



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Z. Ž.**, zast. JUDr. Tomášem Soukupem, BA, se sídlem Pekařská 389/21, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2011, č. j. 8496/11-1102-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2011, č. j. 8496/11-1102-703207, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 12 874 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Tomáše Soukupa, BA, advokáta se sídlem Pekařská 389/21, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen správce daně) ze dne 27. 10. 2010, č. j. 211710/10/290912701848 (pozn. o odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Citovaným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem – správce daně byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 236 145 Kč a současně sděleno penále ve výši 47 229 Kč.

Správce daně přitom vycházel z výsledků daňové kontroly provedené ve dnech 5. 3. 2010 až 21. 10. 2010 u žalobce, který měl předmět činnosti – stavební práce, malířství a natěračství a ve výdajích v předložené daňové evidenci uplatnil celkovou částku ve výši 2 106 426 Kč, jež měla být uhrazena jeho dodavateli – společnosti Evitel s. r. o., Právice 141, DIČ:CZ25958968, dle přijatých faktur a pokladních dokladů o platbách v hotovosti. Na celkem osmi fakturách byly uvedeny práce provedené od 19. 8. 2008 do 31. 12. 2008, a to práce typu: zhotovení betonových základů pro stožáry, rozbourání betonového základu a přídatný výkop a úklidové práce v dopravních vozidel. Hotovostní výdaje za uvedené práce však správce daně vyhodnotil jako neprokázané, neboť žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal žádným způsobem, že dodávky těchto prací byly uskutečněny tak, jak bylo uvedeno na předložených fakturách.

Na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti Evitel – Finančního úřadu ve Znojmě totiž správce daně ze svědecké výpovědi bývalého jednatele jmenované společnosti B. N., která se konala dne 23. 6. 2010, zjistil, že tato společnost pro žalobce nikdy žádné práce neprováděla. Dle vyjádření svědka B. N. nejsou podpisy na předložených dokladech jeho, žádné peníze nedostal, razítko společnosti Evitel nikdy neměl, žalobce nezná, neví, kde bydlí a nikdy s ním žádné obchodní jednání za společnost Evitel neuskutečnil. Svědek byl od září do prosince 2008 na brigádě v Moravskoslezských cukrovarech a. s., Hrušovany nad Jevišovkou. Společnost Evitel od doby, co byl jednatelem – od 22. 6. 2005 do jejího výmazu z obchodního rejstříku 6. 1. 2010 – nezaměstnávala žádné pracovníky a v té době ani nepodnikala. Správce daně proto výše uvedené faktury neosvědčil jako důkazy a konstatoval, že žalobce v dané věci neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a kromě formálních dokladů (faktur a pokladních dokladů) nedoložil žádný důkaz, který by bylo možné osvědčit jako důkaz prokazující skutkový stav. Žalobce tedy neprokázal, že předmětná částka související s úhradou faktur, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost Evitel, je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Na základě toho tedy správce daně neuznal žalobcem deklarované výdaje, zvýšil mu základ daně za zdaňovací období roku 2008 a doměřil daň z příjmů shora uvedeným způsobem. Tento postup správce daně pak potvrdil i žalovaný, který k návrhu žalobce ještě provedl svědeckou výpověď s manželkou žalobce D. Ž., avšak neosvědčil ji jako důkaz, neboť ohledně provedení prací a jejich hotovostní úhrady nic konkrétního nepotvrdila. Nepřinesla žádný důkaz o faktickém provedení deklarovaných prací a jejich hotovostní úhradě B. N. jakožto jednatele dodavatele – společnosti Evitel.

II. Obsah žaloby

Dle žalobce je napadené rozhodnutí žalovaného nezákonné. Poukázal přitom na celou řadu formálních důkazů, které předložil - objednávky prací, přijaté faktury od společnosti Evitel, protokoly o předání a převzetí provedených prací a doklady o úhradách faktur, vše podepsané tehdejším jednatelem B. N. Proti tomu postavil žalovaný pouze svědeckou výpověď B. N., který vše popřel. Podle názoru žalobce se ovšem jedná o nedůvěryhodné svědectví, neboť se dá logicky a reálně předpokládat, že společnost Evitel příjmy za provedené práce nezahrnula do výnosů a nezdaniila a kdyby B. N. vypovídal pravdivě, vystavil by tuto společnost značnému dodatečnému daňovému postihu. Jeho svědectví tak nemůže být relevantním důkazem, a to tím spíše, že jde o jediný důkaz směřující proti žalobci a není zřejmé, proč právě tento důkaz má vyšší důkazní sílu, než tvrzení žalobce a jím předložené doklady.

V rámci odvolacího řízení byla navíc provedena svědecká výpověď manželky žalobce D. Ž., která potvrdila objednávky prací při jednání žalobce s B. N. a existenci příjmových a výdajových dokladů za tyto práce. Žalovaný ovšem její výpověď neoprávněně neosvědčil jako důkaz s tím, že nepotvrdila nic konkrétního. Z výpovědi D. Ž. přitom jednoznačně vyplynulo, že B. N. s žalobcem osobně několikrát jednal v kanceláři u sebe doma a jmenovaný ji byl představen. B. N. tak prokazatelně lhal, když uvedl, že žalobce nezná, neví, kdy bydlí a nikdy s ním žádné obchodní jednání neuskutečnil. A lze dovodit, že i ostatní obsah jeho svědecké výpovědi je nepravdivý.

Vedle výše uvedeného žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného též z toho důvodu, že se v rozporu s § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Konkrétně vůbec nereagoval na návrh provedení dokazování kopií občanského průkazu B. N.; tou chtěl žalobce prokázat, že ji nemohl získat jinak, než při osobním jednání, které jmenovaný ve své svědecké výpovědi zapřel. Žalovaný však nereagoval ani na návrhy na prokázání poskytnutí předmětných prací společností Evitel dalšími svědeckými výpověďmi. Stejně tak se nevěnoval ani otázce průkaznosti svědecké výpovědi B. N., na kterého žalobce podal trestní oznámení. Žalovaný se tak v projednávaném případě spokojil pouze se svědeckou výpovědí B. N. a předmětnou daň doměřil pouze na základě ní, i když tato svědecká výpověď je lživá a nepoužitelná.

Žalobce proto považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, jakož i nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a navrhl jeho zrušení a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný, s ohledem na argumentaci žalobce připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že bylo na něm, aby prokázal faktické uskutečnění prací společností Evitel, včetně uskutečnění plateb za tyto práce tak, jak byly deklarovány v účetních dokladech. Naproti tomu na žalovaném, resp. na správci daně, bylo prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů (dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 5 daňového řádu). Tyto skutečnosti přitom plynou ze svědecké výpovědi B. N., bývalého jednatele společnosti Evitel, jež byla již v době jeho výpovědi zrušena, neexistovala; nemohla být proto vystavena žádnému dodatečnému daňovému postihu, jak tvrdil žalobce ve snaze zpochybnit pravdivost v souvislosti s věrohodností svědecké výpovědi B. N., který vypověděl, že faktury nevystavil a žádné daňové doklady žalobci nepředal a ani od něho nepřevzal žádné peníze, neboť jmenovaná společnost pro žalobce žádné práce neprováděla.

Důkazní břemeno k prokázání daňově uznatelných výdajů (snižujících základ daně) tedy tížilo žalobce a ten ho neunesl. V průběhu daňové kontroly v tomto směru nenavrl žádné důkazy. Až v odvolacím řízení navrhl jako svědka svoji manželku D. Ž., jejíž výpověď by sice mohla osvědčit, že se žalobce setkal s osobou, která se jí představila jako B. N., nemohla však nijak osvědčit faktické uskutečnění plateb v celkové výši 2 106 426 Kč společnosti Evitel. Žalobce sám uvedl, že se s B. N. kontaktoval telefonicky a že předmětné doklady mu byly předány po provedení prací osobně na stavbě, kde měl na místě i osobně zaplatit. Netvrdil tedy, že by doklady a peníze v hotovosti byly předávány v kanceláři doma u žalobce, kde se s B. N. měla setkat manželka žalobce. A pokud z její výpovědi žalobce dovozuje, že B. N. lhal, uvedl-li že ho nezná, a že i další obsah jeho svědecké výpovědi je lživý, konstatoval žalovaný následující.

Ze svědecké výpovědi jednoho svědka - B. N., který v určité dílčí otázce – setkání se žalobcem – uvedl odlišnou informaci než jiný svědek – D. Ž., nelze dovozovat, že tento (prvně jmenovaný) svědek lhal rovněž v dalších otázkách. A rozhodně nelze svědeckou výpověď žalobcovy manželky D. Ž. osvědčit jako důkaz o tom, že společnost Evitel předmětné práce pro žalobce skutečně provedla. Takovým důkazním prostředkem nemohla být ani kopie občanského průkazu B. N., o které žalobce uvedl v odvolání, že ji má k dispozici, a obdobně to platí i pro trestní oznámení podané na B. N. Podle žalovaného tak napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností, a proto navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Doplnění žaloby – návrhy na provedení dokazování

Následně – za účelem prokázání oprávněnosti předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – žalobce dvakrát doplnil žalobu o návrhy na provedení dokazování; konkrétně:

- v doplnění žaloby ze dne 11. 1. 2012 navrhl: (i) svůj výslech a dále (ii) výslech své manželky D. Ž. a (iii) svědka Z. B., (iv) kopii čestného prohlášení a podpisového vzoru B. N., jehož podpis je totožný s podpisy na přijatých fakturách a dalších dokladech, (v) kopii občanského průkazu B. N., na níž je podepsán a (vi) znalecký

- posudek z oblasti písmoznalectví, který prokáže pravost podpisu B. N. přijatých fakturách a dalších dokladech;
- v doplnění žaloby ze dne 22. 5. 2013 pak navrhl: (vii) kopii čestného prohlášení B. N., jehož součástí je přehled provedených fakturací společností Evitel za rok 2008 a jímž prohlašuje: „...že akce, které jsem provedl v roce 2008 v Brně, že jsem tyto akce jsem fakturoval panu Ž. Celková částka, včetně DPH 2.506.711,- Kč jsem osobně převzal od pana Z. Ž.“.

V. Jednání

V průběhu jednání byl krajským soudem konstatován podstatný obsah správního a soudního spisu, zejména napadeného rozhodnutí, žaloby a vyjádření žalovaného. Žalobce setrval ve svém přednesu na obsahu žaloby, včetně jejího doplnění, v němž předestřel své návrhy na doplnění dokazování (viz výše); na těchto důkazních návrzích setrval, s výjimkou návrhu na provedení výslechu svědka Z. B.

Na základě toho tedy bylo krajským soudem k důkazu čteno výše výslovně citované čestné prohlášení B. N. s ověřeným podpisem jmenovaného ze dne 11. 4. 2013, jak je zřejmé z ověřovací doložky; tímto prohlášením B. N. potvrdil provedení vyfakturovaných akcí pro žalobce, jakož i jejich proplacení. Další důkazní návrhy krajský soud neprovedl s tím, že je žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení. Ostatně v případě výslechu D. Ž. tak žalobce učinil a jmenovaná byla žalovaným vyslechnuta. V tomto případě by se tedy jednalo o opakování dokazování a ve zbytku o doplnění dokazování, které primárně přísluší správnímu orgánu, nikoli správnímu soudu. Správní soud není soudem nalézacím, ale soudem přezkumným a tomu odpovídá i míra dokazování, které nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem – v daném případě před správcem daně, resp. žalovaným jako odvolacím orgánem. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS.

V rámci závěrečných návrhů pak žalobce shrnul, že žalovaný vyšel pouze z výpovědi B. N., která není věrohodná a kterou zpochybňuje též čestné prohlášení jmenovaného, jež z objektivních důvodů nemohlo být předloženo dříve. Žalovaný k tomu v závěrečné řeči konstatoval, že žalobce měl k předkládání důkazů dostatek prostoru v daňovém řízení a řízení před soudem není jeho pokračováním. Pokud jde o čestné prohlášení B. N., které bylo krajskému soudu předloženo, poznamenal žalovaný, že přes úředně ověřený podpis se jedná o soukromou listinu. Její obsah je velice stručný a rozhodně nemůže osvědčit provedení konkrétních prací, jejich rozsahu atd. To znamená, že i kdyby byl vzat obsah tohoto prohlášení za pravdivý, nemohlo by to stačit k prokázání toho, co mělo být prokázáno podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, doplněného v rámci dokazování při jednání, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Přednostně se přitom zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musí zabývat i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tedy obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti dalších žalobních námitek, což v daném případě nenastalo.

Krajský soud neshledal žádnou z vad, pro kterou by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ať už pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.) nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). A pokud žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, je třeba připomenout, že mu žádný právní předpis nestanoví povinnost vypořádávat námitky ve stejné struktuře, v jaké podal žalobce odvolání. Je pouze na žalovaném, aby odvolací námitky vypořádal, logicky odůvodnil a argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů.

To se v projednávaném případě stalo a není pravdou, že by žalovaný na návrhy na provedení dokazování nijak nereagoval. Návrhu na provedení svědecké výpovědi D. Ž. vyhověl a tuto provedl; skutečnost, jakým způsobem její výpověď vyhodnotil je otázkou jinou – viz dále. Kromě jmenované žalobce žádné další svědky, které by konkrétně identifikoval, nenavrhoval; konstatoval pouze, že svá tvrzení může „svědecky prokázat“, aniž by uvedl nějaká jména a data, z nichž by bylo možno vycházet. Za této situace tedy nelze žalovanému vyčítat, že na takové neurčité tvrzení žalobce v odůvodnění rozhodnutí výslovně nereagoval. Totéž platí i pro žalobcovo konstatování, že se rozhodl podat na B. N. trestní oznámení, neboť jde o skutečnost z hlediska podstaty posuzované věci poněkud mimoběžnou, o které si samostatně stejně nemohl žalovaný učinit jakýkoli úsudek; viz zákaz vlastního úsudku správce daně, který platí pro věci delikttní a statusové podle § 99 odst. 2 daňového řádu. Naproti tomu na návrh na provedení důkazu listinou – kopií občanského průkazu B. N. žalovaný reagoval a v odůvodnění svého rozhodnutí zmínil, že žalobce předmětnou kopii nedoložil.

Ve světle těchto skutečností proto považoval krajský soud námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za zcela nepřípadnou a přistoupil k posouzení podstaty projednávané věci, tj. postupu správce daně, resp. žalovaného ohledně žalobcem uplatněných výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů; konkrétně se jednalo o náklady deklarované jako výdaje v hotovosti vynaložené na shora uvedené – zejména stavební a výkopové práce provedené společností Evitel, a to v celkové výši přes 2 miliony Kč. Tyto náklady na základě provedené daňové kontroly

správce daně vyloučil v předmětném zdaňovacím období (kalendářním roce 2008) z daňově uznatelných nákladů s tím, že jde o náklady nedostatečně prokázané.

K prokazování daňově uznatelných nákladů a vůbec vedení daňového řízení, včetně rozložení důkazního břemene, je třeba předeslat, že každý poplatník – daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní, jak je zřejmé z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Dle tohoto ustanovení totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu tedy nese poplatník – daňový subjekt, který svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je přitom primárně záležitostí dokladovou (účetní či evidenční) a daňový subjekt své důkazní břemeno unese, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. V tomto směru správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví či daňové evidence. V daném případě správce daně tyto pochybnosti měl, avšak neprokázal jejich důvodnost, pokud vycházel pouze ze svědecké výpovědi B. N. bez souvislosti s ostatními skutečnostmi.

Průkaznost žalobcem předložených dokladů a faktur, které měly dokladovat provedení prací společností Evitel, včetně hotovostní úhrady, správce daně zpochybnil na základě výpovědi bývalého jednatele jmenované společnosti B. N. Ten popřel, že by společnost Evitel nějaké práce pro žalobce prováděla a dále – a to především – popřel, že by se s žalobcem někdy setkal či s ním obchodně jednal; konkrétně konstatoval: „*Pana Z. Ž. neznám, nevím, kde bydlí a nikdy jsem žádné obchodní jednání za společnost Evitel s. r. o. s ním neměl*“ (viz protokol dožádaného Finančního úřadu ve Znojmě ze dne 23. 6. 2010, č. j. 99078/10/346932702525). Na tom tedy stojí pochybnosti správce daně, potažmo jeho závěry v dané věci, které byly potvrzeny žalovaným a které v obecné rovině zcela správě vychází z toho, že účetní doklad vystavený jinou osobou, než tou, která ve skutečnosti plnila, nemůže být relevantním dokladem.

Jinými slovy – pokud doklady nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, není výdaj prokázán. Tak by tomu ovšem bylo, pokud by svědecká výpověď B. N. skutečně byla hodnověrným důkazem o tom, že žalobcem doložené doklady (faktury či soupis provedených prací) jím vystaveny nebyly.

Hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi je součástí práva správce daně na hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý

důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Je to tedy správce daně, kdo posuzuje v prvé řadě, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) a který také hodnotí jeho věrohodnost. Ostatně jak již vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 – 72: „...*při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají (...).*“

V daném případě však tomu bylo právě naopak, neboť správce daně, resp. odvolací orgán žádné další související skutečnosti nehodnotil. Jako rozhodnou vzal svědeckou výpověď B. N. a bez ohledu na svědeckou výpověď D. Ž., provedenou v odvolacím řízení, dospěl k závěrům, které bez dalšího nemohou obstát. D. Ž. totiž ve své výpovědi potvrdila opakovaná obchodní jednání mezi B. N. a žalobcem, což je zcela v protikladu k tomu, co tvrdil B. N. a co vzal žalovaný za prokázané z hlediska zjištění skutkového stavu věci.

Není pochyb o tom, že důkaz svědeckou výpovědí B. Nováka byl získán způsobem odpovídajícím zákonu a že pro závěr z hlediska prokázání daňově uznatelných výdajů byl důkazem klíčovým. Tím spíš ho však bylo nutno hodnotit ve vztahu ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. K těm patří zejména zmíněná svědecká výpověď D. Ž., která zpochybnila pravdivost výpovědi B. N. a se kterou se žalovaný v tomto ohledu nijak nevypořádal.

V napadeném rozhodnutí žalovaný pouze uvedl, že svědeckou výpověď D. Ž. jako důkazní prostředek neosvědčil, neboť ohledně provedení prací a jejich hotovostní úhrady nic konkrétního nepotvrdila. Nicméně skutečnost, že touto výpovědí byla zpochybněna pravdivost výpovědi B. N., na které správce daně postavil své pochybnosti ohledně daňově uznatelných výdajů žalobce, žalovaný úplně pominul. To však nelze akceptovat, a to i s přihlédnutím k tomu, že v řízení před krajským soudem pochybnosti o pravdivosti předmětné výpovědi v podstatě potvrdil přímo sám B. N. v čestném prohlášení provedeném k důkazu během jednání; blíže viz bod V., v němž je též zdůvodněno, proč provedl krajský soud toliko tento důkaz.

Za situace, kdy důvodem pro doměření daně nebylo zjištění, že se žalobcem dokladované práce neuskutečnily, nýbrž to, že svědek B. N. zpochybnil pravost předložených dokladů k těmto pracím, nelze než dospět k závěru, žalovaným provedené hodnocení důkazů neobstojí, neobsahuje-li hodnocení věrohodnosti výpovědi jmenovaného svědka, a to nejen v kontextu protikladné svědecké výpovědi D. Ž., ale i jiných souvisejících skutečností.

Vedle zmíněného zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi B. N. lze totiž poukázat též na další skutečnosti, na které správce daně, resp. žalovaný zcela rezignoval a které se týkají např. toho, zda společnost Evitel skutečně reálně fungovala a vykazovala nějakou činnost, zda byla plátcem DPH či zda měla nějaké zaměstnance (s ohledem na vykázány

rozsah provedených prací). To vše bylo nutno zjistit, ve vzájemných souvislostech vyhodnotit a teprve poté posoudit, zda žalobcem deklarované výdaje ob stojí jako výdaje daňově uznatelné nebo zda jsou zde dány takové pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, které by bylo možno akceptovat.

A pokud žalovaný poukázal na jistý rozpor mezi výpovědí D. Ž. a žalobcem, který nehovořil o osobním, ale telefonickém kontaktu s B. N., pak krajský soud připomíná, že právě toto mělo být mj. předmětem podrobného hodnocení důkazů, které žalovaný neprovedl a které nelze napravit vyjádřením k žalobě; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 – 25, publikovaný pod č. 73/2004 Sb. NSS.

VII. Shrnutí a závěr

Lze tedy shrnout, že na základě nezákonného hodnocení důkazů ze strany žalovaného nelze mít za důvodné, resp. dostatečně prokázané pochybnosti správce daně, resp. žalovaného ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost předložených dokladů ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

Krajský soud proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; v něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce měl ve věci plný úspěch, a přísluší mu proto právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti žalovanému jakožto účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Za účelně vynaložené náklady vzal krajský soud celkem částku 12 874 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Tato částka je tvořena jednak zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a jednak mimosmluvní odměnou zástupce žalobce za právní služby ve výši 9 874 Kč; konkrétně jde o částku 5 760 Kč jako odměnu za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé – žaloby) po 2 100 Kč, tj. částku 4 200 Kč, podle § 7, 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 12. 2012), plus dva paušály spojené s těmito úkony po 300 Kč, tj. 600 Kč, vše zvýšené o DPH 20 %, a dále pak ještě o částku 4 114 Kč jako odměnu za jeden úkon právní služby (účast u jednání soudu) za 3 100 Kč podle § 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1. 1. 2013) a jeden paušál za 300 Kč, vše zvýšené o DPH 21 %.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26.9.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu