



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse, 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 30. 7. 2015, č. j. 22598/15/5200-11434-703000,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2015, č. j. 22598/15/5200-11434-703000, se pro vadu řízení **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **12 228 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2015, č. j. 22598/15/5200-11434-703000, 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. 1856847/14/2514-24803-505524, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 760 570 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 152 114 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. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, že v rámci daňového řízení nebyly předloženy důkazní prostředky, které by prokázaly, že společnost MUP s.r.o. (dále jen „MUP“) a A. P. deklarované stavební práce skutečně prováděli, a nebylo ani prokázáno, kým konkrétně (s výjimkou jeho vlastních zaměstnanců) byly dané práce provedeny. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že jednatel MUP pan L. M. při výslechu konaném dne 31. 3. 2014 uvedl, že s žalobkyní v roce 2010 uskutečnil cca 4 až 5 obchodů, jednalo se o výkopové práce a byli tam zaměstnanci MUP a možná i subdodavatelé. Dále svědek uvedl, že se jednalo o zakázky v Kladně, Strakonici, přičemž další si přesně nepamätuje s tím, že na zakázkách pracovalo cca 10 zaměstnanců MUP. Žalobkyně trvala na tom, že hodnocení výpovědi L. M. v tom směru, že jeho výpověď neprokázala, že MUP pro ni provedla tvrzené výkopové práce, nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně trvala na tom, že svědek výslovně uvedl, že MUP tyto práce provedla. 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.
3. Dále žalobkyně namítla skutečnost, že svědek L. M. byl opakovaně v rámci daňového řízení vyslechnut, ale o konání ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol č. j. 916735/14/2514-05403-507724, nebyla žalobkyně vůbec vyrozuměna, a nemohla se jej tedy zúčastnit. V této skutečnosti spatřuje žalobkyně zásadní porušení svých procesních práv.
4. Žalobkyně namítala, že obdobně jako svědeckou výpověď L. M. hodnotily nesprávně daňové orgány i výpověď A. P., který ve vztahu k roku 2011 uvedl, že mezi ním a žalobkyní probíhala spolupráce a jednalo se o výkopové práce převážně v jižních Čechách u Strakonice a Příbrami. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

svědka nevěří. V tomto směru považuje žalobkyně rozhodnutí daňových orgánů za nepřezkoumatelné.

5. 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 je nepřípustné, aby daňový orgán svévolně ze své úvahy vyloučil některé předložené důkazy, jak dle jejího názoru učinily daňové orgány v případě uvedených výslechů svědků. Není možné, aby daňové orgány přihlížely pouze k těm důkazům, které si zvolí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu. Současně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Trval na tom, že správce daně přihlédl ke všem stěžejním informacím a důkazním prostředkům od žalobkyně, dále k informacím a důkazním prostředkům z dožádání místně příslušných správců daně a informacím ze svědeckých výpovědí. Ve zprávě o daňové kontrole bylo provedeno komplexní hodnocení všech shromážděných důkazů a v rámci tohoto hodnocení dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nevyvrátila jeho pochybnosti a neprokázala faktickou realizaci prací společností MUP.
7. Dále žalovaný uvedl, že ústní jednání, o němž byl vyhotoven protokol č. j. 916735/14/2514-05403-507724, nebylo výsledkem svědka, správce daně se svědka pouze opakovaně dotazoval na počet zaměstnanců společnosti MUP, případně zda si vybaví jejich jména. Tyto otázky byly svědku položeny již v rámci jeho prvotní svědecké výpovědi, kde svědek slíbil, že počet zaměstnanců upřesní, ale neučinil tak. Na protokol č. j. 916735/14/2514-05403-507724 žalobce nepohlížel jako na důkaz a vycházel při hodnocení důkazních prostředků výhradně z výpovědi svědka zachycené v protokolu č. j. 785353/14/2514-05403-507724. Trval na tom, že nedošlo k pochybení, když k předmětnému jednání nebyla přizvána žalobkyně.
8. K výpovědi pana P. žalovaný uvedl, že svědek vypovídal ve vztahu ke skutečnostem, které se týkaly zdaňovacího období roku 2011, které nebylo předmětem daného řízení. Neboť se výpověď svědka netýkala předmětného zdaňovacího období, nebyl žádný důvod tuto výpověď v rámci napadeného či prvostupňového rozhodnutí hodnotit.
9. Následně žalovaný akcentoval rozvržení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že sporný výdaj byl skutečně vynaložen, tíží žalobkyni. Žalobkyně však nedoložila žádné důkazní prostředky, které by pochybnosti správce daně ohledně skutečnosti, že předmětné práce skutečně provedla MUP, vyvrátily. Žalobkyně tak neprokázala naplnění všech podmínek pro uplatnění souvisejících výdajů jako daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Posouzení věci soudem

10. 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 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

11. Žalobkyně zejména namítala nesprávné vyhodnocení výpovědí svědků L. M. a A. P. 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). 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.
12. 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.
13. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících 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).

14. 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).
15. 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. 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].
16. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 prováděla převážně pomocné, výkopové a zemní práce za využití svých vlastních zaměstnanců a strojů i za využití subdodavatelů. Hlavním subdodavatelem dle účetních dokladů byla společnost MUP. K převážné většině daňových dokladů vztahujících se k výdajům hrazeným žalobkyní společnosti MUP byly předloženy pouze výdajové doklady o úhradě v hotovosti, příjmové pokladní doklady o převzetí hotovosti společnosti MUP a částečně smlouvy o dílo, kde bylo dohodnuté dílo specifikováno pouze názvem akce. Vzhledem ke skutečnosti, že nebyly ze strany žalobkyně ke sporným výdajům předloženy žádné další listinné důkazní prostředky (např. dodatky smluv, rozpočty, stavební deníky, rozpisy prací, předávací zápisy, ceníky, apod.), odeslal správce daně dožádání příslušnému daňovému orgánu za účelem kontaktování společnosti MUP a získání dalších bližších údajů o provedených pracích. V rámci dožádání bylo zjištěno, že MUP je nekontaktní, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 nepodala a přiznání k dani z přidané hodnoty podala pouze za první a druhé čtvrtletí roku 2010, ovšem daňovou povinnost neuhradila. Následně vyslechl ve vztahu ke společnosti MUP i jednatele žalobkyně. Ten uvedl, že vždy jednal s panem M. a jiný kontakt na MUP Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nemá. Jednání s MUP probíhala vždy pouze ústně. Kdo práce prováděl, nevěděl. Ceny byly smluvní, ceník za služby společnosti MUP neexistoval. Kde přesně práce probíhaly, si jednatel žalobkyně již nepamatoval. Jednatel žalobkyně sám na stavbách pracoval, když bylo potřeba. Stavební stroje žalobkyně byly k dispozici i pro zaměstnance MUP. Úhrada za práci probíhala vždy v hotovosti. Z výše uvedených skutečností v jejich souhrnu vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda byly fakturované práce skutečně provedeny společností MUP tak, jak jsou deklarovány na daňových dokladech, či zda byly práce provedeny za využití vlastních zaměstnanců a vlastních strojů.

17. Dle soudu správce daně dostatečným způsobem ve zprávě o daňové kontrole popsal skutečnosti, které jej vedly ke vzniku důvodných pochybností o správnosti zahrnutí výdajů žalobkyně za stavební práce fakturované MUP do nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno k prokázání jí tvrzených skutečností.
18. Žalobkyně předložila účetní doklady společnosti MUP, které odpovídaly dokladům přeloženým samotnou žalobkyní. Následně navrhla provedení výslechu jednatele MUP pana L. M. Žádné další listinné důkazy jako smlouvy, dodatky smluv, rozpočty, fotografie stavenišť, stavební deníky, rozpisy prací, předávací zápisy, protokoly, apod. žalobkyně nepředložila. Výpověď svědka Malého tedy byla pro žalobkyni klíčová z hlediska unesení jejího důkazního břemene.
19. Výslech svědka byl proveden dne 31. 3. 2014 a byl o něm vyhotoven protokol č. j. 785353/14/2514-05403-507724. Tohoto výslechu se žalobkyně zúčastnila. Z výpovědi pana Malého vyplynulo, že v roce 2010 bylo mezi žalobkyní a MUP uskutečněno asi 4 až 5 obchodů. Svědek nebyl schopen doložit výpisy telefonů prokazující jednání s žalobkyní a prostřednictvím e-mailů spolu nejednali. Jednání probíhala osobně. Jednalo se o výkopové práce prováděné zaměstnanci MUP a možná i subdodavatelsky. Zakázky byly v Kladně, Strakonících a Písku, další si svědek přesně nepamatoval. Bylo jich asi 4-5. Přesný počet zaměstnanců podílejících se na zakázkách si svědek nepamatoval, bylo jich asi 10. Na stavby se dopravovali nějakou dodávkou. Knihu jízd nemá a sám na zakázkách nepracoval. Svědek ani nevěděl, zda mu s provedenými pracemi vznikly vedlejší výdaje – ubytování nezajišťoval. Zda byly vedlejší výdaje zahrnuty do ceny, nevěděl. Jeho pracovníci pracovali se stroji žalobkyně. Sám stroje neměl. Pracovníky řídil pan B. (jednatel žalobkyně). Stavební deníky svědek nemá.
20. Daňové orgány vyhodnotily výpověď svědka tak, že provedená svědecká výpověď neprokázala, že deklarované stavební práce byly skutečně v daném rozsahu provedeny právě společností MUP. Svědeckou výpovědí nebyly zjištěny dle daňových orgánů žádné nové skutečnosti, které by potvrdily tvrzení žalobkyně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl: „*Správce daně v žádném případě nepřičítá k tíži DS to, že si již svědci s odstupem času nepamatují konkrétní detaily zadání a průběh jednotlivých zakázek, zadáných DS. Avšak správci daně není jasná skutečnost, že oba svědci shodně vypověděli, že se prací neúčastnili, práce nekontrolovali, pracovní stroje nevlastnili, nevedli stavební deníky, nemají rozpisy uskutečněných prací (včetně soupisu pracovníků, kteří se na práci podíleli), nevedli zápisy z kontrol, či předávací protokoly, nemají fotodokumentaci stavenišť, nevedli docházku zaměstnanců, nevedli knihu jízd, či jiné písemné záznamy, kterými by osvědčili způsob provedení deklarovaných prací dle daňových dokladů*“. Svědecká výpověď pana M. dle správce daně nepřinesla nové důkazní prostředky, ze kterých by správci daně jasně vyplynulo, jakým způsobem se subdodavatel MUP účastnil prací, jak je provedl a či

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zaměstnanci je provedli. Dle správce daně svědecká výpověď pana M. neprokázala, že práce skutečně provedla společnost MUP.

21. S výše uvedeným hodnocením svědecké výpovědi pana M. se soud plně ztotožnil. Výpověď svědka byla vágní a zcela neurčitá. Tvzení svědka nebyla podložena žádnými listinnými doklady. Neurčitá vyjádření svědka nebyla způsobilá sama bez dalšího odstranit důvodné pochybnosti správce daně ve vztahu k otázce, zda předmětné práce byly skutečně provedeny společností MUP a případně v jakém rozsahu. Tvzení svědka M., která neměla oporu v dalších listinných dokladech, tedy nemohla vést sama o sobě k unesení důkazního břemene, které bylo na žalobkyni v rámci daňové kontroly přeneseno. Dle názoru soudu výpověď svědka M. byla daňovými orgány vyhodnocena zcela správně a v tomto směru je dle soudu námitka žalobkyně nedůvodná.
22. Ve vztahu k námitkám týkajícím se výsledku svědka A. P. soud uvádí, že jeho výpověď se vztahovala k výdajům žalobkyně účtovaným ve zdaňovacím období roku 2011, které nebylo předmětem řízení v soudem přezkoumávaných rozhodnutích daňových orgánů. Předmětem tohoto řízení bylo doměření daně za zdaňovací období roku 2010. Proto považuje soud tuto argumentaci žalobkyně pro předmětné řízení za zcela irelevantní.
23. K námitce žalobkyně, že daňové orgány řádně nevyhodnotily důkaz spočívající ve svědecké výpovědi L. M., neboť neuvedly, proč jeho tvrzením nevěří, soud uvádí následující. Především je nutno zdůraznit, že daňové orgány nevyhodnotily obsah výpovědi svědka M. tak, že jeho tvrzení jsou nevěrohodná. Daňové orgány jeho tvrzení nikterak nezpochybňovaly, pouze dospěly k závěru, že určitost tvrzení tohoto svědka není dostatečná k tomu, aby jeho tvrzení bez dalšího prokázala, že předmětné sporné práce byly vykonány právě společností MUP, jejími zaměstnanci či subdodavateli a v jakém rozsahu. Hodnocením konkrétnosti a významu výpovědi svědka M. se zabýval správce daně na stranách 36 až 38 zprávy o daňové kontrole a žalovaný se touto otázkou zabýval na stranách 7 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Ani námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nevyhodnotil soud jako důvodnou.
24. Poslední námitkou žalobkyně bylo, že svědek L. M. byl vyslechnut při ústním jednání, o kterém byl vyhotoven protokol č. j. 916735/14/2514-05403-507724, bez přítomnosti žalobkyně. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 18. 4. 2014 proběhlo ústní jednání bez přítomnosti žalobkyně, jehož předmětem bylo vrácení dokladů předložených správci daně dne 10. 4. 2014 svědkem L. M. a doplnění otázek ze dne 31. 3. 2014. V protokolu je uvedeno: *„Dále správce daně položí svědkovi p. L. M. znovu níže uvedené otázky, které svědek v rámci jednání dne 31. 3. 2014 nezodpověděl, se sdělením, že je doplní v rámci dnešního jednání, kdy bude mít k dispozici účetnictví za zdaňovací období roku 2010. Jedná se o otázky, které byly již jednou svědkovi položeny (viz č. otázek v závorce), ale nebyly zcela zodpověděny.“* Svědek byl dotazován na skutečnost, zda má k dispozici ceníky prací pro žalobkyni pro rok 2010, stavební deníky, rozpisy prací, dodatky smluv, fotodokumentaci stavení či zápisy z kontrol realizace zadaných prací. Dále byl dotazován, jak probíhala spolupráce se žalobkyní, o jaké práce se jednalo, kdo přesně a jak práce prováděl, kde přesně práce probíhaly a kolik pracovníků je provádělo. Na uvedené dotazy svědek odpovídal. Z obsahu správního spisu nikterak nevyplývá, že by o konání předmětného ústního jednání byla žalobkyně předem vyrozuměna.
25. Z výše uvedeného je tedy nepochybné, že fakticky při ústním jednání konaném dne 18. 4. 2014 bez přítomnosti žalobkyně proběhl výslech svědka. Správce daně tento výslech při hodnocení důkazů vůbec nezminil a výpověď svědka provedenou dne 18. 4. 2014 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nikterak nehodnotil. Ovšem žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na straně 7 v rámci rekapitulace tvrzení svědka uvedl: „V následně sepsaném protokolu o ústním jednání č. j. 916735/14/2514-05403-507724, který však nebyl sepsán za účasti daňového subjektu, pan L. M. nebyl schopen uvést, kolik zaměstnanců pracovalo na zakázkách pro odvolatele a nevybavil si ani jejich jména.“ Z citované věty dle soudu jednoznačně vyplývá, že žalovaný při hodnocení důkazů k výpovědi svědka provedené bez přítomnosti žalobkyně přihlížel a obsah této výpovědi hodnotil. Není tedy v souladu s obsahem správního spisu tvrzení žalovaného z vyjádření k podané žalobě, že k předmětnému výsledku nepřihlížel jako k důkazu.

26. V § 96 odst. 5 daňového řádu je uvedeno, že daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.
27. Z obsahu správního spisu nevyplývá žádná skutečnost, ze které by bylo možné dovodit, že při svědecké výpovědi pana M. ze dne 18. 4. 2014 by hrozilo nebezpečí z prodlení. Přesto žalobkyně nebyla o konání svědeckého výsledku vyrozuměna. Tímto postupem, kdy žalobkyně nebyla v rozporu s § 95 odst. 5 daňového řádu přítomna při výsledku svědka, došlo ze strany správce daně k porušení jednoho ze zásadních práv daňových subjektů v rámci daňového řízení. Žalovaný pak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na výsledky tohoto svědeckého výsledku výslovně odkazoval a odpovědi svědka hodnotil. V této skutečnosti spatřuje soud ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. vadu řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tuto námitku tedy shledal soud důvodnou.
28. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadené rozhodnutí žalovaného, výrokem ad I. zrušil pro vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a vrátil věc v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku. Vzhledem ke skutečnosti, že soud přikročil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., rozhodl ve věci bez jednání, ačkoli žalobkyně požadovala jednání ve věci.
29. Výrok ad II. o náhradě nákladů řízení byl stanoven na základě § 60 odst. 1 věty první s.ř.s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 12 228 Kč. Tato částka se sestává z částky 4 000 Kč za zaplacené soudní poplatky (žaloba – 3 000 Kč, návrh na přiznání odkladného účinku žalobě – 1 000 Kč), z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby uskutečněné právním zástupcem žalobkyně Mgr. Markem Nemethem, advokátem, po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), sepsání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], a dále z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů (dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1, odst. 3 citované vyhlášky) a z částky 1 428 Kč odpovídající 21% DPH z výše uvedených částek kromě soudního poplatku.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 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 27. března 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.