



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci žalobkyně **P. s.r.o.**, zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 6230/12-1200-202167,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 6230/12-1200-202167, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobci zaplatit ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 11.228,- Kč k rukám jeho zástupce, JUDr. Jiřího Dvořáka.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou do datové schránky soudu 4. 2. 2013 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 6230/12-1200-202167 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Berouně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 4. 2012, č. j. 62060/12/026911205667, a tento platební výměr byl potvrzen. Platebním výměrem finanční úřad žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 81.270,- Kč a sdělil penále ve výši 16.254,- Kč.

Důvodem doměření daně a penále, a tedy i podstatou sporu, je neuznání žalobkyní uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 482/2008 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jež měla žalobkyně vynaložit na služby poskytnuté společností MC S. s.r.o., IČO x, se sídlem x (dále jen „MC S.“ nebo „dodavatel“), které však správce daně považoval za neprokázané.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. S ohledem na uvedené, pokud soud v dalším textu hovoří o žalovaném, rozumí jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Žalobkyně uvedla, že nesouhlasí s hodnocením důkazů provedeným žalovaným a finančním úřadem. Žalovanému vytkla, že při hodnocení důkazů bezdůvodně spojil některé nesouvisející skutečnosti. Tak konkrétně spojil tvrzení žalobkyně, že při dodavatelském provádění stavebních prací není vůbec obvyklé, aby odběratel ověřoval oprávněnost osob jednat jménem dodavatele, se skutečností, že žalobkyně přesto zjistila, že u společnosti MC S. byla v prosinci 2008 prováděna kontrola pojistného na sociální zabezpečení, přičemž pan P. J. (svědek v rámci daňové kontroly) společnost MC S. zastupoval. Žalovaný se tak snažil vykonstruovat rozpor mezi tvrzeními žalobkyně a jejím jednáním, bez ohledu na to, že srovnávané skutečnosti nastaly ve zcela odlišné době a při zcela rozdílných okolnostech. Argumentace žalobkyně ohledně ověřování totožnosti se týkala běžné praxe obchodních vztahů, naproti tomu informace o zastupování dodavatele svědkem P. J. je skutečností, kterou se žalobkyni podařilo zjistit teprve v průběhu daňového řízení, když se daňová správa snažila zpochybnit vztah svědka k dodavateli, a tím důkazní sílu jeho svědecké výpovědi. Zastupování společnosti MC S. při kontrole zcela nepochybně a průkazně dokládá vztah svědka k této společnosti bez ohledu na absenci pracovně-právního vztahu a bez ohledu na absenci plné moci k provádění prací ve prospěch společnosti. Vytváření souvislostí a pochybností mezi uvedenými rozdílnými skutečnostmi žalobkyně nepovažuje za hodnocení důkazů, ale za zcela nepřipustnou manipulaci se skutečnostmi.

Žalovanému také vytkla, že v napadeném rozhodnutí vyjádřil svůj předpoklad, že svědek navržený jako stěžejní bude disponovat plnou mocí či ověřitelnými informacemi, kdo práce prováděl, a uzavřel, že pouhé tvrzení svědka bez ověřitelných důkazů má jen velmi malou důkazní sílu. Správce daně má podle žalobkyně hodnotit důkazy volně, nezávazně a zásadně nikoliv pod vlivem toho, co od důkazu sám očekává. Z uvedeného je podle ní zřejmý zcela chybný pohled žalovaného na svědeckou výpověď jako důkaz. Poukazuje na § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle nějž je svědek povinen vypovídat o skutečnostech, kterých byl osobně účasten a které mohl vnímat svými smysly. Nemá tedy žádnou povinnost předkládat důkazy ani prokazovat svá „tvrzení“. Svědecká výpověď jako důkaz spočívá právě v ústních sděleních svědka.

Závěry žalovaného jsou tedy v příkrém rozporu s daňovým řádem i s právní teorií a dokládají chybné hodnocení důkazů žalovaným.

Žalobkyně dále napadala skutečnost, že žalovaný neprovedl výslech svědkyně Z. B., externí účetní společnosti MC S.. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdil, že žalobkyně neuvedla, co má svědecká výpověď osvědčit, žalobkyně namítá, že vztah svědkyně k předmětu dokazování byl dostatečně zřejmý a z vyjádření žalobkyně jasně vyplývalo, k jakým skutečnostem by měla vypovídat. Dle názoru žalobkyně je nutné vycházet ze smyslu a účelu ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu. Účelem a smyslem nepochybně je zabránit protahování a narušování daňového řízení ze strany daňových subjektů neustálým navrhováním množství „nesmyslných“ svědků. V daném případě finanční úřad i žalovaný zpochybňovali důkazní sílu výpovědi svědka pana P. J. mj. tím, že nevěděl, komu v účtárně předával doklady týkající se prací pro daňový subjekt a jaká je její přesná adresa. Svědkyně by mohla potvrdit či vyvrátit některá tvrzení svědka P. J., což by nepochybně muselo mít vliv na hodnocení jeho svědecké výpovědi jako důkazu. Mimo to by mohla mít povědomost i o tom, jaké byly aktivity společnosti MC S.j, zda bylo účtováno o subdodávkách, zda účetnictví společnosti předala jednateli nebo zda má účetnictví dosud v držení, mohla by mít i kontakt nebo informace o jednateli dodavatele. Dle žalobkyně má účetní nekontaktního daňového subjektu takový vztah k předmětu dokazování, že ve smyslu § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně provést výslech takové osoby i bez návrhu. V souvislosti s výčtem skutečností posuzovaných žalovaným uvedeným na str. 3 napadeného rozhodnutí žalobkyně považuje za evidentní, že výslech svědkyně je právě důkazním prostředkem k objasnění toho, jaké doklady byly poskytnuty k zaúčtování případu, zda společnost využívala subdodavatelů, kdo, kdy a proč vystavil klíčové listiny, proč je (je-li vůbec...) nesoulad v některých údajích.

Zdůvodnění neprovedení výslechu svědkyně žalobkyně vnímá jako učebnicový příklad „spekulativního předpokládaného hodnocení neprovedeného výslechu“ tak, jak je tento nezákonný postup správců daní již ustálenou judikaturou odsuzován. K závěru žalovaného, že svědkyně není schopna osvědčit, kdo konkrétně zemní práce provedl, neboť dodavatel neměl žádné zaměstnance a svědkyně se těchto prací nezúčastnila, žalobkyně namítá, že přímá účast při provádění prací není podmínkou k tomu, aby svědkyně mohla vypovídat o skutečnostech majících přímý vztah k předmětu dokazování, tj. především k tomu, zda částka 370.000,- Kč je daňovým výdajem. V zásadě lze souhlasit s tím, že předmětem dokazování je otázka, zda fakturované práce provedla společnost MC S.. Nezbytným předmětem dokazování však podle žalobkyně již není to, kdo konkrétně práce prováděl, zda zaměstnanec nebo subdodavatel. Podle žalobkyně navíc z ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu vyplývá povinnost žalovaného uvědomit ji o nevyhovění návrhu na výslech svědkyně již v průběhu řízení, nikoliv až v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak učinil žalovaný.

Žalobkyně dále uvádí, že není sporné, že předmětné práce musely být provedeny, že žalobkyně předložila fakturu za provedení těchto prací a že doložila i její zaplacení převodem na účet dodavatele, s nímž podle zjištění správce daně jiné osoby nedisponovaly. Dodavatel byl v předmětném období aktivní a podával přiznání k DPH. Z toho je podle ní zřejmé, že jediným důvodem pochybností mohla být právě a jediné současná nekontaktnost dodavatele. Pokud jí žalovaný vytýká, že není schopna sdělit, kdo tvořil posádku bagru, když disponuje přesnými informacemi z daňových přiznání dodavatele, žalobkyně namítá, že by se měl spíše

zabývat tím, proč se v rámci hodnocení důkazů nezabýval skutečnostmi a údaji, které má daňová správa o dodavateli prací k dispozici. Cílem správy daní není přenášet daňovou povinnost ze subjektů, které neplní základní povinnosti, na jiné subjekty a není cílem vybrat daň u kohokoliv. Pokud žalovaný výpověď svědka zpochybňuje tím, že se ji nepodařilo ověřit pro nekontaktnost jednatele dodavatele, žalobkyně to považuje za nepřipustné vybočení z mezí správní úvahy a hrubé porušení zásady zákonnosti, protože žalovaný naopak má s výpovědí svědka nakládat jako s důkazem, který nebyl vyvrácen. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný odmítá akceptovat důkazy pouze pro zdánlivé rozpory či jejich neověřitelnost, přičemž důvody jejich odmítání považuje za velmi sporné. Pochybnosti o tom, zda fakturu vystavil právě dodavatel, nemají logické opodstatnění, protože žalovaný se nijak nevyrovnal s otázkou, proč by faktura určovala, že má být zaplacená na účet dodavatele, pokud by byla vystavena někým jiným. Také údaje v daňových přiznáních dodavatele nejsou v rozporu s fakturovanými částkami. Provedení prací dodavatelem pak potvrdil svědek, který se jich zúčastnil, je prokazatelně s dodavatelem spojen a jeho výpověď nebyla vyvrácena. Zdánlivé rozpory v datu vystavení faktury a datu konečného převzetí díla, stejně jako nepředložení podkladu k fakturaci, který zůstal u dodavatele, popř. chybné označení jednoho z předmětných pozemků byly v průběhu řízení vysvětleny a na pokus o odstranění těchto rozporů výsledkem svědkyně správci daně obou stupňů rezignovali, čímž se dopustili zásadní procesní vady. Po zhodnocení všech důkazů podle žalobkyně nelze dojít k závěru, že by oprávněnost zahrnutí faktury do daňových výdajů nebyla dostatečně prokázána. Nesplněním povinnosti řádného dokazování a neprovedením výsledku navržené a nesporně důležité svědkyně správci daně obou stupňů podle žalobkyně způsobili nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Navíc, nemá-li žalovaný pochybnosti o tom, že práce musely být provedeny, lze předpokládat, že za tyto práce muselo být i zaplacené, takže se jedná o výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů bez ohledu na případné pochybnosti o tom, kdo tyto práce pro daňový subjekt provedl. Žalobkyně proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný po rekapitulaci správního spisu a žaloby zcela odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na sdělení Generálního finančního ředitelství, jimiž byly vypořádány shodně formulované námitky v odvolání a v podnětu žalobkyně k provedení přezkumného řízení. Shrnul, že pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobkyně prokázala provedení zemních prací v rozsahu uvedeném na předmětné faktuře na této faktuře uvedeným dodavatelem. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je podle žalovaného zřejmé, že důkazní prostředky a jejich obsah nejen vyjmenoval, ale i vyhodnotil ve shodě s požadavky stanovenými konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Důvodem pro posouzení nákladů dle sporné faktury jako daňově neúčinných nebyla pouze nekontaktnost dodavatele, ale skutečnost, že žalobkyně věrohodně neprokázala, že tvrzené zemní práce byly skutečně provedeny dodavatelem deklarovaným na faktuře. Tohoto důkazního břemene se přitom žalobkyně nemůže zprostit. Svůj postup považuje za souladný s judikaturou, přičemž odkazuje na rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181. K neprovedení důkazu výsledkem svědkyně žalovaný uvedl, že návrh byl uplatněn až v průběhu odvolacího řízení a neuváděl důvod provedení výsledku. Žalovaný o důvodech nevyhovění žalobkyni vyrozuměl na str. 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž argumentoval tím, že předmětem zkoumání není to, zda byla vystavená faktura dodavatelem řádně záúčtována, nýbrž skutečnost, zda byly deklarované zemní práce skutečně provedeny dodavatelem a kdo je za něj provedl. Navrhovaná svědkyně tyto skutečnosti osvědčit nemůže,

protože dodavatel neměl v té době žádné zaměstnance a ona sama se prací nezúčastnila. Ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu nestanoví žádnou lhůtu pro vyrozumění daňového subjektu o nevyhovění jeho návrhu, ani nevyžaduje, aby se tak stalo samostatným přípisem. Stanoví pouze povinnost vyrozumět a nevyhovění odůvodnit, čemuž žalovaný dostál v souladu se závěry již zmíněného rozsudku NSS. Žalovaný má za to, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala provedení zemních prací dle předmětné faktury od dodavatele MC .j (nebo jiného konkrétně specifikovaného dodavatele), jak jí to ukládá § 92 odst. 3 daňového řádu, a proto nebylo možné tyto náklady osvědčit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přitom to byla žalobkyně, kdo byl odpovědný za to, že jí předkládané důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat její tvrzení. Závěr žalovaného má oporu v dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení, zákonné meze volného uvážení nebyly překročeny. Bylo věci žalobkyně zdokumentovat svou podnikatelskou činnost tak, aby v případě potřeby mohla spolehlivě doložit všechny skutečnosti rozhodné pro prokázání daňové účinnosti nákladů, tj. v dané věci předložit či navrhnout spolehlivé důkazy o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně zaměňuje neunesení důkazního břemene s tvrzenou nezákonností postupu správce daně při hodnocení důkazů. Žalovaný proto navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Dne 23. 5. 2011 zahájil u žalobkyně finanční úřad daňovou kontrolu mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010 v souvislosti s podezřením, že žalobkyně uskutečnila výstavbu 4 rodinných domů na sousedících pozemcích, jeden z nich (na pozemku p. č. x v k. ú. a obci Ch.) však byl od počátku ve vlastnictví její jednatelky a náklady na jeho výstavbu žalobkyně zahrnula do svých nákladů na výstavbu 3 domů (p. č. x v k. ú. a obci Ch.), které vlastnila a prodala. Výzvou ze dne 20. 6. 2011 finanční úřad žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků dokládajících analytické členění nákladů na jednotlivé domy, včetně souvisejících otázek. Dne 5. 9. 2011 pak správce daně žádal Finanční úřad pro Prahu 8, aby v rámci dožádání ověřil u společnosti MC S. okolnosti vystavení a zúčtování jí vystavené faktury č. X ze dne 16. 6. 2008 za provedené zemní práce. Příložená kopie faktury na částku 460.530,- Kč obsahuje razítko dodavatele a obtížně čitelný podpis (provedením velmi blízký podpisovému vzoru jednatele této společnosti založenému ve sbírce listin obchodního rejstříku) a odkazuje na zemní práce provedené na parcelách č. x v obci Ch.. Faktura je splatná dne 31. 7. 2008 na účet č. X. Dožádaný správce daně však dne 14. 9. 2011 sdělil, že dodavateli byla dne 17. 1. 2011 zrušena registrace k DPH z důvodu neplnění povinností a že s ohledem na jeho nekontaktnost nebylo možné požadované úkony provést. V příloze připojil výpis z údajů z daňových přiznání dodavatele, ze kterého vyplynulo, že za měsíc červen 2008 dodavatel vykázal uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 2.055.200,- Kč.

V návaznosti na to finanční úřad dne 21. 10. 2011 žalobkyni adresoval novou výzvu, již se v části B dožadoval mj. předložení veškerých důkazních prostředků k tomu, že daňový doklad byl vystaven právě dodavatelem uvedeným na faktuře, že služby byly tímto dodavatelem skutečně poskytnuty a žalobkyni použity pro uskutečnění její ekonomické činnosti a dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žádal také doložení specifikace provedených prací, předložení písemné smlouvy či objednávky a určení, kde a na kterých pozemcích byly tyto práce provedeny. Žalobkyně v podání ze dne 21. 11. 2011 uvedla, že se zemní práce na základě ústní objednávky týkaly pozemků p. č. x v k. ú. a obci Ch.-v rámci kompletní přípravy pozemků pro výstavbu domů. Přiložila kopii formuláře „popis prací a

dodávek“ ve věci zemních prací v obci Ch.k pro žalobkyni s datem 31. 7. 2008 (tj. shodným jako splatnost faktury) opatřený razítkem dodavatele a nečitelným podpisem, podle nějž z hodnoty zemních prací bez DPH 387.000,- Kč připadá 327.000,- Kč na parcelu č. 69/49, na zbylé dvě parcely 5pak vždy částka 30.000,- Kč.

Dne 9. 1. 2012 se uskutečnilo ústní jednání, při němž správce daně žalobkyni upozornil, že s ohledem na datum uskutečnění zdanitelného plnění faktury 16. 6. 2008 mělo dojít k předání zemních prací uvedeného dne a nikoliv až dne 31. 8. 2008. S ohledem na datum 31. 8. 2008 nemohly být zemní práce provedeny před začátkem výstavby rodinných domů, ale až po jejich předání, tj. po 9. 6. 2008. Žalobkyně reagovala návrhem na výslech svědka P. J., který za dodavatele zajišťoval provedení zemních prací. Písemně pak žalobkyně v podání ze dne 16. 1. 2012 uvedla, že při výstavbě na zelené louce je třeba zemní práce provádět prakticky vždy, v daném místě to navíc zřejmě plyne z toho, že výškový rozdíl mezi pozemky p. č. x a sousedními p. č. x dosahuje několika metrů. Musela se tak provést skrápka, vyčištění a srovnání ploch, ale i zhutnění pozemků na horní straně svahu, přičemž nejvyšší nároky byly u pozemku p. č. x, jehož severovýchodní hranice s výrazným výškovým rozdílem přímo navazuje na silnici, takže bylo nutné minimalizovat riziko sesuvu zeminy svahu terénními úpravami a zhutněním hran svahu. Pokud jde o naznačovaný nesoulad v datech, ten žalobkyně rozporuje a uvádí, že ani nevyrací provedení prací. K pozemku p. č. x pak nemůže žalobkyně jakékoliv doklady předložit, protože práce spojené s výstavbou na něm neprováděla.

Před dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 8 byl za přítomnosti zástupce žalobkyně tento svědek vyslechnut. Na otázky uvedl, že nebyl a není v žádném právním poměru s dodavatelem, ani nedisponoval plnou mocí od této společnosti a také neví, kdo předloženou fakturu vystavil, zda byla zaúčtována a zda a jak došlo k její úhradě a k úhradě související daně. Uvedl však, že jednatele dodavatele, pana C. zná jako svého zaměstnance (konkrétně zaměstnance společnosti B., s.r.o., kde svědek zastával funkci jednatele). Pan M. C., který byl v té době nemocný, ho kontaktoval a požádal jej, aby ho zastoupil na stavbě v Ch. a zkontroloval mu, zda je jeho stroj v pořádku. Na stavbě se svědek setkal s paní J., která uvedla, že jedná za žalobkyni, a nad stavební dokumentací si krátce vyjasnili, o jaké práce se jedná. Jednalo se o provádění zemních prací na jaře 2008 pro 3 rodinné domy spočívajících v sejmutí sypkých hornin až na únosné podloží, u krajního pozemku hraničícího se státní silnicí byly práce prováděny několikrát, protože únosná zemina byla značně hluboko a provádělo se tam i hutnění, aby bylo možné následně provést bezpečnou betonáž základu. U krajního pozemku byly náklady nejméně trojnásobné a rozsah prací větší oproti ostatním pozemkům. Na pozemku p. č. x zemní práce neprováděli, protože zemní práce dělali pouze pro 3 rodinné domy, přičemž krajní pozemek byl u státní silnice a další pozemky na něj navazovaly. Smlouvu svědek neviděl, ale měl v ruce písemnou objednávku. Také ještě na jaře, odhadem v dubnu nebo květnu byl panem C. požádán, aby na stavbu dovezl předávací protokol. Ten předal paní J., která měla nějaké drobné výhrady (požadovala ještě provést výkopy pro zemní patky), takže posádce na stroji řekl, co je třeba ještě doopravit. Předávací protokol, který vypadal stejně jako popis prací a dodávek, pak paní J. podepsala a on ho odvezl a předal do účtárny dodavatele v L., která sídlila někde u V. ulice, přesnou adresu neví. Datum 31. 7. (dle správce daně 8.) 2008 na předávacím protokolu svědek vysvětlit nedokázal.

Dne 3. 4. 2012 finanční úřad s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole č. j. 42595/12/026930204286, v níž konstatoval, že na základě provedeného dokazování

nezpochybňuje, že zemní práce na pozemcích v Ch. byly provedeny, nebyly však odstraněny jeho pochybnosti o tom, že tyto práce byly provedeny společností MC S.. Protože důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobkyně neunesla, nemůže jí být částka 387.000,- Kč uznána jako daňový náklad a o tuto bude zvýšen základ daně, z čehož vyplyne doměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 81.270,- Kč. Na tomto závěru setrval i přesto, že žalobkyně k návrhu této zprávy namítla, že z výpovědi svědka J. vyplynulo, že zemní práce na pozemku fyzicky provedl tento svědek, který na stavbě zastoupil jednatele dodavatele, jenž v předmětné době řádně plnil své povinnosti vůči správci daně a odvedl DPH. Žalobkyně též namítla, že správce daně ničím nevyvrátil průkaznost předložených listinných důkazů. Dne 4. 4. 2012 finanční úřad vydal pod č. j. 62060/12/026911205667 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 81.270,- Kč a sdělil penále ve výši 16.254,- Kč.

Proti němu (a dalším dvěma dodatečným platebním výměrům za jiná zdaňovací období, popř. jiné daně) se žalobkyně podáním ze dne 4. 5. 2012 odvolala, přičemž argumentovala tím, že z předání provedených prací s časovým odstupem nelze usuzovat, kdy a jaký objem prací byl proveden. Naopak s ohledem na nedostatek odborných znalostí u žalobkyně bylo logické, že s předáním se počkalo až na dobu, kdy montáží domů bylo potvrzeno, že přípravné zemní práce byly provedeny v potřebném rozsahu. Dále argumentovala, že zemní práce fyzicky neprováděl svědek J., ale že na stavbě zastupoval jednatele dodavatele. Přitom není obvyklé, aby se stavbyvedoucí prokazovali plnou mocí či pracovní smlouvou. Termín předání prací pak svědek netvrdil s jistotou, nýbrž jen odhadoval. Faktura byla na účet dodavatele zaplacená a správce daně přitom z účetnictví nezjistil jiné náklady nebo kapacity, kterými by mohlo být provedení prací hrazeno nebo zajištěno, ničím předložené listinné důkazy nevyvrátil.

Odvolací orgán si dotazem u Pražské správy sociálního zabezpečení (dále jen „PSSZ“) ověřil, že dodavatel v roce 2008 neměl přihlášeného žádného zaměstnance a poté žalobkyni vyzval k seznámení s podklady, přičemž ve výzvě konstatoval, že svědek J. práce nevykonával, jeho výpovědi však nebyly přesně identifikovány osoby tvořící osádku stroje, přičemž bylo zjištěno, že dodavatel v té době neměl žádné zaměstnance, kteří by zemní práce mohli vykonat. Uvedl též, že nebylo možné osvědčit jeho svědeckou výpověď o tom, že předávací protokol podepsaný paní J. předal účtárně dodavatele, protože svědek neuvedl, komu konkrétně protokol v účtárně předal, neznal ani přesnou adresu účtárny a předávací protokol, jehož přílohou byl popis prací a dodávek z 31. 7. 2008, není součástí spisového materiálu. Na předloženém popisu prací a dodávek podpis paní J. není a podpis za dodavatele je nečitelný. Faktura navíc uvádí jiné pozemky než popis prací a dodávek. Předávací protokol přitom představuje prakticky jediný důkaz, který by mohl podpořit tvrzení svědka. Předložené doklady ve vazbě na svědeckou výpověď vykazují rozpory, pro něž je nelze osvědčit jako relevantní důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobkyně. To nemůže zvrátit ani samotná platba na účet dodavatele a skutečnost, že dodavatel odvedl DPH z plnění převyšujících fakturovanou částku. Odvolací orgán také nezpochybnil, že by zemní práce byly provedeny, nebylo však prokázáno, že by práce byly provedeny tak, jak je uvedeno na faktuře.

Žalobkyně reagovala podáním ze dne 2. 10. 2012, v němž namítla, že je zcela neobvyklé, aby si jako objednatel ověřoval totožnost a zaměstnanecký či subdodavatelský vztah osob provádějících práce za dodavatele, stejně jako nemusí ověřovat, zda použité stroje

patří dodavateli, a totéž zřejmě nemusel činit ani svědek. Teprve v tomto podání uvedla, že zjistila, že u dodavatele byla v prosinci 2008 prováděna kontrola pojistného na sociální pojištění, při níž dodavatele zastupoval na plnou moc svědek P. J., a navrhla, aby byl na tuto okolnost učiněn dotaz u PSSZ. Žalobkyně dále uvedla, že zjistila, že dodavatel za rok 2008 podával přiznání k silniční dani, v níž vykazoval tři vozidla zdaňovaná jako nákladní, přičemž podle dostupných informací dodavatel disponoval bagrem, který často obsluhoval sám jednatel společnosti MC S.. Skutečnost, že si svědek nepamatoval adresu účtárny a osobu, jíž doklady předal, je podle žalobkyně s ohledem na časový odstup pochopitelná. V navazující větě žalobkyně navrhla výslech svědkyně Z. B., která podle získaných informací vedla účetnictví dodavatele. Dále žalobkyně konstatovala, že podepsané podklady pro fakturaci potřeboval především dodavatel a tyto doklady by měly být založeny v jeho účetnictví. Rozdíl v označení pozemků je pak nepochybně chybou, avšak správce daně si ověřil u dodavatele domů, že si manželé J. zajišťovali výstavbu domu mimo žalobkyni a hradili ji z vlastních zdrojů. Bez provedení zemních prací by přitom nebylo možné výstavbu na pozemku p. č. X provést a jiné náklady na zemní práce nebyly k tomuto pozemku účtovány ani zjištěny. K úhradě na účet dodavatele by měl žalovaný přihlídnout v rámci hodnocení důkazních prostředků v jejich souhrnu.

Následně již bylo vydáno napadené rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že nepochybně, že zemní práce, které byly základním předpokladem pro následnou výstavbu rodinných domů, byly provedeny. Zopakoval, že předmětná faktura ve výčtu pozemků nesouhlasí s předávaným protokolem, přičemž byla vystavena asi měsíc a půl před datem předávacího protokolu. Svědek neprokázal žádný vztah k dodavateli, dodavatel neměl ani žádné zaměstnance a nebylo prokázáno, že stroj patřil dodavateli. S ohledem na tyto a další uváděné rozpory podle žalovaného posuzované důkazní prostředky vykazují řadu rozporů, které nebyly v průběhu daňové kontroly věrohodně odůvodněny, a proto nemohly být osvědčeny jako důkazy v daňovém řízení. Pouhé tvrzení svědka, že se na zajišťování prací podílel na žádost jednatele dodavatele, bez průkazu zmocnění a důkazu o vykonání prací zaměstnanci a bagrem dodavatele či zprostředkovaně přes dodavatele nemá žádnou důkazní sílu. Návrh na výslech externí účetní dodavatele považuje žalovaný za bezpředmětný, když nebylo řečeno, co by měla její výpověď osvědčit a předmětem zkoumání není to, zda byla faktura dodavatelem řádně zaúčtována, ale to, kdo zemní práce provedl. Protokol o předání díla podepsaný paní J. představoval prakticky jediný důkaz, který by mohl podpořit tvrzení svědka, a pokud si žalobkyně nepořídila jeho kopii, sama se zbavila relevantního důkazního prostředku. Otázkou přitom je, proč přílohu ke sporné faktuře tvoří zcela jiný předávací protokol nepodepsaný paní J. s datem, které naopak zpochybňuje tvrzení svědka. Faktura měla být vystavena na základě vzájemně odsouhlasených podkladů, přesto je na ní uveden pozemek p. č. x, na němž také musely být zemní práce provedeny a jenž také přímo navazuje na pozemky p. č. x. U posledně uvedeného pozemku se pak nepodařilo prokázat, že tyto práce provedla právě společnost MC S.. Bankovní výpisy pak prokazují pouze uskutečnění platby dodavateli, ne však již skutečnost, že za ně poskytl protiplnění sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Žalobkyni přitom byla dána možnost navrhnout další důkazní prostředky, ta však ve stanovené lhůtě žádné nenabídla. Žalovaný proto setrval na svém názoru, že žalobkyně v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázala provedení zemních prací deklarovaných na faktuře od společnosti MC S. ani jiného konkrétně specifikovaného dodavatele, a proto jí nemohly být tyto náklady uznány. Odvolání proto zamítl.

K podnětu žalobkyně formulovanému shodně jako žaloba Generální finanční ředitelství sdělením ze dne 9. 7. 2013, č. j. 16981/13/7701-11000-010620, uzavřelo, že podnět je nedůvodný, protože svědeckou výpověď P. J. nelze prokázat, kým byly předmětné práce skutečně provedeny a to způsobem, jakým je deklaroval na účetním dokladu v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Výpověď svědkyně B. pak nemohla prokázat, zda a kým byly dodavatelem fakturované práce provedeny, neboť z dosavadních důkazů ani nevyplývá, že by se prací zúčastnila. Žalobkyně přitom v běžící lhůtě pro doplnění důkazních návrhů ani blíže nespécifikovala, jaké skutečnosti by měla svědecká výpověď svědkyně prokázat.

Součástí správního spisu je také výpis z katastru nemovitostí, z něž vyplývá, že až do data 28. 3. 2009 byly pozemky p. č. x v k. ú. a obci Ch. ve společném jmění manželů J.. Finanční úřad také zajistil související kupní smlouvy, z nichž vyplynulo, že v pozici prodávajících vystupovali vedle žalobkyně prodávající budovu vždy také manželé J. jako prodávající pozemků pod domy. Ostatně také ze znaleckých posudků zpracovaných pro účely daně z převodu nemovitostí odváděné žalobkyní jasně vyplývá, že budovy byly oceňovány se srážkou 5 % jako budovy na cizím pozemku.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Po zjištění, že daňová povinnost nebyla v době vydání napadeného rozhodnutí prekludována soud v intencích žalobních bodů, dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) téhož paragrafu 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.

Podle ustálené judikatury, zrekapitulované např. v rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 v odst. 23 až 29, „[...] daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).

24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že "důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem

dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění" (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) [zákona o správě daní a poplatků] vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119).

Ne každá chyba v účetnictví způsobuje tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

26. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případě, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010-124 či čj. 2 Afs 24/2007-119).

(...)

28. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010-71).

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon.

Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný výdaj (rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Obdobně jako u daně z přidané hodnoty samotná existence formálně bezvadných dokladů nemusí prokazovat shora uvedené skutečnosti."

Ze správního spisu je evidentní, že sporná faktura odkazuje na zemní práce provedené na třech pozemcích, z nichž jeden z pozemků je pozemkem pod domem jednatelky žalobkyně, jehož zbudování nebylo předmětem ekonomické činnosti žalobkyně. Pokud byla tato faktura zaúčtována a daňově uplatněna jako náklad žalobkyně, namísto toho, aby byla od dodavatele vyžádána její oprava, je účetnictví žalobkyně chybné. S ohledem na okolnosti případu, jež byly v rámci daňové kontroly zjištěny (souběžná výstava 4 rodinných domů na navazujících pozemcích, z čehož jeden dům je jednatelky daňového subjektu, deklarovány jsou však práce jen na třech pozemcích, sporná chyba na faktuře však poukazuje na práce i na pozemku pod domem jednatelky, prodej tří domů procházejících účetnictvím žalobkyně je nečekaně ztrátový v rozsahu, který se příliš neliší od nákladů na realizaci čtvrtého domu, dva ze tří klientů, kterým se vracela část záloh na kupní cenu, se osobně znají s jednatelkou žalobkyně, resp. jejím manželem, náklady na realizaci domů nejsou analyticky členěny a žalobkyně je *ex post* v zásadě všechny přiřazuje k jedinému domu, který byl prodán oproti ostatním za dvojnásobnou cenu jedinému klientovi, který se s jednatelkou žalobkyně neznal, jednatelka žalobkyně doložila pouze nákup domu, ne však faktury na související zemní práce), se nejedná pouze o nepodstatný překlep či jinak zanedbatelnou chybu, ale o chybu která významně zpochybňuje oprávněnost zaúčtování právě tohoto dokladu, resp. vyvolává zásadní otázky, zda např. faktura ve skutečnosti pouze opomněla uvést pozemek p. č. 69/50, ale pozemek p. č. 69/47 v ní byl uveden v souladu se skutečností. Uvedený rozpor ve faktuře podle soudu tedy nepochybně vyvolal stav, kdy je na žalobkyni, aby prokázala oprávněnost tohoto konkrétního výdaje ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu dalšími důkazními prostředky.

Žalovaný ani správce daně samotné uskutečnění zemních prací nezpochybnili, zpochybňovali však otázku, na kterých pozemcích vlastně zemní práce byly provedeny. V konečném důsledku však v napadeném rozhodnutí byl závěr žalovaného postaven na zpochybnění uskutečnění zemních prací dodavatelem uvedeným na faktuře. K tomu ovšem soud musí konstatovat, že důsledky nesprávného údaje o totožnosti dodavatele na účetním dokladu se liší ve vztahu k DPH, kde zákonnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH je předložení daňového dokladu se skutečností odpovídajícími náležitostmi včetně údaje o osobě, která uskutečnila plnění [srov. § 29 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)], oproti důsledkům pro daň z příjmů, kde zákon o dani z příjmů zvláštní náležitosti daňového dokladu prokazujícího uplatnění výdaje neupravuje a kde ztotožnění dodavatele není pro uznatelnost výdaje nezbytné. S ohledem to je závěr žalovaného mylný, pokud vychází z nesprávného východiska, že daňový subjekt (žalobce) musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31).

Podstatné je prokázat vynaložení sporného výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Spojitost úhrady na účet společnosti MC S. s provedenými zemními pracemi přitom provedeným dokázáním podle přesvědčení soudu potvrzena byla. Pravost faktury žalovaným zpochybňována není, faktura je potvrzena i podpisem jednatele společnosti MC S. Skutečnost, že tento dodavatel v předmětné době žádnými zaměstnanci nedisponoval, nijak nevylučuje v daném odvětví zcela běžnou praxi subdodávek, nevylučujíc

z toho bohužel ani tzv. švarcsystém, kdy „subdodavateli“ jsou jednotliví pracovníci. Objem zdanitelných plnění dodavatele i předmět jeho činnosti rozhodně uskutečnění zemních prací na jeho účet umožňovalo. I přes závěry o nedůvěryhodnosti výpovědi svědka J. přitom soud nepovažuje za pravděpodobné, že by bylo poskytnutí předmětných služeb právě dodavatelem zcela vyfabulováno. Žalobkyně pak velmi trefně poukázala na skutečnost, že sama (standardně se zabývá zprostředkovatelskou činností) neměla kapacity k provedení zemních prací, ty provedeny být musely a účetnictví jiné odpovídající faktury neobsahuje. Neustále stupňované důkazní požadavky finančních orgánů přitom soud považuje v konečném důsledku již za absurdní, např. pokud jde o prokázání totožnosti obsluhy stroje či jeho vlastnictví. Nic nebránilo dožádanému finančnímu orgánu se na totožnost těchto osob dotázat svědka, pokud to považoval za významné. Takový dotaz však učiněn nebyl a s takovým požadavkem finanční orgány přišly až později. Co je však významnější, NSS již v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, konstatoval, že žalobci nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Takovou skutečností přitom je právě otázka vztahu konkrétních osob a strojů uskutečňujících plnění pro žalobkyni k jejímu dodavateli. Takové otázky musí být případně kladeny dodavateli, pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně jsou však irelevantní. Z tohoto žalovaným zdůrazňovaného hlediska tedy považuje soud závěry napadeného rozhodnutí za vadné a nezákonné.

V dalším lze pak ve stručnosti souhlasit s žalobkyní v tom, že žalovaný neoprávněně směšuje informace, jež žalobkyně měla v době uskutečnění předmětné transakce, s informacemi, na jejichž zjištění poukazovala teprve v odvolacím řízení, a tím uměle vytváří neexistující rozpor v jejích tvrzeních. Je také pravdou, že svědecká výpověď je důkazem bez ohledu na to, zda svědek je schopen jím uváděné skutečnosti doložit listinami. Předkládání listin není jeho úkolem, svědek má vypovídat o okolnostech, které svými smysly zachytil. Existují-li další důkazy potvrzující skutečnosti svědkem uváděné, nepochybně to zvyšuje důvěryhodnost jeho výpovědi, avšak bez ohledu na další podklady je nutné s obsahem svědecké výpovědi v řízení pracovat a nelze ji pro nedostatek listin automaticky diskvalifikovat. Otázka důvěryhodnosti a pravdivosti svědecké výpovědi musí být vyřešena z porovnání veškerých důkazních prostředků v řízení a případně též z hodnocení neverbálních prvků výpovědi úřední osobou, která výslech prováděla. I v tomto směru žalovaný pochybil.

Konečně pokud jde o navrhovaný výslech svědkyně, z jeho kontextu (uvezení v bezprostřední návaznosti na polemiku s názorem finančního úřadu zpochybňujícím důvěryhodnost svědka J., protože si nepamatuje přesnou adresu účtárny) bylo evidentní, že se vztahuje právě k otázce, kde se účtárna nachází, zda svědek nepředával podepsaný předávací protokol právě jí, popř. zda ví o těchto dokumentech (žalovaným posléze označeným jako naprosto klíčové, bez nichž žalobkyně nebude schopna rozhodné skutečnosti prokázat) něco bližšího. Pokud existenci takového dokumentu žalovaný považuje za klíčovou, pak si současně odporuje, pokud provedení výslechu externí účetní považuje za nepotřebné. Navíc účetní, i když se samotných zemních prací účastnit nemusela, zjevně může zodpovědět množství souvisejících otázek žalovaného o tom, zda dodavatel vlastní či má pronajatý bagr, zda a jaké subdodavatele, popř. osoby na dohodu o provedení práce pro svou činnost užívá, zda nemá ve svých podkladech i kopii předávacího protokolu aj., neboť takové skutečnosti se účetní při zpracování účetní dokumentace zpravidla dozvídá. V tomto směru tedy žalovaný v závěru, že výslech externí účetní dodavatele je nepotřebný, neměl s ohledem na jím

vymezený okruh významných skutečností pravdu a odepření jejího výsledku bylo porušením procesních práv žalobkyně. S ohledem na skutečnost, že žalobkyni v daňovém řízení tíží důkazní břemeno a že z hlediska výsledku řízení považoval žalovaný jeho unesení za zcela zásadní, pak soud uzavírá, že popření opodstatněného důkazního návrhu žalobkyně představovalo podstatné porušení ustanovení o řízení, jež odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí soudem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. i bez nařízení jednání. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

V navazujícím řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V tomto směru tedy nebude po žalobkyni bezdůvodně vyžadovat prokázání otázky, kdo byl subdodavatelem dodavatele apod., ale vyjde z toho, že dosavadní výsledky dokazování svědčí tomu, že zemní práce skutečně provedla společnost MC S., byť nikoliv nutně vlastními zaměstnanci. Tento závěr se přirozeně může změnit, pokud z případného dalšího dokazování (jež v takovém případě neopomene výslech účetní dodavatele) vyplynou odlišné skutečnosti. Jako obiter dictum však soud podotýká, že při hodnocení důkazů a potřeby jejich doplňování by žalovaný pro příště neměl přehlédnout dosud přehlížený fakt, že podle listů vlastnictví založených ve správním spise žalobkyně nikdy nebyla vlastníkem pozemků, na nichž byly zemní práce prováděny, a tuto otázku by měl právně vyhodnotit.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně byla naproti tomu plně úspěšná, neboť napadené rozhodnutí soud zrušil. Náleží jí proto náhrada nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč. Tuto částku tvoří dva úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.], dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, zvýšené o částku 1.428,- Kč odpovídající 21% DPH z těchto částek, a konečně soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3.000,- Kč.

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Praze dne 8. října 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:

Vlasáková