o sdělení J. D., jednatele společnosti MCH – STAV, zaznamenané ve formě notářského zápisu, soud zdůrazňuje, že notářský zápis potvrzuje pouze to, že zmíněná osoba před notářem přednesla určitá tvrzení, v žádném případě však neosvědčuje jejich pravdivost. Žalobkyně by si dále měla uvědomit, že ani předložený notářský zápis neobsahuje dostatek informací k tomu, aby bylo možné řádně identifikovat jednotlivá poskytnutá plnění ze strany společnosti MCH – STAV (místem, termínem, časovým rozsahem a objemem provedených prací), tudíž není způsobilý prokázat, že společnost MCH – STAV skutečně realizovala služby uvedené v jí vystavených fakturách. Zároveň zmíněný notářský zápis neobsahuje dostatek údajů k jednotlivým úhradám předmětných faktur, tudíž jím nemůže být prokázáno ani skutečné vynaložení žalobkyní tvrzených nákladů. Z hlediska hodnocení provedených důkazů pak notářský zápis rozhodně nemůže mít vyšší důkazní hodnotu než výslech svědka. I kdyby však soud odhlédl od obsahu výpovědi svědka J. D., který byl v době výsledku pod vlivem alkoholu, a vzal v potaz pouze sdělení této osoby zaznamenané ve formě notářského zápisu, stále platí, že tím nebyla prokázána oprávněnost žalobkyní tvrzených výdajů a naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to ani ve spojení s dalšími provedenými důkazy. Soud opakuje, že ze žádného z provedených důkazů nevyplývá, že společnost MCH – STAV skutečně pro žalobkyni vykonala fakturované stavební a zemní práce, když není znám jejich objem (rozsah), přesné místo, datum a čas jejich konání, a že jí žalobkyně tyto služby skutečně uhradila.
25. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by bylo povinností daňových orgánů přiřadit k jejím tvrzeným výnosům odpovídající náklady. Žalobkyně by si měla uvědomit, že v daném případě byla daň stanovena na základě dokazování, kdy ve vztahu k výnosům bylo předloženo dostatek důkazních prostředků (smlouvy o dílo, předávací protokoly apod.), zatímco náklady (výdaje) na stavební a zemní práce fakturované společností MCH – STAV nebyly prokázány vůbec. Jak již soud uvedl, důkazní břemeno v tomto smyslu tížilo výhradně žalobkyni, která je neunesla, tudíž daňové orgány zcela oprávněně výdaje ve výši 3 114 410 Kč nepovažovaly za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je přitom naprosto irelevantní, zda byla žalobkyně schopna předmětné stavební a zemní práce realizovat sama s využitím svých zaměstnanců (brigádníků), nebo zda si na to najala nějakého dodavatele, neboť tuto skutečnost sama neprokázala. Žalobkyní namítaná nutnost přiznat alespoň relevantní část výdajů podle názoru soudu nevyplývá ani z judikatury, kterou žalobkyně v dané souvislosti citovala. Rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123, dostupný na www.nssoud.cz, řešil případ stanovení daně podle pomůcek, tudíž jeho závěry jsou pro projednávanou věc zcela irelevantní. Stejně tak v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že bylo namístě stanovit daň podle pomůcek, v případě žalobkyně ovšem podle názoru zdejšího soudu taková situace nenastala, a proto žalobkyní citované závěry Nejvyššího správního soudu nelze na projednávanou věc aplikovat. Relevantním neshledal zdejší soud ani odkaz na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupný na nalus.usoud.cz, neboť v něm byla řešena procesní pochybení daňových orgánů, která se však v projednávané věci nevyskytla.

26. V postupu správce daně nezjistil soud tvrzenou lehkomyšlnost či libovůli, a pokud jde o náklady ve výši 3 114 410 Kč za stavební a zemní práce od společnosti MCH – STAV, nelze podle názoru soudu hovořit ani o porušení jakýchkoli práv žalobkyně či přehlížení důkazních návrhů. Daňové orgány naopak ve vztahu k těmto nákladům postupovaly plně v souladu se zákonem a zásadami daňového řízení. Soud opakuje, že neprovedení výslechu svědků M. K. (resp. K.) a V. Č. nepředstavuje předběžné vyloučení důkazních prostředků bez bližší znalosti jejich obsahu, a dodává, že z tohoto postupu správce daně nelze dovozovat údajnou zjevnou nedbalost a nezáměr o správné stanovení daně.
27. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že promptně reagovala, spolupracovala a pečlivě odpovídala na výzvy k vyjádření včetně navrhování důkazů, soud podotýká, že žalobkyně na výzvy správce daně nereagovala dostatečně, neboť svá tvrzení a důkazní návrhy správci daně postupně dávkovala, ačkoli z obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 6. 2013 jednoznačně vyplývá, co všechno měla žalobkyně doložit. Citovaná výzva navíc dokládá, že žalobkyně navzdory předchozím výzvám nedoložila například evidenci svých zakázek. Soud proto konstatuje, že si žalobkyně svou spoluprací se správcem daně příliš idealizuje. Nicméně platí, že i kdyby její spolupráce byla bezchybná, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že své důkazní břemeno ve vztahu k nákladům ve výši 3 114 410 Kč na stavební a zemní práce od společnosti MCH – STAV neunesla. Daňové orgány proto rozhodly správně, pokud tyto náklady neakceptovaly jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Na tomto místě soud ve vztahu k námitkám žalobkyně poukazujícím na průběh a výsledky trestního řízení vedeného proti její jednatelce zdůrazňuje zásadní rozdíl mezi trestním a daňovým řízením, kdy trestní řízení je ovládáno vyšetřovací zásadou, zatímco daňové řízení je vystavěno na výše vysvětleném principu rozvržení (přenášení) důkazního břemene. V daném případě žalobkyně své důkazní břemeno, pokud jde o uplatněné náklady na stavební a zemní práce od společnosti MCH – STAV, neunesla, což jde výhradně k její tíži, a nic na tom nemůže změnit ani výsledek zmíněného trestního řízení.
29. Následně se soud zaměřil na námitky týkající se nákladů na výrobu plastových oken (doklad pf2010093). Ve vztahu k těmto nákladům měl správce daně pochybnosti o oprávněnosti jejich uplatnění jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že na účetních dokladech nebylo blíže specifikováno, které konkrétní stavební akce (zakázky) se nákup stavebního materiálu týká, a dále tím, že navzdory výzvám ze dne 26. 4. 2013, 30. 4. 2013 a 16. 5. 2013 nebyla předložena evidence jednotlivých stavebních akcí (zakázek). Správce daně proto žalobkyni ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 6. 2013 vyzval, aby předložila evidenci veškerých stavebních akcí (zakázek), které byly prováděny v roce

2010, a aby zároveň uvedla, jakému konkrétnímu odběrateli byly uvedené náklady fakturovány a jakým způsobem a kdy přesně byla tato fakturace zahrnuta do výnosů roku 2010. Správce daně současně požadoval, aby žalobkyně k jednotlivým stavebním akcím předložila veškeré uzavřené smlouvy včetně dodatků, objednávky, zápisy o předání a převzetí prací, stavební deníky apod., a uložil jí, aby prokázala a vysvětlila, že jí uváděné výdaje ve výši 531 552,33 Kč (zahrnující i částku 32 460 Kč za výrobu plastových oken) jsou výdaji vynaloženými k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

30. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud naprosto oprávněnými, důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými, neboť z dokladů předložených žalobkyní skutečně nijak nevyplývá, že k dosažení, zajištění či udržení jakého konkrétního zdanitelného příjmu výdaj ve výši 32 460 Kč sloužil, tj. pro jakou zakázku realizovanou žalobkyní byl použit. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že byly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že výdaj ve výši 32 460 Kč na výrobu plastových oken skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jejích zdanitelných příjmů.
31. Soud nepřehlédl, že žalobkyně v reakci na zmíněnou výzvu ze dne 6. 6. 2013 správci daně dne 12. 8. 2013 k dokladu pf2010093 sdělila, že šlo o dodávku na akci Z. – viz doklad U0019 ze dne 31. 12. 2010. Tento doklad ovšem žalobkyně k citovanému sdělení nepřiložila a ani později jej správci daně nepředala, tudíž lze konstatovat, že zůstalo u pouhého tvrzení, které mimo jakoukoli pochybnost k prokázání oprávněnosti uplatnění výdaje ve výši 32 460 Kč nepostačovalo. Na tuto skutečnost ostatně správce daně žalobkyni upozornil v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 28. 5. 2014. Žalobkyně následně navrhla provedení důkazu výsledkem svědka – svého tehdejšího zaměstnance P. S.. Výslech se uskutečnil dne 26. 9. 2014 a svědek při něm uvedl, že byl požádán bývalým zaměstnancem žalobkyně T. Z., aby u jeho přítelkyně udělal okna. Svědek si nepamatoval, o jaká konkrétní okna se jednalo, objednána byla tři nebo čtyři, kolik přesně nevěděl, výměna proběhla v celém bytě, adresu nevěděl, bylo to v Březinách. Okna montoval svědek osobně asi v srpnu, trvalo to jedno odpoledne (čtyři až pět hodin). Okna byla objednána telefonicky, číslo zakázky uvedené na faktuře bylo podle svědka interním číslem dodavatele (společnosti OKAY PLAST), zaměření provedl svědek, trvalo asi dvacet minut. Na způsob dopravy oken si svědek nevzpomněl. Na dotaz, proč byl materiál pořízen 26. 7. 2010 a prodán vnitřním dokladem až 31. 12. 2010 a proč nebyla vystavena faktura, ale jen interní doklad, svědek odpověděl, že čtyři týdny před zadáním do výroby obdrželi od pana Z. zálohu 20 000 Kč, na kterou nebyl vystaven žádný příjmový doklad. Pak vznikly mezi panem Z. a jeho přítelkyní problémy, montáž oken, která byla již vyrobena a připravena k odvozu, byla odložena a proběhla mezi osmým a devátým měsícem roku 2010. Svědek dodal, že majitelka objektu byla v té době v zahraničí, nebylo komu fakturovat, tak bylo účtováno interním dokladem.
32. Popsaná výpověď svědka P. S. ovšem podle názoru soudu nevedla k odstranění správcem daně vytčených pochybností, neboť – jak zjistil správce daně od dodavatele OKAY PLAST – předmětem zakázky č. 332/10 byla výroba sedmi oken, zatímco svědek mluvil o třech až

čtyřech, dodavatel předložil smlouvu o dílo č. 332/10, zatímco svědek tvrdil, že uvedené číslo je jen interním číslem dodavatele. Další pochybnosti pak vyvolává skutečnost, že na zmíněné smlouvě, stejně jako na výrobním listu a dodacím listu, které rovněž předložila společnost OKAY PLAST, je jako objednavatel/zákazník/odběratel uveden pan Ž. a pouze na smlouvě je k tomu ručně dopsána poznámka „fakturace“, od níž směřuje šipka k ručně dopsaným identifikačním údajům žalobkyně. Tyto přetrvávající pochybnosti sdělil správce daně žalobkyni v rámci seznámení s doplněným výsledkem kontrolního zjištění dne 26. 11. 2014. V reakci na to žalobkyně v podání ze dne 26. 1. 2015 navrhla provedení důkazu výsledkem svědka J. Ž., který by podle ní měl dosvědčit důvod svého figurování v předmětné zakázce a okolnosti týkající se použití předmětného materiálu. Tento důkaz již správce daně neprovedl s odůvodněním, že nemá „vypovídací potenci“, což žalovaný dále rozvinul v tom směru, že tvrzení svědka, že nebyl skutečným odběratelem, by neprokázalo, zda byly náklady vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (svědkovi podle žalovaného nemohlo být známo, zda byly výdaje skutečně vynaloženy na zakázku Z.).

33. S uvedenými závěry daňových orgánů ohledně vypovídací hodnoty svědecké výpovědi J. Ž. se soud neztotožnil. Soud naopak považuje za podstatné to, že navržený svědek podpisem na dodacím listu vystaveném společností OKAY PLAST potvrdil, že vyrobená plastová okna, jež byla fakturována žalobkyni, převzal. Svědecká výpověď J. Ž. tedy mohla přinejmenším objasnit, jak s těmito okny dále nakládal a zda, případně kde a za jakých okolností je předal žalobkyni. Soud připomíná, že svědek P. S. netvrdil, že předmětná okna objednával přímo on a přímo u společnosti OKAY PLAST, tudíž výslech svědka J. Ž. mohl osvětlit i okolnosti samotného objednání předmětných oken. Soud dále zdůrazňuje, že se daňové orgány svědka P. S. nezeptaly na roli J. Ž. v dané obchodní transakci a nekonfrontovaly jej se svými zjištěními, tudíž jejich závěr o nedostatku „vypovídací potence“ výslechu J. Ž. pokládá soud za čistou spekulaci.
34. Soud proto shledal, že námitka žalobkyně napadající neprovedení navrženého důkazu výsledkem svědka J. Ž. jakožto nezákonné předjímání přínosu neprovedení důkazu je důvodná. Právní názor žalovaného o nadbytečnosti či nepotřebnosti (nedostatku „vypovídací potence“) tohoto důkazu vyhodnotil soud jako nesprávný, což činí napadené rozhodnutí nezákonným a je důvodem pro jeho zrušení podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
35. K dalším námitkám týkajícím se nákladů na výrobu plastových oken (doklad pf2010093) soud podotýká, že mu nepřísluší předjímat, jak budou daňové orgány hodnotit provedené důkazy poté, co je doplní o výslech svědka J. Ž., a proto se k těmto námitkám (včetně otázek vztahujících se ke způsobu domluvy obchodů mezi žalobkyní a společností OKAY PLAST a tvrzené absence rozporu mezi výpovědí svědka P. S. a sdělením zaměstnankyně společnosti OKAY PLAST P. Z.) soud nebude vyjadřovat. Pouze na okraj soud poznamenává, že jakkoli existuje v oblasti stavebních prací určitá zavedená obchodní praxe, nic to nemění na povinnosti daňových subjektů prokazovat jimi tvrzené skutečnosti. Je tedy pouze na daňovém subjektu (zde žalobkyni), zda u jednotlivých zakázek bude uzavírat smlouvy ústně, nebo písemně a zda bude trvat na vyhotovení písemných objednávek a předávacích protokolů, či nikoli. Neexistence takových dokladů ovšem každému daňovému subjektu významně ztěžuje možnost prokázání daňově relevantních skutečností a jde výhradně k jeho tíži.
36. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť vychází z nesprávného právního názoru o nadbytečnosti navrženého

důkazu výsledkem svědka J. Ž.. Soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.

37. Žalobkyní navržené dokazování výsledkem svědků J. Ž., P. S., M. K. (K.) a V. Č. a listinami ze soudního spisu Okresního soudu v Děčíně sp. zn. 2 T 40/2016 zdejší soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť je vyhodnotil jako nadbytečné. Svědek P. S. byl vyslechnut v daňovém řízení a opakování jeho výsledku před soudem by nemohlo přinést žádné nové relevantní skutečnosti. K ostatním navrženým svědkům soud podotýká, že předmětem žalobních námitek byla samotná skutečnost, zda daňové orgány pochybily, když tyto svědky nevyslechly. Na soudu proto bylo posoudit správnost závěrů o neprovedení těchto důkazů, k čemuž rozhodně nebylo třeba, aby soud tyto svědky vyslychal. K listinám ze spisu Okresního soudu v Děčíně zdejší soud poznamenává, že daňové řízení je zcela svébytné a obsah uvedeného soudního spisu nemůže nic změnit na tom, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně stavebních a zemních prací od společnosti MCH – STAV neunesla.
38. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 15 960 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT; účast u jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g) AT], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT], z cestovného k jednání soudu dne 18. 9. 2019 z Děčína do Ústí nad Labem a zpět (celkem 50 km) ve výši 311 Kč, z částky 200 Kč jako náhrady za promeškaný čas strávený cestou k jednání soudu a zpět [dvě započaté půlhodiny po 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 14 odst. 1 písm. b) a odst. 3 AT] a z částky 2 249 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Ústí nad Labem 18. září 2019

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu