



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **B – stav com s. r. o.**, IČO: 28714229,
sídlem Mostecká 1487, 419 01 Duchcov 1,
zastoupená advokátem Mgr. Markem Nemethem,
sídlem Opletalova 55, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2016, č. j. 1126/16/5200-11434-703000,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2016, č. j. 1126/16/5200-11434-703000, kterým bylo zamítnuto její dovolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“), ze dne 18. 8. 2014, č. j. 1858356/14/2514-24803-505524, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 1 289 150 Kč a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 257 830 Kč. Žalobkyně se současně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že daňové orgány účelově vybíraly ze spisu pouze důkazní prostředky, které se jim hodily a měly být v neprospěch žalobkyně, a zcela přehlížely důkazní prostředky, které svědčily v její prospěch.
3. Žalobkyně zdůraznila, že nesouhlasí s tím, aby byly v řízení použity důkazní materiály opatřené v jiném daňovém řízení vedeném vůči A. P. Žalobkyně uvedla, že se k důkazním prostředkům opatřeným v daňovém řízení vedeném vůči A. P. nemohla v odvolacím řízení vyjádřit, nebyla informována odvolacím orgánem o jejich existenci, o možnosti jejich použití a o závěrech, které z nich žalovaný činí. Dle žalobkyně není možné, aby si v odvolacím řízení žalovaný sám opatroval důkazy, daňovému subjektu je zamlčel a následně je použil v rámci odůvodnění rozhodnutí ve věci.
4. K poukazu správních orgánů, že byl zjištěn rozpor mezi výpovědí žalobkyně a svědka P. v tom, že svědek uváděl, že smlouvy se uzavíraly v Bílině za Intersparem, a žalobkyně uváděla, že se uzavíraly u účetní, žalobkyně uvedla, že by si měl žalovaný prověřit, kde sídlí účetní.
5. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že A. P. při výslechu konaném dne 1. 4. 2014 uvedl, že mezi ním a žalobkyní probíhala spolupráce a jednalo se o výkopové práce převážně v jižních Čechách u Strakonice a Příbrami. Dále uvedl, že mu pan B. zapůjčil stroje a zaměstnanci se dopravovali sami. Žalobkyně opět trvala na tom, že hodnocení výpovědi A. P. v tom směru, že jeho výpověď neprokázala, že pan P. pro ni provedl tvrzené výkopové práce, nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně trvala na tom, že svědek výslovně uvedl, že tyto práce provedl. Pokud svědek výslovně uvede, že výkopové práce vykonal, nemůže mu dle žalobkyně správce daně vnucovat, že výkopové práce nevykonal. Pokud správce daně svědkovi neuvěřil, pak zpráva o daňové kontrole i žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje jakékoliv hodnocení předmětné výpovědi v tomto směru. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje dle žalobkyně žádný důvod, proč daňové orgány výpovědi svědka nevěří. V tomto směru považuje žalobkyně rozhodnutí daňových orgánů za nepřezkoumatelné.
6. Dále poukázala žalobkyně na skutečnost, že svědek P. byl zachycen na fotografii ze stavby. Žalovaný k této fotografii uvedl, že dokládá pouze přítomnost svědka na stavbě, ale neprokazuje, že realizoval práce na této stavbě či na ostatních fakturovaných stavbách. K tomu žalobkyně uvedla, že svědek T. uvedl, že na předmětné fotografii mu A. P. zadává práci. Dle žalobkyně se jedná o řetěz přímých a nepřímých důkazů o tom, že svědek P. pro žalobkyni jako subdodavatel pracoval. K závěru žalovaného, že svědek T. neuvedl žádné bližší informace o tom, kde konkrétní práce probíhaly (objekty či stanoviště), a neuvedl ani žádné jiné jméno spolupracovníků, žalobkyně namítla, že na tyto informace se svědka správce daně neptal. Svědek uvedl jednotlivá města a skutečnost, že byly konány výkopové práce. Žalobkyně trvala na tom, že z výpovědi svědka T. vyplývá, že zná A. P., že pro něho pracoval a prováděl pro něho práce ve Strakonici, Milevsku, Písku, Plzni, Českých Budějovicích, Praze - Žižkově, Varnsdorfu, Velkém Šenově, Stochově a Berouně. Žalobkyně trvala na tom, že výpověď svědka T. byla podrobná, přesvědčivá a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

důvěryhodná. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že A. P. při ústním jednání správci daně potvrdil, že nikdy nespolupracoval s I. T. a nikdy s ním nebyl v odběratelsko-dodavatelském vztahu. Dle žalobkyně totiž svědek P. spolupráci s I. T. nepopřel a dokonce jej při výslechu na fotografii identifikoval jako svého pracovníka, byť jméno neuvedl. Dle žalobkyně byla absurdní představa, že zaměstnavatel bude znát všechny své zaměstnance tak důkladně, aby je dokázal identifikovat na fotografii, uvést ke každému, jak s ním navázal spolupráci, a to pět let zpětně.

7. Žalobkyně namítala, že odmítnutí provedení výslechu J. B., který je bývalým jednatelem žalobkyně, avšak v době návrhu již jednatelem žalobkyně nebyl, bylo nedůvodné. Dle žalobkyně byl takový důkazní prostředek přípustný a svědek měl být řádně vyslechnut.
8. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný vyčítá svědkovi R. K., že nedokázal sdělit, kolik lidí A. P. se stavebních prací skutečně účastnilo a kolik jich svědek P. zaměstnával. Svědek K. dle žalobkyně podrobně vyjmenoval jednotlivé lokality, kde svědek P. pro žalobkyni pracoval a uvedl i to, co tam pro ni dělal. Dále svědek potvrdil, že vozil svědka P. na stavby, na kterých tento svědek prováděl výkopové práce pro žalobkyni. K rozsahu prací žalobkyně uvedla, že nelze dokládat detaily každého jednotlivého výkopu. Trvala na tom, že žádné důkazy získané daňovými orgány nevyvrací svědeckou výpověď R. K.
9. Žalobkyně trvala na tom, že skutečnost, že A. P. pro ni pracoval, potvrdili svědeckou výpovědí sám A. P., I. T., R. K. K absenci listinných dokladů žalobkyně uvedla, že u výkopových prací není třeba písemných smluv, neboť jde o jednoduché práce a nikoho by nenapadlo na ně vyhotovovat předávací protokoly. Výkon nemůže mít např. skryté vady a jen těžko si lze představit jeho reklamaci.
10. K platbám v hotovosti žalobkyně uvedla, že jejich použití není zakázáno a současná právní úprava je nevylučuje, nechápe tedy, proč jsou jí platby v hotovosti žalovaným přičítány k tíži.
11. Ve vztahu k protokolům získaným z daňového řízení s A. P., které žalovaný připojil ke spisu (protokol o ústním jednání ze dne 29. 4. 2013, ze dne 1. 7. 2013 a ze dne 7. 7. 2015), žalobkyně namítala, že daňové orgány neseznámily žalobkyni s tím, že hodlají provést důkazy shora uvedenými důkazními prostředky. Takto „potajmu“ získanými důkazními prostředky žalovaný porušil dle žalobkyně její práva, když ji neseznámil s uvedenými důkazy a ani s tím, že z nich hodlá něco „vyvozovat“. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěry, které žalovaný z uvedených protokolů učinil. Pokud A. P. doložil dohodu o provedení práce, nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že kromě doložené dohody o provedení práce ze žádných jiných důkazních prostředků nevyplývá, že by R. K. byl zaměstnancem A. P. Takový závěr považovala žalobkyně za svévoli ze strany žalovaného.
12. Dále žalobkyně namítala, že správce daně neprovedl hodnocení svědků a jejich výpovědí. Zdůraznila, že hodnocení důkazů nemůže být libovůlí a musí zabezpečit přesné, pravdivé a úplné zjištění skutkového stavu. Žalovaný jako odvolací orgán se pokusil tuto vadu zhojit namísto toho, aby dodatečné výměry zrušil pro nepřezkoumatelnost. Tímto postupem žalovaný dle žalobkyně porušil zásadu dvojinstančnosti.
13. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, žalobkyně zdůraznila, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů musí vyplynout, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí. Dle žalobkyně bylo nepřípustné, aby daňový orgán svévolně ze své úvahy vyloučil některá vyjádření svědků, jak dle jejího názoru učinily daňové orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v případě uvedených výsledků svědků. Nebylo možné, aby daňové orgány přihlížely pouze k těm skutečnostem, které si zvolí.

14. K požadavku daňových orgánů na předložení listinných důkazů žalobkyně uvedla, že klíčové bylo zjistit, zda byly stavební práce A. P. pro žalobkyni odvedeny, či nikoliv. Zdůraznila, že existenci smluvního vztahu svědek P. výslovně potvrdil, stejně jako svědek T. a svědek K. Konstatovala, že smlouva o dílo nemusí být písemná.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále upozornil, že žalobkyně v žalobě odkazovala na zprávu o daňové kontrole daně z přidané hodnoty, přestože se v daném případě jedná o posouzení žaloby proti rozhodnutí týkajícímu se daně z příjmů právnických osob. Dále k poukazu žalobkyně na použití důkazních prostředků z jiného daňového řízení vedeného vůči A. P. žalovaný uvedl, že žalobkyně byla s novými důkazními prostředky a jejich hodnocením seznámena v rámci odvolacího řízení písemností ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37753/15/5200-11434-70300. V uvedené písemnosti byla zároveň vyzvána v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a k případnému navržení provedení dalších důkazních prostředků.
16. K poukazu na rozpor výpovědi žalobkyně a svědka P. ohledně místa uzavírání smluv o dílo žalovaný uvedl, že na uvedeném rozporu trvá, neboť A. H. v odvolacím řízení vypovídala jako svědek a potvrdila, že v roce 2011 zpracovávala žalobkyni účetnictví a že ji pan P. s panem B. (bývalý jednatel žalobkyně) navštívili v kanceláři, současně však také uvedla, že si nepamatuje, že by byla někdy přítomna podpisu jakýchkoliv smluv mezi panem P. a žalobkyní. K tomu žalovaný podotkl, že žalobkyně předložila několik smluv o dílo uzavřených s panem P., takže k jejich podpisu v kanceláři u jeho účetní by muselo docházet opakovaně. Kancelář paní H. se sice nacházela nedaleko Intersparu v Bílině, ale vzhledem k výše uvedenému rozporu, zda se smlouvy měly uzavírat za Intersparem nebo v kanceláři účetní, dle žalovaného stále trvá.
17. K výpovědi svědka A. P. žalovaný uvedl, že svědek sice formálně potvrdil realizaci prací, ale jeho výpověď není dle žalovaného věrohodná, neboť při jejím posouzení s ostatními důkazními prostředky byly zjištěny rozpory, které vyvolaly další pochybnosti o realizaci ověřovaných plnění. Například svědek P. nezná I. T., kterého dle žalovaného neidentifikoval ani z předložené fotografie, zatímco I. T. tvrdí, že pro pana P. pracoval a podílel se na ověřovaných plněních.
18. Ke svědecké výpovědi svědka T. žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a doplnil, že svědek potvrdil spolupráci s dodavatelem P. pouze formálně, ale pochybnosti o skutečnosti, zda se uvedené osoby vůbec znaly, a o jejich spolupráci však dle žalovaného vyvráceny nebyly.
19. K odmítnutí svědecké výpovědi J. B., bývalého jednatele žalobkyně, žalovaný uvedl, že vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které dle jeho názoru vyplývá, že tuto svědeckou výpověď nebylo možno provést, neboť navrhovaný svědek by vypovídal o skutečnostech týkajících se právnické osoby a o období, kdy byl statutárním orgánem této právnické osoby.
20. K poukazu žalobkyně, že jí nemůže být vyčítána absence listinných důkazů v podobě předávacích protokolů či smluv o dílo, žalovaný uvedl, že vyhotovení písemného Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odsouhlasení provedených prací, resp. předávacích protokolů, žalobkyně smluvně dohodla s dodavatelem P. ve smlouvách o dílo, ale tyto důkazní prostředky nebyly předloženy.

21. K otázce plateb prováděných v hotovosti žalovaný uvedl, že tuto skutečnost nepřičítá žalobkyni k tíži. Žalovaný vyjádřil totiž pochybnosti nejen k hotovostnímu placení ověřovaných plnění, ale také zpochybnil, zda pokladní doklady dodavatel P. podepsal, stejně jako ověřované faktury či smlouvy o dílo.
22. K poukazu žalobkyně na to, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí odstraňoval vady prvostupňového řízení, které měly spočívat v nedostatečném hodnocení svědeckých výpovědí, žalovaný konstatoval, že je odvolací orgán v daňovém řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu oprávněn v rámci odvolacího řízení takové vady odstranit.
23. Dále žalovaný zdůraznil, že v předmětné věci postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, kdy hodnotil důkazy podle své úvahy, posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Při tom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Dle žalovaného svědci sice formálně potvrdili realizaci ověřovaných plnění, případně skutečnost, že pracovali pro dodavatele P., ale při porovnání těchto výpovědí s ostatními důkazními prostředky vyšly najevo rozpory, které žalobkyně v předmětném řízení neodstranila. Zdůraznil, že nevyčítá žalobkyni, že nepředložila více listinných důkazů. Volba důkazních prostředků byla zcela na její úvaze. Žalobkyně předložila k většině ověřovaných plnění smlouvy o dílo, na kterých však daňové orgány zpochybňovaly podpis pana P., a v několika případech pouze objednávky. Žalobkyně nepředložila stavební deníky, rozpisy prací, předávací protokoly, jmenný seznam pracovníků a podobně, přičemž s ohledem na fakturovaný objem prací a text smluv o dílo, bylo namístě existenci alespoň některých z uvedených listinných důkazních prostředků předpokládat. Žalovaný trval na tom, že žalobkyni se v rámci daňového řízení nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů ve výši 6 784 999 Kč ve zdaňovacím období roku 2011, neboť neprokázala, že šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Jednání

24. Právní zástupce žalobkyně při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení. Zdůraznil, že zásadní procesní námitkou je skutečnost, že v rámci daňového řízení žalobce byly využity výpovědi pana P. získané v jiném daňovém řízení zachycené v protokolech ze dne 29. 4. 2013, 1. 7. 2013 a 7. 7. 2015, a to v řízení vedeném s panem P. jako daňovým subjektem. Namítal, že s uvedenými doklady nebyl žalobce seznámen, a přesto žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí z těchto dokladů dovozoval nevěrohodnost svědka P. Zdůraznil, že všichni svědci, tzn. A. P., I. T. i R. K., vypovídali tak, že pracovali pro svědka P., výslovně uvedli i místa, kde práce odváděli, a proto považuje za prokázané, že svědek P. prováděl práce pro žalobce. Nesouhlasil s tím, že daňové orgány přistupovaly k výpovědím svědka P. a priori tak, jakoby byly nedůvěryhodné. Trval na tom, že nebyl žádný důvod nevyhovět návrhu na provedení výsledku bývalého jednatele žalobce pana J. B. v daňovém řízení.
25. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na písemné vyjádření k podané žalobě. Uvedla, že žalobce neprokázal oprávněnost daňově účinných výdajů fakturovaných za práce panu P. Zdůraznila, že v rámci daňového řízení nebylo prokázáno ze strany žalobce, že by fakturované práce byly skutečně provedeny dodavatelem P. K poukazu na podklady zahrnuté daňovými orgány do spisového materiálu z jiného Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňového řízení odkázala na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37753/15/5200-11434-703000. Trvala na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy.

26. Při jednání byl proveden důkaz úplným výpisem z obchodního rejstříku na žalobkyni pořízeného soudem dne 23. 5. 2019 prostřednictvím internetu.

Posouzení věci soudem

27. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.
28. Primárně se soud zabýval otázkou, zda byla žalobkyně řádně seznámena se všemi podklady, o které žalovaný řízení doplnil v rámci odvolacího řízení, zejména, zda byla seznámena se skutečností, že do spisu byly zahrnuty protokoly o jednáních s A. P., které byly vyhotoveny v daňovém řízení, které se netýkalo daňové povinnosti žalobkyně, ale předmětného A. P. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně byla přípisem ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37753/15/5200-11434-703000, seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy opatřenými v rámci odvolacího řízení a současně byla tímto přípisem vyzvána k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a k hodnocení zjištěných skutečností odvolacím orgánem v rámci odvolacího řízení. V tomto přípise je mimo jiné výslovně uvedeno, že žalovaný v souladu s § 93 daňového řádu zařadil do spisového materiálu žalobkyně protokol o ústním jednání z daňového řízení vedeného u A. P. ze dne 3. 10. 2014, č. j. 2030706/14/2514-05403-507724, a že z tohoto protokolu jednoznačně vyplývá, že A. P. uvedl, že nezná I. T., že mu I. T. nenabízel svoji spolupráci v letech 2010, 2011 a 2012 a že si nevybavuje ani nic o kontaktu s ním.
29. Dále z uvedeného přípisu vyplývá, že žalovaný zařadil v souladu s § 93 daňového řádu do spisového materiálu z řízení u A. P. protokol o ústním jednání ze dne 1. 7. 2013, č. j. 1414791/13/2514-05400-505066. Při tomto ústním jednání A. P. uvedl, že předkládá rekapitulaci mzdových složek za období květen 2011 až září 2011 u paní K. a V. K., kdy V. K. pro něho jezdil autem. Dále uvedl, že pro něho jezdil ještě J. K. Ovšem o R. K. se A. P. nezmínil. Z uvedeného protokolu tedy dle žalovaného nevyplývá, že by R. K. byl zaměstnancem žalobce.
30. Dále je v předmětném přípise uvedeno, že v protokolu o ústním jednání pořízeném v daňovém řízení u A. P. dne 29. 4. 2013, č. j. 1158086/13/2514-05400-505066, je zachyceno jeho vyjádření k ekonomickým činnostem v roce 2011 a 2012, kde uvedl výslovně, že výkopové a bourací práce jeho zaměstnanci nedělali, pouze vyzvedávali e-maily a vozili je po stavbách. O své činnosti uvedl, že dělal převážně zednické práce, a to fyzicky sám. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

31. Rovněž je v uvedeném přípisu uvedeno, že do spisového materiálu byl také zařazen protokol o ústním jednání s A. P., vyhotovený v řízení týkajícím se daňové povinnosti A. P., ze dne 7. 7. 2015, č. j. 16573038/15/2514-60563-507116, ve kterém A. P. uvedl, že zná R. K. a že jej tato osoba vozila autem s tím, že si nevzpomíná, kam jej R. K. vozil. Současně A. P. předložil dohody o provedení práce uzavřené s R. K. na rok 2011 a 2012.
32. V předmětném přípisu pak bylo obsaženo hodnocení veškerých podkladů, které žalovaný shromáždil v rámci odvolacího řízení, a bylo tam uvedeno, jaké závěry z těchto podkladů činí. Předmětný přípis byl řádně doručen právnímu zástupci žalobkyně dne 20. 11. 2015. Z výše uvedeného dle soudu jednoznačně vyplývá, že žalovaný splnil svou povinnost seznámit žalobkyni s podklady shromážděnými k rozhodnutí v rámci odvolacího řízení a seznámit ji s tím, jak zjištěné skutečnosti hodnotí, a to včetně protokolů pořízených v rámci daňového řízení vedeného u A. P. Tuto námitku tedy vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou.
33. Žalobkyně dále namítala nesprávné vyhodnocení důkazních prostředků a zejména výpovědí svědků. Na tomto místě považuje soud za nutné 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.
34. 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, publikovaném pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publikovaném 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.
35. 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. náleze Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publikovaný pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
36. 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).
37. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon 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. 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].
38. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2011 prováděla převážně pomocné, výkopové a zemní práce za využití svých vlastních zaměstnanců a strojů i za využití subdodavatelů. V rámci daňové kontroly za příslušné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdaňovací období vznikly správci daně pochybnosti, zda obchodní případy, kdy žalobkyně měla spolupracovat s dodavatelem výkopových prací A. P., se skutečně udály tak, jak je uvedeno ve fakturách vystavených A. P. a založených v účetnictví žalobkyně. Pochybnosti vyvstaly ohledně faktur č. FP11004, FP11005, FP11006, FP11007, FP11008, FP11009, FP11010, FP11011, FP11016, FP11017, FP11018, FP11019, FP11020, FP11021, FP11022, FP11023, FP11024, FP11025, FP11026, FP11027, FP11028, FP11029, FP11030, FP11031, FP11032, FP11033 a FP11034. Celkově byla uvedenými fakturami fakturována částka 6 784 999 Kč bez DPH. Pochybnosti správci daně vznikly, neboť k uvedeným výdajům kromě předmětných faktur, příjmových pokladních dokladů o převzetí hotovosti A. P. a několika smluv o dílo, žalobkyně nepředložila žádné další důkazní prostředky jako např. další smlouvy, rozpočty, stavební deníky, rozpis práce, předávací zápisy a protokoly, knihy jízd, ceníky prací či jiné listinné záznamy. Tyto pochybnosti správce daně sdělil žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2013, č. j. 2097568/13/2514-05400-507724. Dále byly pochybnosti správce daně specifikovány i v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1848368/14/2514-05403-507724.

39. V průběhu daňového řízení žalobkyně předložila k některým fakturám správci daně mimo jiné smlouvy o dílo uzavřené mezi ní a A. P., kde jsou vždy jako předmět plnění uvedeny výkopové a pomocné práce na konkrétní akci (např. rekonstrukce NTL plynovodů a přípojek v ulicích Hradeckého a Lidická ve Strakonících, zokruhování STL Milevsko, ul. Čsl. Legií – Blanická apod.) K některým fakturám pak byla předložena písemná objednávka výkopových a pomocných stavebních prací specifikovaná pouze obcí, kde má být práce odvedena. V předložených fakturách, smlouvách ani objednávkách není nikdy blíže rozsah dohodnutých či objednaných výkopových či pomocných prací specifikován. Ve smlouvách je uvedeno výslovně, že dílčí faktury budou vystaveny a proplaceny na základě písemného odsouhlasení skutečně provedených dodávek a prací objednatelem. Žádné písemné doklady vztahující se k odsouhlasení provedených prací ani předávací protokoly však žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepředložila. Veškeré platby měly být prováděny v hotovosti.
40. Daňové orgány v rámci daňového řízení opakovaně vyslechly svědka A. P., který měl být ve vztahu k žalobkyni jejím dodavatelem výkopových a pomocných prací, doplnily spis o čtyři protokoly z ústního jednání z řízení, ve kterém se s A. P. projednávala jeho daňová povinnost a jeho sdělení se týkala nebo mohla týkat prací pro žalobkyni, o svědeckou výpověď I. T., který měl být zaměstnancem A. P. na akcích, na které měla mít žalobkyně A. P. sjednaného jako dodavatele výkopových a pomocných prací, o svědeckou výpověď R. K., který měl vozit A. P. na jednotlivé stavební akce, o svědeckou výpověď účetních žalobkyně A. H. a I. P.
41. Ve svých svědeckých výpovědích sice A. P. v obecné rovině potvrdil spolupráci s žalobkyní i to, že pro ni měl provádět výkopové a pomocné práce, ovšem nebyl schopen uvést jména ani počty pracovníků, kteří se měli na uvedených pracích podílet a nebyl ani schopen sám uvést místa, kde měly být práce vykonávány, natož aby specifikoval jednotlivé akce či dokonce rozsah provedených prací. Uvedl pouze, že se jednalo o práce prováděné převážně v jižních Čechách, a jako příklad uvedl Strakonice a Plzeň. Uvedl, že žádné písemné doklady k prováděným pracím nemá. Pracovníci se měli na stavby dopravovat samostatně. Z protokolů o ústních jednáních vedených s A. P. jako daňovým subjektem pak vyplývá, že A. P. uváděl, že žádné zaměstnance, kteří by měli vykonávat výkopové a pomocné práce, nikdy neměl a fakticky nezaměstnával a pouze vykonával zednické práce fyzicky sám.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

42. K osobě I. T., který měl být dle žalobkyně pracovníkem A. P., který se podílel osobně na výkopových pracích na jednotlivých akcích, uvedl A. P. ve své svědecké výpovědi ze dne 19. 11. 2014, že si jej nevybavuje a nevzpomíná si na něho. V rámci protokolu o ústním jednání ze dne 3. 10. 2014, vedeném s A. P. jako daňovým subjektem uvedl A. P., že I. T. nezná, tento mu spolupráci v letech 2010, 2011 a 2012 nenabízel, a na výslovnou otázku daňového orgánu, zda může správci daně potvrdit, že s I. T., nar. „X“, nikdy nespolečně pracoval, nikdy s ním neuzavřel smlouvu o zprostředkování zaměstnání, či jiné smlouvy, nikdy s ním nebyl v odběratelsko-dodavatelském vztahu a nikdy pro něho nepracoval, A. P. výslovně odpověděl, že toto potvrzuje. Sám I. T. pak ve své svědecké výpovědi uvedl, že v roce 2011 pro A. P. pracoval, ale žádné doklady k tomu nemá. Uvedl, že pracoval na zakázkách ve Strakonici, Milevsku, Písku, Plzni, Českých Budějovicích a Žižkově. K výslovnému dotazu žalobkyně potvrdil i účast na stavbách ve Varnsdorfu, Velkém Šenově, Stochově a Berouně. Dle svědka se mělo jednat o výkopové práce, většinou kanalizace a plyn.
43. R. K. ve své svědecké výpovědi ze dne 29. 7. 2015 vypověděl, že vozil A. P. jako řidič na základě dohody o provedení práce. Jako příklad místa, kam A. P. vozil, uvedl Strakonice, Prahu, Plzeň, Písek, České Budějovice, okolí Kolína a Teplic. K dotazu žalobkyně pak potvrdil i Beroun a Varnsdorf. Svědek uvedl, že většinou jezdil A. P. na stavby provádět zemní práce pro žalobkyni.
44. A. H. ve své svědecké výpovědi uvedla, že zpracovávala žalobkyni účetnictví v roce 2011. V té době významným dodavatelem žalobkyně byl A. P. V čem spočívala činnost pana P., ovšem svědkyně nevěděla. Uvedla, že si nepamatuje, že by byla přítomna podpisu smluv mezi žalobkyní a A. P., spíše takovou možnost vyloučila.
45. I. P. ve své svědecké výpovědi uvedla, že sdílí se svou matkou společnou kancelář a převzala po své matce účetnictví žalobkyně od roku 2014. Dále uvedla, že A. P. nezná a nepamatuje si, že by byla přítomna u podpisu jakýchkoliv smluv mezi A. P. a žalobkyní.
46. K hodnocení výpovědí svědků ze strany žalovaného je třeba zdůraznit, že žalovaný se ve svém 19 stránkovém rozhodnutí věnoval hodnocení výsledků provedených v rámci daňového řízení a vyjádření A. P., která učinil v daňovém řízení vedeném vůči němu, a to jak každému zvlášť, tak i v jejich vzájemných souvislostech. Hodnotil dle soudu veškeré skutečnosti nezaujatě. Žalovaný i po provedeném dokazování setrval na závěru, že veškerým provedeným dokazováním se nepodařilo odstranit odůvodněné pochybnosti ze strany daňových orgánů. V tomto směru tedy žalobou napadené rozhodnutí nelze v žádném případě považovat za nepřezkoumatelné.
47. Z výše uvedených svědeckých výpovědí a vyjádření A. P. v rámci řízení vedeného vůči němu dle soudu jednoznačně vyplývá, že vyjádření A. P. jsou značně rozporná a neurčitá. Sice zcela obecně potvrzuje spolupráci ve formě dodavatele výkopových prací se žalobkyní, ovšem není schopen přesněji vymezit ani místa jednotlivých dodávek, natož aby byl schopen nějak konkretizovat rozsah provedených prací. Neurčitost a rozpornost výpovědí a vyjádření A. P. pak dle soudu neodstranily ani svědecké výpovědi I. T. a R. K. Zásadní pak dle soudu je skutečnost, že žádná ze svědeckých výpovědí nikterak nespécifikovala rozsah prací, které měly být předmětem fakturace provedené žalobkyní ve prospěch A. P. V případě dodávek, na které byly uzavřeny smlouvy o dílo mezi žalobkyní a A. P., mělo být fakturováno výslovně dle čl. VI. bod 2. předmětných smluv na základě písemného odsouhlasení skutečně provedených dodávek a prací. Žádné takové písemné odsouhlasení nepředložila žalobkyně ani A. P. Veškeré dokazování provedené v rámci řízení před Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

správcem daně i v rámci odvolacího řízení dle soudu nebylo způsobilé odstranit důvodné pochybnosti daňových orgánů nejen ve vztahu k rozsahu prací eventuálně prováděných A. P. jako dodavatelem žalobkyně, ale ani ve vztahu k samotné skutečnosti, že veškeré fakturované práce byly skutečně provedeny A. P. jako dodavatelem žalobkyně. Na tomto místě musí soud zdůraznit výše popsané rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení, kdy důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, v jakém rozsahu a kým byly předmětné práce pro žalobkyni dodavatelsky zajištěny, přešlo na žalobkyni. V rámci celého daňového řízení se pak žalobkyni provedeným dokazováním nepodařilo předmětné pochybnosti odstranit, neboť předmětem dokazování nebyla pouhá skutečnost, že A. P. jako dodavatel pro žalobkyni pracoval, ale to, že skutečně pro žalobkyni vykonal konkrétní práce v rozsahu, v jakém byly žalobkyni fakturovány.

48. K poukazu žalobkyně, že v případě výkopových prací není nutné vyhotovovat předávací protokoly a není obligatorní povinnost na výkopové práce uzavírat písemné smlouvy o dílo s vymezením rozsahu prováděných výkopových prací, soud konstatuje, že z hlediska obchodně závazkových vztahů jistě může spolupráce mezi prověřenými subjekty fungovat na základě ústních dohod, zvláště v případě plnění, která jsou dle žalobkyně snadno kontrolovatelná a lze si těžko představit jejich následnou reklamaci, ovšem z hlediska daňově uznatelných výdajů se za takové situace vystavují daňové subjekty s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení samy nebezpečí, že se ohledně takových plnění dostanou do důkazní nouze. Je proto jen v zájmu daňových subjektů i v obchodním prostředí, ve kterém vládne korektnost a důvěra, opatřovat veškerá plnění mezi daňovými subjekty takovou dokumentací, která by obstála v daňovém řízení jako relevantní důkazní prostředek. Případná neschopnost doložit realizaci plnění mezi daňovými subjekty totiž jde k tíži daňových subjektů.
49. S výše uvedeným souvisí i poukaz daňových orgánů na provádění veškerých plateb mezi žalobkyní a A. P. výhradně v hotovosti. Soud nesouhlasí, že by způsob platby byl daňovému subjektu přičítán k tíži, jak uvádí ve své žalobě. Daňové orgány pouze poukázaly na skutečnost, že při platbě v hotovosti je podstatně náročnější následně doložit skutečné předání finanční částky odpovídající fakturované částce než v případě platby prostřednictvím bankovního převodu, který zanechává jednoznačnou „stopu“ finančních toků. V tomto směru opět nezbyvá než s poukazem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zdůraznit, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že fakturované částky A. P. skutečně vyplatila ve výši uvedené ve fakturách.
50. K námitce žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení výpovědi žalobkyně a svědka A. P. ohledně místa uzavírání smluv o dílo, soud uvádí následující. Žalobkyně uváděla, že smlouvy byly uzavírány v kanceláři její účetní, která se nachází nedaleko Intersparu v Bílině. A. P. uvedl, že se smlouvy uzavíraly v Bílině za Intersparem. V této skutečnosti by bylo možné skutečně spatřovat shodu, ovšem zásadní pochybnost o pravdivosti uvedených tvrzení vnáší do věci svědecké výpovědi účetních žalobkyně, z nichž ani jedna nebyla schopna potvrdit, že by se v jejich kanceláři předmětné smlouvy o dílo mezi žalobkyní a A. P. skutečně uzavíraly. Je těžko představitelné, že by si účetní žalobkyně nevšimly, že se v jejich kanceláři v časovém rozpětí mezi 2. 2. 2011 a 26. 9. 2011 postupně mezi stejnými subjekty uzavíralo osm smluv. K odstranění pochybností daňových orgánů nepřispívá ani skutečnost, že na všech smlouvách je uvedeno, že jsou uzavírány v Duchcově. Ani ve vztahu k této dílčí skutečnosti se tedy žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti vznesené ze strany daňových orgánů.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

51. K námitce žalobkyně, že správce daně ve zprávě z daňové kontroly neprovedl řádné hodnocení výpovědí svědků a žalovaný se pokusil tento nedostatek odstranit namísto toho, aby dodatečné výměry zrušil a věc vrátil prvostupňovému orgánu k odstranění této vady, soud podotýká, že specifícností daňového řízení je to, že případné vady, kterých se dopustí prvostupňový orgán, může odstranit v rámci odvolacího řízení odvolací orgán. Prvostupňové rozhodnutí je možné v rámci odvolacího řízení zrušit pouze v případě, kdy odvolací orgán dospěje k závěru, že předmětná daň vůbec neměla být vyměřena. To však není případ daného řízení. Specifické úpravě ohledně odstraňování vad prvostupňových rozhodnutí v daňovém řízení je přizpůsobena i procesní úprava odvolacího řízení v daňovém řízení, kdy daňový subjekt před vydáním odvolacího rozhodnutí musí být v souladu s § 115 daňového řádu nejen seznámen s podklady, o které bylo daňové řízení doplněno, ale musí být ze strany odvolacího orgánu seznámen s hodnocením nově provedených důkazů a musí mu být dán prostor k navržení dalších důkazních návrhů a dána možnost se k závěrům odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí ve věci vyjádřit. Jak bylo již výše uvedeno, žalovaný postupoval v souladu s touto právní úpravou, a dle soudu tedy nedošlo v dané věci k porušení zásady dvojinstančnosti a žalovaný požadavky zákona i judikatury dodržel.
52. Dále žalobkyně namítala, že bylo neoprávněně ze strany žalovaného odmítnuto provedení výsledku J. B., který byl bývalým jednatelem žalobkyně, přestože v době podání návrhu na provedení výsledku již jednatelem žalobkyně nebyl. Otázkou možnosti provedení výsledku bývalého jednatele společnosti, u níž je vedena daňová kontrola, se zabýval již v minulosti Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23. V uvedeném rozhodnutí je uvedeno následující: „Co se výsledku (dnes již bývalého) jednatele stěžovatelky týče, lze shodně s krajským soudem i žalovaným odkázat na rozsudek ze dne 19. října 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – poznámka soudu), poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ Jelikož je znění § 96 odst. 1 daňového řádu prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, uplatní se uvedený výklad i na dokazování v režimu daňového řádu. Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č. j. 7 Afs 15/2013-99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, její výsledek jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). V rozsudku Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ze dne 27. listopadu 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52, Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že „postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.).“ Z citované judikatury vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci.“ S uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Pro úplnost soud podotýká, že funkce jednatele zanikla panu J. B. dne 28. 8. 2015, tedy v době vedení odvolacího řízení a měl tedy v rámci daňového řízení dostatek prostoru se k věci jako jednatel žalobkyně vyjádřit. Proto dospěl k závěru, že daňové orgány nepochybily, pokud k návrhu žalobkyně neprovedly svědecký výslech J. B., který je bývalým jednatelem žalobkyně a jehož výpověď se měla vztahovat k období, kdy činnost jednatele žalobkyně vykonával.

53. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu dospěly oprávněně k závěru, že žalobkyni se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně předmětných zpochybněných výdajů. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaná, již nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadovala, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 29. května 2019

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)