



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **DEOKORK s.r.o.**, IČO 29290775
sídlem Jaktáře 1664, 686 01 Uherské Hradiště
zastoupený daňovým poradcem ARIADNA, s.r.o., IČO 64581144
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2018, č. j. 21161/18/5200-11434-701858,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního

stupně“, „správce daně“) ze dne 3. 4. 2017, č. j. 695736/17/3309-51523-703281, a č. j. 696742/17/3309-51523-703281, kterými byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve spojení s bodem 1 přechodných ustanovení čl. II. zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 %.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za nezákonný. V souladu s daňovým řádem byla respektována a dodržena veškerá práva daňového subjektu a naplněny všechny podmínky pro vydání dodatečných platebních výměrů. Správce daně žalobce prokazatelně seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a předložil mu jej k vyjádření. Před plánovaným projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámil žalobce se svým stanoviskem k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navrhovaným důkazním prostředkům. Stížnost proti postupu správce daně byla před dalším plánovaným projednáním zprávy o daňové kontrole vyřízena, stejně tak bylo rozhodnuto, že úřední osoby přímo se podílející na vedeném daňovém řízení, vůči kterým směřovala námitka podjatosti, nejsou z řízení pro podjatost vyloučeny. Následně podaná námitka podjatosti úřední osoby stojící v čele správce daně – Ing. J. L. již nemohla být relevantním důvodem pro neúčast žalobce na dalším plánovaném jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný uvedl, že jednotlivé úkony žalobce by samy o sobě nenásvědčovaly existenci motivu protahovat daňové řízení, neboť se jedná o práva daňového subjektu přiznaná daňovým řádem. V konkrétním případě však vzhledem k chronologii postupu žalobce, omluv z jednání ve vazbě na námitky podjatosti, nelze než konstatovat zjevnou snahu žalobce o oddálení okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole, tj. vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a tím neumožnění řádného ukončení daňového řízení. Při hodnocení důkazů správce daně postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Ze zprávy o daňové kontrole o rozsahu 105 stran jednoznačně vyplývá, z jakého skutkového stavu při svém rozhodování správce daně vycházel a jakým způsobem hodnotil zjištěné skutečnosti, když podrobně popsal průběh daňového řízení a vyjádřil se ke všem důkazům, a to jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. V průběhu daňové kontroly byla provedena řada svědeckých výpovědí, a to jak výpověď deklarovaného dodavatele pana V., tak svědecké výpovědi ze strany odběratelů žalobce. Správce daně po hodnocení a posouzení důkazů uzavřel, že faktická činnost deklarovaného dodavatele V. V. z pohledu jednotlivých smluv, faktur a v uceleném kontextu jeho rozsáhlé deklarované obchodní spolupráce se žalobcem, dotýkající se širokého spektra poskytovaných činností (služeb) v období let 2012 a 2013, nebyla prokázána ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce předně namítal, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Přitom není pravda, že by se žalobce projednání zprávy vyhýbal. Jeho úkony vedly k tomu, aby si

zajistil, že zpráva bude projednána s nestrannými, objektivními a nepodjatými osobami. Úřední osoby správce daně přitom byly proti žalobci zjevně podjaté, neboť postupovaly nezákonným způsobem. Žalobci bylo odepráno navrhování důkazních prostředků (správce daně odmítl provést žalobcem navrhované výslechy svědků bez relevantního odůvodnění) a stávající důkazní prostředky byly vyhodnoceny podjatým způsobem. Důsledkem neprojednání zprávy o daňové kontrole je, že dodatečné platební výměry nebyly odůvodněny zákonným způsobem. Jestliže má být zpráva o daňové kontrole důkazním prostředkem, nesmí být získána v rozporu s právními předpisy, což se v daném případě stalo, když nebyla řádně projednána.

5. Žalobce má za to, že o námitkách podjatosti bylo rozhodnuto neobjektivně a podjatě, když namítaná podjatost nebyla shledána. Nezákonný postup úředních osob je podle žalobce vždy projevem podjatosti ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Dodatečné platební výměry tedy byly vydány podjatými osobami.
6. Žalobce dále namítal, že správce daně v odvolacím řízení nesplnil, co mu žalovaný přikázal, když úmyslně nedokončil výslech zásadního svědka pana V. Již průběh opakovaného výslechu byl veden podjatým způsobem. Svědkovi byly pokládány opakovaně otázky, aby byl výslech co nejdelší, a to přesto, že svědek upozornil na svůj zdravotní stav, který mu neumožňuje být přítomen výslechu dlouhou dobu. Žalobce byl tímto způsobem připraven o důležitý důkazní prostředek. Správní orgány tímto postupovaly v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva. Žalovaný postupoval rovněž v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když účelově nezajistil dokončení výslechu svědka V. V., ačkoli uskutečněná část výpovědi svědčila jednoznačně ve prospěch žalobce.
7. Další pochybení spatřuje žalobce v tom, že výsledek odvolacího řízení s ním nebyl projednán při ústním jednání ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie. Žalobce se svým požadavkem odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Vzhledem k tomu, že z obsahu daňového spisu v daném případě vyplývaly nejasnosti a žalobce o ústní projednání výslovně žádal, přičemž zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem projednána, bylo žalobci upřeno jeho ústavní právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Podle názoru žalobce neobstojí tvrzení, že zákon neukládá odvolacímu orgánu povinnost vést před vydáním rozhodnutí ústní jednání, jelikož ústavní zákon má vždy přednost a není třeba, aby povinnost projednat věc v přítomnosti osoby, o jejíž věci se jedná, byla ještě upravena v daňovém řádu. Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod upravuje čtyři ústavní práva každé osoby (právo na veřejné projednání, právo na projednání bez zbytečných průtahů, právo na projednání v její přítomnosti, právo na možnost se vyjádřit k prováděným důkazům), přičemž tato práva nelze spojovat a vyřadit některé právo z jeho konzumace. Podle žalobce nelze zaměňovat právo na projednání věci v přítomnosti osoby a právo na veřejné projednání, proto neobstojí argumentace Nejvyššího správního soudu uvedená v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006-78. Žalobce připouští, že v případě, kdyby byla věc s daňovým subjektem řádně projednána před prvostupňovým správcem daně, bylo by tím ústavní právo konzumováno. Avšak v případě, kdy věc nebyla se žalobcem řádně projednána před správcem daně, který navíc postupoval

nezákonným způsobem, bylo na místě věc se žalobcem projednat při ústním jednání před odvolacím orgánem.

8. Žalobce dále namítal, že žalovaný při hodnocení důkazních prostředků postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když hodnotil pouze část výpovědi svědka V. Po účelové dohodě žalovaného a správce daně žalovaný ve výsledku tohoto svědka nepokračoval, ačkoliv provedení nového výsledku tohoto svědka žalovaný správcem daně nařídil ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Ve výsledku svědka podle žalobce nebylo pokračováno proto, že výpověď potvrzovala tvrzení žalobce a jím předložené důkazní prostředky a daňové doklady.
9. Hodnocení výpovědí ostatních svědků považuje žalobce za podjaté a nikoli nestranné. Výpovědi svědků potvrdily listinné důkazní prostředky předložené žalobcem i jeho tvrzení. Pokud žalovaný výpovědi zpochybnil poukazováním na některé nepřesnosti, nepřihlédl k tomu, že po více než pěti letech výpovědi nemohou být přesné.
10. Žalobce má za to, že svědecké výpovědi potvrdily deklarované provedení prací. Podle žalobce je nezpochybnitelné, že deklarované práce a činnosti byly provedeny. Správce daně ani žalovaný přitom neprokázali, že by předmětné práce a činnosti zajistil žalobce sám nebo svými zaměstnanci.
11. Z uvedeného je podle žalobce zřejmé, že postup žalovaného v odvolacím řízení byl nezákonný. Správce daně postupoval při daňové kontrole účelově, účelové je i jeho tvrzení o neziskovosti i neexistenci zboží. Žalovaný postupoval také v rozporu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když zde byly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se žalobními námitkami nesouhlasí, a plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, žalovaný poukázal na celý průběh od seznámení žalobce s kontrolním zjištěním po projednání zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že žalobce byl seznámen s kontrolním zjištěním dne 8. 12. 2016, avšak k projednání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 31. 3. 2017 vzhledem k četným podáním a opakovaným omluvám žalobce. Žalovaný má za to, že žalobce nemohl být postupem správce daně zkrácen na svých procesních právech. Žalobce se z obou navržených jednání omluvil z obdobných důvodů, které nelze považovat za relevantní. Jednání žalobce je třeba posoudit jako účelové a obstrukční, s cílem znemožnit správcem daně ukončení daňové kontroly. Správce daně postupoval správně, když vyhodnotil chování žalobce jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a proto zprávu o daňové kontrole doručil dne 31. 3. 2017 zástupci žalobce do datové schránky, čímž se zpráva o daňové kontrole považuje za projednanou a daňová kontrola je ukončena.
13. K námitce, že žalobci bylo odepřeno právo na projednání věci v přítomnosti žalobce, žalovaný předně uvedl, že ač žalobce namítal ústavní právo na projednání věci v jeho přítomnosti s odkazem na nezákonný postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba zdůraznit, že k projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo pouze z důvodu obstrukčního jednání žalobce. Ze strany správce daně tedy nedošlo k porušení namítaného čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobci bylo umožněno projednání zprávy o daňové kontrole v jeho přítomnosti. K ústním jednáním v rámci odvolacího řízení žalovaný odkázal na body [113] až [114] napadeného rozhodnutí. Uvedl,

že z § 114 až 116 daňového řádu nevyplývá povinnost odvolacího orgánu seznamovat daňový subjekt před vydáním rozhodnutí s průběžným stanoviskem odvolacího orgánu. Přitom žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 Afs 41/2005-49, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006-78, nebo ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014-42. Žalovaný k předmětné námitce dále uvedl, že daňové řízení obecně není ovládáno zásadou ústnosti; ústní jednání by mělo být prováděno jen tehdy, je-li to nutné či přínosné pro další řízení. Taková situace však v tomto řízení nenastala. Žalobce měl možnost cokoliv sdělit či doplnit k podanému odvolání či využít právo nahlížet do spisu, čehož využil. Žalobce též využil práva doplnění podaného odvolání. V rámci odvolání bylo rozsáhlé doplnění odvolacího řízení o 11 svědeckých výpovědí, o jejichž konání byl žalobce řádně vyrozuměn, přičemž u 10 z nich žalobce využil právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Žalobci bylo umožněno projednání věci v jeho přítomnosti a bylo mu umožněno se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

14. K námitce, že žalobci bylo odepřeno právo na navrhování důkazních prostředků, resp. že důkazy byly nesprávně hodnoceny, žalovaný uvedl, že V. V. během řízení vypovídal celkem třikrát (4. 5. 2016, 11. 5. 2016 a 9. 2. 2018), a proto považuje žalovaný jakékoliv další pokračování svědecké výpovědi pana V. za nadbytečné a bezpředmětné, neboť z poslední výpovědi kromě odkazu na osoby, které podaly čestná prohlášení, již nelze dovodit žádné zásadní rozdíly v porovnání s výpověďmi svědka z roku 2016. Výslech ze dne 9. 2. 2018 byl navíc ukončen cca po 4 hodinách na základě požadavku tohoto svědka s ohledem na uváděné zdravotní důvody. K výsledkům svědka žalovaný odkázal na body [38] až [61], [82] až [95] a [105] napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že výpověď pana V. byla hodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný shodně se správcem daně prvního stupně zhodnotil výpovědi pana V. jako neprůkazné, a to zejména s ohledem na obecné, neúplné, nekonkrétní a vzájemně rozporné odpovědi pana V. K faktickému uskutečnění deklarovaných plnění svědek odkazoval neurčitě na třetí osoby, kamarády a známé. Podle žalovaného je zřejmé, že uvedené výpovědi nelze považovat za věrohodné osvědčení daňové činnosti zúčtovaných nákladů dle předmětných dodavatelských faktur dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nepovažuje za důvodné ani námitky ohledně podjatosti úředních osob Odvolacího finančního ředitelství. V této souvislosti odkázal na body [99] až [101] napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci soudem

16. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
17. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.
18. Pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nákladů vynaložených za služby poskytnuté dodavatelem Ing. V. V. jako daňově uznatelných

nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zda mu takové náklady skutečně vznikly a zda prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Jako daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v daném případě nebylo prokázáno, že předmětné plnění (činnost pana V.) bylo fakticky uskutečněno.

19. Podstata sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v posouzení otázky, zda ze strany správce daně a žalovaného byla dodržena zákonná procesní pravidla a zda bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem.
20. Pokud žalobce namítal, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně ukončena, jelikož nebyla projednána s nepodjatými úředními osobami, pročez dodatečné platební výměry nebyly odůvodněny zákonným způsobem, této argumentaci soud nepřisvědčil.
21. Zpráva o daňové kontrole je završením daňové kontroly, přičemž obsahuje výsledek kontrolního zjištění, se kterým byl daňový subjekt řádně seznámen. V obsahu zprávy o daňové kontrole musí správce daně shrnout celý průběh daňové kontroly, včetně důkazního řízení, kdy rekapituluje celý průběh dokazování, počínaje shromážděním důkazních prostředků, provedením důkazů a konče jejich hodnocením, na základě nichž správce daně učinil skutková zjištění.
22. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění řádně seznámen dne 8. 12. 2016 doručením do datové schránky zástupce žalobce. Žalobci byla v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. Dne 23. 12. 2016 žalobce požádal o prodloužení lhůty o 45 dnů, přičemž správce daně původní lhůtu prodloužil o 18 dnů. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil v podáních ze dne 27. 1. 2017 doplněných dne 31. 1. 2017. Dne 9. 2. 2017 správce daně sdělil žalobci, že vyhodnotil veškeré skutečnosti a důkazní prostředky předložené a navržené žalobcem a dospěl k závěru, že výsledek kontrolního zjištění se nemění. Přitom stanovil termín ústního jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole na 27. 2. 2017. Žalobce ani jeho zástupce se k jednání nedostavili, svou neúčast přitom žalobce odůvodnil podjatostí úředních osob správce daně a nemožností ukončit daňovou kontrolu z důvodu, že žalobce bude žádat nadřízený orgán o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti. Podáním ze dne 27. 2. 2017 uplatnil žalobce námitky podjatosti úředních osob, o nichž bylo rozhodnuto dne 14. 3. 2017 tak, že úřední osoby nejsou z řízení pro podjatost vyloučeny. Stížnost ze dne 23. 2. 2017 byla vyřízena dne 24. 2. 2017 vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti tak, že stížnost je nepřípustná. Správci daně byla doručena rovněž stížnost proti úředním osobám správce daně podle zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, i tato však byla shledána nedůvodnou.
23. V reakci na omluvu žalobce z ústního jednání reagoval správce daně písemností, v níž uvedl, že s ohledem na skutečnost, že o stížnosti i o námitkách podjatosti již bylo rozhodnuto, nic nebrání řádnému projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Správce daně určil další termín ústního jednání v této věci na 28. 3. 2017. Žalobce byl v písemnosti poučen, že odmítne-li projednat zprávu o daňové kontrole nebo se jejímu projednání bude vyhýbat, správce daně mu ji v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu doručí do vlastních rukou, a že den doručení bude považován za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Žalobce se však ani v náhradním termínu k projednání zprávy

o daňové kontrole nedostavil a dne 28. 3. 2017 zaslal další omluvu z jednání, přičemž jako důvod své neúčasti na jednání uvedl opakovaně podjatost úředních osob správce daně prvního stupně (uvedl, že do vyřízení námitky podjatosti, která byla podána proti řediteli prvostupňového správce daně Ing. L., není na úřadu žádná nepodjatá osoba, se kterou by bylo možné zprávu o daňové kontrole projednat) a nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti. Správce daně žalobci písemností ze dne 31. 3. 2017 sdělil, že opakované omluvy z důvodu podjatosti úředních osob nelze považovat za dostačující, a že chování žalobce vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Téhož dne zaslal správce daně žalobci zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou (elektronicky do datové schránky), přičemž doručením této zprávy byla daňová kontrola ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu ukončena.

24. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že správce daně postupoval v daném případě zcela v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a že daňová kontrola byla dne 31. 3. 2017 řádně ukončena. Správce daně stanovil dva termíny projednání daňové kontroly, žalobce se však z obou termínů omluvil z důvodů, které nelze považovat za relevantní. Jednání žalobce tak lze posoudit jako účelové a obstrukční, s cílem znemožnit správci daně ukončení daňové kontroly.
25. K námitkám podjatosti úředních osob lze konstatovat, že institut vyloučení úřední osoby dle § 77 daňového řádu slouží svou povahou k zajištění práva na spravedlivý proces, konkrétně k faktické realizaci zásady rovnosti osob zúčastněných při správě daní, podle které mají všechny subjekty před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Jedná se tedy o procesní institut, který má zajistit pouze to, aby řízení (postup) nevedla osoba podjatá. Daňový řád definuje v § 77 odst. 1 taxativní výčet důvodů, resp. okolností, které podjatost úřední osoby způsobují, a při jejichž naplnění nelze konstatovat, že by úřední osoba podjatá nebyla. O jiných důvodech podjatosti přitom nelze uvažovat (srov. *Dráb, O.* [Vyloučení úřední osoby] In: *Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žižková, M.* Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ).
26. Jak uvádí komentářová literatura k § 77 daňového řádu, (*Matyášová, L., Grossová, M. E.* Daňový řád. Komentář. Praha: Nakladatelství Leges, 2015; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ), „[d]ůvodem pro vyloučení úřední osoby je zejména to, že se podílela na rozhodování věci u správce daně nižšího (vyššího) stupně. Důvodem k vyloučení však nejsou okolnosti, které spočívají v rozhodování v jiných věcech. Důvody možné podjatosti úřední osoby musí daňový subjekt (popř. jiná osoba zúčastněná na správě daní) sdělit bezprostředně poté, kdy se dozvěděla, že tato určitá úřední osoba např. má provádět daňovou kontrolu nebo vést daňové řízení. Důvodem podjatosti nemůže být teprve následně postup pracovníka správce daně při výkonu správy daní (např. vyžadování zbytečných dokladů, nestandardní postupy při kontrole apod. - zde je namístě např. podání stížnosti podle § 261). Nelze ji uplatnit ani teprve až po vydání rozhodnutí (zde může být např. uplatněno např. v rámci odvolání, že pracovník správce daně neprováděl dokazování v souladu se zákonem apod.). Nelze však zásadně směřovat, jak se často děje, důvody podjatosti a vady řízení spočívající v kontrolním či jiném postupu pracovníka správce daně; tyto výhrady nemohou být důvodem pro podjatost.“
27. Z uvedeného vyplývá, že pro účely posouzení důvodů vyloučení úřední osoby není relevantní zkoumat správnost či zákonnost postupu správce daně v předmětném daňovém řízení. Jak správně uvedl správce daně i žalovaný v napadeném rozhodnutí, institut

vyloučení úřední osoby neslouží k ochraně daňového subjektu před nesprávným nebo nezákonným postupem (rozhodnutím) správce daně – toto může být předmětem případného odvolacího řízení proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení. Soud se tedy neztotožňuje s tvrzením žalobce, že „*nezákonný postup úředních osob je projevem podjatosti ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu*“.

28. Pro úplnost lze uvést, že nadřízený správce daně přezkoumal způsob vyřízení stížnosti žalobce a dospěl k závěru, že správce daně prošetřil stížnost řádně, tj. že stížnost je nepřípustná. Současně nadřízený správce daně rozhodl o námitce podjatosti ředitele správce daně Ing. L., a to tak, že tuto námitku neshledal důvodnou. Ze všech uvedených důvodů soud neshledal předmětnou námitku týkající se tvrzené podjatosti úředních osob opodstatněnou.
29. Další pochybení žalobce spatřoval v tom, že mu bylo upřeno projednání věci v jeho přítomnosti ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Jednak namítal, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána v jeho přítomnosti, jednak že výsledek odvolacího řízení s ním nebyl projednán při ústním jednání.
30. Ohledně projednání zprávy o daňové kontrole soud odkazuje na odůvodnění předchozí námítky. Ač žalobce poukazoval na ústavní právo na projednání věci v jeho přítomnosti s odkazem na nezákonný postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba konstatovat, že k projednání zprávy o daňové kontrole v přítomnosti žalobce nedošlo pouze z důvodu jeho vlastního (obstrukčního) jednání (díky tomu, že se opakovaným vznášením námitek podjatosti vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole). Ze strany správce daně nedošlo k porušení žalobcem namítaného čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobci bylo prokazatelně umožněno, aby zpráva o daňové kontrole byla projednána v jeho přítomnosti, této možnosti se však svým postupem vzdal.
31. Co se týče projednání výsledků odvolacího řízení při ústním jednání, ani této námitce soud nepřisvědčil. Soud připouští, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výslechu svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení (srov. nález ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99, nález ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, nález ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, nález ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, nález ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. II. ÚS 262/06). Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka (nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. I. ÚS 107/05, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „*Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které*

zpřístupnil daňovému subjektu.“ Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „[d]okazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publikované pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledal námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006-78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013-70). Podobnou myšlenku vyjadřuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82: „V posuzovaném případě stěžovatelka v odvolání vznášela toliko námitky právního charakteru a nenavrhovala provedení nových důkazů. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat.“

32. Do nastíněného kontextu je pak třeba zasadit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93, na který se odvolává žalobce v žalobě. Mohlo by se zdát, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu požadavek na provedení ústního jednání v daňových řízeních rozšiřuje i mimo rámec provádění dokazování, jelikož poměrně ploše uvádí: „Přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení.“ Tuto obecnou tezi je však třeba vnímat ve světle výše citované judikatury a zejména s přihlédnutím ke konkrétnímu řešenému případu, na jehož základě byl citovaný rozsudek vydán. Nejvyšší správní soud totiž tehdy v prvé řadě shledal důvodnou námitku stěžovatele stran nedostatečného zjištění skutkového stavu. Konkrétně dospěl k závěru, že „nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo.“ V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se stěžovatel mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony „nejasnosti vyplývající z obsahu spisu“. Z tohoto rozsudku tedy v žádném případě nelze dovozovat závěr, že by měl správce daně povinnost nařít ústní jednání v daňovém řízení pokaždé, když to daňový subjekt požaduje.
33. V nyní posuzovaném případě se jednalo o požadavek žalobce na provedení ústního jednání v rámci odvolacího řízení. Jak vyplývá ze správního spisu, v rámci odvolacího řízení bylo na základě požadavku žalobce provedeno doplnění odvolacího řízení o 11 svědeckých výpovědí, o jejichž konání byl žalobce řádně vyrozuměn. Žalobce v 10 případech využil

své právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Poté byl žalobce odvolacím orgánem seznámen se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, na které reagoval podáními ze dne 3. 4. 2018. Z uvedeného je zřejmé, že postupem žalovaného nemohlo dojít k tvrzenému porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie. Žalobce nebyl zkrácen na právu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, a tudíž ani na právu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti.

34. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobci bylo odepřeno právo na navrhování důkazních prostředků, jelikož správce daně úmyslně nedokončil výslech zásadního svědka pana V. Ze správního spisu vyplynulo, že svědek V. byl v průběhu řízení vyslýchán celkem třikrát (4. 5. 2016, 11. 5. 2016 a v odvolacím řízení dne 9. 2. 2018). Ve vztahu k výpovědi ze dne 4. 5. 2016 sice svědek dodatečně tvrdil narušení schopnosti podat výpověď jako svědek, svědek byl však vyslýchán opakovaně dne 11. 5. 2016. Výslech prováděný dne 9. 2. 2018 byl sice cca po čtyřech hodinách ukončen, stalo se tak nicméně na základě požadavku tohoto svědka s ohledem na jím uváděné zdravotní důvody. Vzhledem k tomu, že z poslední výpovědi svědka V. nevyplývaly kromě odkazu na osoby, které podaly čestná prohlášení, a které již byly dříve vyslechnuty, žádné zásadní rozdíly v porovnání s výpověďmi svědka z roku 2016, soud souhlasí se závěrem žalovaného, že další pokračování ve výslechu svědka V. by bylo nadbytečné a bezpředmětné. Postupem správce daně a žalovaného nemohl být žalobce žádným způsobem zkrácen na svém právu navrhnout důkazní prostředky.
35. Pokud žalobce namítal, že žalovaný při hodnocení důkazních prostředků postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, ani této námitce soud nepřisvědčil. Žalobce se neztotožnil s hodnocením výpovědi svědka V. správcem daně, omezil se však (kromě shora uvedeného pochybení týkajícího se předčasného ukončení výslechu) pouze na obecné konstatování, že svědek potvrdil tvrzení žalobce a jím předložené důkazní prostředky. K takto obecně formulované námitce, které nebylo nijak konkretizováno, lze pouze stejně obecně konstatovat, že všechny provedené výpovědi svědka V. byly ze strany správce daně i žalovaného posuzovány jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními provedenými důkazy, zejména s výpověďmi dalších svědků, a to zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Výpovědi svědka V. byly správcem daně i žalovaným na několika stranách (body [38] až [61], [82] až [95]) napadeného rozhodnutí) podrobně zhodnoceny jako neprůkazné, a to zejména s ohledem na obecné, neúplné, nekonkrétní a vzájemně rozporné odpovědi pana V. I když správce daně věnoval dostatečný časový prostor jednotlivým deklarovaným plněním, svědek si nepamatoval nebo si nevzpomněl bez předložení konkrétní obchodní smlouvy, jaké služby konkrétně poskytoval, na otázky správce daně odpovídal velmi obecně, v jeho odpovědích byly patrné rozpory, předmět poskytovaných služeb dle jednotlivých smluv nedokázal jednoznačně a jasně vymezit. Jednotlivé činnosti, které měly být svědkem poskytovány na základě různých smluv, mu splývaly a neorientoval se v nich. K faktickému uskutečnění deklarovaných plnění svědek odkazoval zcela neurčitě na třetí osoby, kamarády a známé. Žalovanému lze na základě zjištěných skutečností přisvědčit v tom, že svědecké výpovědi pana V. nelze považovat za věrohodné osvědčení daňové účinnosti zúčtovaných nákladů dle předmětných dodavatelských faktur ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
36. Ani ve vztahu k hodnocení ostatních svědeckých výpovědí žalobce neuvedl žádné konkrétní tvrzení, se kterým by bylo možné polemizovat. I tato námitka je formulována

zcela obecně a i zde tedy nelze než plně odkázat na závěr žalovaného vyjádřený v bodě [106] napadeného rozhodnutí, že přestože vyslechnuté osoby vypovídaly ve prospěch žalobce, při posouzení výpovědí v jejich vzájemné konfrontaci i ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy, zajištěnými v průběhu daňového řízení, nelze než konstatovat, že provedené svědecké výpovědi nelze osvědčit jako věrohodné důkazy osvědčující daňovou účinnost předmětných zúčtovaných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to z důvodů, které jsou podrobně uvedeny v bodech [41] až [96] napadeného rozhodnutí. Žalovaný především poukázal na rozpory, nejednoznačnosti, vzájemně se vylučující skutečnosti zjištěné posouzením svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků ve vzájemné souvislosti, které jsou dále umocněny zjištěním, že podnikatel V. získával významné peněžní prostředky pouze od žalobce, které byly ve většině případů na druhý den v hotovosti vybrány, a rovněž tím, že za situace, kdy příslušný správce daně dodavatele V. šetřil deklarovaná plnění, V. V. předložil protokol o trestním oznámení ze dne 1. 2. 2015, že jmenovaný oznámil odcizení účetní evidence r. 2011 – 2014.

37. Z provedeného dokazování vyplynulo, že faktická činnost V. V. nebyla prokázána, žalobci tedy nelze přisvědčit v tom, že svědecké výpovědi potvrdily deklarované provedení prací. Správce daně nebyl povinen prokazovat, jak se účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady existovaly pochybnosti, ve skutečnosti odehrály, tuto povinnost měl výhradně žalobce. Žalovanému proto nelze vytýkat, že neprokázal, resp. ani neprokazoval, zda provedené práce a činnosti zajistil žalobce nebo jeho zaměstnanci.

V. Závěr a náklady řízení

38. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
39. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. dubna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

