



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce P.B.**, zastoupeného společností LAMIRA s.r.o., se sídlem Sušice, Pražská 268/II, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015 č.j. 32516/15/5200-10422-711919,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015 č.j. 32516/15/5200-10422-711919, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce společnosti LAMIRA s.r.o.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.10.2015 č.j. 32516/15/5200-10422-711919 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Blovicích (dále jen „*správce daně*“), ze dne 24.3.2015, č.j. 604610/15/2304-50522-402698 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 26.850 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5.370 Kč.

II. Žaloba.

Žalobce v částech žaloby uvozených slovy „*Skutkový stav*“ a „*Dosavadní průběh řízení*“ uvedl, že v průběhu roku 2010 poskytoval služby pro obce Louhová, Ždírec a Chlum spočívající v provádění lesních potěžebních prací. Pro řádné a včasné provedení těchto prací se žalobce rozhodl využít služeb podnikatele J.S., kterého při veškerých jednáních s žalobcem zastupoval jeho zaměstnanec, pan J.Č. Pan J.Č. své oprávnění k zastupování pana J.S. žalobci doložil podepsanou dohodou o pracovní činnosti uzavřenou dne 5. 2. 2010 mezi panem J.S. jako zaměstnavatelem a panem J.Č., jako zaměstnancem. Objednané práce byly pro žalobce řádně provedeny, a to jednak panem Č. a dále dalšími osobami zajištěnými panem S. a za pomoci mechanizace zajištěné panem S. Pan S. tyto práce žalobci vyfakturoval a žalobce je následně uhradil, a to v hotovosti panu Č. Fakturovaná a uhrazená částka činila 175.700 Kč. Dne 8.4.2013 byla u žalobce, jakožto daňového subjektu, zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V rámci daňové kontroly byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokázal, že výdaj ve výši 175.700 Kč uhrazený panu J.S. je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), tj. že je daňově uznatelným výdajem, který lze odečíst ze základu daně. Pro prokázání daňové uznatelnosti tohoto výdaje žalobce navrhl výslech několika svědků a provedení dalších listinných důkazů. I přes toto poměrně rozsáhlé dokazování byla kontrola ukončena vydáním prvoinstančního rozhodnutí, kterým bylo žalobci uloženo uhradit z důvodu nesprávně uplatněného výdaje ve výši 175.700 Kč daň ve výši 26.850 Kč a penále ve výši 5.370 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 22.4.2015 odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

V části žaloby uvozené slovy „*Důvody žaloby*“ žalobce uvedl, že napadá napadené rozhodnutí v celém rozsahu jeho výroku. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že správce daně v rámci zásady volného hodnocení důkazů správně zhodnotil důkazy provedené při daňové kontrole a správně tak došel k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že výdaj ve výši 175.700 Kč je možné uznat jako daňový výdaj snižující základ daně.

Správce daně chtěl po žalobci při daňové kontrole prokázat, že: a) žalobce učinil výdaj v tvrzené výši; b) to, na co žalobce výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto, či dodáno; a c) výdaj žalobce vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K prokázání skutečnosti, že žalobce učinil výdaj ve výši 175.700 Kč, žalobce konstatoval, že vynaložení výdaje ve výši 175.700 Kč bylo žalobcem bezpochyby prokázáno. Skutečnost, že tato částka byla skutečně uhrazena, byla žalobcem prokázána fakturou č. 28/03/2010 vystavenou panem J.S. na částku 175.700 Kč, výdajovým pokladním dokladem č. 10HV00041 ze dne 19.3.2010, svědeckou výpovědí pana J.Č., který potvrdil přijetí částky za pana S. a dále svědeckou výpovědí účetní žalobce, paní J.Š., která byla přítomna u převzetí předmětné částky panem J.Č. Skutečnost, že částka ve výši 175.700 Kč byla žalobcem

opravdu uhrazena, tedy musel správce daně považovat za prokázanou, protože při daňové kontrole nebyl proveden žádný důkaz svědčící o opaku.

Stran prokázání dodání služeb ze strany J.S. žalobce uvedl, že skutečnost, že uhrazené služby byly poskytnuty panem J.S., byla prokazována objednávkou podepsanou žalobcem vystavenou pro pana S., fakturou vystavenou panem S. (resp. jeho zaměstnancem, panem Č.) a dále svědeckou výpovědí zaměstnance pana J.S., pana Č., která jednoznačně potvrdila, že fakturované služby byly zajišťovány panem S., a to jednak prostřednictvím pana Č., tak i dalších osob. V souladu s těmito důkazy vypovídala i účetní žalobce, paní J.Š., která uvedla, že věděla, že služby byly panem Č. poskytovány v zastoupení nějaké třetí osoby (byť paní Š. nevěděla přesně, o koho se jednalo). K prokázání poskytování služeb ze strany pana S. navrhl žalobce logicky také výsledek pana S. Bohužel, pan S. při výslechu prováděném správcem daně lhal a poskytování služeb pro žalobce popřel. Žalobce nezná důvody, pro které se pan S. rozhodl vypovídat nepravdivě a ani nechce o těchto důvodech spekulovat. Při hodnocení výpovědi pana S. však správce daně učinil dle názoru žalobce zásadní chybu, když výpověď pana S. bez dalšího akceptoval jako pravdivou, ačkoliv byla v rozporu s ostatními provedenými důkazy. Zdůvodnění, proč se správce daně při rozhodnutí o výsledcích daňové kontroly spolehl právě na tuto výpověď a zcela opomenul převažující důkazy ve prospěch žalobce, přitom vůbec není přesvědčující. Správce daně na straně 16 zprávy o daňové kontrole uvádí: *„V souvislosti s namítanou bezmeznou důvěrou ve svědka správce daně odkazuje (správce daně) na ustanovení § 94 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li prokázán opak, prokazuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Protokol o výslechu svědka lze označit jako listinu veřejnou. Skutečnosti uvedené v protokolu o výslechu svědka pana S. č.j. 873457/14/2304-05401-403444 ze dne 17.4.2014 tak v souladu s uvedeným ustanovením je potřeba považovat za pravdivé, když nebyl prokázán opak.“* Pokud je výše uvedený výklad presumpce pravdivosti svědeckých výpovědí ze strany správce daně správný, je s podivem, že tato presumpce pravdivosti nebyla ze strany správce daně použita i u výpovědi pana Č. Pak by to totiž znamenalo, že existují dvě navzájem si odporující veřejné listiny, u nichž platí presumpce správnosti a pravdivosti, takže rozhodnout se, která z nich je skutečně tou pravdivou a správnou, by bylo možné pouze na základě dalších důkazů. Provedení těchto důkazů žalobce navrhoval, přičemž se jednalo konkrétně o grafologický posudek za účelem ověření pravosti podpisu na dohodě o pracovní činnosti, jehož pravost potvrzoval pan Č. a naopak popíral pan S., a dále dotaz na příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociální zabezpečení ohledně hrazení odvodů na sociální a zdravotní pojištění panem S. za svého zaměstnance pana Č., přičemž existence těchto odvodů by jasně prokázala nepravdivost výpovědi pana S. a naopak pravdivost výpovědi pana Č. Správce daně však provedení těchto dalších důkazů odmítl s odůvodněním, že výpověď pana S. je pro něj dostačující. Obzvláště odmítnutí dotazu na zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení se jeví jako účelové, vedené snahou vyhnout se získání jakýchkoliv důkazů ve prospěch žalobce. Správce daně neváhal pro účely zpochybnění daňové uznatelnosti předmětného výdaje velmi invenčním a až detektivním způsobem ověřovat původ tiskopisu dodacího listu, který byl přílohou dotčené faktury, avšak jednoduchý dotaz na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu, který by mohl vyřešit rozpor mezi dvěma klíčovými svědeckými

výpověďmi, považoval za nadbytečný. Žalobce tak mohl těžko splnit svou povinnost prokazování uplatněných výdajů, když klíčové důkazy hovořící ve prospěch žalobce odmítl správce daně provést. I v jiných aspektech lze v odůvodnění zprávy o daňové kontrole, jejímž výsledkem bylo vydání prvoinstančního rozhodnutí, vysledovat důraz správce daně na skutečnosti, které lze interpretovat v neprospěch žalobce, a to mnohdy takové, nad kterými neměl žalobce vůbec žádnou kontrolu a nelze mu je tedy přičítat k tíži. Správce daně, a stejně tak i žalovaný, v napadeném rozhodnutí například poukazují na skutečnost, že u výsledku svědka pana S. byl žalobce i jeho zástupce přítomen a mohli tedy pravdivost tvrzení uvedených panem S. zpochybnit otázkami. Žalobce však neměl žádné zvláštní informace, kterými by mohl pana S. usvědčit ze lži. Žalobce vycházel ze skutečností, které věděl od pana Č., a z dokladů, které mu pan Č. předložil. Rozporovat svědeckou výpověď pana S. by byl pravděpodobně schopen pan Č., který ale nebyl se svědkem panem S. konfrontován. Skutečnosti uváděné panem S. byly pro žalobce překvapivé, protože byly v rozporu s informacemi, které žalobce měl od pana Č., ale žalobce neměl žádné prostředky, jak pana S. ze lži usvědčit a pravdivost jeho výpovědi zpochybnit. Žalobce si následně u pana Č. ověřoval, jaká verze skutečností je pravdivá, a dostalo se mu potvrzení, že pan S. při výsledku lhal, což žalobce následně sdělil i správci daně. Zcela účelové a zavádějící je také neustálé opakování zjištění, že tiskopis, na kterém byl vypsán dodací list, který byl přiložen k faktuře na předmětné práce, začal být dle zjištění správce daně tisknut až počínaje rokem 2012 a dále že na dodacím listu je jako odběratel uvedena jiná osoba než žalobce. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole pozastavuje nad tím, že se žalobce k tak závažným zjištěním nijak nevyjádřil, a spatřuje v absenci vysvětlení těchto tvrzených rozporů další důkaz o oprávněnosti zpochybnění vynaložení předmětného výdaje. Žalobce však nemá, co by k těmto zjištěním správce daně řekl. Dodací list byl vystaven panem J.S., nejedná se tedy o doklad žalobce, žalobce tedy není schopen vysvětlit chybu v osobě odběratele, ani posoudit věrohodnost a správnost tvrzení pracovníků TYPOS tiskařské závody, s.r.o., které tiskly formuláře dodacích listů, o tom, v jaké době začal být příslušný formulář dodacího listu tisknut. Zcela rozporuplné a účelové je rovněž hodnocení osoby pana J.S. Správce daně na jednu stranu zcela uvěřil jeho svědecké výpovědi. Na stranu druhou ale zmiňuje spoustu nesrovnalostí spojených s osobou pana S., jako například skutečnost, že pan S. nebyl zastižitelný na deklarovaném místě podnikání, nebo že mu bylo zrušeno živnostenské oprávnění pro neplnění daňových povinností nebo že pan S. nikdy nepodal daňové přiznání. Žádná z těchto skutečností však neotřásla důvěrou ve svědeckou výpověď pana S. Naopak, na výpověď pana S. správce daně uplatnil domněnku správnosti a přiřkl jí tedy stejnou váhu jako jakémukoliv úřednímu dokumentu, ovšem nesrovnalosti na straně pana S. přičetl k tíži žalobce, protože dle názoru správce daně tyto nesrovnalosti na straně obchodního partnera žalobce jen potvrzují důvodnost pochyb správce daně o správnosti daňového přiznání žalobce. Tento přístup k hodnocení osoby pana S. je dle názoru žalobce nespravedlivý, účelový a postrádá jakoukoliv logiku. Z důvodů výše uvedených se tedy žalobce domnívá, že správce daně zcela nepřipustným a ničím neodůvodněným způsobem přisoudil důležitost jedné jediné svědecké výpovědi pana S., která byla v rozporu s ostatními důkazy provedenými při daňové kontrole. Není zároveň pravda, že svědecká výpověď pana S. společně s dalšími důkazy ospravedlňují závěr správce daně o tom, že provedení služeb panem S. nebylo žalobcem prokázáno. Tyto další důkazy totiž potvrzují pravdivost výpovědi pana S. pouze při jejich účelové interpretaci v neprospěch žalobce. I v případě oprávněnosti pochyb správce daně o poskytnutí služeb měl správce daně provést důkazy navrhované žalobcem, které mohly

jakékoliv pochyby odstranit a potvrdit správnost postupu žalobce při sestavování daňového přiznání za rok 2010. Odmítnutím dalších důkazů správcem daně v rozporu se zákonem znemožnil žalobci prokázat daňovou uznatelnost předmětného nákladu.

Ohledně prokázání, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalobce sdělil, že dle jeho názoru bylo při daňové kontrole prokázáno, že služby poskytované panem S. byly subdodávkou pro obce Louňová, Ždírec a Chlum. Poskytování lesních prací těmto obcím bylo prokázáno jednak fakturami pro tyto obce, dále místním šetřením v těchto obcích a svědeckými výpověďmi. Jakékoliv další pochybnosti ze strany správce daně v tomto směru tedy žalobce nechápe.

Žalobce uzavřel, že se z důvodů výše uvedených domnívá, že prvoinstanční rozhodnutí bylo vydáno na základě nesprávného a účelového hodnocení důkazů a nezákonného rozhodnutí správce daně o neprovedení dalších důkazů, které by žalobci umožnily prokázat nepravdivost svědecké výpovědi jediného svědka popírajícího poskytnutí předmětných služeb a naopak věrohodnost důkazů svědčících ve prospěch žalobce. Žalovaný tento nezákonný postup správce daně v rozhodnutí nezhojil, takže napadené rozhodnutí je nesprávné a vydané v rozporu se zákonem.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že předmětem sporu je v daném případě to, zda žalobce v průběhu zdaňovacího období roku 2010 vynaložil částku ve výši 175.700 Kč na služby poskytnuté mu panem J.S., resp. to, zda žalobce prokázal, že výše uvedená částka představovala v předmětném zdaňovacím období výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný úvodem svého vyjádření předestírá, že se neztotožňuje s názorem žalobce, že žalobce v průběhu daňového řízení oprávněnost uplatnění výše uvedeného výdaje prokázal. Je třeba uvést, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností. To vyplývá především z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak 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. Je rovněž možné poukázat na závěr vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2013, sp. zn. 2 Afs 11/2013, že každý podnikatel, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pak správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

V daném případě je dle žalovaného třeba opakovaně zdůraznit, že pan J.S., tedy žalobcem deklarovaný dodavatel potěžebních prací, byl dne 17.4.2014 vyslechnut jako svědek, přičemž jeho výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 873457/14/2304-05401-403444. Pan J.S. vypověděl, že žalobce nezná, žádné práce pro žalobce nevykonával a doklady vztahující se k žalobcem deklarovaným pracím nevystavil ani nepodepsal. Pan S. dále vypověděl, že pan J.Č. v předmětném období nebyl jeho zaměstnancem a nic pro něj nezajišťoval. Pokud žalobce v podané žalobě namítá, že pan J.S. v rámci své svědecké výpovědi uvedl záměrně nepravdivé skutečnosti, je dle žalovaného třeba upozornit na skutečnost, že žalobce a jeho zmocněnec byli výsledku svědka přítomni, přičemž nevyužili svého práva položit svědkovi otázky, kterými by jeho výpověď jakkoli zpochybnili. Argument žalobce, že v danou chvíli neměl k dispozici žádné informace, kterými by mohl svědka usvědčit ze lži, a z tohoto důvodu na jeho výpověď nemohl nijak reagovat, je dle žalovaného bezpředmětný, neboť ani v dalším průběhu daňového řízení se žalobci nepodařilo prokázat, že jím deklarované práce provedl za jím deklarovanou cenu jako dodavatel skutečně pan S. nebo jeho zaměstnanci. Dne 29.10.2013 byl jako svědek vyslechnut pan J.Č., jehož svědecká výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 1549768/13/2304-05401-401805. Jak bylo podrobněji uvedeno na stranách 5 až 7 napadeného rozhodnutí, pan J.Č. sice vypověděl, že byl přítomen u provedení prací, nevzpomínal si však na období provedení prací, nevybavoval si počet lidí provádějících tyto práce, přestože nad nimi měl dle svého vyjádření mít dohled, tyto lidi navíc dle svého vyjádření neznal. Na většinu otázek odpověděl, že si přesně nepamatuje a na detaily si nevzpomíná. Oproti tomu o předložení prvotních dokladů - faktury a dodacího listu s jistotou potvrdil, že je vystavil v den uvedený na těchto dokladech, že v tento den došlo k úhradě v hotovosti oproti vystavení stvrzenky nebo pokladního dokladu a že tomu byla přítomna paní účetní žalobce. Pan J.Č. si však již nepamatoval, zda k tomuto došlo v Blovicích nebo Vlčicích. S výše uvedeným pak souvisí i samotný tiskopis dodacího listu, který byl přiložen k faktuře vydané na předmětné práce. Na základě výzvy k poskytnutí informací ze dne 30.10.2013, č.j. 1617166/13/2304-05401-401805, sdělila správci daně obchodní společnost Typos, tiskařské závody, s.r.o., že tiskopis, na kterém byl tento dodací list vytištěn, byl zadán do výroby až dne 23.7.2012 s termínem dokončení 6.8.2012. Tato skutečnost je tak v rozporu se svědeckou výpovědí pana J.Č., který uvedl, že dodací list osobně vystavoval v den uvedený na faktuře, tedy dne 19.3.2010. Dle kopie dodacího listu od dodavatele uvedeného na tomto dokladu (pana J.S.) byla odběratelem fakturovaných prací obchodní společnost LESOIL, s.r.o., Vlčice 69, nikoli žalobce. Skutečnost, že výše uvedený dodací list není dokladem vytvořeným žalobcem, pak dle žalovaného nic nemění na tom, že tento doklad vzhledem k výše uvedeným nesrovnalostem do značné míry zpochybňuje tvrzení žalobce o tom, kdo a v jakém období provedl žalobcem deklarované práce, resp. o tom, že výdaj ve výši 175.700 Kč byl žalobcem vynaložen v průběhu zdaňovacího období roku 2010 právě na provedení těchto prací. S ohledem na výše uvedené skutečnosti vyhodnotil žalovaný ve shodě se správcem daně výpověď svědka pana J.Č. jako nevěrohodnou. O nevěrohodnosti výpovědi pana Č. pak dle žalovaného svědčí i skutečnost, že obsah této výpovědi byl v rozporu s výpověďmi dalších svědků. P J.S. neznal žádný z dalších svědků, a to i přesto, že pan Č. vypověděl, že pan S. měl osobně přivést 6 až 10 osob na práce vykonávané v lokalitách Louňová, Chlum a Ždírec, kde měli provádět žalobcem deklarované práce. Jak bylo dále podrobněji popsáno na stranách 5 a 11 napadeného rozhodnutí, dne 17.4.2014 byla vyslechnuta jako svědkyně rovněž paní J.Š., přičemž její výpověď je zaznamenána do protokolu o ústním jednání č.j. 873484/14/2304-

05401-403444. Paní J.Š. vypověděla, že se s panem J.S. nikdy nesetkala, a to přesto, že prováděným pracím byla dle svého tvrzení přítomna. Paní Š. sice potvrdila přítomnost pana Č. při provádění potěžebních prací, když uvedla, že jej alespoň jednou viděla při pracích v lese, kde ona sama pracovala pro obchodní společnost LESOIL, s.r.o., avšak z její výpovědi nebylo zřejmé, jaké práce a pro koho pan J.Č. měl provádět, tedy zda se mělo jednat o práce prováděné pro obchodní společnost LESOIL, s.r.o., nebo pro žalobce. Paní Š. měla být dle svého tvrzení přítomna také předávání dokladů a hotovosti mezi žalobcem a panem Č. Dle žalovaného však ani tato skutečnost není způsobilá prokázat tvrzení žalobce, že pan Č. jako zaměstnanec pana S. provedl pro žalobce jím deklarované práce, resp. že žalobcem deklarovaný výdaj ve výši 175.700 Kč byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To platí především v kontextu ostatních zjištěných skutečností, kdy zejména pan Jan S. popřel jakoukoli obchodní spolupráci mezi svou osobou a žalobcem, výpověď pana J.Č. byla vyhodnocena jako nevěrohodná a byly zjištěny významné nesrovnalosti v dokladech k předmětné obchodní transakci.

K žalobcem namítanému pochybení správce daně a žalovaného spočívajícího v tom, že správce daně a žalovaný neprovedli žalobcem navržené klíčové důkazní prostředky, žalovaný uvedl, že správce daně obecně není povinen provést všechny důkazní prostředky navrhované daňovými subjekty, vždy je však povinen se s takovými návrhy řádně vypořádat, tedy především přesvědčivě zdůvodnit, proč konkrétní důkazní prostředek odmítl provést (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.4.2007, č.j. 8 Afs 165/2005-67). Žalovaný má za to, že v daném případě této své povinnosti dostál. Žalovaný se předně ztotožnil se závěrem správce daně ohledně nadbytečnosti provedení grafologického posudku, neboť správce daně měl dostatek důkazů nezbytných k posouzení skutkového stavu, přičemž přihlédl i k tomu, že na základě dostupných kopií by s nejvyšší pravděpodobností znalec z oboru písmoznalectví nemohl o pravosti podpisu přesněji rozhodnout, neboť podpis, který by měl být předmětem písmoznaleckého posudku, je překryt otiskem razítka. Žalovaný pak ve shodě se správcem daně dospěl rovněž k závěru, že skutečnost, zda pan J.S. odváděl za pana J.Č. odvody na sociální a zdravotní pojištění, nebyla způsobilá prokázat provedení deklarovaných prací. Z tohoto důvodu také správce daně a žalovaný považovali za nadbytečné v tomto ohledu žádat o informace příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení.

Dle žalovaného je z výše uvedeného zřejmé, že svědeckou výpověď pana S. neosvědčil jako jednoznačný důkaz o tom, že žalobcem deklarované potěžební práce nebyly vůbec provedeny, případně že žalobce částku ve výši 175.700 Kč v průběhu zdaňovacího období roku 2010 nevynaložil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To ostatně ani nebylo povinností správce daně nebo žalovaného, neboť to byl právě žalobce, kdo měl v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů povinnost prokázat pravdivost svých tvrzení, resp. oprávněnost jím uplatněných výdajů. Jak však bylo uvedeno na stranách 9 až 11 napadeného rozhodnutí, v průběhu daňového řízení byly zjištěny významné rozpory ve výpovědích jednotlivých svědků, zejména pana Č. a pana S., jakož i nesrovnalosti v předložených listinných důkazech. V takové situaci nebylo možné dospět k jinému závěru, než že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění jím deklarovaných výdajů. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalobce, že správce daně a žalovaný odůvodnili neuznání

žalobcem deklarovaných výdajů pouze na základě svědecké výpovědi pana J.S., případně že samotné dokazování bylo prováděno tendenčně a ve snaze poškodit žalobce. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedené řízení vadami žalobcem tvrzenými.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Soud shledal důvodnou námitku žalobce o nesprávném hodnocení rozporných výpovědí svědků pana Č. a pana S.

Předně je nezbytné konstatovat, že žalovaný v případě žalobce nedospěl ke správnému závěru, když na straně 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že *„jsou-li dva důkazní prostředky v rozporu a nejsou k dispozici další důkazní prostředky, které by svědčily pro tvrzení daňového subjektu, správce daně neosvědčí jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu ani jeden z nich“*.

Svědék pan Č. potvrdil tvrzení žalobce. Při své výpovědi konané dne 29.10.2013 krom jiného uvedl: *„obchodní vztahy probíhaly v letech 2009-2010, přesně si to nepamatuje. Ústně jsme se domluvili, buď já s majitelem firmy, kterou jsem zastupoval (firma S... pozn. soudu) a poté se vykonala práce dle dohody, nebo objednávky práce, kterou on určil. Myslím, že to bylo v Louňové, Chlumu a okolí, přesně si to nepamatuji. Jednalo se o potěžební úpravy, abych to lepší specifikoval, byl to svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest, protože stroje při těžbě tam udělají určité věci. Takže zarovnávaní cest, svoz klestu, přesně si to nevybavuji. Bylo to v lokalitách Louňová, Chlum, asi Ždírec a okolí. Provádění prací jsem zajišťoval já a lidé, co jsem dostal od p. S. Já jsem dostal úkol mít dohled nad nimi, co se týkalo potěžebních úprav pro p. B. Zároveň jsem tu práci vykonával já“*. K dotazu *„kdo byl fyzicky přítomen provádění prací“* svědek uvedl: *„Já jsem tam byl, asi p. majitel S., bylo tam od 6 do 10 lidí. Přesně si nevybavuji, ty lidi jsem znal od pohledu, já jsem je jinak neznal. Možná bych je nějak popsal, už je to dýl, přesně si to nevybavuji. Všechny lidi, co tam se mnou pracovali, zajišťoval pan S. Jestli to byli jeho přátelé nebo od nějaké agentury, to si nevybavuji. Každopádně je přivezl pan S.“* Svědek dále uvedl: *„Fakturu a dodací list jsem předal 19.3.2010 p. B., k úhradě došlo v hotovosti, kterou mi p. B. předal a já mu vystavil stvrzenku, nebo pokladní doklad na tu částku. Tuším, že tam byla přítomna pravděpodobně jeho zaměstnankyně, asi p. účetní“*.

Svěděk pan S. tvrzení daňového subjektu při své výpovědi naopak vyvrátil.

V daňovém řízení tak vedle sebe byly dvě vzájemně se vylučující svědecké výpovědi.

Bylo tudíž potřebné zjistit, kdo ze svědků mluví pravdu a kdo nikoli. Na vyřešení této otázky byl totiž závislý závěr o tom, zda žalobce prokázal či naopak neprokázal svá tvrzení v daňovém řízení.

Žalobce za tím účelem vznesl dva důkazní návrhy, a to „*grafologickým posudkem ve vztahu k podpisu pana S. na dohodě o pracovní činnosti ze dne 5.2.2010*“ a „*učinění dotazu na příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení, zda pan S. odváděl za pana Č. pojistné*“.

V obou případech se jednalo o důkazní návrhy, které byly způsobilé prokázat nepravdivost výpovědi svědka pana S. Pokud by totiž bylo prokázáno, že podpis na dohodě o pracovní činnosti je jeho, či že za pana Č. platil pojistné příslušné zdravotní pojišťovně nebo správě sociálního zabezpečení, nemohly by být pravdivé skutečnosti, které uvedl při svojí výpovědi.

Je tedy nutné uzavřít, že není pravdivým závěr žalovaného o tom, že „*nebyly k dispozici další důkazní prostředky, které by svědčily pro tvrzení daňového subjektu*“, a které by byly způsobilé ověřit, kdo ze svědků mluví pravdu.

Žalovaný se s těmito důkazními návrhy vypořádal nesprávně. Na straně 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Stran neprovedení daňovým subjektem navrhovaných důkazních prostředků odvolací orgán konstatuje, že důkazní prostředek, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V tomto případě se odvolací orgán ztotožňuje se závěrem správce daně a provedení grafologického posudku považuje za nadbytečný, neboť správce daně měl dostatek důkazů nezbytných k posouzení skutkového stavu. Správce daně vzal do úvahy také skutečnost, že na základě dostupných kopií by s největší pravděpodobností znalec z oboru písmoznalectví nemohl o pravosti podpisu přesněji rozhodnout, když doklady byly předloženy v kopiích, přičemž podpis, který by měl být předmětem písmoznaleckého posudku je překryt otiskem razítka. K požadavku zajištění důkazních prostředků u zdravotní pojišťovny a okresní správy sociálního zabezpečení, zda pan J.S. odváděl za pana J.Č. pojistné, odvolací orgán uvádí, že jej posoudil jako nedůvodný, neboť samotná skutečnost zda bylo za pana Č. placeno pojistné neprokazuje provedení deklarovaných prací*“.

Podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.

Posouzení otázky, zda lze či nelze na podkladě konkrétních listin posoudit pravost podpisu, je otázkou, k níž je třeba odborných znalostí, a proto žalovaný nebyl oprávněn tuto

otázku řešit sám bez odborného vyjádření znalce. Žalovaným uváděná „největší pravděpodobnost“ stále možnost znaleckého posouzení rozhodné skutečnosti nevylučuje.

Pokud jde o zbylé důkazní návrhy, je pravdou, že „samotná skutečnost zda bylo za pana Č. placeno pojistné neprokazuje provedení deklarovaných prací“. Žalovaný však zcela pomíjí, že tyto důkazní návrhy byly způsobilé prokázat nepravdivost výpovědi svědka pana S. A pokud by byla prokázána nepravdivost výpovědi svědka pana S., bylo by nutné jako z pravdivé vycházet z výpovědi svědka pana Č., který potvrdil tvrzení žalobce. Tedy bylo by „prokázáno provedení deklarovaných prací panem S.“.

Na straně 6 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Vzhledem k výše uvedenému se výpověď svědka pana J.Č. dle odvolacího orgánu jeví jako nevěrohodná. Nevěrohodná se jeví dále také proto, že odpovědi pana J.Č. byly v rozporu stvrzením dalších svědků. Například když svědek do protokolu uvedl, že měl pan S. přivést 6 až 10 osob na práce vykonávané v lokalitách Louňová, Chlum a asi Ždírec a okolí. P J.S. přitom neznal žádný z dalších svědků a dokonce i pan J.S. do protokolu o výsledku svědka (č.j. 873457/14/2304-05401-403444) uvedl, že daňový subjekt nikdy neviděl a žádné práce neprováděl. Ačkoli pan J.Č. do protokolu uvedl, že společně s panem J.S. a s dalšími 6 až 10 lidmi pana S. samotné provádění prací zajišťoval také on sám osobně“.

Z provedené citace odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný založil nevěrohodnost výpovědi svědka pana Č. také na obsahu výpovědi svědka pana S. A to za situace, kdy nebylo zjištěno, kdo z nich mluví pravdu a kdo nikoli.

Soud se taktéž neztotožňuje se závěrem o neurčitosti obsahu výpovědi svědka pana Č.. Svědek při své výpovědi s tříletým časovým odstupem popsal jak předmět vykonaných prací tak označil i místa, kde práce proběhly. Provedení prací žalobcem ve prospěch obcí Louňová, Chlum a Ždírec bylo potvrzeno i správcem daně provedeným místním šetřením, jak uvedeno na straně 7 a 8 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Dlužno doplnit, že pravdivost skutečností uváděných svědkem panem Č. potvrdila i svědkyně paní Š., včetně předání fakturované částky panu Č.

Pokud jde o rozporovaný tiskopis dodacího listu, je nezbytné konstatovat, že v případě objektivních pochybností správce daně o účetnictví daňového subjektu, je nezbytné vycházet z provedených důkazů, zde obsahu svědeckých výpovědí, nikoli z obsahu znevěrohodněných účetních dokladů.

Při hodnocení věrohodnosti osob svědků žalovaný zcela pominul skutečnosti zpochybňující věrohodnost svědka pana S., které žalovaný uvedl na stranách 5 a 6 odůvodnění napadeného rozhodnutí, když konstatoval: „Správce daně navíc provedl formou dožádání dotaz k ověření skutečností z účetnictví, nebo daňové evidence pana J.S. na Finanční úřad v Blatné, který byl v té době tomuto místně příslušným. Oznámení o provedení místního šetření zaslané J.S. na adresu jeho trvalého bydliště (sídla) v ... se vrátilo jako nedoručitelné. Pracovníci Finančního úřadu v Blatné provedli místní šetření a zjistili závažné skutečnosti, které pochybnosti správce daně jen potvrdily. Na předmětné adrese se nikdo

nezdržoval a podle vyjádření sousedů i Městského úřadu v Sedlici se na této adrese nikdo nezdržuje cca 5 let a není známo, že by na uvedené adrese byla provozována jakákoliv podnikatelská činnost. Pan J. S. nahlásil dne 31.8.2009 přerušení živnosti a to od 31.8.2009 do 31.8.2010. Dne 3.3.2010 pak nahlásil pokračování v provozování této živnosti zpětně od 18.1.2010. Dne 19.1.2011 bylo obecním živnostenským úřadem v Blatné vydáno rozhodnutí, kterým bylo J.S. zrušeno živnostenské oprávnění z důvodů neplnění závazků vůči státu. Závažnou skutečností je i sdělení Finančního úřadu v Blatné, že J.S. od počátku své podnikatelské činnosti nepodal na Finanční úřad v Blatné žádné daňové přiznání k dani z příjmů, dani z přidané hodnoty, ani není registrovaný jako plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Výzvy k podání daňových přiznání nepřebírá, pro správce daně je trvale nekontaktní. Pro úplnost odvolací orgán uvádí, že dle živnostenského rejstříku měl pan S. sídlo podnikání uvedeno v Husově 79, Sedlice a žádnou jinou provozovnu nahlášenou neměl. Adresa ..., která je uvedena na předmětných dokladech, je virtuální sídlo, na kterém má nahlášeno místo podnikání velké množství podnikatelských subjektů. Tyto žalovaný nijak nehodnotil.

Tvrdí-li žalovaný na straně 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že svědek pan S. „byl řádně poučen mj. o své povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, tak jak je definováno v ust. § 96 odst. 1 daňového řádu, a o následcích nepravdivé výpovědi vyplývajících z ust. § 21 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění platných předpisů“, tato skutečnost vůbec nic neznamená, neboť takto byl poučen i svědek pan Č.

Procesní pochybení žalovaného mohla mít vliv za zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by byla pravdivou svědecká výpověď pana Č. a nepravdivou výpověď pana S., nemohlo by napadené rozhodnutí vyzníti v neprospěch žalobce.

Nad rámec uvedeného je nezbytné konstatovat, že se žalovaný při svém závěru, že s předmětnými plněními neměl nic společného pan S., nezabýval otázkou, zda za této situace žalobci předmětná plnění nedodal pan Č., kterému také za tato plnění bylo zapláceno.

B.

Soud shledal důvodnou i námitku žalobce o to, že došlo k nesprávnému posouzení, zda „byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“.

Svědek pan Č. při své svědecké výpovědi uvedl, v čem plnění spočívalo. Svědek vypověděl: „Jednalo se o potěžební úpravy, abych to lepší specifikoval, byl to svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest, protože stroje při těžbě tam udělají určité věci. Takže zarovnávání cest, svoz klestu, přesně si to nevybavuji“. Současně vypověděl, že „potěžební úpravy“ byly provedeny v „Louňové, Chlumu, Ždírci a okolí“.

Místními šetřeními bylo zjištěno, že žalobce skutečně fakturoval zmíněným obcím za v napadeném rozhodnutí na straně 7 a 8 uvedená plnění.

S ohledem na obsah výpovědi svědka pana Č. není vůbec zřejmé, proč žalovaný ve prospěch žalobce započítává pouze „těžbu dřeva“ a nikoli ostatní fakturovaná plnění. Celková výše částky, kterou žalobce od jmenovaných obcí obdržel, činí 205.447,40 Kč. Oproti částce ve výši 5.564 Kč, ze které vycházel žalovaný, nelze bez dalšího uzavřít, že by částka 205.447,40 Kč byla „naprosto neúměrná vykázanému příjmu“.

V.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně daňového poradce za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, a úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za dva úkony právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je daňovým poradcem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 11.228 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 21. prosince 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová