



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 Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce P. Z.**, se sídlem L., P. V. 53, *zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Sokolov, Rokycanova 1929*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2014, čj. 10505/14/5000-14104-711303,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2014, čj. 10505/14/5000-14104-711303, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 21.837 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17.4.2014, čj. 10505/14/5000-14104-711303 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, Územního pracoviště v Sokolově (*dále jen „správce daně“*) ze dne 29.3.2013, čj. 207023/13/2407-24801-400522 (*dále jen „dodatečný platební výměr“*), jímž byla žalobci doměřena daň

z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 219.390 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 43.878 Kč. Žalobce navrhoval zrušení i prvostupňového rozhodnutí a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Dle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a odporuje zákonem uložené pravomoci k postupu správce daně ve věci daňového řízení a zásahu do práv žalobce. Na straně tři napadeného rozhodnutí žalovaný sděluje: „1) *Stavební práce v mateřské školce v obci Lomnice byly skončeny dne 10.8.2009, tedy krátce po uzavření smlouvy o dílo se společností Procap, s.r.o. Vzhledem k tomu, že původní termín předání podle smlouvy byl stanovený na 15.5.2009, lze předpokládat, že daňový subjekt v měsíci srpnu prováděl jen drobné dokončovací práce. Zaměstnanci společnosti Procap s.r.o. vzhledem k uzavření subdodavatelské smlouvy ke dni 1.8.2009 mohli do 10.8.2009 provést jen minimum práce, neboť se zakázka už dokončovala. Objednávku prací pro společnost Procap s.r.o. učinil daňový subjekt již dne 13.4.2009 a fakturu za provedení prací vystavila společnost Procap s.r.o. až dne 6.10.2009 na částku 238 000,— Kč s DPH (daňový subjekt si ve výdajích uplatnil částku 162 000,— Kč)*“. Formulace lze předpokládat dle žalobce neodpovídá postupu správce daně podle § 95 odst. 5 daňového řádu, podle něhož je důkazní břemeno na straně správce daně. Pouhé tvrzení, předpoklad, neurčitý předpoklad, není důkazem a v tomto bodě je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože není uvedena žádná skutková podstata, která by osvědčovala předpoklad, že děj probíhal dle tvrzení správce daně nebo že jsou údaje, záznamy a evidence daňového subjektu nepravdivé. Správce daně je stížen povinností uloženou zákonem, aby hodnotil stav podle skutečností osvědčených v daňovém řízení, i když formální znaky nejsou dokonalé, jsou částečné apod. Tvrzení, že jenom z důvodů data na vystavených dokladech subdodavatele nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění je ničím dalším nepodložené. Žalobce neodpovídá za formální postup subdodavatele, a pokud ten byl v prodlení se správným vystavením daňového dokladu, pak to není k tíži žalobce. Z jednání - např. výslechu svědka pana Z. jasně vyplývá, jak dochází k prodlevám v časech fakturace. Je zřejmé, že složitost stavebních zakázek je rozhodně větší, než aby bylo možné formálně dodržet jednoduchou představu správce daně, že listiny mezi zúčastněnými stranami jsou vždy bezvadné a předány ve správný čas. Realita je trochu jiná, ale nijak to nebrání nahlížet na skutečnosti ve svých souvislostech. Vývody z pouhého časového sledu, jak je uvádí žalovaný, jsou pouhou smyšlenkou, nikoliv důkazem, že události ve věci stavebních dodávek neprobíhaly. Bez ohledu na formální náležitosti je třeba dát přednost správnému stanovení výše daně a toliko na základě přezkoumatelných a nevyvratitelných důkazů předložených žalovaným je možno posuzovat uskutečněné výdaje žalobce jako nedaňové.

3. Na téže straně v bodě 2) žalovaný sděluje stejně zdánlivý rozpor v textaci faktur za stavební činnost „práce na inženýrských sítích“. Stejně tak jako v bodě předcházejícím, je toto sdělení přepjatým formalismem ve vztahu k zákonem určeným náležitostem na doklady vystavované subdodavatelem. Přestože se subdodavatel PROCAP podílel na činnosti již dříve, než došlo k formálnímu uzavření smluv (a mělo by být k dobru žalobce přičteno, že smlouva nebyla antidatována), pak i když bude docházet k dokončování prací na projektu „inženýrské

sítě“ ve formě terénní dokončovací práce či jiné, je textace „stavební práce na zakázce“ pojem rozhodně širší ve vztahu k plnění a nelze pouze z těchto formalismů usuzovat, že k dodávce prací nedošlo.

4. Na straně čtyři a pět je uveden „rozbor“ žalovaného na téma počtu pracovníků zaměstnaných u žalobce. Bez uvedení jaké kvalifikace, jakého pracovního zařazení a bez dalšího zkoumání k předmětu činnosti a prováděných prací za kontrolované období je následně uvedeno: „*Po provedeném rozboru počtu pracovníků, kteří pracovali na akcích pro daňový subjekt, a jeho následném vyhodnocení správce daně dospěl k závěru, že tvrzení zástupce daňového subjektu o nedostatečném počtu pracovníků neodpovídá skutečnému stavu. Správce daně rozbořem zakázek zjistil, že daňový subjekt zaměstnával dostatečný počet pracovníků, brigádníků a měl uzavřené smlouvy se subdodavateli. Počet těchto osob koresponduje s počtem osob uvedeným ve stavebních denících či na jiných dokumentech (např. přijatých fakturách, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v daňové evidenci).*“ Součástí rozhodnutí není žádné vyhodnocení, ze kterého by bylo možno zjistit, jakým způsobem žalovaný dospěl k závěru. Jde o nepřezkoumatelnou domněnku a nikoliv zákonem požadovaný důkaz o nepravdivosti tvrzení žalobce. Vzhledem k rozsahu a odbornosti stavby, kvalifikovanosti, zkušenosti a také pracovní výkonnosti jednotlivých zaměstnanců (dokonce nebylo nijak zkoumáno, na jakou pracovní pozici byly zaměstnanci zařazeni) není možné vzít toliko souhrnný počet zaměstnanců a následně dospět k závěru o tom, jak byly subdodávky zbytečné a z toho dovozovat fakt, že uvedené práce nebyly nijak realizovány. Na straně šest napadeného rozhodnutí je neodůvodněné sdělení: „*Správce daně netvrdil, že by na zakázkách nemohli pracovat i jiní pracovníci, došel však k závěru, že množství odpracovaných hodin zaměstnanců daňového subjektu a pracovníků společnosti Procap, s.r.o. nekoresponduje s fakturací daňového subjektu za jednotlivé práce zadavatelům oproti fakturaci za práce dodavatelem společností Procap, s.r.o.*“ Nelze zjistit, jak a jakou cestou žalovaný došel však k závěru, jestliže tato cesta (stejně tak jako předchozí „dospění“ nejsou přezkoumatelným způsobem odůvodněny a zákonem uloženými důkazy podloženy. Tvrzení žalovaného je nepřezkoumatelné a překračující rámec možné správní úvahy v intencích zákonem dovolené pravomoci postupovat zákonem určeným způsobem.

5. Překročením zákonnosti je také požadavek na žalobce, aby dle tvrzení žalovaného ze strany šest: „*Odvolací orgán na základě výše uvedeného konstatuje, že zástupce daňového subjektu neprokázal skutečný počet pracovníků na jednotlivých zakázkách, na kterých měla subdodavatelsky vypomoci společnost Procap s.r.o., neprokázal žádnými důkazními prostředky kdo, kdy a kde skutečně pracoval.*“ Nelze po žalobci požadovat, aby dokládal interní poměry třetího subjektu, tedy vstupoval do personálních náležitostí jiného zaměstnavatele, lustroval jeho zaměstnance a požadoval po subdodavateli uvést konkrétní počty pracovníků pro jednotlivé činnosti. Na základě výzvy k prokázání takových údajů nelze pak dovozovat, že žalobce neprokázal dodávky, které byly uskutečněny, zaplacený, svědecky doloženy a potvrzeny. Takový závěr nelze z nezákonné výzvy dovozovat k tíži žalobce. Na straně sedm je žalovaným opakována argumentace o tom, že subdodavatel PROCAP fakturoval neadekvátně k počtu pracovníků a že dle posouzení žalovaného nebylo třeba práce řešit subdodavatelsky. Jde však toliko o nepřezkoumatelné úvahy bez racionálního podkladu nebo doložených faktů. Žalovaný nijak nezpochybnil provedení stavebních prací a jejich

uhrazení odběrateli žalovaného (zvláště v případě kdy platícím bylo společenství vlastníků bytových jednotek, obec Lomnice apod.), kteří si jistě pečlivě hlídali, zda platí za uskutečnění rozsahu a kvality objednané práce. Nelze tedy tvrdit, že by činnost žalobce byla nějak fiktivní a žalovaný nijak neprokázal, že by subdodávky nebyly uskutečněny. Naopak, žalovaný jak vlastními doklady, záznamy a svědeckými výpověďmi doložil nákup a příjem prací od svého subdodavatele.

6. Ani následná nekontaktnost dodavatele PROCAP nedokazuje, že by se jeho činnosti neuskutečnily. Žalovaný učinil dožádání vůči místně a věcně příslušnému správci daně společnosti PROCAP. Odpověď dožádaného správce daně osvědčila, že dodávky uskutečněné vůči žalobci byly v daňových příjmech dodavatele zahrnuty, tedy, že nejde o žádné fiktivní nebo smyšlené doklady. Pokud se správci daně nepodařilo na poprvé kontaktovat osobu, jejíž účast považoval na daňovém řízení za důležitou, pak je povinen užít ke splnění povinností takové osoby další prostředky a nikoliv pouze konstatovat, že na základě nekontaktnosti jsou tvrzení žalobce nepravdivá. Pokud tak žalovaný nepostupoval, porušil zákon, protože nevyužil své pravomoci ke zjištění úplného stavu všech okolností, které jsou nutné ke správnému stanovení daně. Na straně pět napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí hodnotící úvahy na téma svědků. Tímto způsobem zákon neumožňuje postupovat!! Daňový subjekt má povinnost označit svědky, uvedením třeba místa bydliště ap. Jde-li o osoby, které pro daňový subjekt pracovaly, tak je samozřejmě zná a má s nimi kontakty, protože je možné, že i následně pokračují v obchodních vztazích. Odpovídají-li svědci o stejné skutečnosti pravdivě, je zřejmé, že jejich odpovědi budou podobné, protože hovoří o jedné a téže skutečnosti a především z toho lze dovodit, že osvědčili pravdivě uskutečnění popisovaného jevu. Je povinností správce daně prokázat nepravdivost v tvrzení svědků a následně z toho také vyvodit příslušné závěry a postihy vůči takovým osobám. Zákon nikde neumožňuje kvalifikovat důkazní prostředky na silné, či slabé. Tvrdí-li správce daně „*budí dojem*“, pak jde o nepřezkoumatelný postup neopřený o žádné racionální a zákonem povolené postupy. V průběhu celého řízení nebylo prokázáno, že by žalobce uváděl údaje ohledně daňových nákladů nesprávně, neprůkazně, a nebo neúplně.

7. Stručně shrnuto se žalovaný v celém řízení opírá v podstatě o tři zcela imaginární pilíře:
1. *lze předvokládat* bez uvedení empirických faktů, které by opravňovali k očekávání, že jím uváděný předpoklad vyústí v tvrzení, které bude pravdivé.
 2. *dospěl k závěru* opět bez uvedení konkrétních a nevyvratitelných faktů, které by opravňovaly k predikci takových závěrů, když vychází z neúplného a jednostranného zkoumání.
 3. *budí dojem*, což je obrat vhodný snad do politiky nebo hospodského povídání, ale nikoliv do správního řízení, protože už samotné slovní spojení usvědčuje autora, že hovoří zcela bez racionálních podkladů a pouze uvádí své smyšlenky (S na začátku slova je pro pojem podstatné!) a dojmy.

8. Dle protokolu č.j. 630322/14/2407-24801-404833 ze dne 4.6.2014 bylo pracovníkem správce daně sděleno, že spis žalobce nebude zpřístupněn dříve, než po lhůtě pro podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného. Jde o zcela protizákonné bránění v přístupu k důkazním materiálům s cílem zmařit kvalifikovanou obranu před nezákonným postupem správního

orgánu. Žalobce argumentoval nezákonností tohoto rozhodnutí a upření práva na úplné a včasné seznámení se všemi důkazními materiály v dané věci. I z tohoto důvodu označil napadené rozhodnutí za nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný navrhoval s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby. K části ad 1. žaloby uvedl, že nesouhlasí s tím, že by jeho závěr byl nepřezkoumatelný a nepodložený. Žalobce uzavřel dne 24.3.2009 smlouvu o dílo s obcí Lomnice, ve které se zavázal provést úpravu dětského hřiště v mateřské školce. Termín dokončení prací byl ve smlouvě dohodnut na 15.5.2009. Faktický termín ukončení těchto prací byl dne 10.8.2009. Se společností Procap uzavřel žalobce smlouvu o provedení stavebních prací na zahradě mateřské školky dne 1.8.2009, tedy 6 pracovních dnů před datem ukončení stavby, přičemž v průběhu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení žalobce nedoložil žádné podklady, které by prokazovaly, že tato smlouva byla uzavřena dodatečně a práce skutečně probíhaly již před jejím uzavřením. V takovéto situaci, kdy žalobce v době uzavření smlouvy se společností Procap byl s plněním v prodlení již téměř 3 měsíce po dohodnutém termínu, a tato smlouva byla uzavřena pouhých 6 pracovních dnů před faktickým dokončením stavby, je závěr o provádění dokončovacích prací zcela logický a má oporu v podkladech, které žalobce správci daně předložil. Žalovaný se ztotožnil s tvrzením žalobce, že neodpovídá za nesprávný formální postup jeho dodavatele, zdůraznil však, že odpovídá za správnost a úplnost svého účetnictví. Pokud podklady žalobce jsou ve vzájemném rozporu s jeho tvrzeními a mezi sebou navzájem, je toto dostatečným důvodem pro pochybnosti správce daně o faktickém vynaložení daňových výdajů. V takovémto případě pak je na žalobci, aby prokázal, že k provedení prací fakticky došlo v rozsahu uvedeném na fakturách. Obdobně se žalovaný vyjádřil k tvrzení žalobce, že je z jednání zřejmé, že složitost stavebních zakázek neumožňuje včasné předání formálně bezvadných listin. Formálně vadné doklady, ani závěry z nich učiněné nejsou důkazem, že stavební práce neprobíhaly, jak tvrdí žalobce, neboť není povinností správce daně dokazovat, že k jejich provedení nedošlo. Správce daně musí mít pouze dostatečně podloženou pochybnost o jejich provedení a je pak naopak na žalobci, aby prokázal, že k jejich provedení došlo.

10. K části ad 2. žaloby žalovaný uvedl, že ze zápisů o odevzdání a převzetí díla v lokalitě Pod Vrchem jednoznačně vyplývá, že v termínu od 15.5.2009 do 15.6.2009 byla prováděna pokládka kanalizace a vodovodu (tedy inženýrských sítí), v termínu od 15.7.2009 do 20.11.2009 byly pokládány obrubníky a prováděny zemní práce. Smlouva se společností Procap byla uzavřena dne 1.8.2009, z čehož je jednoznačně zřejmé, že se tento subdodavatel mohl podílet pouze na 2. fázi stavby, tedy pokládce obrubníků a provádění zemních prací. Navzdory výše uvedenému ale společnost Procap fakturovala žalobci práce na inženýrských sítích. Pokud tyto doklady obsahují nepřesné údaje, je na žalobci, aby tyto nepřesnosti v průběhu řízení odstranil. Pokud tak neučinil, nelze vytýkat správce daně či žalovanému, že z těchto dokladů vycházel. Také tyto doklady předložené žalobcem tak vykazují vzájemné rozpory, které nebyl žalobce schopen v průběhu řízení odstranit. Skutečnost, že smlouva se společností Procap nebyla antidatována, skutečně nemůže jít žalobci k dobru, jak se domnívá.

K dobru by mu mohlo jít pouze to, kdyby měl veškeré doklady správné, úplné a v souladu se skutečným stavem, což se v tomto případě nenastalo.

11. K části žaloby ad 3. žalovaný uvedl, že žalobce zjevně nerozlišuje mezi konstatováním o závěrech správce daně a vlastním hodnocením odvolacího orgánu. Citovaný odstavec zní: *“... a jeho následném vyhodnocení správce daně dospěl k závěru ...”* a prakticky totožný text je uveden na str. 10 zprávy o daňové kontrole. Z uvedeného je tedy jednoznačně zřejmé, že se nejedná o závěry, které učinil odvolací orgán, nýbrž správce daně. Dále žalovaný uvedl, že žalobce vytrhnul jeden odstavec napadeného rozhodnutí z kontextu celkového rozboru počtu zaměstnanců žalobce a jeho hodnocení. Před citovaným odstavcem se žalovaný v rozsahu dvou stran zabývá počty zaměstnanců žalobce v průběhu roku a následně uvádí hodnocení tohoto počtu zaměstnanců ve vztahu k nasmlouvaným a prováděným zakázkám. Dle žalovaného je tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně zřejmé, na základě čeho byl závěr o dostatečném personálním obsazení žalobce učiněn. Ze zprávy o daňové kontrole je též zřejmé, jak k tomuto závěru správce daně dospěl. O obdobnou situaci se jedná v případě námitky, že z odůvodnění rozhodnutí nelze zjistit, jakým způsobem žalovaný dospěl k závěru, že množství odpracovaných hodin pracovníky společnosti Procap a zaměstnanci žalobce neodpovídá fakturaci žalobce zadavatelům oproti fakturaci společností Procap žalobci. V citovaném odstavci je uvedeno, že „... správce daně, netvrdil, ... došel však k závěru ...“ a jedná se o pouhé shrnutí závěrů správce daně, které jsou podrobně rozvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Také v napadeném rozhodnutí je pak například vysvětleno, že z výpovědi tehdejšího jednatele společnosti pana A. U. vyplynulo, že měl pouze 3-4 pracovníky, přičemž tito ve svých výpovědích potvrdili provedení prací v rozsahu neodpovídajícím rozsahu prací vyfakturovaných. Žalovaný tak považoval námitku o nepřezkoumatelnosti uvedených závěrů za zcela bezpředmětnou, neboť se jedná o pouhé nepodložené tvrzení, které svědčí pouze o tom, že žalobce nechte napadené rozhodnutí komplexně.

12. K části žaloby ad 4. žalovaný uvedl, že po žalobci v průběhu řízení nepožadoval, aby prokazoval interní poměry třetího subjektu, ale aby prokázal, že zaměstnanci společnosti Procap odvedli práci skutečně v rozsahu uvedeném na fakturách. Na předmětných zakázkách kromě zaměstnanců žalobce a společnosti Procap pracovaly i samostatně podnikající fyzické osoby a žalobce nebyl schopen správci daně nebo žalovanému doložit, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu odvedli pracovníci společnosti Procap.

13. K části ad 4. žaloby žalovaný dále uvedl, že se k odůvodnění pochybností ohledně adekvátnosti vyfakturované práce ve vztahu k počtu pracovníků společnosti Procap vyjádřil již výše a odkázal také na odůvodnění napadeného rozhodnutí (např. str. 6 a 7, kde je konstatována výpověď tehdejšího jednatele společnosti Procap pana A. U., který potvrdil zaměstnávání pouze 3-4 dělníků v rozsahu do 150 hodin/rok), jakož i na úvahy správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, kdy z těchto písemností jednoznačně plyne kompletní a podložená úvaha správce daně a následně žalovaného, která je vedla k závěru o tom, že vyfakturované práce neodpovídají rozsahu činností, které mohli pracovníci společností Procap reálně provést. K tvrzení žalobce, že jeho odběratelé si jistě zkontrolovali, zda platí za práci v uvedeném rozsahu a kvalitě, žalovaný uvedl, že toto tvrzení nemá vliv na posouzení, zda konkrétně společnost Procap odvedla práci ve fakturovaném rozsahu. Žalobce navíc neuvádí,

na základě čeho k tomuto svému názoru o obezřetnosti jeho odběratelů dospěl, a jako takové se může toto tvrzení jevit jako nepodložené a bez racionálních podkladů.

14. K části ad 5. žaloby žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný nebo správce daně zkonstatovali, že nekontaktnost společnosti Procap prokazuje, že by práce neprovedl. Nekontaktnost dodavatele žalobce nebyla správcem daně nebo žalovaným úmyslně přičítána k tíži žalobce, faktem ale zůstává skutečnost, že jeho nekontaktnost ztěžuje žalobci unesení důkazního břemena, když nelze tvrzení žalobce potvrdit například stavebními deníky, či evidencí dodavatele a žalobce tak musí opatřit jiné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 5 uváděl hodnotící úvahy k výsledkům svědků a takový postup považoval za nezákonný, neboť daňový řád neumožňuje kvalifikovat důkazní prostředky na silné či slabé. Dle žalovaného je tato úvaha žalobce zcela mylná. Jednou ze základních zásad daňového řádu je zásada volného hodnocení důkazů v § 8 odst. 1 d.ř. Zákon tak dává správci daně při posuzování důkazů prostor k tomu, aby zvážil, jakou vypovídací hodnotu má ten který konkrétní důkaz. „*Volné hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit, a teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit.*“ (viz pod čarou uvedený odkaz na J.Baxa a kol.: Daňový řád: komentář. Vyd 1. Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 763s., ISBN 978-80-7357-564-9) Žalobce v této námitce uvádí, že žalovaný prováděl hodnocení svědeckých výpovědí na str. 5 napadeného rozhodnutí, žalovaný nicméně musí konstatovat, že na str. 5 se žádné hodnocení svědeckých výpovědí nenachází a žalovaný tak není schopen jednoznačně určit, ke kterým konkrétním výpovědím se tato obecná námitka vztahuje. Na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabývá skutečnostmi, které zjistil z výpovědi svědka pana A. U., na str. 8 se pak vyjadřuje k věrohodnosti výpovědi pana L. H., M. a S. Z. Správce daně hodnotí pravdivost a věrohodnost důkazů, kdy tyto důkazy posuzuje také s ohledem na ostatní zjištěné okolnosti a též v souladu s poznatky své správní praxe v jiných srovnatelných případech. Pokud tedy za situace, že tito svědci mají hlášený trvalý pobyt na ohlašovně městského úřadu, přesto žalobce věděl, kde se nachází, když dokázal zajistit jejich čestná prohlášení, předvolání ke svědecké výpovědi svědci nepřevzali a k provedení výpovědi se dostavili, následně všichni vypovídali shodně s tvrzením žalobce, které je ale v rozporu s ostatními skutkovými zjištěními, správce daně konstatuje, že toto chování budí dojem, že byl obsah výpovědi svědků předem dohodnut. Dle žalovaného se nejedná o nezákonné konstatování neopřené o žádné racionální podklady, ale o správní úvahu založenou na zhodnocení výše uvedených skutečností.

15. K části žaloby, kde žalovaný shrnuje své námitky, žalovaný uvedl, že je celá žaloba založena na pouhém „slovíčkaření“, kdy žalobce vytrhává z kontextu samotné závěry správce daně a žalovaného a zcela přehlíží provedené hodnocení důkazů, které těmto závěrům předcházelo. Žalovaný setrval na názoru, že tyto „imaginární pilíře“, jak uvádí žalobce, jsou opřeny o obsáhlou a přezkoumatelnou správní úvahu, která je podrobně uvedena jak

v napadeném rozhodnutí, tak i ve zprávě o daňové kontrole. Závěr žalobce, že je rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné, tak považuje žalovaný za nesprávný.

16. K poslední části žaloby týkající se nahlížení do správního spisu žalovaný nejprve zdůraznil, že jakýkoliv následný postup správce daně nemůže mít vliv na zákonnost již vydaného rozhodnutí, neboť již nemůže ovlivnit správnost stanovené daňové povinnosti. *Pokud žalobce nesouhlasil s neumožněním nahlédnout do příslušného spisového materiálu a domníval se, že tak došlo k zásahu do jeho práv, měl možnost podat stížnost podle § 261 d.ř. a domáhat se tak ochrany svých práv. K otázce nemožnosti nahlédnout do spisu v sídle žalobcova správce daně bezprostředně po ukončení řízení žalovaný uvedl, že tento postup má oporu v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFSČR“). Ze znění § 13 odst. 2 ZFSČR (které je ve vztahu lex specialis k § 66 d.ř.) vyplývá, že při umístění spisu nebo jeho části se přihlédne zejména k dostupnosti spisu pro daňový subjekt a k hospodárnosti výkonu správy daní. Správní spis je umístěn v sídle odvolacího orgánu i po ukončení odvolacího řízení z důvodu případného dalšího řízení před správním soudem, kdy za situace, že je proti rozhodnutí odvolacího orgánu podána žaloba, tento pak v řízení vystupuje jako žalovaný a je tedy povinen soudu předložit originál kompletního spisového materiálu vztahujícího se k žalobou napadenému rozhodnutí. I v daném případě byl žalovaný výzvou soudu ze dne 2.7.2014 vyzván, aby ve lhůtě jednoho měsíce zaslal správní spis soudu. Vracení části spisového materiálu (často dosti rozsáhlého) do sídla správce daně a její následné zasílání zpátky odvolacímu orgánu by tak bylo nehospodárné, neboť by tím vznikaly zbytečné náklady. Umístění spisového materiálu v sídle žalovaného je hospodárnější taktéž pro samotný daňový subjekt. Celý spis se tak nachází v jednom místě a daňový subjekt může do celého spisového materiálu nahlédnout najednou, v rámci jednoho nahlížení. V případě, že by se spisový materiál vracel ihned po ukončení odvolacího řízení zpátky správci daně, nastala by situace, kdy by se spis správce daně prvního stupně nacházel v jeho sídle a odvolací spis by se nacházel v sídle žalovaného. Pokud by tedy daňový subjekt chtěl využít svého práva a do kompletního spisového materiálu nahlížet za účelem podání či doplnění žaloby, musel by tak činit na dvou místech, což žalovaný považuje taktéž za nehospodárné. Žalovaný tak nesouhlasil s názorem žalobce, že v důsledku ponechání spisového materiálu v sídle žalovaného došlo k odepření práva žalobce na seznámení se s provedenými důkazy. Po celou dobu lhůty k podání žaloby měl žalobce možnost nahlížet do spisu v sídle žalovaného kdykoliv v jeho úředních hodinách nebo na základě předchozí domluvy. Případně mohl žalobce požádat žalovaného o zaslání soupisu listin obsažených ve spisu, aby následně mohl zvážit, zda potřebuje nahlížet do celého spisu, nebo zda mu stačí seznámit se pouze s některými listinami. O zaslání kopií těchto listin pak mohl žalovaného požádat. Nelze tedy souhlasit s tvrzením, že by žalobci bylo odepřeno právo na nahlížení do spisu, když se spis nenacházel v sídle jeho správce daně. Žalobce mohl toto své právo realizovat kdykoliv v součinnosti s žalovaným. To že tak neučinil a byl při realizaci svého práva pasivní, nelze považovat za odepření práva na nahlížení do spisu ze strany orgánů finanční správy.*

IV. Replika žalobce

17. Dle žalobce sdělení žalovaného o námitce nemožnosti nahlédnout do spisu po zamítnutí odvolání odvolacím orgánem u místně příslušného správce daně oporu v zákoně nemá. Naopak základní zásady dle daňového řádu, ale i správního řádu, upřednostňují práva žalobce. Správce daně postupuje tak, aby nevznikly žalobci zbytečné náklady, volí jen takové prostředky, které nejméně zatěžují, a to ve výsledku jistě neznamená uložit žalobci povinnost cestovat za svým spisem do sídla odvolacího orgánu. Argument, že žalovanému je umožněn tento postup na základě ustanovení § 13 ZFSCŘ dle věty „hospodárnosti výkonu správy daní“ je nepřipustným výkladem o omezení základních práv žalobce, jak jsou mu zákonem garantována. Není nejmenší důvod, aby byl spis uložen v komplexní podobě u místně příslušného správce daně ihned po dokončení odvolacího řízení nadřízeným orgánem a jeho předložení pro případné soudní jednání bylo delegováno na tohoto místně příslušného správce daně. Organizace postupů žalovaného není přednější než práva žalobce.

18. Tvzení žalovaného, že výpověď tří svědků nemůže být pravdivá na základě jím uvedené argumentace je porušením povinnosti dokázat nepravdivost svědecké výpovědi. V případě, kdy žalobce nemůže dosáhnout kontaktnosti svědků, je mu to kladeno k tíži. V případě, že tak učiní, je bez dalších důkazů nařčen, že svědky ovlivnil a to proto, že svědkové vypovídají shodně. Pokud však svědci osvědčují stejnou skutečnost, pak právě jejich stejné (není myšleno doslovné, ale obsahové) výpovědi jsou důkazem o tom, že daná skutečnost se tak stala. Pokud by tři lidé viděli, jak červené auto nabouralo do zaparkovaného modrého auta, a podali o tom svědectví, jistě se v jejich výpovědi vyskytnou stejné pojmy o červeném jedoucím a modrém stojícím autě a všichni vysloví závěr, že jedoucí nabouralo do stojícího. Jejich identická výpověď je tedy nepravdivá? Je povinností správce daně dokázat, že svědkové nemluví pravdu a z takové křivé výpovědi má pak povinnost vyvodit důsledky. To se však nestalo a tak je zřejmé, že svědkové vypověděli pravdu a tvzení žalobce má v těchto výpovědích oporu.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

19. O věci samé rozhodl soud k návrhu žalobce po provedeném jednání, kterého se zúčastnil zástupce žalobce. Žalovaný svoji neúčast omluvil a souhlasil, aby soud jednal bez jeho přítomnosti. Soud tedy jednal ve smyslu § 49 odst. 3 s.ř.s. bez přítomnosti žalovaného. Zástupce žalobce při jednání soudu setrval na své argumentaci z žaloby.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

20. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

21. Mezi účastníky bylo podle obsahu žaloby, nikoliv podle jednotlivých částí žaloby, sporné **1)** zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal, že výdaje ve výši 1.460.601 Kč za práce fakturované žalobci subdodavatelem, společností PROCAP, uplatnil ve zdaňovacím období roku 2009 v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2009, (*dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“*); **2)** zda je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné proto, že nejsou přezkoumatelným způsobem odůvodněny v řízení provedené důkazy; **3)** zda je napadené rozhodnutí nezákonné proto, že bylo žalobci dne 4.6.2014, tedy po vydání napadeného rozhodnutí, sděleno pracovníkem správce daně, že nebude správní spis zpřístupněn dříve, než po lhůtě pro podání žaloby proti napadenému rozhodnutí.

22. Žaloba je důvodná.

Skutkový základ věci

23. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 žalobce uvedl příjmy dle § 7 ZDP ve výši 7.089.615 Kč, výdaje ve výši 6.450.672 Kč a daň ve výši 2.655 Kč. Žalobce se v roce 2009 zabýval stavebními pracemi. Po provedené daňové kontrole správce daně vyloučil žalobcem uplatněné výdaje (faktury č. 2901 130, 2901 140, 2901 201, 2901 208, 2901 211) ve výši 1.462.601 Kč za práce vykonané pro žalobce dodavatelem, společností Procap s.r.o., se sídlem Korunní 859/18, Praha 2, DIČ: CZ28231325 (*dále jen „společnost Procap“*).

24. Dle správce daně nebylo jednak z faktur patrné, o jaké konkrétní práce na jednotlivých zakázkách se jednalo, jednak správce daně v rámci jiných daňových řízení zjistil, že doklady vystavené společností Procap vykazují znaky nedůvěryhodnosti a nepravděpodobnosti. Správce daně měl proto pochybnosti o tom, že byly fakturované stavební práce společností Procap pro žalobce provedeny tak, jak bylo uvedeno na fakturách, a že se skutečně jednalo o výdaje vynaložené ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Protože dle správce daně žalobce v rámci prvostupňového daňového řízení neprokázal, že se jednalo o daňově uznatelné výdaje, byl žalobci podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP na základě zprávy o daňové kontrole zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji za rok 2009 o částku 1.462.601 Kč.

25. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal, nesouhlasil se závěry správce daně, namítal nesprávné hodnocení důkazů a navrhoval provedení dalších důkazů, a to výslech svědka - stavebního dozoru na stavbě zateplení panelového domu v Habartově, ul. Karla Čapka; odpověď dožádaného správce daně místně příslušného společnosti Procap, neboť skutečnosti tam uvedené nebyly v průběhu daňové kontroly využity ve prospěch žalobce; zprávu o výsledku vytykácího řízení ohledně daně z přidané hodnoty za stejné období, ve které nejsou vyjádřeny pochybnosti o nevěrohodnosti předložených dokladů, neboť ani tato skutečnost nebyla využita ve prospěch žalobce.

26. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „*vyhodnotil získané důkazní prostředky tak, že nebylo prokázáno, že výdaje v celkové výši 1 462 601,-- Kč jsou výdaji na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“ S výsledky doplnění odvolacího řízení byl zástupce žalobce seznámen a sdělil, že nesouhlasí se závěry žalovaného ani s provedeným hodnocením důkazů a žádal o použití stavebního deníku (doloženého již při kontrole) jako důkazního prostředku v odvolacím řízení. Žalovaný k tomu uvedl: „*Odvolací orgán však má za to, že ze záznamů uvedených ve stavebním deníku nevyplývá, kteří konkrétní pracovníci a kdy pracovali pro daňový subjekt na zakázce v Habartově. Tento důkaz tak nemohl ovlivnit výsledek rozhodnutí odvolacího orgánu.*“

27. Dle žalovaného se žalobce snažil prokázat, že nedisponoval dostatečným počtem vlastních zaměstnanců, avšak předložené důkazní prostředky správce daně osvědčil jako nevěrohodné. Žalovaný se s hodnocením důkazů správcem daně ztotožnil a v odůvodnění napadeného rozhodnutí postup správce daně vyplývající ze zprávy o daňové kontrole zopakoval. Zopakoval rekapitulaci počtu zaměstnanců žalobce, jejich profesního zaměření a celkového počtu odpracovaných hodin v roce 2009 a skutečný fyzický stav zaměstnanců žalobce na hlavní pracovní poměr a na dohodu o pracovní činnosti v jednotlivých měsících a jejich počty uvedl v příslušných tabulkách. Uvedl, že za tím účelem správce daně prověřil pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnosti, výpovědi z pracovního poměru, zápočtové listy, přihlášky a odhlášky na zdravotní pojišťovny. Konstatoval, že je z uvedeného přehledu zřejmé, že žalobce „*posílil skutečný fyzický stav zaměstnanců především v druhé polovině roku, kdy dokončoval zakázky pro obec Lomnice a zahájil práce na zateplení fasády panelového domu v Habartově.*“ Dospěl tak shodně se správcem daně k závěru, že žalobce ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2009 vykázal následující stav zaměstnanců, což v podstatě odpovídá skutečnosti:

Měsíc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Počet	6	6	8	12	11	10	11	11	13	13	16	14

28. Z provedeného rozboru žalovaný dovodil, že v průběhu roku došlo k nárůstu fyzického stavu zaměstnanců žalobce. Z rozboru jednotlivých zakázek, posouzením důkazních prostředků předložených zástupcem žalobce i získaných správcem daně z dokladů a šetření dle žalovaného vyplynulo, že žalobce disponoval dostatečným počtem pracovníků v hlavním pracovním poměru, brigádníků a subdodavatelů. Dle žalovaného: „*Z výše uvedeného vyplývá, že není zřejmé, jaké práce by prováděli zaměstnanci společnosti Procap, s.r.o. Správce daně posuzoval předložené důkazní prostředky, vycházel především z předávacích protokolů s uvedenými daty zahájení a ukončení prací, s počtem osob uvedeným ve stavebních denících či na jiných dokumentech, z fakturace, z vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daňové evidence a dalších dokladů a důkazních prostředků, které měl v průběhu daňového řízení k dispozici. Po provedeném rozboru počtu pracovníků, kteří pracovali na akcích pro daňový subjekt, a jeho následném vyhodnocení, správce daně dospěl k závěru, že tvrzení zástupce daňového subjektu o nedostatečném počtu pracovníků neodpovídá skutečnému stavu. Správce daně rozbořem zakázek zjistil, že daňový subjekt zaměstnával dostatečný počet pracovníků, brigádníků a měl uzavřené smlouvy se subdodavateli. Počet*

těchto osob koresponduje s počtem osob uvedeným ve stavebních denících či na jiných dokumentech (např. přijatých fakturách, vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v daňové evidenci).“ Dle žalovaného správce daně porovnal souhrn fakturací daňového subjektu za jednotlivé zakázky, na kterých měli dle tvrzení žalobce pracovat zaměstnanci společnosti Procap (celková výše 3.895.508,14 Kč bez DPH) s uplatněnými výdaji dle žalobce daňově účinnými za fakturované stavební práce dodavatelem společností Procap (celková výše 1.462.601 Kč). Dle žalovaného: „Správce daně netvrdil, že by na zakázkách nemohli pracovat i jiní pracovníci, došel však k závěru, že množství odpracovaných hodin zaměstnanců daňového subjektu a pracovníků společnosti Procap, s.r.o. nekoresponduje s fakturací daňového subjektu za jednotlivé práce zadavatelům oproti fakturaci za práce dodavatelem společností Procap, s.r.o. Rozsah prací a množství odpracovaných hodin tak, jak to svědkové sami potvrdili při svědeckých výpovědích, neodpovídá rozsahu fakturovaných stavebních prací společností Procap, s.r.o. Navíc na zakázkách dle předložených dokladů evidovaných v daňové evidenci daňového subjektu pracovali kromě zaměstnanců daňového subjektu i samostatně podnikající fyzické osoby.“ Žalovaný na základě uvedeného konstatoval, že žalobce neprokázal skutečný počet pracovníků na jednotlivých zakázkách, na kterých měla subdodavatelsky vypomoci společnost Procap, neprokázal žádnými důkazními prostředky kdo, kdy a kde skutečně pracoval. Žalovaný proto sdělil, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně a nezpochybnitelně vyvrátily oprávněné pochybnosti správce daně ve věci uplatnění částky ve výši 1.462.601,- Kč jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Ad 1)

29. Podle § 23 odst. 1 ZDP: *Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.* Podle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP: *Pro zjištění základu daně se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.* Podle § 23 odst. 3 ZDP se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 zvyšuje o částky uvedené pod písm. a) bod 1 až 13, snižuje o částky uvedené pod písm. b) bod 1 až 5 a dále lze výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit o částky uvedené v písm. c) bod 1 až 6. Podle § 24 odst. 1 ZDP: *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.*

30. Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*): *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Podle § 92 odst. 3 d.ř.: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř.: *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.*

31. Podle § 8 odst. 1 d.ř. *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

32. Výkladem obsahově shodného ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*“

33. Daňový subjekt má právo ponížít základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP pouze o výdaj (náklad), který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost ponížení daňového základu, je nutné, aby daňový subjekt, na kterém v souladu s § 92 odst. 3 d.ř. leží důkazní břemeno, tvrdil a prokázal, **zaprvé**, že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši, **zadruhé**, na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno, a konečně **zatřetí**, že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

34. Žalobce prokázal naplnění prvé podmínky, že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši. Žalobce tvrdil, že vynaložil výdaj ve výši 1.462.601 Kč a že tuto částku zaplatil svému subdodavateli, společnosti Procap, na základě jím vystavených faktur, a to hotově. Své tvrzení prokazoval žalobce rámcovou smlouvou o dílo uzavřenou se společností Procap dne 1.8.2009, jejímž předmětem bylo provedení stavebních prací 1) na zahradě v mateřské školce v obci Lomnice; 2) na inženýrských sítích a komunikaci v lokalitě Pod Vrchem u rybníka Lomnice; 3) na zateplení domu v Habartově v ulici Karla Čapka, vchody číslo 607, 608 a 609 panelového domu. Dále předložil objednávky, kde je jako dodavatel uvedena společnost Procap a je každou z nich požadováno 4 až 10 pracovníků společnosti Procap, a to objednávku č. 20062009/2009 ze dne 20.6.2009 na akci: zateplovací systém v obci Habartov, K. Čapka (omytí a penetrace fasády, lepení polystyrenu, osazení parapetu, síťování a natahování tří vrstev lepidla, natažení omítky, zhotovení soklu, ostatní dle dohody); objednávku č. 01052009/2009 ze dne 1.5.2009 na akci: Lomnice u Sokolova, Pod Vrchem,

ing. sítě (drobné výkopové práce, příprava podloží pro použitý materiál zašterkování, zhutnění, ochranné a bezpečnostní folie, zasypání výkopu a celkové srovnání terénu a ostatní dle potřeby a dohody); objednávku č. 15042009/2009 ze dne 15.4.2009 na akci: Lomnice u Sokolova Mateřská škola (terénní úpravy, zámková dlažba, chodníčky, nový plot, dále dle dohody). Na objednávkách je razítko a podpis žalobce a razítko společnosti Procap a nečitelný podpis, který, jak bude dále uvedeno, patří bývalému jednateři společnosti Procap A. U. Dále žalobce předložil faktury z října 2009 (č. 2901 130, č. 2901 140, č. 2901 201, č. 2901 208, č. 2901 211) na celkovou částku 1.462.601 Kč. Dle žalobce se současně pracovalo na několika zakázkách (viz zakázky 1–3), nebylo možné práce zabezpečit se stávajícími zaměstnanci žalobce, proto se situace řešila subdodavatelsky. V protokolu ze dne 5.9.2011 (odpověď na první výzvu správce daně ze dne 24.8.2011) je uvedeno, že zástupce žalobce předložil správci daně dokumentaci k zakázkám, na kterých spolupracoval subdodavatelsky se společností Procap, jednalo se o smlouvy, stavební deníky, plány, vyúčtování od společnosti Procap. Místně příslušným správcem daně společnosti Procap bylo na základě dožádání zjištěno ze soupisu tržeb zajištěného při místním šetření za rok 2009, že společnost Procap měla mimo jiné do celkových zdanitelných výnosů zahrnuté výnosy za služby provedené pro žalobce (uvedeny faktury předložené rovněž žalobcem). Dále bylo sděleno, že měla společnost Procap v uvedeném období zaměstnance. Pro nekontaktnost společnosti Procap bylo dožádaným místně příslušným správcem daně sděleno, že nebylo možné ověřit, zda byly předmětné faktury společnosti Procap uhrazeny. Svědek A. U., bývalý jednatel společnosti Procap, uvedl, že se zaměstnanci společnosti Procap podíleli na uvedených zakázkách žalobce a platby za provedené práce byly hrazeny hotově po skončení prací.

35. Žalobce prokázal také naplnění druhé podmínky, na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno. Daňový subjekt splní povinnost tvrdit a následně prokázat naplnění druhé podmínky již tím, že prokáže, že tvrzený smluvní vztah nebyl pouze fiktivní. Svoji důkazní povinnost splní především doložením smluvního vztahu (písemná smlouva, výslechy svědků v případě smlouvy ústní) a předložením jiných listin, výstupů či výsledkem svědků dokládajících realizaci smluvního vztahu a tím i jeho nefiktivnost.

36. Pro účely daňového řízení nejsou rozhodné toliko listinné důkazy. Podle § 93 odst. 1 d.ř.: *Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.* Důkazním prostředkem jsou v daném případě i svědecké výpovědi. Správci daně byla nejprve předložena čestná prohlášení P. Š., L. Š., S. Z., M. Z., L. H. a A. U. o provedení prací společností Procap pro žalobce na předmětných třech zakázkách. Následně byli jmenováni, kromě S. Z., vyslechnuti jako svědci.

37. Svědek A. U., bývalý jednatele společnosti Procap, uvedl, že na výše uvedených objednávkách je jeho podpis za společnost Procap. Uvedl, že práce na všech třech zmíněných zakázkách žalobce byly prováděny asi 3 – 4 lidmi. Spolupráce vznikla přes pana Š., který přišel s tím, zda by nemohli žalobci pomoci, proto se domluvili, že seženou dělníky.

Zaměstnanci společnosti Procap měli uzavřeny dohody o provedení práce. Dodržování odpracovaných hodin a docházku zaměstnanců a jejich rozdělení do práce zajišťoval pan Š. Svědek uvedl, že nemůže doložit evidenci pracovní doby, neboť tuto má již nový jednatel společnosti Procap. Na zateplení bytového domu v Habartově nebyl dodržen termín, neboť zedníci, pokud dostali zálohu, většinou druhý den nepřišli do práce. Toto zpoždění kompenzovala společnost Procap žalobci po domluvě s panem Š. tak, že byla v domě vymalována chodba a jiné prostory. Pro žalobce pracoval P. Š., L. H. a nějací dva bratři, na jejich jména si svědek nevzpomněl. Cena zakázek byla dohodnuta s žalobcem podle metrů při zateplení, podle hodin nebo množství výkopového materiálu při výkopových pracích, detaily si svědek již nepamatoval. Platby v hotovosti přebíral svědek, něco u žalobce, něco u pana Š.

38. Svědek P. Š. uvedl, že pro společnost Procap pracoval od dubna do prosince 2009. Nemá živnostenské oprávnění. K práci se dostal tak, že zná pana U., setkali se v Praze, kde má společnost Procap sídlo a kde byl v té době svědek zaměstnán. Zabýval se agenturní činností pro firmy v ČR, pomáhal jim vyhledávat pracovníky. Pro společnost Procap pracoval na dohodu, nejednalo se o pracovní úvazek, znění si již nepamatoval. Uvedl, že v Lomnici pracovali na mateřské školce, dělali se terénní úpravy, obrubníky, chodníky, inženýrské sítě, výkopové a terénní práce. V Habartově se dělalo na zateplení panelového domu. Nedodržovaly se termíny díky zaměstnancům Procapu, nechodili pravidelně do práce, proto se pak malovali celé vchody, provádělo se malování a natírání jako kompenzace. Pak pro pana U. zabezpečoval úklidové práce po malířích a natěračích, zednících, úklid alobalu pod lešením a zbytků polystyrénu. Stavby byly tři. Práce z převážné většiny řídil, některé i vykonával. Práce zadával pan U. po dohodě s žalobcem. Svědek na předmětných stavbách spolupracoval s L. H., s M. (příjmení si nepamatoval), uvedl, že to byli bratři. Pak tam byla svědkova sestra a dvě její kamarádky. Byli tam dále zaměstnanci žalobce a ostatní dělníci z Procapu, které neznal. Bylo tam 4 – 8 dělníků, všechny neznal. Pokud bylo třeba, pracovali přesčas i o víkendech. Lidé se střídali, ráno se sešli a podle potřeby jeli na tu kterou stavbu. Svědek dělal práce, na které jeho znalosti stačily a odpovídaly potřebám pana U. a žalobce. Oba svědkovi poskytli odborné rady dle jejich certifikace. K dotazu, pokud svědek pracoval na dohodu o pracovní činnosti, že bylo možno podle zákoníku práce pracovat ročně 150 hodin u jedné společnosti, jak měl tyto hodiny rozvržené, svědek uvedl, že to nebude vysvětlovat, je to jeho problém, ve svém volném čase může dělat, co chce.

39. Svědek M. Z. uvedl, že se s žalobcem seznámil přes pana U. a občas pro něj dělal brigády. Živnostenské oprávnění nikdy neměl. Pana U. znal z hospody, kde mu nabídl brigádu v době, kdy byl svědek bez práce. Práce vykonával na základě ústní dohody na předmětných stavbách, když mu nabídli práci, tak tam šel. V Lomnici se pracovalo na školce. Svědek kopal, šterkoval, kopal ručně, kde se nedostal bagr. Uvedl, že se ještě dělali inženýrské sítě. Pracoval jako pomocný dělník. Práci mu zadával občas žalobce, pak mistr pan Š. Spolupracoval na stavbách s bratrem S., L. H. a další jména si nepamatoval. Složení skupiny bylo různé, jezdilo se na různé stavby. Na jednotlivých zakázkách pracovalo průběžně 4 – 8 lidí. Občas je popoháněli, že se nestihá. Ne vždy přišli všichni do práce. Pracoval občas i v sobotu. V Habartově dělal svědek polystyrén, šterkování, škrábání. Kontrolu prací prováděl žalobce a

pan Š. Svědek si nepamatoval rozvržení hodin, pokud pracoval na dohodu o pracovní činnosti. Uvedl, že občas přišel, občas tam nebyl.

40. Svědek L. H. uvedl, že jej s žalobcem seznámil pan Š., u kterého dělal něco na baráku. Svědek nemá živnostenské oprávnění. Má základní vzdělání a praxi získal na různých stavbách. Práci u žalobce mu domluvil pan U., se kterým se dohodl v hospodě. Pracoval na základě ústní dohody. Se společností Procap dělal v roce 2009 celou dobu, v Lomnici na školce, výkopy, kanalizace, v Habartově na paneláku. Jinde nepracoval, jen na těchto akcích. V Lomnici na školce se kopalo a dělala se dlažba, chodníky, nosil se materiál, vykopávalo se, kde se nedostal bagr, pomocné práce. V Habartově se zateploval barák, lepil se polystyrén, vrtalo se, také pomocné práce. Ráno se sešli a pan Š. určil, kdo kam půjde. Partáka jim dělal pan Š., který řídil konkrétní rozdělení práce na stavbě. Ze spolupracovníků svědek znal M. Z., ostatní byli cizí, neznal je příjmením. Pracovali v různém počtu, podle toho, kdo přišel ráno do práce, 7-8 lidí. Byli ve skluzu, když přšelo, občas se zasekli na svačině. Občas se dělalo i v sobotu. Malířské práce v Habartově dělal pan Š. Kontrolu prací prováděl žalobce, pan Š. a pan U. Pokaždé někdo jiný. Svědek nevěděl, kolik hodin odpracoval.

41. Svědkyně L. Š., sestra svědka P. Š., uvedla, že prováděla úklidové práce po dělnících a malířích. Konkrétně se jednalo v Habartově v paneláku o vytírání schodů, zametání, odklizení fasády, umývání parapetů, výtahové šachty. Práci jí zadával bratr P. Š. a žalobce a pan A. U. Bratr tam jezdil malovat a škrábat. Měla se společností Procap ústní dohodu, že budou uklízet v Habartově v panelákových, kam ráno přijeli, dělalo se do oběda, někdy déle.

42. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že stavební práce v mateřské školce v obci Lomnice byly skončeny dne 10.8.2009, tedy krátce po uzavření smlouvy o dílo se společností Procap. Vzhledem k tomu, že původní termín předání podle smlouvy byl stanoven na 15.5.2009, lze předpokládat, že žalobce v měsíci srpnu prováděl jen drobné dokončovací práce. Zaměstnanci společnosti Procap vzhledem k uzavření subdodavatelské smlouvy ke dni 1.8.2009 mohli do 10.8.2009 provést jen minimum práce, neboť se zakázka už dokončovala. Objednávku prací pro společnost Procap učinil žalobce již dne 13.4.2009 a fakturu za provedení prací vystavila společnost Procap až dne 6.10.2009 na částku 238. 000 Kč s DPH (žalobce ve výdajích uplatnil částku 162.000 Kč).

43. Dále žalovaný uvedl, že stavební práce na inženýrských sítích v lokalitě Pod Vrchem v obci Lomnice byly skončeny dle zápisu o odevzdání a převzetí díla ke dni 15.6.2009. Poté od 15.7.2009 byly zahájeny stavební práce na úpravách terénu a komunikace. Z této skutečnosti vyplývá, že zaměstnanci společnosti Procap nemohli provést stavební práce na zakázce „práce na inženýrských sítích“, neboť subdodavatelská smlouva byla uzavřena ke dni 1.8.2009. Mohli se podílet až na stavebních pracích „úprava terénu a komunikace“, které skončily dne 20.11.2009. Fakturu za provedení všech stavebních prací vystavila společnost Procap dne 6.10.2009 na částku 476.000Kč s DPH (žalobce ve výdajích uplatnil částku 400.000 Kč).

44. Dále žalovaný uvedl, že stavební práce na zakázce zateplení domu v ulici K. Čapka v Habartově započaly 8.6.2009 s cca 6 pracovníky, postupně pracovníci přibývali, což odpovídá tomu, jak žalobce postupně dokončoval ostatní zakázky. Na zakázce se dle

fakturace podílelo i několik subdodavatelů - fyzických osob (faktury ze dne 16.8.2009, 21.8.2009, 7.9.2009, 22.9.2009, 6.10.2009, 22.12.2009). V předmětné době měl žalobce rovněž brigádníky na jiné typy smluv (jak vyplývá z plateb provedených přes bankovní účet a vyúčtování srážkové daně). Zaměstnanci společnosti Procap mohli na této zakázce pracovat od srpna 2009 až do předání zakázky dne 18.12.2009. Faktury za provedení stavebních prací vystavila společnost Procap dne 8.12.2009 na částku 452.200 Kč s DPH (žalobce ve výdajích uplatnil částku 380.000 Kč), dne 14.12.2009 na částku 251.627 Kč s DPH (žalobce ve výdajích uplatnil částku 230.850, 50 Kč) a dne 29.12.2009 na částku 315.828 Kč s DPH (žalobce ve výdajích uplatnil 289.750,50 Kč).

45. Závěrem odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že „bylo zcela na daňovém subjektu, aby prokázal reálnou existenci daňově uznatelných výdajů, na jejichž základě uplatnil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP snížení daňového základu. Jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že jimi deklarované plnění bylo skutečně. Pokud částky na dokladech byly vyplaceny společnosti Procap, u které nebylo prokázáno, že prováděla stavební práce na zmiňovaných akcích, pak lze i zpochybnit, zda částky byly skutečně vynaloženy daňovým subjektem za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Po celkovém zhodnocení důkazů je patrné, že daňový subjekt již v době vystavení faktur mohl vědět, že stavební práce tak, jak byly deklarovány a fakturovány společností Procap s.r.o., nebyly adekvátní k počtu pracovníků, jejich skutečně odpracovaným hodinám, a že se nejedná o oprávněné nároky předmětné společnosti, neboť bylo evidentní, že výše fakturovaných částek neodpovídala množství odvedených prací. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení nepředložil ani nenavrhl provedení takových důkazů, které by vyvrátily pochybnosti správce daně a prokazovaly faktické uskutečnění deklarovaných výdajů za fakturované práce společnosti Procap, s.r.o. Daňový subjekt neprokázal, že fakturované práce prováděli zaměstnanci společnosti Procap, s.r.o. Smlouvy a doklady o provedených úhradách jsou důkazy formální povahy, které mohou obstát pouze za situace, že je prokazatelné, že smluvní transakce proběhly tak, jak je deklarováno.“

46. S uvedeným hodnocením důkazů žalovaným soud nesouhlasí. Dle názoru soudu je na základě listinných důkazů (viz odst. 34) a zejména svědeckých výpovědí zřejmé, že práce na uvedených třech zakázkách pro žalobce společností Procap provedeny byly. Bylo by v rozporu s § 8 odst. 1 d.ř. lpět na prokazování nefiktivnosti smluvního vztahu prokazováním každodenních aktivit subdodavatele. Pokud má správce daně v takovém případě nadále pochybnosti o realizaci služeb, zde realizaci subdodávek ze strany společnosti Procap pro žalobce, je jeho povinností provedením jiných důkazů důkazní prostředky předložené a navržené daňovým subjektem vyvrátit a prokázat, že skutečnost byla jiná. Pokud tak správce daně neučiní, je nutné považovat druhou podmínku za naplněnou a přistoupit k ověření naplnění podmínky třetí.

47. Svědeckými výpověďmi zejména A. U., bývalého jednatele společnosti Procap, a P. Š., který práce částečně řídil a částečně sám prováděl, ale i M. Z., L. H. a L. Š. bylo prokázáno, že jmenovaní práci získali prostřednictvím A. U. a P. Š. a vykonávali ji jménem společnosti Procap. Pokud žalovaný neprokázal, že se svědci dopustili křivé výpovědi, případně jinými důkazy neznevěrohodnil jejich výpověď, nelze jejich výpověď hodnotit tak, jak to činí žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvádí: „Daňový subjekt

evidentně věděl, kde se svědkové zdržují, byl s nimi v kontaktu, neboť jim předal čestná prohlášení, podepsaná a úředně ověřená je pak od nich převzal. Rovněž je obeznámil o termínech jednání (svědeckých výpovědích) u správce daně, protože kromě paní Š. ani jeden ze svědků nepřevzal předvolání ke svědecké výpovědi, byla doručena uplynutím lhůty. Pan L. H., M. Z. a S. Z. měli v době předvolání ke svědeckým výpovědím uvedený pobyt na ohlašovně Městského úřadu v Sokolově a právě tyto osoby bývají z titulu svého pobytu pro správce daně téměř nedosažitelné. Nebývá zvykem, aby měl objednavatel (v tomto případě daňový subjekt) takové povědomí o zaměstnancích dodavatele. Situace, kdy daňový subjekt kontaktuje osoby (svědky) ještě před provedením výsledku u správce daně, budí dojem, že je tak učiněno z toho důvodu, aby předem bylo dohodnuto, co je zapotřebí u správce daně vypovědět. Takto získaný důkazní prostředek nemá takovou důkazní sílu, jako výslech svědka, který sám za sebe vypoví, co si o daném případu či situaci pamatuje.“ Dle názoru soudu naopak svědecké výpovědi prokazují, jaké konkrétní práce byly pro žalobce provedeny, že se jednalo o stavební práce na jednotlivých zakázkách, a to zejména pomocné stavební práce, případně v Habartově o malování určitých prostor P. Š., jako kompenzace za nedodržení termínu prací, a dále o úklidové práce po zednicích a po malování. Z výpovědí svědků A. U. a P. Š. je pak zřejmé, že k této výpomoci žalobci při práci na předmětných třech zakázkách bylo z jejich strany přistoupeno z iniciativy P. Š., který v tom směru oslovil A. U., tehdejšího jednatele společnosti Procap. Konkrétní rozsah těchto prací byl vymezen objednávkami a následnými fakturami a průběžně dle potřeb žalobce ohledně jednotlivých zakázek upřesňován. Z objednávek a výpovědí svědků lze dát za pravdu žalobci, že byly práce prováděny na základě objednávek již dříve než byla dne 1.8.2009 uzavřena smlouva mezi žalobcem a společností Procap. Ani skutečnost, že byly faktury za provedené práce vystaveny s časovým odstupem po provedení objednaných prací, a to dne 6.10.2009, dne 16.10.2009 a dne 8.12.2009, není důvodem pro pochybnosti o tom, že byly jimi fakturované práce pro žalobce společností Procap provedeny. Pochybení žalobce spočívající v tom, že uzavřel smlouvu o provedení prací na třech předmětných zakázkách až následně dne 1.8.2009, nic nemění na skutečnosti prokazované provedenými svědeckými výpověďmi, objednávkami, fakturami a zjištěním místně příslušného správce daně společnosti Procap, že práce na uvedených zakázkách prováděny byly, a to v rozsahu, kterého nebylo možné dosáhnout, pokud by byly započaty až po 1.8.2009 (viz nesprávné hodnocení důkazů žalovaným v odst. 42-44). Z hlediska naplnění podmínky druhé je dále nutné zodpovědět otázku, zda byl výdaj vynaložen za poskytnuté práce tomu, kdo tyto práce žalobci dodal. K tomu je nutno vycházet ze zjištění požádaného místně příslušného správce daně společnosti Procap, který potvrdil, že společnost Procap měla do celkových zdanitelných výnosů zahrnuté výnosy za služby provedené pro žalobce (faktury předložené rovněž žalobcem) a že měla v uvedeném období zaměstnance. Současná nekontaktnost společnosti Procap nemůže být k tíži žalobce při prokázání, zda bylo za provedené práce v žalobcem uváděné výši zaplacen a zda výše této platby odpovídala práci provedené společností Procap pro žalobce. Uhrazení provedených prací po jejich provedení v hotovosti potvrdil ve svědecké výpovědi svědek A. U., bývalý jednatel společnosti Procap, který uvedl, že tyto přebíral u žalobce a něco u pana Š. Aplikace § 24 odst. 1 ZDP na zjištěný skutkový stav je věcí právního hodnocení, při kterém správní orgány nejsou vázány návrhy daňového subjektu. Aplikací § 24 odst. 1 ZDP na nastíněnou skutkovou verzi daného případu nelze dospět k jinému závěru než, že byla v daném případě naplněna jak podmínka první tak podmínka druhá. V řízení bylo prokázáno, na co

konkrétně žalobce výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno a zapláceno tomu, kdo předmětné práce provedl.

48. Pokud měl žalovaný nadále pochybnosti o realizaci provedených prací, pokud měl za to, že jsou žalobcem předložené doklady nedostatečné, výpovědi svědků nejsou pravdivé a že měl žalobce tolik vlastních zaměstnanců a brigádníků, aby mohl práce na nasmlouvaných zakázkách provést těmito vlastními zaměstnanci, měl uvedené důkazy relevantním způsobem zpochybnit, a to předložením vlastních důkazních prostředků (např. výsledkem vlastních zaměstnanců a brigádníků žalobce, zejména pana Š., zaměstnance žalobce, který práce řídil), jimiž by vyvrátil obranu žalobce. Důkazní břemeno se v daném případě ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. přesunulo na stranu žalovaného, jemuž se však nepodařilo relevantním způsobem věrohodnost předložených objednávek, faktur a skutečností uváděných ve výpovědi svědků vyvrátit.

49. Žalovaný zpochybňoval současně i výši uplatněného daňově uznatelného výdaje za provedení prací společností Procap pro žalobce, a to tím, že při počtu 3-4 pracovníků společnosti Procap, jak uváděl svědek A. U., kteří pracovali na základě dohody o provedení práce uzavřené ústně, mohli tito pracovat ve smyslu § 75 zákoníku práce maximálně 150 hod za rok, tj. v období od 15.4.2009 do 20.12.2009 v průměru 18,75 hodiny, což jsou přibližně 2 dny v měsíci, což se žalovanému jevilo v takové oblasti, kterou je stavebnictví, jako značně nepravděpodobné, protože „*se jedná většinou o termínované práce, což mnohdy vyžaduje provádět práce i nad rámec základní pracovní doby. Pracovníci s dvoudenním úvazkem v měsíci by stěží mohli takovéto práce vykonávat, plnit termíny, žalobce by stěží předával stavby v dohodnutých termínech*“. Dle žalovaného svědecká výpověď A. U. jednoznačně a nepochybnitelně neprokázala provedení prací společností Procap pro žalobce, neprokázala, zda stavební práce deklarované na dokladech byly vůbec provedeny v uvedeném rozsahu (3-4 dělníci pracující 150 hodin za rok). Dle žalovaného žalobce v roce 2009 disponoval 8-16 zaměstnanci měsíčně, dále brigádníky a podnikajícími fyzickými osobami, proto hodnotil s ohledem na celkové příjmy z fakturovaných prací na zakázkách žalobcem uplatněné výdaje za fakturované práce společností Procap jako jednoznačně neadekvátní.

50. Uvedená argumentace žalovaného je jednak nesprávným hodnocením důkazů v souvislosti se splněním první a druhé podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Je však možné ji vnímat i ve vztahu ke třetí podmínce stanovené v § 24 odst. 1 ZDP, že byl výdaj (náklad) vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. V takovém případě se však jedná o úvahu, která by přicházela v úvahu až po té, kdy by bylo prokázáno splnění podmínky první a druhé a zpochybňována by byla podmínka třetí, tedy zda byl a v jaké výši výdaj vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

51. Správce daně, resp. žalovaný, se tak dopustili nesprávného hodnocení důkazů a dospěli k nesprávnému závěru, že žalobce neprokázal naplnění první a druhé podmínky daňové uznatelnosti jím uplatněného výdaje 1.462.601 Kč. Toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť od naplnění první a druhé podmínky se odvíjí posouzení třetí podmínky, tj. otázka uznatelnosti daňového výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP v daňovém subjektu tvrzené výši.

Ad 2)

52. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné proto, že nejsou přezkoumatelným způsobem odůvodněny v řízení provedené důkazy.

53. Podle § 102 odst. 3 d.ř.: *V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.* Podle § 102 odst. 4 d.ř.: *V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*

54. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou ve smyslu uvedených ustanovení daňového řádu uvedeny důvody výroku rozhodnutí (žalovaný se ztotožnil s hodnocením důkazů provedeným správcem daně a dospěl k závěru, že výdaje uplatněné žalobcem jako daňově uznatelné, které byly dle žalobce vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, takovými nejsou, proto odvolání žalobce zamítnul). Jsou zde pod čísly 1 – 8 vypořádány odvolací námitky žalobce. Protože bylo napadené rozhodnutí vydáno na základě dokazování, je zde, i uvedeno, jakými úvahami se správce daně, resp. žalovaný, řídil při hodnocení důkazů a o které důkazy opřel svá skutková zjištění (počet zaměstnanců žalobce a počet zaměstnanců společnosti Procap, kteří pracovali na základě dohody o provedení práce). Jinou otázkou je, že soud shledal, že byla žalovaným porušena zásada volného hodnocení důkazů. V té souvislosti však nelze označit napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Ad 3)

55. Napadené rozhodnutí není nezákonné proto, že bylo žalobci dne 4.6.2014, tedy po vydání napadeného rozhodnutí, sděleno pracovníkem správce daně, že nebude správní spis zpřístupněn dříve, než po lhůtě pro podání žaloby proti napadenému rozhodnutí.

56. Zde se soud zcela ztotožňuje s žalovaným, že bylo v možnostech žalobce postupovat tak, jak žalovaný naznačil ve vyjádření k žalobě (viz odst. 16), na které soud pro stručnost odkazuje. Žalobce v souvislosti s touto námitkou netvrdil nic konkrétního, co by způsobilo, že nemohl se znalostí věci v žalobě argumentovat ve svůj prospěch. Neúspěšná snaha zástupce žalobce o nahlížení do příslušného daňového spisu po té, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V daném případě sdělení správce daně, že nebude správní spis zpřístupněn dříve, než po lhůtě pro podání žaloby proti napadenému rozhodnutí, ani neztížilo žalobci přístup k soudu a žádným způsobem jej nezkrátilo, ani nemohlo, na právu se v řízení bránit. Po provedeném jednání soudu, ve kterém byly konstatovány ze správního spisu stěžejní důkazy, na jejich základě žalovaný rozhodoval, zástupce žalobce žádnými konkrétními námitkami své tvrzení z žaloby nerozšířil, proto soud neshledal v souvislosti s touto námitkou nic, co by bránilo vynesení rozsudku po provedeném jednání.

Závěr

57. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VII. Náklady řízení

58. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

59. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

60. Odměna daňového poradce sestává ze čtyř úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu), tj. 12.400 Kč, a z paušální částky za čtyři úkony ve výši 1.200 Kč, tj. celkem **13.600 Kč**. Kč .

61. Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět **600 Kč** (6 půlhodin po 100 Kč).

62. Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 15.6.2015 vozidlem BMW typ N1G - nákladní za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí **1.368 Kč**. Základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **725 Kč** a byla vypočítána ze sazby stanovené pro osobní silniční motorová vozidla, v souladu s vyhláškou č. 435/2013 Sb., podle níž činí 3,70 Kč za 1 km jízdy (3,70 x 196), tj. 725,20 Kč. Sazba základní náhrady nebyla ve smyslu § 157 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce zvýšena na dvojnásobek, jak je tomu v případě nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů a jak požadoval daňový poradce, a to zejména proto, že daňový poradce se dostavil k jednání soudu osobně, což nevyžadovalo nutnost použití nákladního automobilu. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **643 Kč** (násobek ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou č. 435/2013 Sb. za 1 litr motorové nafty 36,10 Kč

a množství spotřebované pohonné hmoty na 196 km, které při spotřebě 9,06 l (11,3 - 7,2 - 8,7) na 100 km činí 17,8164 l, tj. 643,17204 Kč.

63. Odměna daňového poradce za zastupování činí **15.568 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 3.268,28 Kč, tj. **3.269 Kč**. Odměna daňového poradce činí **18.837 Kč** (13.600+600+1.368+3.269).

64. K odměně daňového poradce bylo připočteno **3.000 Kč** za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

65. Náklady řízení tak činí **21.837 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

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 29. července 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová