



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobce B.C.**, bytem..., *zastoupeného JUDr. Janem Kuželem, advokátem, se sídlem Nad Šutkou 1811/12, Praha 8*, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2010, čj. 7066/10-1100-400276

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2010, čj. 7066/10-1100-400276 **s e z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 10.640 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Jana Kužela, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni a jejím doplněním se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2010, čj. 7066/10-1100-400276 (*dále jen rozhodnutí žalovaného*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Sokolově (*dále jen správce daně*) dne 18. 3. 2010, pod čj. 30406/10/155911400905 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr*), jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 32.955 Kč. Žalobce dále požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Správce daně neuznal žalobci výdaje snižující základ daně dokládané uhrazenými fakturami od M.Š. ve výši 52.055 Kč a od společnosti BXA s.r.o. ve výši 204.880 Kč za pomocné práce na přestavbě hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních. Základ daně byl proto zvýšen o 256.935 Kč a dodatečně vyměřena daň 32.955 Kč.

První žalobní bod

3. Žalobce namítal porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP*), podle něhož má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo vyjádřit se před jejím ukončením k jejímu výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

4. Žalobce se řádně a včas 12. 3. 2010 vyjádřil ke zprávě o kontrole daně z příjmu. Uvedl, že ve zprávě nejsou zohledněny veškeré skutečnosti zjištěné v průběhu kontroly a žádal o její doplnění. Správce daně však v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP zprávu nedoplnil, k návrhům žalobce se nevyjádřil a vydal dodatečný platební výměr. Dle žalobce tak došlo ke zkrácení práv žalobce vyplývajících z citovaného ustanovení.

Druhý žalobní bod

5. Žalovaný hodnotil provedené důkazy jednostranně v neprospěch žalobce, izolovaně, bez přihlédnutí k ostatním provedeným důkazům, a pokud některý nepotvrzoval závěry správce daně, hodnotil jej bez dalšího jako nevěrohodný nebo nic neprokazující. Provedené důkazy však jednoznačně prokazují, že žalobce vynaložil výdaje dle předmětných faktur a tyto jsou výdaji daňově uznatelnými. Podle zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řízení důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně a řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud by však v případě stavebních prací byl správný postup žalovaného, který hodnotil důkazy předložené žalobcem, jak je popsáno v napadeném rozhodnutí, bylo by pro daňový subjekt v jakémkoliv daňovém řízení prakticky nemožné prokázat, že pro něj jiný daňový subjekt provedl na stavbě jako subdodavatel konkrétní práce a obdržel za provedení těchto prací úhradu, v případě, že by toto sám dotčený daňový subjekt nepotvrdil. Pokud však takovýto subdodavatel sám porušuje právní předpisy (nepodává daňová přiznání, neplní své zákonné povinnosti ohledně zaměstnanců), nelze očekávat, že by výše uvedené potvrdil.

6. **Výdaje uhrazené M.Š.** za pomocné práce na přestavbě hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních doložil žalobce především fakturami č. 13/2005 a č. 14/2005 vystavenými M.Š. a výdajovými pokladními doklady k těmto fakturám. Pokud správce daně uvádí, že jsou podpisy M.Š. na dokladech rozdílné, jde pouze o jeho subjektivní hodnocení těchto podpisů, aniž by tato skutečnost byla potvrzena objektivními důkazy, např. znaleckým posudkem.

7. Provedení prací M.Š. a jejich uhrazení žalobcem dále prokazuje 1) zápis z kontrolního dne stavby, kde je jako subdodavatel uveden M.Š., 2) svědecká výpověď Z.K., který viděl, jak M.Š. vypisoval faktury a příjmové doklady a že peníze pro něho od žalobce převzal a tyto mu předal, 3) čestné prohlášení R.V., že byla přítomna předání faktur a příjmových pokladních dokladů mezi Z.K. a M.Š., 4) výpověď a čestné prohlášení J.P., že M.Š. prováděl pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě. 4) Provedení prací M.Š. jako subdodavatelem žalobce na předmětné stavbě dále nepřímo prokazují výpovědi svědků Ing. J.S. a K.V., kteří uvedli,

že na předmětné stavbě pracovali pro žalobce různí subdodavatelé, ale jejich jména jim nejsou známa.

8. K hodnocení uvedených důkazů správcem daně a žalovaným žalobce namítal:

1) Skutečnost, že spojení na M.Š. uvedené u jeho jména v zápise z kontrolního dne stavby není spojením na M.Š., nijak nezpochybňuje, že by M.Š. na předmětné stavbě prováděl práce jako subdodavatel žalobce.

2) Pokud M.Š. nepodává daňová přiznání, lze považovat za zcela logické a přirozené, že ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná a nikdy pro něho žádné práce neprováděl a nepřevzal od něho úhradu za tyto práce, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že od žalobce převzal finanční prostředky a tyto řádně nezdani.

3) Rozpory mezi výpovědí Z.K. a čestným prohlášením R.V. jsou zcela přirozené, neboť byly učiněny s odstupem více než tří let od předání listin a peněz. Navíc Z.K. ohledně předání peněz uvedl, že to bylo „v létě, nevím v jakém období, nepamatuji se“.

9. Pokud by žalovaný hodnotil provedené důkazy objektivně v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru, že žalobce uhradil M.Š. za jím provedené práce na předmětné stavbě celkem 52.055 Kč, neboť tuto skutečnost prokazují nejen žalobcem předložené výdajové pokladní doklady a faktury a svědecká výpověď Z.K., ale nepřímou i další svědecké výpovědi shora uvedené, ze kterých vyplývá, že pro žalobce na předmětné stavbě prováděli práce i jiné osoby, přičemž svědek J.P. se výslovně zmiňuje o M.Š.

10. **Výdaje uhrazené společností BXA s.r.o.** (*dále jen společnost BXA*) za pomocné práce na přestavbě hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních doložil žalobce fakturou č. 031 vystavenou společností BXA a výdajovým pokladním dokladem k této faktuře, přičemž na obou je podpis osoby jednající za společnost BXA a razítko této společnosti. Správce daně tyto doklady zpochybnil, aniž by k tomu měl objektivní důvod, pouze na základě výpovědi jednatele společnosti BXA Y. D., který uvedl, že žalobce nezná, žádné práce pro něho společnost BXA neprováděla, žádné finanční prostředky od žalobce nepřevzala. Výpověď pana D. je však zcela nevěrohodná. Pokud společnost BXA dle sdělení Finančního úřadu v Jihlavě nevykazovala žádné zaměstnance, nelze porušení povinností z její strany využívat v neprospěch třetí osoby, tj. žalobce. Z opakovaného pokusu o výslech pana D. vyplynulo na základě informace Policie ČR, že je nekontaktní, na adrese pobytu se nezdržuje a je po něm vyhlášeno pátrání.

11. Provedení prací společností BXA a jejich uhrazení žalobcem dále prokazuje 1) Zápis z kontrolního dne stavby, kde je jako subdodavatel uvedena společnost BXA. 2) Žalovaný potvrdil, že práce na přestavbě hotelu Reitenberger byly žalobcem provedeny. Rozporuje, že byly provedeny prostřednictvím společnosti BXA. 3) K věrohodnosti svědka Y.D. ve vztahu k uznatelnosti výdaje žalovaný uvádí, že jeho výpověď včetně dalších informací o něm, byla důvodem ke vzniku pochybností. Žalovaný své hodnocení nestavěl pouze na výpovědi pana D., ale opatřil si další důkazní prostředky. Dle žalobce však žádný z důkazních prostředků neprokázal, že společnost BXA na přestavbě nepracovala. 4) Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil, že k výdajům jsou přiřazeny příjmy, které žalobce fakturoval hlavnímu dodavateli stavby a předložil tok finančních prostředků, který nebyl žalovaným zpochybněn. 5) Svědecká výpověď Ing. V., který uvedl, že společnost BXA prováděla pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě. 6) Prohlášení Ing. V., jednatele společnosti HERSTAV s.r.o. (*dále jen společnost Herstav*), hlavního dodavatele přestavby, že jedním ze

subdodavatelů žalobce byla společnost BXA a že mezi společnostmi HERSTAV a žalobcem bylo domluveno, že společnost HERSTAV zajistí ubytování zaměstnanců společnosti BXA. 7) Svědecká výpověď Ing. J.S., předsedy představenstva investora přestavby, který uvedl, že společnost BXA prováděla pro žalobce pomocné práce na předmětné stavbě (uklízeli suť, linoleum, podlahy). 8) Provedení prací společností BXA jako subdodavatelem žalobce na předmětné stavbě dále nepřímo prokazují výpovědi svědků J.P. a Mgr. J.F., kteří uvedli, že na předmětné stavbě pracovali pro žalobce různí subdodavatelé, ale jejich jména jim nejsou známa.

12. K hodnocení uvedených důkazů správcem daně a žalovaným žalobce namítal:

1) Skutečnost, že svědci Ing. V. a Ing. S. neuvedli žádná jména pracovníků společnosti BXA a mluvili o této společnosti pouze obecně, je zcela nerozhodná a nelze z tohoto vyvozovat, že by společnost BXA pro žalobce na stavbě žádné práce neprováděla a neobdržela od žalobce za vykonané práce peněžní prostředky, neboť je zcela logické, že tito svědci neměli důvod znát jména pracovníků společnosti BXA.

2) Pokud společnost BXA neplnila ohledně svých zaměstnanců zákonné povinnosti, lze považovat za zcela logické a přirozené, že jednatel této společnosti ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná a nikdy pro něho žádné práce neprováděl a nepřevzal od něho úhradu za tyto práce, neboť v opačném případě by se přiznal k tomu, že společnost BXA má zaměstnance a tyto zaměstnává na „černo“, jak obecně činí velká většina společností, pro něž práce na stavbě vykonávají cizí státní příslušníci.

3) Je nerozhodné, kdy byl předmět podnikání „přípravné práce pro stavby“ u společnosti BXA zapsán do obchodního rejstříku, když oprávnění podnikat v tomto oboru živnosti vzniklo uvedené společnosti oznámením u živnostenského úřadu a nikoliv až zápisem tohoto předmětu podnikání do obchodního rejstříku.

13. Pokud by žalovaný hodnotil provedené důkazy objektivně v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru, že žalobce uhradil společnosti BXA za jí provedené práce na předmětné stavbě celkem 204.880 Kč, neboť tuto skutečnost prokazuje faktura, výdajové pokladní doklady, ale i svědecká výpověď Ing. J.S. a Ing. V., ze kterých vyplývá, že pro žalobce na předmětné stavbě prováděla pomocné práce i společnost BXA.

14. **V doplnění žaloby** žalobce ke třetímu žalobnímu bodu uvedl, že zjistil, že byl výslech svědka D., jednatele společnosti BXA, zahájen pracovníky Finančního úřadu v Jihlavě dne 19. 5. 2008 v 9:30 hod. a nikoliv v 12:30 hod., jak byl žalobce vyrozuměn. Správce daně proto neměl k tvrzení svědka D. vůbec přihlížet, neboť předmětný úkon byl učiněn v rozporu s § 16 odst. 3 písm. e) ZSDP, neboť žalobci nebylo umožněno účastnit se tohoto úkonu a klást svědkovi otázky.

15. Žalobci bylo při nahlédnutí do spisu umožněno seznámit se pouze s částí protokolu o ústním jednání se svědkem D., když některé jeho části byly správcem daně přelepeny. Dle zjištění žalobce z těchto dalších částí protokolu vyplývá, že i u jiných subjektů došlo k tomu, že pro ně prováděla práce společnost BXA a dostala za ně zaplacení, přičemž následně správce daně těchto jiných subjektů vyslovil pochybnosti o tom, že by společnost BXA pro ně prováděla jakékoliv práce a za tyto dostala zaplacení. Výpověď svědka D. se tak jeví jako zcela nevěrohodná a lze dovodit, že u společnosti BXA šlo o pravidelný děj, kdy pro jiné subjekty provedla stavební práce, za tyto dostala zaplacení, následně tyto své příjmy nepřiznala a provedení jakýchkoliv prací, včetně obdržení peněz za tyto práce, popřela, aby

z těchto příjmů nemusela odvést daň z příjmu. Dle názoru žalobce mu nebyl poskytnut celý protokol záměrně, aby nemohl poukazovat na nedůvěryhodnost svědka D.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

K prvnímu žalobnímu bodu

17. Žalobce byl průběžně seznamován s výsledky probíhající daňové kontroly, byly realizovány jím navržené důkazní prostředky a zpráva o výsledku daňové kontroly byla správcem daně doplňována. Skutečnostmi, které žalobce uvedl do protokolu 12. 3. 2010, se správce daně zabýval v průběhu daňové kontroly a žalobce s jejich hodnocením průběžně seznamoval. Nejednalo se o „nové“ skutečnosti, které by měly vliv na závěr daňové kontroly a které by vyžadovaly opětovnou reakci správce daně v podobě přepracování zprávy o kontrole. S těmito skutečnostmi se zabýval i žalovaný v rámci odvolacího řízení a neshledal porušení předmětného práva žalobce.

K druhému žalobnímu bodu

18. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že při hodnocení správcem daně zjištěných skutečností vycházel ze svědecké výpovědi M.Š., který uvedl, že žalobce nezná, práce pro něj neprováděl, faktury č. 13/2005 a 14/2005 nevystavil, hotovost uvedenou na fakturách nepřevzal a pokladní doklady nepodepsal. Protokol o svědecké výpovědi sepsaný podle § 12 ZSDP je veřejnou listinou. Provedení důkazu veřejnou listinou nezprošťuje správce daně povinnosti vyplývající z § 2 odst. 3 ZSDP hodnotit důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Zákon však přiznává veřejným listinám vyšší důkazní sílu než listinám soukromým. Veřejná listina může být zbavena své důkazní síly jen tak, že účastník řízení bude tvrdit skutečnosti jiné, než jsou ve veřejné listině uvedené, a na podporu svého tvrzení nabídne důkazy, jimiž bude nepravdivost obsahu veřejné listiny prokázána. Důkazní břemeno totiž leží na tom, kdo popírá správnost veřejné listiny.

19. Svědecká výpověď Ing. K.V. a Ing. J.S. neosvědčily tvrzení žalobce, že byl M.Š. subdodavatelem žalobce a prováděl předmětné práce. Toto neprokázal ani zápis z kontrolního dne stavby, kde je sice jméno M.Š. na seznamu účastníků stavby uvedeno, ale k němu připojený kontakt není spojením na něj, ve stavebním deníku o něm není zmínka. Ve svědecké výpovědi Z.K. byly zjištěny rozpory v místě a čase předání mu peněz M.Š. za údajně provedené práce. R.V. v čestném prohlášení uvedla, že byla přítomna předání faktur a příjmových dokladů, nikoli peněžních prostředků, jak tvrdil Z.K. J.P. ve své výpovědi a v čestném prohlášení potvrdil, že M.Š. pracoval na předmětné rekonstrukci, neuvedl však žádné další ověřitelné skutečnosti, které by jeho tvrzení podpořily, neuvedl, že M.Š. převzal od žalobce peněžní prostředky, což popírá ve svědecké výpovědi M.Š.. Přestože byly správcem daně zmíněny rozdíly v podpisech M.Š. na pokladních dokladech, ke kterým se zástupce žalobce nedokázal vyjádřit, nebyla tato skutečnost rozhodující pro posouzení oprávněnosti uplatnění výše uvedených výdajů jako výdajů daňově uznatelných.

20. Správce daně získal oprávněné pochybnosti o předmětných výdajích na základě svědecké výpovědi M.Š., která je veřejnou listinou. Žalobce pak v průběhu řízení nepředložil ani nenavrhoval takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně a potvrdily nepravdivost obsahu veřejné listiny. Tvzení žalobce, kterým dává do souvislosti výpověď M.Š. s jeho neúčastí na podávání vlastních daňových přiznání, je zcela spekulativní. Je naopak pravdou, že žalobce neunesl důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 ZSDP, když neprokázal, že předmětné práce na uvedené stavbě pro něho realizoval M.Š. a že mu částku 52.055 Kč skutečně uhradil. Žalobce neprokázal v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, že výdaje v uvedené výši jím byly skutečně vynaloženy a sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

21. K uplatněnému výdaji za práce provedené **společností BXA** žalovaný argumentoval povinností daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázat vše, co sám tvrdí a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, čj. 1Afs 54/2004-125 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde uvedené jsou dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce měl v průběhu daňového řízení možnost navrhnout a doložit důkazní prostředky prokazující jím tvrzené skutečnosti, zejména to, že služby byly smluvním partnerem skutečně poskytnuty v tvrzeném rozsahu. Pokud správce daně zjistil skutečnost, která zpochybňovala daňový doklad nebo údaje uváděné žalobcem, přešla důkazní povinnost na žalobce. Pokud by žalobcem další podané důkazy prokázaly jeho tvrzení, důkazní břemeno by přešlo opět na správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.4.2004, čj. 3Afs 12/2003-277). Tak se v posuzované věci nestalo.

22. V zápisu z kontrolního dne stavby je uvedena společnost BXA coby subdodavatel, kontakt tam uvedený je na žalobce. Svědek Ing. V. sice potvrdil, že společnost BXA prováděla pro žalobce na předmětné zakázce práce, neuvedl však žádné ověřitelné skutečnosti, které by faktické provedení prací prokázaly. Uváděl jen obecné informace, nepamatoval si žádného pracovníka tohoto subdodavatele, nebyl schopen uvést časové období, kdy měla společnost BXA práce vykonávat, nebyl přítomen vyplácení peněz subdodavatelům žalobce. Svědek Ing. S. sice potvrdil, že společnost BXA práce pro žalobce vykonávala a žalobce uzavřel s touto společností písemnou smlouvu, zároveň ovšem uvedl, že o této společnosti nic neví, pouze sdělil, že na stavbě pracovali cizinci v noci. Neuvedl žádné konkrétní údaje o podepsané smlouvě, neuvedl, kdy byla uzavřena a kdo ji za společnost BXA podepsal. Pokud tvrdil, že pro pracovníky této společnosti zajišťovali ubytování, měla být tato skutečnost promítnuta do výše ceny subdodávky realizované žalobcem, neboť mu odpadla část režijních nákladů za ubytování. Žalobce však uvedl, že neví, jakým způsobem byla vyčíslena cena za ubytování pro pracovníky společnosti BXA a v jaké částce byla snížena cena prací. Předložené „Podklady pro ubytování“ podepsané J.H., jehož přílohou bylo 5 listů ofocených dokladů vztahujících se k ubytování v hotelu Start v Mariánských Lázních, neprokázaly, že pracovníci společnosti BXA pro žalobce předmětné práce prováděli. Žalobcem navržený svědek Ing. V. a Ing. S. zcela jednoznačně nepotvrdili realizaci prací společností BXA a neuvedli jejich rozsah, charakter ani úhradu. Svědek J.P. uvedl, že společnost BXA nezná a neví, zda se jednalo o pracovníky této společnosti. Svědek Mgr. F. potvrdil, že žalobce pracoval na předmětné rekonstrukci jako subdodavatel pro společnost HERSTAV. Uvedl, že společnost BXA, její pracovníky ani zástupce nezná, nebyl přítomen předáváním hotovosti za předmětné práce, nezná částku, ani kdo hotovost převzal. K námitce dávající do souvislosti výpověď jednatele společnosti BXA a její neplnění zákonných povinností žalovaný uvedl, že se opět jedná o spekulaci žalobce, když výpověď jednatele BXA nebyla jediným důvodem neuznání uplatněných výdajů, ale vedla pouze ke vzniku

pochybností. K námitce ohledně zápisu předmětu podnikání „Přípravné práce pro stavby“ u společnosti BXA žalovaný uvedl, že je tato skutečnost zřejmá z obchodního rejstříku, ale sama o sobě ani ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky neprokazuje, že společnost BXA prováděla pro žalobce práce na předmětné rekonstrukci v jím vykázaném rozsahu.

23. Žalovaný na základě zhodnocení všech zjištěných skutečností uzavřel, že nebylo prokázáno, že práce byly uskutečněny v souvislosti s fakturou a příjmovým pokladním dokladem. Sporná otázka nespočívala v tom, zda práce na předmětné rekonstrukci byly skutečně provedeny, ale v tom, zda k jejich provedení žalobce vynaložil výdaje, které uplatnil na základě dokladů, kterými prokazoval uskutečnění prací. To prokázáno nebylo.

24. K námitkám obsaženým v **doplnění žaloby** žalovaný uvedl, že tyto nebyly uplatněny v odvolání, ale až nyní v soudním řízení. Výslech svědka Dorundy byl proveden v průběhu daňového řízení o dani z přidané hodnoty. V tomto daňovém řízení o dani z příjmů fyzických osob s ní bylo nakládáno nikoli jako s veřejnou listinou, kterou svědecká výpověď je, ale jako s listinným důkazem, na jehož základě vznikly správci daně pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce. Žalobci byla dána možnost během daňového řízení vedeného o dani z příjmů fyzických osob svá tvrzení ohledně prokázání výdajů v souvislosti s fakturou od společnosti BXA prokázat. Své důkazní břemeno však neunesl. Námitka ohledně neumožnění nahlédnout do spisu a seznámit se v plném rozsahu s protokolem o výsledku svědka D. je součástí dosud neskončeného odvolacího řízení.

IV. Replika žalobce

25. Žalobce setrval na své argumentaci z žaloby a doplnil, že pochybnosti o jeho výdajích nelze založit pouze na výpovědích daňových subjektů, které sami neplní své povinnosti stanovené zákonem o dani z příjmu a nepodávají daňová přiznání. Dále uvedl, že mu není zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru, že je protokol o svědecké výpovědi veřejnou listinou, neboť ze skutečnosti, že je výpověď svědka M.Š. zachycena v protokolu o výpovědi svědka, nelze nic vyvozovat ohledně pravdivosti jeho výpovědi. Navíc i ostatní výpovědi jsou zachyceny v protokolech o výpovědi svědka a dle žalovaného by tak šlo o listiny vyšší důkazní síly než listiny soukromé. Není však zřejmé, jaké závěry z těchto tvrzení žalovaný vyvozuje. Z důvodu žalobcem tvrzeného procesního pochybení neměl žalovaný přihlížet k výpovědi svědka D. Tvrzení žalovaného, že bylo v předmětném daňovém řízení s touto svědeckou výpovědí nakládáno jako s listinným důkazem je zcela účelové a nevěrohodné vedené snahou zhojit své procesní pochybení. Sám žalovaný ve vyjádření předmětnou listinu nazývá „protokol o výsledku svědka“. Správce daně pochybil, když žalobci neumožnil nahlédnutím do spisu se seznámit s celým protokolem o ústním jednání s tímto svědkem, a předložil mu pouze část protokolu, aniž by sdělil důvod tohoto svého postupu. Námitky týkající se procesního pochybení při výsledku svědka D. a neumožnění nahlédnutí do celého protokolu o ústním jednání se svědkem D. nemohl žalobce uplatnit v odvolání, neboť se o těchto skutečnostech dozvěděl až po podání žaloby.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

26. 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.

27. Žaloba je důvodná.

První žalobní bod

28. Správce daně výzvou z 23.2.2010 podle § 16 odst. 8 ZSDP vyzval žalobce „*k projednání výsledků kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005*“ na 12. března 2010 v 10:00 hod. Podle úředního záznamu ze 3.3.2010 byla výzva dne 3.3.2010 předána zástupci žalobce, který správci daně sdělil, že byla doručena podepsána pracovnící firmy EXTOL, což je chyba poštovní doručovatelky, k jednání se dostaví a dodatečně potvrdí doručení písemnosti.

29. Zpráva o kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 2005 provedená u žalobce ve dnech 29.9.2008 až 16.12.2009 byla vydána pod čj. 88860/09/155930/401327 *(dále jen zpráva o kontrole)*.

30. V protokolu o ústním jednání z 12.3.2010 je uvedeno po té, kdy se zástupce žalobce seznámil se zprávou o kontrole „*vyjádření daňového subjektu*“. Zástupce žalobce se zde vyjádřil k bodu 2.1.2. zprávy o kontrole. Ke svědecké výpovědi Ing. K.V. uvedl, že „*správce daně neposoudil zcela objektivně výpověď K.V. Svědek jednoznačně potvrdil, že pro žalobce pracovala na zakázce ...společnost BXA. Na této skutečnosti nic nemění, že tento svědek nikdy neviděl jednatele společnosti a ani nebyl (když k tomu nemá oprávněný důvod) při předávání peněz. Vyjádření správce daně je v tomto případě ryze spekulativní. Ke svědecké výpovědi Ing. J.S. uvedl, že „výpovědi tohoto svědka (investora rekonstrukce) bylo potvrzeno, že na hotelu ... prováděla pro žalobce subdodávky společnost BXA a upřesnil také, jaké práce byly zejména prováděny. Navíc svědek uvedl, že ví, že existuje mezi žalobcem a společností BXA písemná smlouva na provádění pomocných stavebních prací. O tom, že svědek o společnosti BXA (mimo to, že pracuje jako subdodavatel na rekonstrukci jeho majetku) nic neví, neznamená, že by to odporovalo jeho tvrzení, že společnost BXA na uvedené stavbě pro žalobce pracovala. I v tomto případě je názor správce daně nesprávný“*. Dále uvedl, že „*výsledky šetření ve věci plnění povinností společností BXA v souvislosti se zaměstnáváním pracovníků, jejich přihlašování, registrací zaměstnavatele u orgánů státní správy včetně správce daně a jejich neplnění, nemohou mít v rámci tohoto daňového řízení negativní dopad na žalobce. V opačném případě by se jednalo o neoprávněné delegování povinností jiných subjektů*“. Ke stavebnímu deníku uvedl „*Nelze se ztotožnit se stanoviskem správce daně, že zápisy v deníku na sebe časově nenavazují a nevyjadřují časový průběh zakázky. K tomu závěru správce daně došel na základě předložených propisovacích listů ze stavebního deníku. Na což daňový subjekt reagoval doložením originálu stavebního deníku včetně vysvětlení a objasnění mylně vyhodnocených závěrů správce daně. Daňový subjekt tímto nabytí dojmu, že veškeré pochybnosti o úrovni vypovídající schopnosti (časově navazující zápisy, vyjádření časového průběhu zakázky) byly na straně správce daně odstraněny. Uvedení informace k zápisům v deníku na str. 13 zprávy tomuto však neodpovídají a neodpovídají správcem daně zjištěné skutečnosti*“. Ke svědecké výpovědi K.V. uvedl, že „*jednoznačně potvrdil, že*

společnost BXA byla subdodavatelem na zakázce hotelu ... pro žalobce. Nic na této skutečnosti nemění názor správce daně, že vyjádření svědka je pouze v obecné rovině a neakceptování takovéto svědecké výpovědi není v souladu s platným daňovým řádem.“ K výpisu z obchodního rejstříku společnosti BXA ze 4.7.2005, kde je uveden předmět podnikání: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a silniční motorová doprava nákladní uvedl, že „z tohoto správce daně nesprávně tvrdí, že předmětem podnikání společnosti BXA nebyly pomocné stavební práce. Správci daně mimo výpis z obchodního rejstříku byla doložena kopie živnostenského listu společnosti BXA ze dne 15.8.2005, ve kterém je uveden předmět podnikání: přípravné práce pro stavby. ... tento předmět podnikání byl v roce 2005 doplněn do předmětu činnosti společnosti BXA. Správce daně řádně nezhodnotil skutečnosti z aktuálních údajů vedených obchodním rejstříkem a živnostenským úřadem.“ Závěrem k tomuto bodu zástupce žalobce uvedl, že žalobce „nesouhlasí s hodnocením důkazů správcem daně. Tento se toliko opírá o výpověď (pravděpodobně trestně stíhaného pro majetkové trestné činy) Y. D. ...správce daně nezohlednil skutečnosti potvrzené předvolanými svědky, kteří potvrdili, že společnost BXA byla subdodavatelem na zakázce hotelu ... pro žalobce, a to včetně investora rekonstrukce stavby. Jejich případná konkrétní neznalost jednatele společnosti, bližší informace o společnosti, konkrétní obchodní vztahy žalobce a společnosti BXA, nic nemění na tom, že existence společnosti BXA na subdodávkách pro žalobce byla jednoznačně svědeckými výpověďmi potvrzena“.

31. Dále je v protokolu z 12.3.2010 uvedeno vyjádření zástupce žalobce k bodu 2.1.1. zprávy o kontrole v tom smyslu, že žalobce „nesouhlasí se závěrem správce daně, že by jim nebyly vyplaceny finanční prostředky za prováděné práce p. Š. a jeho pracovníkem, kdy sám pracovník p. Š. Z. K. potvrdil úhradu finančních prostředků. Hrubým porušováním zákonů ze strany příjemce peněz p. Š. nemůže být finanční odpovědnost delegována na žalobce. Dále je k tomu uveden nesouhlas se stanoviskem správce daně ohledně období, v jakém Z.K. peníze za práce přijal „tento odpověděl, že v létě. Jeho odpověď citovaná z protokolu zní: „V létě, nevím, jaké to bylo období, nepamatuji se.“ Věřohodnost výpovědi M.Š. vyvrací jeho tvrzení, kdy správci daně tvrdil, že p. P. nezná, ale při přizvání p. P. do místnosti si náhle vzpomněl, že ho zná. Dle názoru žalobce nelze na základě takto nevěrohodného svědka (viz skutečnosti uvedené v jeho výpovědi) vyhodnotit řízení. Závěrem je uveden nesouhlas žalobce se zněním zprávy o kontrole, neboť nejsou řádně zohledněny veškeré skutečnosti zjištěné v rámci daňového řízení, což vede k nesprávnému závěru správce daně a žádá o jeho přepracování, tak aby byly chráněny oprávněné zájmy daňového subjektu“.

32. Podle § 16 odst. 8 ZSDP o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

33. Ze správního spisu vyplývá, že byla zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 s žalobcem (zástupcem žalobce) projednána dne 12.3.2010 a téhož dne se zástupce žalobce ke zprávě o kontrole vyjádřil do protokolu o ústním jednání. Správce daně, aniž by nějakým procesním způsobem reagoval na toto vyjádření žalobce, dne 18.3.2009 vydal dodatečný platební výměr. Správce daně tedy ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP sepsal o výsledku svých zjištění zprávu o daňové kontrole, tuto projednal s daňovým subjektem a oba ji spolupodepsali. Žalobci správce daně umožnil ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z obsahu vyjádření žalobce (viz odst. 39 a 40) je zřejmé, že žalobce nenavrhoval provedení dalších důkazů, tyto neoznačil ani nepředložil, ale toliko nesouhlasil s hodnocením v daňovém řízení důkazů provedených, jak jej zaznamenal správce daně ve zprávě o kontrole. K tomu směřovaly všechny jeho námitky. Po seznámení s obsahem správního spisu soud konstatuje shodně s žalovaným, že žalobce byl prostřednictvím svých zástupců (tak, jak jim byla postupně udělována plná moc) průběžně seznamován s výsledky probíhající daňové kontroly. Původní koncept zprávy o kontrole byl zástupci žalobce předán 31.8.2009, lhůta k vyjádření byla stanovena do 30.9.2009 a k žádosti prodloužena do 29.10.2009. Součástí tohoto vyjádření již byla námitka vůči správnosti a úplnosti důkazního řízení, která byla zamítnuta rozhodnutím správce daně ze dne 26.11.2009. Soud se ztotožňuje s žalovaným i v tom, že žalobce předkládal v průběhu daňové kontroly listinné důkazy (smlouvy, stavební deník, písemná prohlášení apod.) a navrhoval výsledky svědků, které provedl správce daně, případně dožádaný správce daně. Původní koncept zprávy o kontrole byl na základě těchto důkazů doplňován a takto doplněná zpráva o kontrole byla se zástupcem žalobce projednána 12.3.2010. Bylo proto otázkou dalšího procesního postupu žalobce pokud měl za to, že správce daně ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP při dodatečném stanovení daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, aby učinil příslušné kroky, které žalobce podáním této žaloby učinil.

34. První žalobní bod proto není důvodný.

Druhý žalobní bod

35. V dané právní věci se jedná o daň z příjmu fyzických osob upravenou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2005 (*dále jen ZDP nebo zákon o daních z příjmů*). Správa daní byla do 1. 1. 2011 upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen ZSDP*).

36. 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 § 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*.

37. Daňová povinnost byla stanovena dokazováním. Je proto nezbytné, aby zde byly důkazy, na jejichž základě lze dospět k závěru, že došlo na straně žalobce k uskutečnění výdaje (nákladu) vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, tedy k uhrazení v hotovosti faktur za pomocné práce na akci Reitenberger žalobcovým subdodavatelům, a to částky 52.055 Kč na základě faktur č. 13/2005 a č. 14/2005 M.Š. a částky 204.880 Kč na základě faktury č. 031 společnosti BXA.

38. Podle § 31 odst. 9 ZSDP *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.* V daném případě však není rozhodné, zda žalobce unesl či neunesl své důkazní břemeno, neboť i případné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem samo o sobě neprokazuje, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje nedošlo. I pokud daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP neunesl své důkazní břemeno, je nezbytné trvat na tom, aby byly k dispozici takové důkazy, na jejichž základě lze dospět k jednoznačnému závěru, že nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného výdaje. Dospěl-li tudíž žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, byl oprávněn žalobci dodatečně doměřit daň z příjmů fyzických osob z příjmů pouze tehdy, pokud by provedenými důkazy bylo jednoznačně prokázáno, že subdodavatel M.Š. a společnost BXA neprovedli pro žalobce pomocné stavební práce na předmětné akci a žalobce jim za tyto práce nezaplatil.

39. V daném případě lze vycházet z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2.12.2009, čj. 1Afs 109/2006-160 a čj. 1Afs 43/2006-150, v nichž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„lze souhlasit s žalobkyní, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy. Je možné si jistě představit, že by poskytnutí zdanitelného plnění bylo prokázáno i důkazy nepřímými; avšak z důkazů předložených v daňovém řízení lze vyvodit maximálně závěr, že dodání předmětné dokumentace ze strany společnosti ... nelze zcela vyloučit. Nicméně pokud žalobkyně chce uplatnit nárok na daňový odpočet, nestačí pouze prokázat, že existenci zdanitelného plnění nelze vyloučit, ale je nutné prokázat to, že ke zdanitelnému plnění opravdu došlo. Ač se citované rozsudky zabývají situací, kdy daňový subjekt prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, aby doložil oprávněnost uplatněného nároku na daňový odpočet, je závěr Nejvyššího správního soudu aplikovatelný i na nyní souzený případ daně z příjmů fyzických osob, kde bylo nutné prokázat uskutečnění daňově uznatelných výdajů žalobcem. Pokud by bylo možné po vyhodnocení provedených důkazů učinit toliko závěr o tom, že uskutečnění daňově uznatelných výdajů nelze vyloučit, nemohl by žalovaný přistoupit k doměření daně z příjmů žalobci.*

A.

40. Žalobce uplatnil v daňových výdajích částku 52.055 Kč sestávající z částky 25.080 Kč vynaložené na základě faktury č. 13/2005 z 20. 12. 2005 (doklad č. V/157) a z částky 26.975 Kč vynaložené na základě faktury č. 14/2005 z 21. 12. 2005 (doklad č. V/159). Na obou fakturách byl jako dodavatel uveden M.Š., a předmětem byly pomocné práce na akci Reitenberger. Žalobce dále předložil příjmový pokladní doklad z 20.12.2005 na částku 25.080 Kč (faktura 13/2005), kde je uvedeno vyplaceno „M.Š. ...“ a příjmový pokladní doklad z 21.12.2005 na částku 26.975 Kč (faktura 14/2005), kde je uvedeno vyplaceno „Š...“ a na obou výdajových pokladních dokladech je v kolonce podpis uveden podpis Š.

41. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že pochybnosti správce daně o žalobcem uplatněných výdajích ve výši 52.055 Kč vznikly po té, kdy zjistil, že dodavatel prací M.Š. nepodává přiznání k dani z příjmů fyzických osob. M.Š. byl na žádost správce daně předveden Policií ČR. Protože tomuto jeho předvedení nebyl přítomen žalobce, byl proveden výslech tohoto svědka následně 11. 12. 2009. M.Š. uvedl, že žalobce nezná, práce pro něj neprováděl, faktury č. 13/2005 a 14/2005 nevystavil, hotovost uvedenou na fakturách

nepřevzal a pokladní doklady nepodepsal. K dotazu zástupce žalobce uvedl, že měl živnostenské oprávnění na malířské a natěračské práce.

42. Dožádaným Finančním úřadem v Litoměřicích byl vyslechnut **Ing. K.V.**, který uvedl, že se žalobce podílel na zakázce pro společnost HERSTAV s.r.o. (*dále jen společnost HERSTAV*) v roce 2005 v Mariánských Lázních. Za společnost HERSTAV řídili a kontrolovali práci oba její jednatelé a dva technici. Subdodavatele žalobce svědek poznal na této akci. Vykonávali včetně žalobce zednické a pomocné stavební práce. Svědek uvedl, že ví, že společnost BXA dělala pro žalobce na této zakázce. Jejího jednatele nikdy neviděl, protože si tuto společnost najal žalobce. Konkrétně vybouřovali části hotelu, vyváželi suť a vyklízeli část hotelu. Časové období si svědek nepamatoval. Konkrétním jménem označil jako subdodavatele žalobce J.P., kterého osobně zná, protože tam pracoval a práci mu přiděloval žalobce, ostatní jména si nepamatoval. Zda byl subdodavatelem M.Š. nevěděl. Při vyplácení peněz subdodavatelům žalobce přítomen nikdy nebyl, žalobci převáděli peníze převodem z bankovního účtu. Na žádost společnosti HERSTAV bylo projednáno zapojení jednotlivých subdodavatelů žalobce. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl „*Pan K.V. sice uvedl, že daňový subjekt prováděl stavební práce v Mariánských Lázních při rekonstrukci hotelu Reitenberger. Jako subdodavatele daňového subjektu a uvedl jméno pana J.P. Ostatní jména si nepamatoval. Na konkrétní otázku správce daně, zda pracoval jako subdodavatel daňového subjektu pan M.Š., svědek uvedl, že neví. Tato svědecká výpověď neosvědčila tvrzení daňového subjektu, že pan M.Š. byl subdodavatelem daňového subjektu a prováděl práce v Mariánských Lázních při rekonstrukci hotelu Reitenberger.*“ V rámci odvolacích námitek pak doplnil, že „*svědek uváděl k danému obchodnímu případu jen obecné informace, nepamatoval si žádného z pracovníků subdodavatele, nebyl schopen uvést časové období, kdy společnost měla práce vykonávat, nebyl přítomen vyplácení peněz subdodavatelům daňového subjektu.*“

43. Dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 4 byl vyslechnut jako svědek **Ing. J.S.**, který uvedl, že vlastníkem hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních byla od března 2005 společnost EXTOL s.r.o. (*dále jen společnost EXTOL*) a bylo nutné provést opravy a rekonstrukce. Projektová dokumentace byla dopracována v srpnu 2005a koncem září 2005 bylo vydáno stavební povolení. Předchozí majitel hotelu dopředu vyprodal celou kapacitu hotelu na Vánoce a Silvestr 2005, proto musela být akce ve staré části hotelu dokončena do poloviny prosince 2005, což přineslo značné požadavky na organizaci a průběh. Společnost EXTOL byla organizátorem a investorem akce, hlavním dodavatelem byla společnost HERSTAV. Svědek znal žalobce, prováděl na rekonstrukci pro společnost Herstav bourací, úklidové a další přípravné práce pro vlastní stavbu. Svědek se podílel na organizaci a zajištění akce. Probíhaly pravidelné kontrolní dny. Osobně subdodavatele žalobce neznal, ale na kontrolních dnech byly detailně probírány subjekty účastníci se na realizaci akce s tím, že s ohledem na nedostatek času a kapacit byl z jejich strany vyvíjen na žalobce tlak na zajištění lidí - viz vykonávané práce žalobcem. O společnosti BXA svědek nevěděl nic. Její pracovníci (cizinci) pracovali na stavbě zejména v noci – uklízeli suť, linoleum, podlahy atd. Lidí, kteří vystupovali za společnost na stavbě, zaregistroval, věděl, že byla podepsána smlouva s touto společností a společně se společností Herstav pro pracovníky společnosti BXA zajišťovali ubytování. Ubytovaní bylo v hotelu Start v M. Lázních a zajišťováno bylo společností Herstav, která tam měla pronajaté pokoje. Fyzických osob, které vykonávali pro žalobce práce jako subdodavatelé, tam bylo několik, jména si nepamatoval, nevěděl proto ani, zda práce vykonával M.Š. V archivu společnosti EXTOL by se daly dohledat, neboť měli přehled o všech subdodavatelích, jelikož podléhali jejich odsouhlasení. Žalovaný k tomu uvedl, že

svědek „nepotvrdil tvrzení žalobce o tom, že pan M.Š. byl subdodavatelem žalobce a prováděl práce v Mariánských Lázních ..., neboť ve své svědecké výpovědi uvedl, že si nepamatuje jména fyzických osob, které vykonávaly v roce 2005 práce na hotelu ... jako subdodavatelé žalobce.“

44. Předložen byl **zápis z kontrolního dne stavby**, kde je v bodě 5. písm. a) uvedeno, že všichni subdodavatelé, kteří se budou účastnit na pracích v rámci obou etap, budou evidováni v přehledu všech dodavatelů včetně telefonních a e-mailových spojení, a **stavební deník**. Žalovaný k tomu uvedl, že „rovněž zápis z kontrolního dne stavby č. 1 ze dne 26. září 2005, seznam účastníků stavby - příloha k zápisu č. 1 z kontrolního dne ze dne 26. září 2005 a stavební deník, které byly získány od společnosti EXTOL a.s., nelze označit za věrohodné důkazní prostředky, které by prokázaly, že pan Š. prováděl práce v Mariánských Lázních při rekonstrukci hotelu Reitenberger jako subdodavatel daňového subjektu. Jméno pana Š. je sice na seznamu účastníků stavby, jako na jediném dokladu získaném od společnosti EXTOL, a.s. uvedeno, ale uvedený kontakt není spojením na pana Š. Stejně tak ze zápisů do stavebního deníku nevyplyvá, že na zakázce rekonstrukce hotelu Reitenberger vykonával stavební práce pan M.Š. O tomto subdodavateli není ve stavebním deníku žádná zmínka.

45. Předloženo bylo **čestné prohlášení R.V.**, že byla přítomna při předání faktur a příjmových dokladů mezi panem Š. a panem K., týkajících se provedení prací na hotelu ... Jako svědek byl vyslechnut **Z.K.**, který uvedl, že spolupracoval s p. Š. na zakázce pro žalobce. Zakázek bylo víc, většinou v jiných městech než v Chodově a Vintířově. V M. Lázních dělali dlouho, asi měsíc. Byl to hotel, přesný název nevím, kdyby mi to někdo připomněl, vzpomenu si. Byla to zakázka vykonávaná pro žalobce. Za provedené práce dostali od žalobce v pořádku zaplacen. P. Š. vypisoval faktury a příjmové doklady. Zaplacen dostali až po předání faktur. Toho předání byla přítomna moje družka R.V.. K předání došlo v hotelu v M. Lázních na pracovišti. Družka na pracovišti přítomna nebyla, peníze převzal svědek. Jel domů do Chodova a družce dal peníze, protože si měl p. Š. pro ně přijít k svědkovi domů i s vypsánými fakturami, které si vzal. Š. si měl vzít kopie svých faktur. P. Š. se dostavil pro kopie dokladů a peníze od žalobce někdy večer před 4 léty. Na dotaz, v jakém to bylo období, svědek uvedl, v létě, nevím, jaké to bylo období, nepamatuji se. Na jiném hotelu v M. Lázních svědek práce nedělal. Daňové přiznání za rok 2005 svědek nepodával, pracoval pro p. Š. a ten jej měl podat. Peníze od žalobce přebíral jako zaměstnanec p. Š. P. Š. vystavoval doklady, předal je svědkovi a on je předal žalobci za účelem převzetí peněz. Žalobce mu vyplatil peníze proti dokladům a on peníze odvezl domů, kam si přišel p. Š. a byla u toho svědkova družka. Pracovní smlouvu uzavřenou s p. Š. neměl, byli dohodnuti ústně. K dotazu, zda pracoval pan Š. skutečně v hotelu v M. Lázních, svědek uvedl, že ne, s ním tam nepracoval, párkrát tam byl za svědkem a asi tam taky pracoval. Někdy za svědkem přijel, zkontrolovat ho, někdy se zapojil i do práce. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Pan Z.K. sice potvrdil ve své svědecké výpovědi předání peněz panu Š. za práce na hotelu Reitenberger. Uvedl, že u předání peněz panu Š. byla přítomna jeho družka paní R.V. V jeho výpovědi však byly zjištěny rozpory v místě a čase předání peněz. Proto tento důkazní prostředek nelze osvědčit jako důkaz pro tvrzení daňového subjektu. Rovněž prohlášení paní R.V. neprokázalo tvrzení daňového subjektu, když paní V. v čestném prohlášení uvedla, že byla přítomna předání faktur a příjmových dokladů, nikoli peněžních prostředků, jak tvrdil pan Z.K.“

46. Jako svědek byl vyslechnut **J.P.**, který uvedl, že pan K. a pan Š. pracovali na hotelu Reitenberger v M. Lázních. V čestném prohlášení z 4.12.2009 uvedl, že na základě žádosti

žalobce prohlašuje, že M.Š. pracoval na opravách a rekonstrukci hotelu ... jako subdodavatel žalobce. Žalovaný k tomu uvedl, že svědek „sice ve své výpovědi a čestném prohlášení potvrdil, že pan M.Š. pracoval na rekonstrukci hotelu Reitenberger, kromě tohoto konstatování však neuvedl žádné jiné ověřitelné skutečnosti, které by jeho tvrzení podpořily. Rovněž neuvedl, že by pan M.Š. převzal od daňového subjektu peněžní prostředky, což popírá ve své svědecké výpovědi i pan Š.

47. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno: „S ohledem na skutečnost, že údajný dodavatel prací pan M.Š. popřel, že by pro daňový subjekt vykonával nějaké práce a že by za ně dostal zaplacen, a další daňovým subjektem navržené důkazní prostředky neprokázaly, že práce byly panem Š. provedeny a ten obdržel za tyto práce od daňového subjektu úhradu ...“. Dále je zde uvedeno „Zástupce daňového subjektu napadl věrohodnost svědecké výpovědi pana M.Š. s odkazem na skutečnost, že pan Š. správci daně tvrdil, že pana P. nezná, ale při přizvání pana P. do místnosti si náhle vzpomněl, že ho zná. Odvolací orgán k tomuto uvádí, že v ustanovení § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zákonodárce stanovil, že veřejnou listinou je i protokol o ústním jednání sepsaný v daňovém řízení. Jestliže je protokol o ústním jednání prohlášen za veřejnou listinu, je zřejmé, že je vždy důkazním prostředkem a tedy důkazem o tom, co je v něm uvedeno, pokud není jinými důkazy prokázán opak. Daňový subjekt proto musí předloženými či navrženými důkazními prostředky jednoznačně prokázat, že skutečnosti uvedené v protokolu o ústním jednání nejsou pravdivé.“ Tuto svoji argumentaci žalovaný doplnil ve vyjádření k žalobě, kde uvedl, že zákon přiznává veřejným listinám vyšší důkazní sílu než listinám soukromým a veřejná listina může být zbavena své důkazní síly jen tak, že účastník řízení bude tvrdit skutečnosti jiné, než jsou ve veřejné listině uvedené, a na podporu svého tvrzení nabídne důkazy, jimiž bude (viz odst. 19).

48. Soud se nejprve vyjádří k hodnocení svědecké výpovědi M.Š. žalovaným. Nezbytné je poukázat, že tato svědecká výpověď není nadřazena jiným důkazům jen proto, že byla učiněna do protokolu, který je veřejnou listinou. Lze souhlasit se žalovaným, že je veřejná listina *důkazem o tom, co je v něm uvedeno, pokud není jinými důkazy prokázán opak*. V případě svědecké výpovědi však tato veřejná listina potvrzuje, co svědek při své svědecké výpovědi uvedl, a to do té doby, než bude eventuálně prokázáno, že uvedl ve skutečnosti něco jiného. Tato listina však v žádném případě nepotvrzuje, že to, co svědek uvedl, je pravda. Opačný přístup by vedl k absurdním důsledkům. Například v nyní souzeném případě je v protokolu o svědecké výpovědi zachycena jak skutková verze předestřená svědkem M.Š., tak ve vztahu k ní rozporná skutková verze předestřená žalobcem. Pokud by mělo platit, že to, co oba do protokolu uvedli, je pravda, stály by vedle sebe dvě vzájemně neslučitelné skutkové verze, jedna, že nedošlo k uskutečnění daňově uznatelného výdaje a druhá, že došlo k uskutečnění daňově uznatelného výdaje. Každou by přitom bylo nutné považovat za pravdivou. Za této situace by nebylo vůbec možné ve prospěch žalobce konstatovat, že bylo jednoznačně prokázáno, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje došlo.

49. Ač soud respektuje zásadu, že každé daňové řízení týkající se rozdílných daňových subjektů je samostatné a na sobě nezávislé, nelze přehlížet, že v nyní souzeném případě proti sobě stojí dva subjekty, přičemž každý z nich má potenciální zájem na prokázání jeho skutkové verze případu. Aniž by soud cokoli předjímal, pouze pro názornost uvádí, že dodavatel může mít za určitých okolností zájem na tom, aby nebylo prokázáno uskutečnění daňově uznatelného výdaje, tedy jeho zdanitelného příjmu, neboť za takové situace mu nemůže být doměřena daň z příjmů. Odběratel naopak může mít zájem na tom, aby byla prokázána existence uskutečnění daňově uznatelného výdaje, tedy jeho platba za poskytnuté

plnění, aby byl o tento vynaložený výdaj ponížen daňový základ daně z příjmů. Proto je velmi důležité pečlivě hodnotit provedené důkazy a vážit, či skutková verze byla prokázána a či skutková verze nikoli.

50. V daňovém řízení bylo nezbytné zjistit, zda k uskutečnění daňově uznatelného výdaje, tedy výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP, došlo či nedošlo. Závěr o tom, že k uskutečnění výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů došlo, by neměl mít jiný dopad než ten, že dodavateli bude doměřena daň z příjmů a odběrateli bude za splnění ostatních podmínek akceptován uplatněný vynaložený výdaj a o něj ponížen základ daně z příjmů. Naopak závěr o tom, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje nedošlo, by neměl mít jiný dopad než ten, že dodavateli nebude doměřena daň z příjmu a odběrateli nebude akceptován uplatněný výdaj a ponížení daňového základu daně z příjmů. Již z důvodu možné existence rozporných zájmů odběratele a dodavatele nelze vést řízení takovým způsobem, že v daňovém řízení týkajícím se odběratele bude provedena svědecká výpověď dodavatele nepotvrzující uskutečnění daňově uznatelného výdaje, pro něj zdanitelného příjmu, a odběrateli doměřena daň z příjmů. Obdobným způsobem v daňovém řízení týkajícím se dodavatele provedena svědecká výpověď odběratele vyvracející uskutečnění daňově uznatelného výdaje a dodavateli nebude akceptován nárok na uplatnění výdaje a ponížení daňového základu daně z příjmů.

51. Svědecká výpověď M.Š. proto nemohla mít bez dalšího vyšší důkazní sílu než vyjádření žalobce. Pokud by se na nyní souzenou věc nahlíželo z pohledu daňového řízení týkajícího se M.Š., bylo by zde jeho tvrzení, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje, jeho zdanitelného příjmu, nedošlo a proti němu by stála svědecká výpověď žalobce, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje, tedy zdanitelného příjmu M.Š., došlo. Současně by zde byly faktury č. 13/2005 a 14/2005 a příjmové pokladní doklady odpovídající těmto částkám s podpisem „Š...“, výpovědi svědků K.V. (odst. 42), Ing. J.S. (odst. 43), zápis z kontrolního dne stavby a výpis ze stavebního deníku (odst. 44), čestné prohlášení R.V. (odst. 45), svědecká výpověď J.P. (odst. 46) a zejména svědecká výpověď Z.K. (odst. 45), kterou nelze označit jednoznačně za neprokazující zdanitelný příjem M.Š. jen proto, že svědek uvedl ohledně období, kdy k předání hotovosti došlo „*v létě, nevím, jaké to bylo období, nepamatuji se*“. Tvrdit za této situace, že nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného příjmu M.Š., by bylo nemožné, neboť toto uvedené důkazy jednoznačně neprokazují.

52. Vráti-li se soud k daňovému řízení týkajícímu se žalobce, je nezbytné konstatovat, že závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, že výdaje ve výši 52.055 Kč byly jím skutečně vynaloženy a že sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, je závěrem předčasným, neboť tento závěr tak jednoznačně, jak jej činí žalovaný, z provedených důkazů nevyplývá, dle názoru soudu lze z provedených důkazů učinit toliko závěr o tom, že uskutečnění předmětných daňově uznatelných výdajů žalobcem nelze vyloučit, proto nemohl žalovaný přistoupit k doměření daně z příjmů žalobci.

B)

53. Žalobce uplatnil jako daňový výdaj částku 204.880 Kč vynaloženou na základě faktury č. 031 z 30. 11. 2005 (doklad č. V/146), na které byla jako dodavatel uvedena společnost BXA s.r.o., Jihlava a předmětem byly provedené pomocné práce na akci rekonstrukce hotelu Reitenberger Mariánské Lázně. Předložen byl výdajový pokladní doklad,

podle něhož byla tato částka včetně DPH, celkem 243.807 Kč předána v hotovosti. Na dokladu je razítko společnosti BXA a nečitelný podpis příjemce. Předložena byla smlouva o dílo ze 7.11.2005 uzavřená mezi žalobcem a společností BXA s předmětem přípravné práce pro stavby, dílo bylo specifikováno na adrese Hotel Reitenberger, Mariánské Lázně a cena byla sjednána částkou 524.885 Kč.

54. Správce daně a žalovaný vycházeli, jak uvádí žalovaný z listinného důkazu, z výpovědi jednatele společnosti BXA Y.D., který v řízení o dani z přidané hodnoty do protokolu dne 15.5.2008 uvedl, že „*společnost BXA fakturu č. 031 nevystavila. Jednatel společnosti Y.D. do protokolu o ústním jednání dne 15. 5. 2008 uvedl, že žalobce nezná, žádné práce ani služby či materiál mu nedodal, ani nepřevzal žádné finanční prostředky, žádnou fakturu pro žalobce nevystavil ani nepodepsal žádnou smlouvu.*“ Dále měli k dispozici vyjádření Finančního úřadu v Jihlavě, že „*společnost BXA v roce 2005 nevykazovala žádné zaměstnance, neplnila oznamovací povinnost, neodváděla za žádné zaměstnance pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, neodváděla zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.*“

55. Vyslechnut byl svědek **J.P.** který uvedl, že při předmětné rekonstrukci potřebovala společnost HERSTAV sehnat lidi, které jí sehnali. Svědek uvedl, že společnost BXA nezná. Na stavbě pracovali Ukrajinci, Rumuni. V té době (v průběhu roku několikrát) mu volal V., příjmení asi H... nebo H..., jestli nepotřebuje nějaké lidi. Svědek byl v M. Lázních s žalobcem, když tam přišli z Herstavu, že potřebují ty lidi. Z Herstavu přišel nějaký pan V. Konkrétně byly provedeny práce bourací, zednické a obkládací. Bourací práce dělali lidi od toho V. Pro peníze jezdil ten V. a ještě nějaký druhý, kterého svědek neznal. Bylo to od září nebo října do konce února dva roky zpátky. O V. tam pracovalo 10-15 lidí. Svědek nevěděl, jak prokázat, že se jednalo o pracovníky společnosti BXA. Uvedl, že byl přítomen asi dvakrát jednání, při kterém žalobce předával hotovost za provedené práce, přímo na stavbě. Seděl tam jak ten V., tak ten druhý. Byli tam oba, oba dva peníze přepočítali. Svědek nevěděl přesně, o jakou částku se jednalo, asi za každou fakturu 200.000 Kč, byla to částka přes 200.000 Kč. Doklady při převzetí někdo podepisoval, nevěděl, jestli ten nebo ten. Z HERSTAVU znal svědek stavbyvedoucího p. F., který s nimi mluvil anglicky, i s těmi dělníky. Byl tam pořád. Dělníci byli ubytováni někde v Mariánkách u závodiště. Žalovaný k tomu uvedl, že svědek uvedl „*že společnost BXA s.r.o. nezná, na stavbě v Mariánských Lázních pracovali cizinci, ale neuvedl, o pracovníky jaké společnosti se jednalo. Rovněž neuvedl, komu byly za práce hrazeny peněžní prostředky. Tuto svědeckou výpověď proto nelze uznat jako důkazní prostředek prokazující, že pracovníci společnosti BXA s.r.o. pracovali na stavbě pro daňový subjekt, jakou práci vykonali a v jakém rozsahu.*“

56. Dožádaným Finančním úřadem v České Lípě byl vyslechnut **Mgr. J.F.**, který na základě mandátní smlouvy zastupoval při předmětné rekonstrukci společnost HERSTAV s.r.o. Uvedl, že žalobce zná, pracoval jako subdodavatel pro HERSTAV, který byl generálním dodavatelem stavby. Prováděl zednické práce, obkladačské práce a nějaké pomocné stavební práce. Konkrétní subdodavatele žalobce, kteří pro něj na stavbě pracovali, neznal, ale uvedl, že ví, že pro něj pracovali nějakí cizinci, Rumuni, Bulhaři, a svědek jim zadával práci, např. strhávali koberce, uklízeli a přesunovali materiál. Firmu BXA neznal ani její zástupce a pracovníky. K dotazu jaké práce byly firmou BXA pro žalobce provedeny, odkázal na svoji předchozí odpověď, že tam pracovalo kolem 10 lidí, mluvili s nimi anglicky a z jeho hlediska patřili k žalobci a dělali i noční směny, tak jak bylo potřeba. Svědek uvedl, že nemůže prokázat, že se jednalo o pracovníky firmy BXA. Uvedl, že jim práci zadával on

prostřednictvím žalobce, který neuměl anglicky a jejich práci kontroloval žalobce. Ubytování byli (myslím) na ubytovně Start v Mariánských Lázních. Svědek odpověděl ne na otázky, zda byl přítomen jednání, při kterém žalobce předával hotovost za předmětné práce, v jaké výši a komu a zda se podepisovaly nějaké doklady. Svědek uvedl, že u předávání peněz nikdy nebyl. Uvedl, že žalobce spolupracuje úzce s panem Přibylem, také zedníkem. Žalovaný k tomu uvedl, že svědek „společnost BXA s.r.o. nezná, nezná ani jejího zástupce ani pracovníky, pouze ví, že na stavbě pracovalo asi 10 lidí. Ani touto svědeckou výpovědí nebylo prokázáno tvrzení daňového subjektu.

57. K výpovědi **K.V.** (viz odst. 42) žalovaný uvedl, že „potvrdil, že společnost BXA s.r.o. dělala pro daňový subjekt subdodávky na akci rekonstrukce hotelu Reitenberger. Jednatelé společnosti ale nikdy neviděl. Svědek neuvedl ve své svědecké výpovědi žádné ověřitelné skutečnosti týkající se rozsahu a charakteru prací, které měli zaměstnanci společnosti BXA s.r.o. na stavbě vykonat.“

58. K výpovědi **Ing. J.S.** (viz odst. 43) žalovaný uvedl, že svědek „potvrdil, že se na subdodávkách stavby podíleli další zahraniční pracovníci, kteří byli prezentováni jako pracovníci společnosti BXA s.r.o. a dále potvrdil, že mezi společnostmi BXA s.r.o. a daňovým subjektem byla uzavřena písemná smlouva. Neuvedl však, kdy byla smlouva uzavřena a kdo smlouvu za společnost BXA s.r.o. podepsal. I v tomto případě se jedná pouze o obecné skutečnosti, které jednoznačně nepotvrdily tvrzení daňového subjektu. V rámci odvolacích námitek žalovaný doplnil, že „svědek sice potvrdil, že společnost BXA s.r.o. práce pro daňový subjekt vykonávala a daňový subjekt uzavřel s touto společností písemnou smlouvu, zároveň ovšem uvedl, že o společnosti nic neví, pouze sdělil, že na stavbě pracovali cizinci v noci. Svědek neuvedl žádné konkrétní údaje o podepsané smlouvě, neuvedl, kdy byla uzavřena a kdo smlouvu za společnost BXA s.r.o. podepsal. Pokud jde o tvrzení svědka, že pro pracovníky společnosti BXA zajišťovali ubytování, které uvedl i ve svém písemném prohlášení, je třeba uvést, že tato skutečnost měla být promítnuta do výše ceny subdodávky realizované daňovým subjektem, neboť mu odpadla část režijních nákladů za ubytování. Při ústním jednání dne 17. června 2009 však daňový subjekt uvedl, že neví, jakým způsobem byla vyčíslena cena za ubytování pro pracovníky společnosti BXA s.r.o., v jaké částce byla snížena cena prací. Rovněž zástupcem daňového subjektu doručené „Podklady pro ubytování“ podepsané panem J.H., jehož přílohou bylo 5 listů ofocených dokladů vztahujících se k ubytování v hotelu Start v Mariánských Lázních, neprokázaly, že pracovníci společnosti BXA s.r.o. pro daňový subjekt práce na rekonstrukci hotelu prováděli.“

59. K zápisu z kontrolního dne stavby č. 1 z 26.9. 2005, seznam účastníků stavby - příloha k zápisu č. 1 a k stavebnímu deníku, které byly získány od společnosti EXTOL žalovaný uvedl, že „nelze označit za věrohodné důkazní prostředky, které by prokázaly, že pracovníci společnosti BXA s.r.o. prováděli práce v Mariánských Lázních při rekonstrukci hotelu Reitenberger. Jméno společnosti BXA s.r.o. je sice na seznamu účastníků stavby, jako na jediném dokladu získaném od společnosti EXTOL, a.s. uvedeno, ale uvedený kontakt není spojením na tuto společnost. Stejně tak ze zápisů do stavebního deníku nevyplývá, že na zakázce rekonstrukce hotelu Reitenberger vykonávala stavební práce společnost BXA s.r.o. O tomto subdodavateli není ve stavebním deníku žádná zmínka.“ V rámci odvolacích námitek žalovaný doplnil, že „Odvolací orgán k tomuto uvádí, že správce daně na str. 13 správy uvedl, že stavební deník, předložený jako důkazní prostředek, nikterak neprokazuje, že na zakázce rekonstrukce hotelu vykonávala stavební práce společnost BXA s.r.o. K tomuto závěru jej vedla ta skutečnost, že ve stavebním deníku jsou uvedeny pouhé počty osob

pracující na stavbě, což neprokazuje, že se jednalo právě o zaměstnance společnosti BXA s.r.o. O této společnosti není ve stavebním deníku žádná zmínka. Na straně 17 zprávy o daňové kontrole pak správce daně rovněž uvádí k důkaznímu prostředku - stavební deník, že způsob vedení deníku, vysvětlený Ing. I.P. a sám stavební deník neprokazují skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, neboť v deníku není žádná zmínka o tom, že stavební práce vykonávala společnost BXA s.r.o. Z výše uvedeného plyne, že daňový subjekt byl seznámen s hodnocením tohoto důkazního prostředku správcem daně a skutečnost, že jeho hodnocení neovlivnilo ani to, že v původních kopiích deníku, které předložil daňový subjekt ke kontrole, nenavazovaly časově zápisy v deníku. Důvodem neosvědčení tohoto důkazního prostředku byla ta skutečnost, že ze zápisů ve stavebním deníku nebylo možné ověřit, že na stavbě pracovali zaměstnanci společnosti BXA s.r.o., jaké práce prováděli a jaký byl rozsah těchto prací.“

60. V písemném vyjádření Ing. I.P. je uvedeno, že je vydáno na základě žádosti společnosti EXTOL. Je zde uvedeno, že zápis z kontrolního dne byl po odsouhlasení zasílán elektronicky k archivování pracovníci společnosti EXTOL. Seznam subdodavatelů byl průběžně doplňován. Daňový subjekt vedl stavební deník zahrnující činnost, kterou vykonával on a jeho smluvní subdodavatelé a byly do něj zapisovány údaje týkající se data, počasí, vykonané práce, počtu osob na stavbě dle profesí, přivezený a odvezený materiál, mechanismy na stavbě a zvláštní události. Žalovaný k tomu uvedl, že toto potvrzení „rovněž nelze osvědčit jako důkazní prostředek prokazující, že na akci rekonstrukce hotelu Reitenberger pracovali pracovníci společnosti BXA s.r.o., jaké práce prováděli a v jakém rozsahu jako subdodávky pro daňový subjekt, neboť způsob vedení stavebního deníku tyto informace neumožňoval zjistit.“

61. Předložena byla písemnost nazvaná „Podklady pro ubytování“ podepsaná J.H., s 5 listy ofocených dokladů vztahujících se k ubytování v hotelu Start v Mariánských Lázních. Fotokopie výdajových pokladních dokladů uvádí příjem, resp. výdej hotovosti mezi p. J.H. a společností HERTAV v souvislosti s ubytováním v roce 2005. Žalovaný k tomu uvedl, že „ani důkazní prostředky týkající se ubytování pracovníků společnosti BXA s.r.o. neprokázaly, že pracovníci této společnosti vykonávali na akci rekonstrukce hotelu Reitenberger nějaké práce pro daňový subjekt.“

62. Ačkoliv je žalovaným k námitce žalobce konstatováno, že výpověď jednatele společnosti BXA, Y.D., provedená v řízení o dani z přidané hodnoty, je v tomto daňovém řízení hodnocena jako listinný důkaz, soud konstatuje, že tomu tak není, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný z tohoto důkazu vychází jako z důkazu provedeného procesně správným způsobem za respektování § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, tedy jako by se jednalo o výslech svědka, při kterém měl žalobce právo být přítomen a bylo mu umožněno klást svědkovi otázky. K tomu však nedošlo. Uvedené soud dovozuje z textu na str. 9 dole napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno: „Správce daně získal důkazní prostředky o tom, že společnost BXA s.r.o. nevykazovala žádné zaměstnance. S ohledem na skutečnost, že jednatel společnosti BXA s.r.o. pan Y.D. do protokolu o ústním jednání ze dne 19. května 2008 uvedl, že daňový subjekt nezná, žádné práce ani služby či materiál mu nedodal, ani nepřevzal žádné finanční prostředky, a další daňovým subjektem navržené důkazní prostředky neprokázaly, že práce byly společností BXA s.r.o. provedeny a že jednatel společnosti obdržel za tyto práce od daňového subjektu úhradu, dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že výdaje ve výši 204.880,- Kč byly daňovým subjektem skutečně vynaloženy a že sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.“ K odvolací námitce žalobce pak žalovaný doplnil „že pro

daňové řízení týkající se daňové povinnosti daňového subjektu není podstatné, jaké úkony činí místně příslušný správce daně vůči společnosti BXA s.r.o., a že případné podvodné jednání jiných daňových subjektů nebylo samo o sobě důvodem neuznání výdajů uplatněných daňovým subjektem, nýbrž vedlo ke vzniku pochybností v rámci daňové kontroly, které vedly k výzvám k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů a k dalšímu doplnění daňového řízení. Povinností daňového subjektu bylo, v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a rovněž v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 ZSDP prokázat faktickou realizaci prací společností BXA s.r.o. Daňový subjekt však oprávněnost uplatnění předmětných výdajů neprokázal. Dále pak žalovaný uvedl „správce daně získal v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, že společnost BXA s.r.o. vykonávala pro daňový subjekt fakturované práce. Tyto pochybnosti vznikly správci daně na základě výpovědi pana Y.D., jednatele společností BXA s.r.o., ale i ona základě dalších skutečností (např. společnost nezaměstnávala žádné zaměstnance). Daňový subjekt byl s výše uvedenými rozpory seznámen a upozorněn na skutečnost, že pouhá existence dokladů, které byly uvedeny v evidenci daňového subjektu (faktury, pokladní doklady), není důkazem prokazujícím věcné plnění tvrzené dodávky a nemůže být sama o sobě dostačující k jejímu prokázání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, a tedy k prokázání toho, že vynaložené výdaje na tuto dodávku jsou daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.“

63. Rovněž závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, že výdaje ve výši Kč byly jím skutečně vynaloženy a že sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, je závěrem předčasným, neboť tento závěr tak jednoznačně, jak jej činí žalovaný, z provedených důkazů nevyplyvá, dle názoru soudu lze z provedených důkazů učinit toliko závěr o tom, že uskutečnění předmětných daňově uznatelných výdajů žalobcem nelze vyloučit, jak uvádí i žalovaný: „Ze spisu daňového subjektu sice vyplývá, že práce byly skutečně realizovány, nebylo však prokázáno, že byly uskutečněny v souvislosti s předloženými fakturami, smlouvou o dílo či pokladními doklady. Sporná otázka v tomto směru nespočívá v tom, zda práce byly provedeny, ale vtom, zda k jejich provedení daňový subjekt vynaložil výdaje, které uplatnil na základě dokladů, kterými prokazoval její uskutečnění. Daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že společnost či fyzická osoba uvedené na dokladech pro něj práce uskutečnily.“ Žalovaný proto nemohl dle názoru soudu přistoupit k doměření daně z příjmů žalobci.

64. K oběma částem druhého žalobního bodu soud uvádí, že povinností žalovaného bylo při hodnocení důkazů vycházet z ust. § 2 odst. 3 ZSDP, podle něhož *správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Podle § 31 odst. 2 ZSDP *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení*.

65. Žalobci bylo možné daň z příjmů fyzických osob doměřit pouze tehdy, pokud by bylo provedenými důkazy jednoznačně prokázáno, že k uskutečnění daňově uznatelného výdaje v obou případech nedošlo. Žalovaný porušil uvedená procesní ustanovení, když důkazy nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti a současně nezjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. Toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, když teprve na základě správného hodnocení důkazů a

možnosti učinit jednoznačný závěr o tom, že nedošlo na straně žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP k uskutečnění předmětných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bylo možné odvolání žalobce nevyhovět. Avšak i v případě, že by žalobce svá tvrzení o uskutečnění zdanitelných příjmů jednoznačně neprokázal, nebylo by možné přistoupit k doměření daně z příjmů fyzických osob, neboť tato není vázána na unesení či neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního ze strany daňového subjektu, nýbrž na objektivní stav existence důkazů jednoznačně potvrzujících, že k uskutečnění daňově uznatelných výdajů nedošlo.

Závěr krajského soudu

66. Žalobu soud shledal důvodnou. Napadené rozhodnutí proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vadu řízení spočívající ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

67. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*).

68. Odměna advokáta sestává ze 3 úkonů právní služby, a to za jeden úkon (převzetí a příprava věci) podle § 11 odst. 1 písm. a) a dva úkony (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Zástupce žalobce, advokát, ve věci učinil celkem tři úkony, tj. 7.200 Kč. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady řízení zvyšují o 1.440 Kč, tj. o částku odpovídající této dani (20 %) vypočtenou podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. K odměně advokáta bylo připočteno 2.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 14a, bod 2. písm.a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí 10.640 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění bylo určeno podle § 149 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

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 27. září 2012

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu