



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **EUROMONT LEŠENÍ spol. s r. o.**, IČO 25041444
sídlem 28. října 123/8, 435 02 Most
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Jirátem
sídlem Školní 3315, 430 01 Chomutov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2018, č. j. 6920/18/5300-22444-707622

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 2. 2018, č. j. 6920/18/5300-22444-707622, se pro vady řízení **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2018, č. j. 6920/18/5300-22444-707622, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to:

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481063/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481635/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481659/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481679/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481694/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481719/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481735/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481756/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481800/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 43 800 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 8 760 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481864/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 45 990 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 9 198 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481885/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 ve výši 45 990 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 9 198 Kč a

dodatečný platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 2481908/16/2510-50521-507166, jímž byla žalobkyni podle zákona o DPH a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 45 990 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 9 198 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě úvodem shrnula dosavadní průběh daňového řízení. Konstatovala, že v rámci odvolání uplatnila řadu námitek, které však byly ze strany žalovaného nezákonně posouzeny jako nedůvodné. Žalovaný měl především bez dalšího aprobovat postup správce daně, který však nesprávně hodnotil jak žalobkyní navržené, tak i vlastním postupem opatřené důkazy, a to např. zjištění z podnětu Policie České republiky, výsledk V. Š, jednatele společnosti „X“, sídlem „X“, provedený mimo samotné daňové řízení či vlastní propočty týkající se množství lešení, jež mělo být žalobkyni dodáno ze strany společnosti „X“. Dle žalobkyně byl však takovýto postup žalovaného v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, jelikož nezohlednil, že správce daně řadu navržených důkazů provedl toliko formálně či zjištění z nich učiněná účelově dezinterpretoval takovým způsobem, že jsou v rozporu s povinností správného zjištění daňové povinnosti. Následně měl žalovaný dle žalobkyně kusým a neúplným odůvodněním hodnotit i důkazy předložené v rámci odvolacího řízení. Žalovaný se sice k těmto důkazům vyjádřil, z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však nejsou zřejmé jeho závěry, z nichž by vyplývalo, jak a proč hodnotil konkrétní důkazy jako nedostačující či jak na jejich základě dospěl ke svým úvahám a argumentům. V tomto smyslu je proto jeho rozhodnutí dle názoru žalobkyně nepřezkoumatelné, když ta je naopak přesvědčena, že v rámci řízení prokázala jak pořízení 60 sad trubkového lešení od společnosti „X“, tak i účelnost užití daného materiálu jako daňově uznatelného nákladu.
3. Pochybení správce daně žalobkyně dále spatřovala v tom, že ten při zjišťování skutkového stavu vycházel mimo jiné z podkladů poskytnutých Policií České republiky a vztahujících se k vyšetřování daňové kriminality v souvislosti s obchody společnosti „X“. Jednalo se

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zejména o údajnou výpověď jednatele dané obchodní společnosti, pana V. Š., ale i o další navazující listiny, k nimž však žalobkyně neměla v průběhu daňového řízení žádný přístup, a které tedy nejsou a ani nemohly být součástí daňového spisu. Rovněž tak není známo, jak s nimi bylo v trestním řízení nakládáno, zda např. jednatel na své výpovědi setrval, jak jí bylo dosaženo apod. Další nedostatek pak žalobkyně spatřovala i ve skutečnosti, že se neměla možnost výsledku jednatele zúčastnit, klást mu dotazy či ověřit, že s protokolem o výpovědi nebylo nijak manipulováno, čímž byla jednoznačně nepřipustně zkrácena na svém právu podílet se na daňovém řízení. To bylo podle ní celé iniciováno a prakticky řízeno Policií České republiky, kdy zjištění v něm učiněná byla následně používána jako podklady pro rozhodnutí v rámci probíhajícího trestního řízení, což je ale v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Obdobně měly daňové orgány využívat zjištění z dosud neuzavřených trestních spisů, přestože jednotlivé důkazy budou spolu s jejich procesní přípustností teprve předmětem hodnocení ze strany orgánů činných v trestním řízení. Správce daně i žalovaný proto měli podle žalobkyně postupovat nikoliv za účelem zjištění správné výše daně, ale toliko se záměrem vydání dodatečného platebního výměru bez ohledu na zjištěné skutečnosti.

4. Závěrem žalobkyně shrnula, že daňové řízení je postaveno na zásadě povinnosti daňového subjektu daň přiznat a prokázat její správnost. Tyto povinnosti z její strany splněny nepochybně byly, proto pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, přeneslo se důkazní břemeno na něj, a jeho povinností tak bylo žalobkyní tvrzené skutečnosti vyvrátit. Taková situace ale v daném případě nenastala, když žalobkyně dle svého názoru dostatečně prokázala oprávněnost uplatněných daňových nákladů. Pokud proto daňové orgány relevantní skutečnosti ignorovaly a naopak je dezinterpretovaly, byl jejich postup v rozporu s § 2 a násl. daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vztahu k jednotlivým námitkám odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že v něm přezkoumatelným způsobem vyložil své úvahy týkající se hodnocení žalobkyní v odvolacím řízení předložených důkazů, jakož i důkazů prováděných již v řízení před správcem daně. Žalovaný byl proto přesvědčen, že se v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vypořádal se všemi důkazy a naopak odmítl, že by skutečnosti z nich zjištěné jakkoliv dezinterpretoval. Současně pak upozornil na to, že žalobkyně svou námitku ohledně provedení důkazů koncipovala toliko v obecné rovině bez toho, aby v žalobě specifikovala, v čem konkrétně má dle ní jejich nesprávné hodnocení spočívat. Z tohoto důvodu se nemohl k předkládané argumentaci blíže vyjádřit.
6. Pokud se týče námitky nepřipustnosti důkazů získaných správcem daně z trestního spisu, odkázal žalovaný na ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu, které dle něj stanoví, že správce daně může v řízení jako důkazní prostředky užít i podklady předané mu jinými orgány veřejné moci. V této souvislosti pak současně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 6. 1. 2009, č. j. 7 Afs 93/2007-82, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, či ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, v nichž soud opakovaně dospěl k závěru, že použití důkazů z trestního řízení je daňovém řízení při splnění určitých podmínek přípustné. Protože ale k jejich naplnění v daném případě nepochybně došlo a žalobkyně byla následně s důkazy prokazatelně seznámena, měl žalovaný za to, že k jejich získání z trestního řízení došlo přípustným způsobem. Skutečnost, že dosud nebyly předmětem hodnocení ze strany Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

orgánů činných v trestním řízení, není podle názoru žalovaného relevantní, neboť daňové a trestní řízení sledují rozdílné cíle, a proto vzájemná vázanost hodnocením důkazů nemůže být dána.

7. K námitce, že se ve vztahu k výpovědi jednatele společnosti „X“, nemohla žalobkyně zúčastnit jeho výslechu a klást mu dotazy, žalovaný konstatoval, že by se jednalo o relevantní argument za situace, kdy by správce daně provedení tohoto důkazu v rámci daňového řízení odmítl. V daném případě byla ale žalobkyně s výpovědí jednatele seznámena při ústním jednání dne 12. 4. 2016 a tento byl následně na základě jejího návrhu předvolán k výslechu jako svědek. K realizaci jeho výpovědi však nakonec nedošlo, neboť dne 30. 6. 2016 žalobkyně správci daně sdělila, že na provedení uvedeného důkazu nadále netrvá.
8. Závěrem žalovaný podotkl, že nadále setrvává na svém stanovisku týkajícím se unesení důkazního břemene ze strany správce daně ohledně prokázání důvodnosti pochyb žalobkyní předloženého účetnictví. Z tohoto důvodu to byla dle něj žalobkyně, kdo musel prokazovat faktické uskutečnění předmětných plnění v souladu s formálním stavem, což však splněno nebylo. Žalobkyně tak dle žalovaného v průběhu řízení nepředložila žádné důkazy prokazující pořízení a dodání lešení od společnosti „X“ za účelem jeho pronájmu, a tedy i oprávněnost uplatněných odpočtů daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Posouzení věci soudem

9. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
10. Žalobkyně ve svém prvním žalobním bodu poukázala na závažné vady řízení, které dle jejího názoru spočívaly zejména v toliko formálním provádění důkazů či jejich vyložení dezinterpretací v rámci celého řízení. V daném případě však bylo nutné ještě před posouzením tohoto žalobního bodu zjistit, zda je za důvodnou možné považovat také námitku žalobkyně vztahující se k využití informací a důkazů získaných správcem daně v rámci trestního řízení i pro účely řízení daňového, neboť tato otázka s uvedenou problematikou úzce souvisí.
11. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
12. Podle § 93 daňového řádu platí, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci (odst. 1). Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (odst. 2). Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (odst. 3).

13. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly v této souvislosti zjištěny následující podstatné skutečnosti. Správce daně si v průběhu daňové kontroly obstaral řadu důkazů z probíhajícího trestního řízení vedeného Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie Ústeckého kraje, Službou kriminální policie a vyšetřování, Odborem hospodářské kriminality 1. oddělením, detašovaným pracovištěm Most, pod sp. zn. KRPU-56925/TČ-2015-040081-MX. Jednalo se o úřední záznamy o podání vysvětlení J. L. a B. K. ze dne 16. 3. 2015, úřední záznam o podání vysvětlení J. M. ze dne 17. 3. 2015, protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatelem společnosti „X“, V. Š., ze dne 19. 3. 2015, přehled dlouhodobého majetku společnosti „X“ k období 12/2014, úřední záznam o podání vysvětlení A. Z. ze dne 11. 2. 2016 či faktury údajně vydané společností „X“ vůči společnosti „X“.
14. Aniž by soud nyní posuzoval, jaké skutečnosti jsou obsahem uvedených listin, či hodnotil, zda s nimi byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly řádným způsobem seznámena, neboť to je předmětem dalších námitek, na tomto místě uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v daňovém řízení lze jako důkaz použít také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Např. podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (dostupného na www.nssoud.cz), na který již odkazoval žalovaný, platí, že, „[l]istiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porýzeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porýzeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porýzeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“
15. V právě projednávané věci však nebyly předmětem vyžádání listin z trestního řízení přímo výpovědi svědků, nýbrž z hlediska důkazní hodnoty nižší prostředky v podobě protokolů o podání vysvětlení. Ty přitom lze i v trestním řízení použít pouze za podmínek stanovených v zákoně č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů, kde je jejich omezená použitelnost jako důkazního prostředku projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení. Jak však uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (dostupném na www.nssoud.cz), „[t]ato skutečnost však sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz za podmínek uvedených v rozsudcích tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57.“ K tomu zdejší soud dále doplňuje, že Nejvyšší správní soud Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

sice v citovaném rozhodnutí taktéž zdůraznil, že výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výpověď tohoto svědka v jiném řízení, neboť tím by byla narušena zásada bezprostřednosti daňového řízení, jelikož daňový subjekt by přišel o možnost účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky, použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však dle něj za účelem zjištění skutečného stavu věci obecně přípustné.

16. Uvedený závěr pak vyplývá i např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016-39 (dostupného na www.nssoud.cz), kde soud konstatoval, že „jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem [...], [a to] i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však [daňový orgán] zcela oprávněně považoval za závažnější a vzhledem k tomu, že ji vyhodnotil jako věrohodnou, je logické, že pozdější zprostředkovanou výpověď nikoli. Tento závěr mohl učinit přesto, že druhý výslech zajistila Policie České republiky, neboť úřední záznam zachycuje položené otázky i odpovědi na ně a stěžovatel konstatoval nevěrohodnost výpovědi z důvodu zásadního rozporu sdělení svědkyně.“ Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud nevyloučil, aby v rámci daňového řízení byly úřední záznamy použity jako důkazní prostředek, byť současně vyzdvihl důležitost přímých výsledků svědků v rámci daňového řízení. Z tohoto pohledu je proto námitka žalobkyně ohledně nepoužitelnosti důkazů získaných v trestním řízení pro daňové účely nedůvodná, a to bez ohledu na skutečnost, zda byly policií, popřípadě dalšími orgány, již předmětem hodnocení, či nikoliv. Jak totiž správně uvedl žalovaný, trestní řízení na rozdíl od daňového sleduje odlišné cíle, a jsou to proto daňové orgány, kdo je podle § 8 odst. 1 daňového řádu primárně odpovědný za posouzení všech důkazů, a to i získaných od jiných orgánů veřejné moci, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.
17. Dále soud v této souvislosti přezkoumával, zda byla žalobkyně s uvedenými důkazy pocházejícími z trestního řízení řádným způsobem seznámena.
18. Jak již bylo konstatováno v souvislosti se shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, aby bylo možné důkazy získané od jiných orgánů veřejné moci užít v daňovém řízení, musí být mimo jiné daňovému subjektu zpřístupněny za účelem seznámení se s jejich obsahem a případného navržení dalších důkazních prostředků. Jak nicméně vyplynulo z daňového spisu, tuto povinnost splnil správce daně toliko částečně. Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 4. 2016 je tak zřejmé, že žalobkyni předestřel nikoliv přímo výše uvedené listiny vyžádané z trestního spisu, ale pouze zčásti vlastními slovy přeformuloval jejich obsah – to se týká především protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti „X“ či protokolů o podání vysvětlení učiněných účetní této obchodní korporace a zástupci jejích dodavatelských subjektů. Soud sice nevylučuje, že provedení důkazu je možné učinit i shrnutím zásadních skutečností vyplývajících z určité listiny, v daném případě ale správce daně s odkazem na povinnost mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu jednak žalobkyni vůbec nesdělil, které konkrétní osoby podání vysvětlení před orgány činnými v trestním řízení činily, jednak namísto požadovaného shrnutí podstatného obsahu listin provedl rovnou jejich hodnocení.
19. K argumentu týkající se mlčenlivosti soud uvádí, že dle § 52 odst. 1 daňového řádu platí, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob; to ale neplatí pro daňový subjekt,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní. Z citovaného ustanovení je tedy sice zřejmé, že o skutečnostech zjištěných při správě daní je nutné zachovávat mlčenlivost, ta ale platí jen navenek, nikoliv v rámci samotného řízení, jak nesprávně dovodil správce daně. Daňový subjekt se tak nejen může, ale často i ve vztahu k vlastním povinnostem bude muset dozvědět určité informace o poměrech třetích osob, přičemž § 52 mu toliko zakazuje o nich hovořit mimo režim daňového řízení, ne mu ale (byť zčásti) znemožnit, aby byl o nich zpraven. Jak ostatně v této souvislosti konstatuje přímo důvodová zpráva k § 52 daňového řádu, *„pro daňové subjekty je povinnost mlčenlivosti zúžena pouze ve vztahu k informacím, které se týkají jiných daňových subjektů, tzn. ve vztahu k informacím, které se vztahují k jejich vlastním daňovým povinnostem, moratorium mlčenlivosti neplatí.“* Pokud tedy správce daně z trestního řízení zjistil určité skutečnosti, jež se týkaly přímo předmětu právě probíhající daňové kontroly, bylo jeho povinností žalobkyni s jejich obsahem přesně seznámit, nikoliv např. zatajovat identitu osob, které o nich vypovídaly. V opačném případě tak žalobkyni znemožnil, aby mohla na provedené důkazy adekvátně reagovat a popř. navrhnout konkrétní svědky i k výsledku v rámci daňového řízení, což lze považovat za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

20. Dalším pochybením pak bylo i již zmíněné provedení hodnocení důkazů před tím, než správce daně vůbec žalobkyni s jejich obsahem seznámil. Správce daně tak při ústním jednání dne 12. 4. 2016 učinil především ve vztahu k protokolům o podání vysvětlení zástupců dodavatelů společnosti „X“, které jednak nejmenoval, jednak si z jejich výpovědí sám učinil závěr, že ani jeden z nich tuto obchodní korporaci neznal a nikdy s ní neobchodoval (a to přesto, že jak ještě bude uvedeno, vyjádření uvedených osob takovémuto závěru odpovídá jen částečně). I zde tak absencí realizace řádného dokazování jednotlivými listinami správce daně žalobkyni znemožnil, aby mohla na skutečnosti v nich obsažené jakkoliv reagovat.
21. Protože pak správce daně své pochybení nenapravit ani v pozdějších fázích daňového řízení, a to přesto, že např. v písemném vyjádření předloženém mu při ústním jednání dne 12. 5. 2016 a i později v podání ze dne 10. 11. 2016 žalobkyně opakovaně namítala, že se k listinám z trestního řízení nemůže vyjádřit, neboť jejich obsah jí není znám, nezbyvá soudu než uzavřít, že provedení uvedených důkazů nebylo učiněno zákonným způsobem. Správce daně sice ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 12. 2016 konstatoval, že *„materiály PČR, ze kterých vycházel při hodnocení důkazních prostředků, byly zástupci daňového subjektu citovány jak při podání vysvětlení ve věci zahájené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob [...], tak i v protokole o ústním jednání ve věci seznámení zástupce daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění [...], kdy bylo zástupci daňového subjektu při tomto jednání rovněž na požadavek umožněno i nahlédnutí do spisu PČR“*, takovéto skutečnosti ale z průběhu daňového řízení vyjma pouhých částečných a, jak již soud konstatoval, nedostatečných citací, jež nemohou nahradit přímé sdělení obsahu listin, nevyplynuly. Při ústním jednání dne 19. 9. 2016 umožnil správce daně žalobkyni seznámit se alespoň s obsahem protokolu o podání vysvětlení A. Z. ze dne 11. 2. 2016, ostatní listiny jí ale nadále nepředložil, což opětovně představuje závažnou vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V tomto smyslu lze tedy námitku žalobkyně považovat za důvodnou.
22. Po vypořádání se s námitkami žalobkyně týkajícími se důkazů vyžádaných správcem daně z trestního spisu přistoupil soud již k samotnému hodnocení napadených rozhodnutí. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

23. Podle § 102 daňového řádu platí, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (odst. 3). V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (odst. 4).
24. Dle § 114 daňového řádu platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odst. 2). Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří (odst. 3).
25. Dle § 147 daňového řádu platí, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují (odst. 1). Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (odst. 4).
26. Žalobkyně žalovanému v první řadě vytýkala, že správci daně nevytkl provedení řady důkazů toliko formálním způsobem, když některé z nich měl navíc správce daně v rozporu se správným zjištěním daňové povinnosti zcela dezinterpretovat. Této námitce musí soud přisvědčit.
27. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že předmětem daňové kontroly a následného vydání dodatečného platebního výměru vůči žalobkyni bylo její uplatnění daňového nákladu za tvrzený pronájem sad lešení od společnosti „X“. V tomto smyslu měla žalobkyně vycházet z daňového dokladu č. 2120121 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce dubna 2012, daňového dokladu č. 2120144 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce května 2012, daňového dokladu č. 2120159 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce června 2012, daňového dokladu č. 2120182 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce června 2012, daňového dokladu č. 21201218 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce srpna 2012, daňového dokladu č. 2120240 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce září 2012, daňového dokladu č. 2120270 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce října 2012, daňového dokladu č. 2120301 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce listopadu 2012, daňového dokladu č. 2120331 znějícího na částku 262 800 Kč za pronájem v období měsíce prosince 2012, daňového dokladu č. 2130017 znějícího na částku 264 990 Kč za pronájem v období měsíce ledna 2013, daňového dokladu č. 2130041 znějícího na částku 264 990 Kč za pronájem v období měsíce února 2013 a daňového dokladu č. 2130058 znějícího na částku 264 990 Kč za pronájem v období měsíce března 2013.
28. Jak již současně naznačil soud výše, správce daně si také na základě podnětu Policie České republiky pro ověření svých pochybností týkajících se uvedených daňových odpočtů vyžádal ze shora vymezeného trestního spisu řadu listin týkajících se především osob, jež se měly podílet na dodavatelsko-odběratelských vztazích se společností „X“. V případě společnosti „X“, sídlem „X“, bylo z podání vysvětlení jejího jednatele J. L. zejména Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zjištěno, že tento společnost „X“ nezná, neobchodoval s ní a nevystavoval vůči ní jakékoliv daňové doklady. Obdobně účetní společnosti „X“, sídlem „X“, B. K., při podání vysvětlení uvedla, že žádné obchody mezi touto společností a společností „X“ neproběhly a ani nebyly vzájemně vydány či přijaty žádné faktury. Pokud tedy správce daně žalobkyni s tímto zjištěním seznámil v protokole o ústním jednání ze dne 12. 4. 2016, když uvedl, že dodavatelé A a B (jak je daňový orgán anonymizuje) „u PČR shodně vypověděli, že obchodní korporaci „X“ neznají, není jejich obchodním partnerem, nikdy s touto společností neobchodovali, nevystavovali ani žádné daňové doklady“, lze konstatovat, že v tomto případě podstatu uvedených důkazů vystihl dostatečným způsobem.

29. Určité nepřesnosti se nicméně správce daně dopustil již ve vztahu k anonymizovanému dodavateli C, jímž by měla být pravděpodobně společnost „X“ (aktuálně v likvidaci), sídlem „X“, která měla také dle výkladu daňového orgánu popřít jakékoliv obchodní závazky se společností „X“. K tomu soud nicméně doplňuje, že ačkoliv bývalý jednatel společnosti „X“, I. Š., skutečně telefonicky do úředního záznamu učiněného správcem daně dne 23. 8. 2016 (tedy nikoliv v rámci trestního řízení) uvedl, že jeho společnost s lešením, jeho příslušenstvím či sadami lešení nikdy neobchodovala, stejně tak mu nebyly povědomé ani názvy firem „X“ či „X“, je nutné rovněž zohlednit, že I. Š. vykonával jednatelskou funkci ve zmíněné obchodní korporaci dle zjištění samotného správce daně toliko do 21. 6. 2011. A protože k nákupu lešení společností „X“ od společnosti „X“ mělo, jak ještě bude uvedeno, docházet od června 2011 do prosince 2012, tedy z převážné části v období, kdy již I. Š. jednatelem nebyl, nemohl se adekvátně k této skutečnosti vyjádřit. V tomto smyslu je tedy skutkový závěr daňového orgánu neúplný.
30. V případě jeho nástupce v pozici statutárního orgánu společnosti „X“, A. Z., pak ale již správce daně ve svých zjištěních fabuloval zcela. Jak totiž bylo také zjištěno z protokolu o podání jeho vysvětlení ze dne 11. 2. 2016, funkci jednatele sice A. Z. vykonával v rozhodném časovém úseku, v němž mělo docházet k prodeji lešení ve vztahu ke společnosti „X“, dále však také výslovně uvedl, že jednatelem byl pouze formálně, nikoliv fakticky. K zastávání této pozice jej přemluvil muž jménem V. I., který mu za to přislíbil určitou finanční odměnu, celý proces byl proveden u jemu neznámé advokátky, následně poté neobdržel o výkonu funkce jednatele žádné potvrzení ani jiné listiny, razítko společnosti nebo účetnictví. Nevěděl ani čím se společnost zabývá, na dotaz mu bylo pouze V. I. sděleno, že má obchodovat s hudebními nástroji. Dále se již o celou záležitost nezajímal až do doby, kdy mu v roce 2013 začaly za společnost „X“ chodit upomínky na úhradu dluhů. Chtěl proto svou jednatelskou funkci zrušit, avšak kvůli finanční náročnosti za podání návrhu od toho ustoupil. V době, kdy se nacházel v pozici statutárního orgánu, nikdy nic nepodepisoval, nevystavil nikomu plnou moc ani žádné daňové doklady, nesjednával obchody. Není mu ani známa společnost „X“ ani její jednatel V. Š.
31. K tomu soud uvádí, že z výše uvedeného podání vysvětlení tedy jednoznačně vyplynulo, že A. Z. vykonával funkci jednatele společnosti „X“ toliko jako tzv. „bílý kůň“, tj. pouze formálním způsobem bez jakéhokoliv povědomí o jejím fungování, obchodních partnerech či faktického vlivu na její řízení. Nebyl proto schopen ani uvést, jak v této souvislosti zcela chybně dedukoval správce daně, že společnost „X“ nikdy se společností „X“ neuzavřela žádnou smlouvu. Uvedený závěr je zcela mylný, o to více pak v kontextu i s dalšími prováděnými důkazy.
32. V protokole o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti „X“, V. Š., ze dne 19. 3. 2015 totiž jednatel skutečně, jak

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

uvádí správce daně poprvé v protokole o ústním jednání ze dne 12. 4. 2016 a i později např. ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 12. 2016, vypověděl, že vystavoval fiktivní faktury a rovněž fiktivně naskladňoval a následně prodával zboží. Toto podvodné jednání ale na rozdíl od závěrů daňového orgánu výslovně vztáhnul pouze k již shora zmíněným společnostem „X“ a „X“, nikoliv např. ke společnosti „X“, již nijak, stejně jako žalobkyni, nejmenoval. Rovněž pak hovořil pouze obecně o „zboží z těch fiktivních faktur“, přesto správce daně z takto neurčité formulace následně učinil závěr, že „[z] výše uvedeného je patrné, že docházelo k fiktivnímu naskladňování zboží, se kterým dodavatel „X“ nikdy fyzicky neobchodoval (sady lešení)“. Jednatel ale přitom pouze poznamenal, že ve svém skladu měl převážně hrnce a domácí potřeby, s nimiž skutečně obchoduje, koupí či prodejem sad lešení nicméně v protokole o provedení prohlídky nepotvrdil ani nevyvrátil. Je tedy zřejmé, že i o této skutečnosti učinil správce daně pokud ne zcela nesprávné, tak zcela jistě nepřesné závěry.

33. Za zcela zásadní vadu však soud považuje nevypořádání se s obsahem listiny „Vyjádření k probíhající kontrole u společnosti „X“ předané správcí daně dožádaným Finančním úřadem v Litvínově, a dokonce ani její neprovedení v průběhu celého daňového řízení. Dne 11. 7. 2016 totiž jednatel citované společnosti V. Š. písemnou cestou uvedl, že někdy v průběhu roku 2011 jej oslovil zástupce společnosti „X“ s tím, že společnost „X“ shání trubkové lešení, jehož má nedostatek, a které potřebuje za účelem plnění svých zakázek. Společnost „X“ by mu mohla použité lešení prodat a on je bude následně společnosti „X“ pronajímat. Postupně proto od společnosti „X“ zakoupil asi 98 sad lešení, které zaplatil na základě přijatých faktur, a se společností „X“ se domluvil na uzavření nájemní smlouvy. Lešení dovážela společnost „X“ vždy přímo do skladu společnosti „X“, a jej o tom pouze informovala, v tento okamžik pak jednak vystavil faktury za pronájem, jednak sady lešení nechal zaúčtovat jako majetek své společnosti. Postupně takto společnosti „X“ pronajal 60 sad lešení, ostatní odprodal třetí osobě. Závěrem ještě jednatel konstatoval, že veškeré zmíněné daňové doklady byly v jeho účetnictví řádně zaúčtovány, ze všech plateb odvedena daň z přidané hodnoty a také daň z příjmů.
34. Z uvedeného je tudíž dle soudu nepochybné, že závěr správce daně obsažený mimo jiné ve zprávě o daňové kontrole, tedy že „obchodní korporace „X“ nemohla sady lešení fakticky pořídit a následně prodat nebo pronajmout společnosti „X“ [...], což je patrné i z výpovědi učiněné u orgánu PČR jednatelem obchodní korporace“, je nejen ničím nepodložený, ale dokonce v přímém rozporu s písemným vyjádřením jednatele ze dne 11. 7. 2016. V této souvislosti soud zejména upozorňuje, že jednatel učinil předmětné podání až poté, co byl dne 19. 3. 2015 u orgánu činného v trestním řízení proveden jeho výslech. Nadto, jak již bylo rovněž poukázáno, nejsou skutková zjištění z obou těchto listin nejen ve vzájemném rozporu, ale dokonce se doplňují – soud totiž znovu připomíná, že jednatel při svém výslechu jmenoval pouze dva obchodní subjekty, u nichž mělo docházet k vystavování fiktivních daňových dokladů a naskladňování zboží, mezi nimi však společnost žalobkyně nefiguruje. Když pak jednatel následně v písemném vyjádření potvrdil i stanovisko žalobkyně, že k pronájmu lešení mezi společnostmi „X“ a „X“ skutečně docházelo, není zřejmé, jakým způsobem a na základě čeho správce daně dovodil opak. V tomto smyslu je tedy skutkový stav, který vzal správce daně za základ napadeného rozhodnutí, v rozporu s daňovým písemem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
35. Je nicméně pravdou – a v tomto případě musí soud se správcem daně souhlasit –, že určité pochybnosti do celé záležitosti týkající se údajné koupě lešení společností „X“ a jeho následného pronájmu žalobkyni vnáší porovnání přehledu dlouhodobého majetku s Shodu s prvopísem potvrzuje I. T.

daňovými doklady za pronájem. Jak totiž soud zjistil ze spisového materiálu, k měsíci květnu 2011 bylo do majetku společnosti „X“ zařazeno celkem 8 sad trubkového lešení, k měsíci červen 2011 celkem 12 sad trubkového lešení, k měsíci červenec 2011 celkem 10 sad trubkového lešení, k měsíci srpen 2011 celkem 9 sad trubkového lešení, k měsíci říjen 2011 celkem 5 sad trubkového lešení, k měsíci listopad 2011 celkem 6 sad trubkového lešení, k měsíci prosinec 2011 celkem 10 sad trubkového lešení a další sady pak měla společnost nabýt od dubna 2012 do dubna 2014. Oproti tomu měla žalobkyně na základě nájemní smlouvy o nájmu lešení uzavřené mezi ní a společností „X“ ze dne 1. 7. 2011 převzít dle předávacích protokolů k 1. 7. 2011 celkem 38 sad trubkového lešení, k 1. 8. 2011 celkem 2 sady trubkového lešení, k 30. 8. 2011 celkem 9 sad trubkového lešení a k 1. 12. 2011 celkem 11 sad trubkového lešení. Z toho je ale prostým matematickým výpočtem zjevné, že by společnost „X“ musela v rozhodné době pronajímat i lešení, které dosud neměla zařazené do svého majetku, neboť k měsíci červenci 2011 jí v porovnání s údajně pronajímanými artikly chybělo celkem 8 sad, v měsíci srpnu 2011 nejprve 1 sada (k 1. 8.) a následně dalších 9 sad (k 30. 8.) a tento stav se dorovnal až v měsíci prosinci 2011, kdy již měla mít k dispozici stejný počet celkem 60 sad trubkového lešení, které rovněž údajně pronajala i žalobkyni.

36. Na druhou stranu je však možné, že i tento rozpor by bylo možné důvěryhodným způsobem osvětlit, ostatně V. Š., jednatel společnosti „X“, již v citovaném vyjádření ze dne 11. 7. 2016 konstatoval, že až ve chvíli, kdy bylo lešení dodáno společností „X“ přímo do skladu žalobkyně, vystavil faktury za pronájem a sady lešení nechal zaúčtovat jako majetek své společnosti. Je např. tedy možné, že tak sice činil později, než nastal faktický stav nabytí vlastnictví, což by nebylo zcela v souladu s účetními principy, na druhou stranu by ale takovýto postup nerozporoval tvrzení žalobkyně o realizaci pronájmu lešení (zvláště když i dle zjištění samotného správce daně předestřeného žalobkyni při ústním jednání dne 12. 4. 2016 bylo konstatováno, že daňové doklady za pronájem lešení se shodně nalézají jak v jejím účetnictví, tak u společnosti „X“). Naopak nelze vyloučit, že se celá záležitost s nákupem lešení odehrála i jiným způsobem, když z přehledu dlouhodobého majetku společnosti „X“ vyplynulo, že jednotlivé sady měly být kromě od společnosti „X“ pořizovány i od několika dalších subjektů (mimo jiné již zmiňovaných společností „X“ a „X“, jež ale jakoukoliv obchodní spolupráci se společností „X“ popřely). Vedle varianty předkládané správcem daně, tedy že ke koupi lešení ve skutečnosti nikdy nedošlo, se tak popřípadě nabízí i možnost jeho pořízení společností „X“ sice z jiných než uváděných zdrojů, ale již za provedení skutečného následného pronájmu žalobkyni. Právě za účelem objasnění těchto nesrovnalostí proto bylo vhodné jednatele společnosti „X“ podrobně vyslechnout, což se však v daném případě v důsledku níže uvedených skutečností nestalo.
37. Žalobkyně v této souvislosti mimo jiné namítala, že jí nebylo umožněno se osobně zúčastnit výpovědi V. Š., jednatele společnosti „X“, v rámci souběžně prováděného trestního řízení. K tomu je v první řadě třeba uvést, že výslech uvedené osoby měl být původně na základě návrhu žalobkyně uskutečněn dokonce přímo v průběhu daňového řízení. Jak ale bylo dále zjištěno ze spisového materiálu, jednatel se nejprve z účasti na výslechu naplánovaného na den 8. 6. 2016 omluvil kvůli své zdravotní indispozici a následně pak žalobkyně v podání doručeném správcem daně dne 30. 6. 2016 uvedla, že na jeho výpovědi nadále netrvá. Z tohoto pohledu je proto nyní její námitka lichá, neboť to byla v první řadě ona, kdo svým úkonem zavinil, že svědek nebyl vyslechnut. Přesto je však i na tomto místě soud nucen konstatovat pochybení správce daně, který měl výpověď

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tohoto svědka i přes zpětvzetí návrhu realizovat, když je zjevné, že právě skutečnosti jím uváděné byly pro správné zjištění daně velice podstatné a mohly objasnit či vyvrátit pochybnosti o sporném pronájmu lešení i o důvodnosti žalobkyní uplatněného daňového odpočtu.

38. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu totiž platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tato povinnost sice není projevem výhradní vyšetřovací zásady orgánu veřejné moci, neboť v daňovém řízení se ve velké míře uplatní i zásada projednací, dle níž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a na správci daně proto neleží povinnost pomáhat daňovému subjektu unést jeho důkazní břemeno. Na druhou stranu cílem správy daní je, aby docházelo ke správnému zjištění a stanovení daňových povinností přesně v takové výši, jež vyplývá ze zákona, tj. ani více, ani méně. S ohledem na to by mělo být daňové řízení vedeno tak, aby prioritně směřovalo ke správnému stanovení daňových povinností, při němž se zásada vyšetřovací (a to především v první fázi řízení) nepochybně projeví, neboť to bude prioritně správce daně, kdo se bude snažit zjistit správný skutkový stav (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3).
39. Tímto způsobem ale správce daně (a ani následně žalovaný v odvolacím řízení) nepostupoval a spokojil se pouze s tím, že žalobkyně vzala návrh na výslech V. Š., jednatele společnosti „X“, zpět. A to přesto, že některé z již výše uvedených skutečností svědčily ve prospěch jí předkládaných daňových tvrzení, rozpor těchto informací s dalšími provedenými důkazy tak bylo třeba v řízení odstranit a skutkový stav postavit najisto. Absenci výslednutí tohoto svědka z moci úřední tedy soud rovněž považuje za podstatnou vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a námitka žalobkyně je minimálně v této části důvodná.
40. Závěrem soud musí konstatovat, že obdobných pochybností o správném či úplném zjištění skutkového stavu obsahuje spisový materiál více. Např. v protokole o ústním jednání ze dne 19. 9. 2016 a poté i ve zprávě o daňové kontrole ze 14. 12. 2016 správce daně uvádí, že „označeným dodavatelským obchodním korporacím A a B zaslal výzvy k poskytnutí důkazních prostředků. [...] Z došlých odpovědí bylo zjištěno, že obchodní korporace A [...] a B nikdy nespolupracovaly s daňovým subjektem „X“ a s daňovým subjektem „X““ Ani jedna z uvedených výzev, natož předmětné odpovědi, však přitom součást spisu netvoří, v důsledku anonymizace názvů společností pak není ani zjevné, jakou důkazní hodnotu mohou představovat.
41. Obdobně pokud správce daně v jednotlivých protokolech opakovaně cituje části výpovědí svědků J. S. a P. B. navržených žalobkyní, činí tak sice na jednu stranu přesným způsobem, na straně druhé ale z výsledku účelově opisuje či naopak zvýrazňuje jen některé pasáže tak, aby vyznění svědčilo pro rozpor s žalobkyní tvrzenými skutečnostmi. Pokud by tak měl předmětné výsledky hodnotit soud, dospěl by sice také minimálně zčásti k závěru, že svědci skutečně bez pochyb nepotvrdili spolupráci žalobkyně a společnosti „X“ při pronájmu lešení, taktéž ji ale nevyvrátili. Ač totiž nebyli přímo účastní uzavření žádného z obchodů či přebírce zboží, o tom, že k jeho půjčování od společnosti „X“ dochází, měli o uvedené skutečnosti minimálně povědomí – viz např. vyjádření svědkyně S., že „u vyskladnění [lešení] z auta jsem nebyla, měla jsem info, že se vyskladňuje auto z „X“ a já jsem se jen dívala“ nebo i správcem daně citované vyjádření svědka B., že „[n]emohu jednoznačně říci, že se

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jedná o společnost „X“, ale je pravda, že název jsem ve společnosti při různých poradách zaslechl, což bych si spojil s dodávkou trubkového lešení“.

42. Konečně se správce daně nevypořádal ani s tím, proč neměl žádné pochybnosti o pronájmu dalších sad lešení žalobkyní v rozhodném období v mnohonásobně větších objemech od společnosti „X“, sídlem „x“, na základě smlouvy ze dne 23. 2. 2012, zatímco v případě společnosti „X“ tvrzení daňového subjektu od počátku zpochybňoval. I tato skutečnost pak vnáší určité pochyby o tom, zda své povinnosti zajistit řádné stanovení daňové povinnosti dostál.
43. Protože pak žádné z výše uvedených pochybení nenapravit v odvolacím řízení ani žalovaný, jenž pouze z větší části zrekapituloval skutková zjištění provedená správcem daně, která nadto pouze nekriticky přejal, a k tomu dále doplnil toliko stručné vypořádání s dalšími důkazy předloženými žalobkyní po vydání dodatečného platebního výměru, lze konstatovat, že daňové řízení trpí vadami spočívající v tom, že skutkový stav, který vzali správce daně a žalovaný za základ napadených rozhodnutí, je v rozporu se spisy a vyžaduje zásadní doplnění. Současně došlo v průběhu řízení i k porušení procesního postupu takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
44. Vzhledem k výše uvedenému proto soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. výrokem I. rozsudku bez jednání zrušit, a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Protože je pak dané pochybení odstranitelné i v řízení před správním orgánem II. stupně, nepřikročil již soud současně dle § 78 odst. 3 s. ř. s. i ke zrušení dodatečných platebních výměrů, a to i s ohledem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, dostupné na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že dojde-li ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí odvolacím daňovým orgánem či soudem, nemůže již správce daně v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil dodatečné platební výměry, deklaroval by, že daňová povinnost neměla být žalobkyni vyměřena vůbec, což však dosud nebylo možné pro zjištěnou vadu řízení náležitě vyhodnotit. Naopak co se týče ostatních žalobkyní namítaných pochybení, soud se jimi již dále nezabýval, neboť v kontextu zrušujících důvodů ztratily na významu.
45. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil jí zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši v částce 9 800 Kč. Tyto náklady se skládají ze zaplaceného soudního poplatku v částce 3 000 Kč a nákladů zastoupení advokátem JUDr. Petrem Jirátem, kterému náleží odměna stanovená dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, (dále jen „a. t.“) z tarifní hodnoty ve výši 50 000 Kč sestávající se z částky 3 100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a. t. a z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t., včetně dvou paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 a. t. Úhradu dalších případných nákladů soud žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nepřiznal, neboť nebyly jejím právním zástupcem požadovány, a ani nevyplývaly z obsahu soudního spisu.

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 20. května 2020

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.