



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **K.REK a.s.**, se sídlem Praha 3, Pod Krejčárkem 975/2, zast. Advokátní daňovou kancelář Hajdučík, s.r.o., se sídlem Praha 5, Sluneční náměstí 2588/14, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2013, č.j. 18962/13/5000-14201-706462,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2013, č.j. 18962/13/5000-14201-706462, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14.467 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce, společnosti Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce svojí žalobou brojil proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného, jímž byl změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále též „správce daně“) ze dne 16. 7. 2012, č.j. 240698/12/003514105502, tak, že bylo změněno číslo bankovního spojení; v ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně beze změny. Rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) správce daně byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 2.888.800 Kč a zrušena daňová ztráta v částce 26.800.195 Kč a dále bylo žalobci uloženo zaplatit penále z částky doměřené daně ve výši 577.760 Kč a penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 1.340.009 Kč.

Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný nevyslechl svědky R. S. a A. K., přestože v přípisu ze dne 9. 10. 2012, č.j. 311501/12/003931100114, žalovaný informoval žalobce, že oba svědky vyslechně; dne 10. 10. 2012 proběhl pokus o výslech svědka R. S., který uvedl, že nerozumí poučení; K. M., kterou si R. S. přivedl, aby překládala, uvedla, že neumí přeložit právní termíny obsažené v poučení. Se správcem daně bylo dohodnuto, že si tento přizve tlumočníka a telefonicky dohodne termín dalšího výslechu se svědkem i právním zástupcem žalobce. Navzdory tomuto tvrzení správce daně nevyslechl tyto svědky a nesdělil žalobci žádný důvod. Až poté, co žalobce podal Generálnímu finančnímu ředitelství podnět k odstranění nečinnosti žalovaného, mu žalovaný oznámil, že nevyslechně R. S. (jako důkaz o obsahu jeho svědecké výpovědi vzal záznam o podání vysvětlení ze dne 26. 6. 2012 na Policii ČR a na jeho základě dospěl k závěru, že jde o nevěrohodného svědka) a A. K. (žalovaný zjistil, že je t.č. v zahraničí, což prý vylučuje jeho výslech).

Podle žalobce z protokolu o daňové kontrole vyplývá, že nebyl seznámen se záznamem o podání vysvětlení ze dne 26. 6. 2012, tudíž jde o skutkovou novotu v odvolacím řízení, na jejímž základě žalovaný odmítl provést výslech tohoto svědka; proto navrhoval, aby ho žalovaný s novými důkazy seznámil, a to dodáním do datové schránky nebo zpřístupněním zasláním spisu správci daně (z důvodu značné geografické vzdálenosti mezi žalobcem a žalovaným); žalovaný odmítl předat spis správci daně, k zaslání důkazů do datové schránky se nevyjádřil a sdělil žalobci, že s důkazy se může seznámit jen při osobním nahlížení do spisu. Žalobce potvrdil, že byl přípisem žalovaného č.j. 15556/13/5000-14201-706462 seznámen s hodnocením nových důkazů, ale nikoliv se samotnými důkazy; to považoval za porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „d.ř.“). Namítal, že seznámení s hodnocením důkazů nemůže nahradit seznámení s důkazy.

Co se týče svědecké výpovědi pana A. K., žalobce uvedl, že pobyt svědka v zahraničí nezbavoval povinnosti žalovaného provést jeho výslech. Odkázal na § 9 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, jakož i na jemu předcházející zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, s tím, že A. K. je občanem Uzbeké republiky, se kterou má ČR uzavřenou platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění č. 28/2001 Sb.m.s., jež v čl. 27 umožňovala žalovanému podat žádost o výměnu informací. V této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Dále s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu namítl, že není přípustné, aby výslech svědka R. S. byl nahrazen záznamem o podání vysvětlení ze dne 26. 6. 2012 na Policii ČR, neboť takový důkaz nelze platně použít pro dokazování. Výslech svědka R. S. bylo možno provést, neboť tato osoba sama opakovaně deklarovala správci daně svoji ochotu nechat se vyslechnout a předala mu za tím účelem svoje telefonní číslo.

Žalobce upozornil, že žalovaný mu nezaslal kopii předkládací zprávy do datové schránky, jak požadoval, přičemž žalovaný uvedl, že opis předkládací zprávy mu vydá jen při osobní návštěvě v sídle žalovaného jen v rámci fyzického nahlížení do spisu; v tom

spatřoval porušení svého práva na spravedlivý proces a nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č.j. 45 Af 15/2012-29.

Dále v žalobě citoval z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, podle něhož existoval rozpor v žalobcem předložených důkazech ohledně dat uzavření jednotlivých smluv; připustil, že prokázání skutečnosti je klíčové a uvedený rozpor signalizuje zásadní nesoulad v důkazech předkládaných žalobcem. Žalovaný neuvedl, že by tento rozpor vysvětlil jednatel R. S. záznamem o podání vysvětlení dne 26. 6. 2012 na Policii ČR. Žalobce proto považoval za klíčové vyslechnutí svědka R. S., který by uvedený rozpor objasnil, popř. nebyl-li by mu znám, odkázal by na osoby, které by rozpor vysvětlily. Proto označil jako podstatnou nezákonnost to, že žalovaný odmítl svědka vyslechnout.

Podle žalobce mu žalovaný dále přičetl k tíži, že „peněžní prostředky zaslané z účtu daňového subjektu na účty společnosti Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. byly téměř vždy tentýž, případně následující den vybrány v hotovosti.“ K tomu vnesl následující námitky: Žalovaný neseznámil žalobce s žádným důkazem, který by jeho tvrzení prokazoval, tudíž se žalobce nemohl bránit; žalovaný vědomě nevyslechl svědky S. a K., čímž znemožnil objasnění této skutečnosti; jde o skutečnost, kterou žalobce nemohl svým chováním ovlivnit, a proto se o ni nemůže opírat rozhodnutí, jež je v jeho neprospěch.

Ohledně vypořádání námitek č. 4 – 8 v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce namítl, že žalovaný nepochopil jejich obsah, neboť jeho argumentace se s argumentací žalobce zcela míjí. Žalobce v odvolání netvrdil, že by unesl důkazní břemeno, pouze v rovině oprávnění žalovaného požadovat po žalobci unesení sekundárního důkazního břemene (v podobě prokázání souladu mezi skutečností a skutečnostmi, jak je zobrazuje účetnictví) tvrdil, že je unesení sekundárního důkazního břemene (soulad formálního stavu se stavem skutečným) podmíněno tím, že správce daně prokáže, že předložené doklady či účetnictví jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci. Podotkl, že správce daně neprokázal, že by předložené doklady či účetnictví neodpovídaly skutečnému stavu věci, a proto nebyl oprávněn po žalobci požadovat unesení sekundárního důkazního břemene. Závěrem navrhl zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a přiznání náhrady nákladů řízení.

Podáním ze dne 1. 10. 2013 žalobce navrhl přiznání odkladného účinku žalobě. Tomuto návrhu zdejší soud vyhověl a usnesením ze dne 31. 10. 2013, č.j. 8 Af 52/2013-86, přiznal žalobě odkladný účinek.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k námitce ohledně neprovedení výslechu pana R. S. uvedl, že ačkoliv si pan S. s sebou k výslechu přivedl tlumočnici, nebylo možné výslech provést, neboť prohlásil, že neovládá český jazyk a nerozumí poučení, a tlumočnice nedokázala poučení přeložit. Správce daně měl k dispozici kopii úředního záznamu o podání vysvětlení panem R. S. na Policii ČR, z něhož je zřejmé, že při podání vysvětlení na Policii ČR poučení v českém jazyce rozuměl a v českém jazyce pak i vypovídal. Vzhledem k výraznému rozporu při vystupování před Policií ČR a správcem daně byl tento svědek označen za nevěrohodného, pročez žalovaný upustil od dalšího

výslechu; další pokusy vedoucí k opětovnému výslechu pana S. by byly ne hospodárné a pouze by prodlžovaly řízení.

Ohledně námitky nevyslechnutí svědka A. K. žalovaný poukázal na § 25 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb. (a na stejné požadavky v jemu předcházejícím zákoně č. 253/2000 Sb.), kde jsou stanoveny požadavky na formulář pro mezinárodní dožádání (jméno, popřípadě jména, příjmení a místo pobytu, obchodní firmu nebo název a sídlo, event. další údaje potřebné k identifikaci) s tím, že aby mohl žalovaný požádat o mezinárodní spolupráci, musel by znát místo pobytu navrhovaného svědka v Uzbekistánu. Tato informace mu však nebyla známa, neboť žalobce mu ji při identifikaci navrhovaného svědka nesdělil.

Co se týče námitky žalobce o tom, že žalovaný neseznámil žalobce s důkazy, jak ukládá § 115 odst. 2 d.ř., žalovaný opáčil, že povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s důkazy, které provedl v odvolacím řízení, nelze chápat jako povinnost „ukázat“ daňovému subjektu veškeré důkazy, které provedl; dodal, že se domnívá, že splnil svou zákonnou povinnost dle § 115 odst. 2 d.ř., neboť zaslal žalobci seznámení s hodnocením důkazů, kde bylo sděleno, jaké důkazní prostředky byly provedeny a jaké z nich byly vyvozeny závěry. Dále podotkl, že shora uvedené nikterak nepopírá právo žalobce do spisového materiálu nahlédnout a seznámit se s provedenými důkazy osobně.

K námitce žalobce o nezaslání předkládací zprávy uvedl, že žalobce pouze argumentoval svými náklady, čímž si vyložil zásadu hospodárnosti dle § 7 odst. 2 d.ř. zcela účelově, neboť nebral v úvahu náklady, které by při zasílání listin (nejen předkládací zprávy, ale i všech důkazních prostředků) vznikly žalovanému; žalovaný dodal, že ani zásadu vstřícnosti nelze vnímat jako bezbřehou. Ohledně žalobcem odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č.j. 45 Af 15/2012-29, namítl, že se závěry tohoto rozsudku, proti kterému byla podána kasační stížnost, nesouhlasí, a podotkl, že v tomto rozsudku Krajský soud v Praze připustil, že nezaslání předkládací zprávy není vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Ohledně námitky žalobce, že žalovaný přičítal k tíži žalobce skutečnost, že peněžní prostředky zaslané z účtu žalobce na účty společností Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. byly téměř vždy tentýž nebo následující den vybrány v hotovosti, žalovaný konstatoval, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalobci tato skutečnost byla přičítána k tíži; žalovaný tuto informaci získal v průběhu dokazování a jako takovou ji byl povinen v napadeném rozhodnutí uvést, nicméně se nejedná o okolnost, která by měla vliv na to, jak správce daně rozhodl.

K námitce žalobce o tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, žalovaný uvedl, že se mu nevěrohodnost a nesprávnost účetnictví žalobce prokázat podařilo. Ve věci faktur od společnosti Agencia s.r.o. vznikla důvodná pochybnost, co bylo skutečným předmětem fakturace. Z dokladů předložených žalobcem správce daně zjistil, že přestože měla společnost Agencia s.r.o. na základě smlouvy o spolupráci ze dne 14. 8. 2009 předat žalobci kontakt na společnost Asseco Solutions, a.s., aby mohl žalobce zprostředkovat obchod mezi společností Asseco Solutions, a.s. a společností SOFTRONIC Praha, a.s., měly tyto společnosti mezi sebou uzavřenou rámcovou smlouvu na poskytování služeb již ze dne 15.

7. 2009, tedy o 30 dní dříve. Shrnutí, že nesrovnalost v tom, za jaké služby si společnost Agencia s.r.o. danou fakturu účtovala, když obchodní vztah, k jehož vzniku měla přispět, v danou dobu již právně existoval, zakládá důvodnou pochybnost o správnosti a věrohodnosti účetnictví žalobce. Dodal, že smlouva se společností SPECTRANSSTAV s.r.o., na jejímž základě tato společnost žalobci fakturovala, byla úzce navázána na spolupráci žalobce se společností Agencia s.r.o. Vzhledem k výše uvedenému nesouladu měl pak správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda faktura společnosti SPECTRANSSTAV s.r.o. je v souladu se skutečností.

Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s.ř.s.“).

Správní spis pak obsahuje pro danou věc především tyto podstatné dokumenty: přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 doručené správci daně dne 30. 6. 2010, protokol o zahájení daňové kontroly správce daně ze dne 8. 8. 2011, č.j. 235084/11003931109792, výzvu k prokázání skutečností správce daně ze dne 20. 9. 2011, č.j. 262781/11/003931100114, protokol o ústním podání správce daně ze dne 23. 9. 2011, č.j. 266589/11/003931100114, smlouvu o spolupráci ze dne 11. 8. 2009 uzavřenou mezi žalobcem a společností SPECTRANSSTAV s.r.o., smlouvu o spolupráci ze dne 14. 8. 2009 uzavřenou mezi žalobcem a společností Agencia s.r.o., smlouvu o zprostředkování ze dne 5. 1. 2009 uzavřenou mezi žalobcem a společností SOFTRONIC Praha, a.s., rámcovou smlouvu na poskytování služeb ze dne 15. 7. 2009 uzavřenou mezi společnostmi Asseco Solutions, a.s. a SOFTRONIC Praha, a.s., smlouvu o poskytnutí licencí ze dne 21. 9. 2009 uzavřenou mezi společnostmi Asseco Solutions, a.s. a SOFTRONIC Praha, a.s., fakturu č. 2809 vystavenou společností SPECTRANSSTAV s.r.o. jako dodavatelem pro žalobce jako odběratele, protokol o projednání výsledku kontrolního zjištění správce daně ze dne 28. 2. 2012, č.j. 41117/12/003931109792, včetně přílohy č. 1 (výsledku kontrolního zjištění) a přílohy č. 2 (rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 28. 2. 2012, č.j. 41119/12/003931109792), vyjádření žalobce včetně příloh doručená správci daně ve dnech 12. 3. 2012, 23. 3. 2012, 11. 4. 2012 a 23. 4. 2012, zprávu o daňové kontrole správce daně ze dne 15. 6. 2012, č.j. 192141/12/003931100114, protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 6. 2012, č.j. 218650/12/003931109792, dodatečný platební výměr správce daně ze dne 16. 7. 2012, č.j. 240698/12/003514105502, na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, odvolání žalobce ze dne 15. 8. 2012 proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně č.j. 240698/12/003514105502, výzvy ke svědecké výpovědi správce daně ze dne 6. 9. 2012, č.j. 293562/12/003931100114 a č.j. 293623/12/003931100114, vyrozumění o provádění výsledku svědka správce daně ze dne 6. 9. 2012, č.j. 293660/12/003931100114, úřední záznam správce daně ze dne 19. 9. 2012, č.j. 300808/12/003931109792, doplnění k vyrozumění o provádění výsledku svědka ze dne 4. 10. 2012, č.j. 316935/12/003931100114, protokol o ústním podání správce daně ze dne 8. 10. 2012, č.j. 330211/12/003930104918, úřední záznam o podání vysvětlení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie hl. města Prahy, SKPV, OHK, 6. oddělení, ze dne 26. 6. 2012, č.j. KRPA-21841-15/ČJ-2012-000096-OČ, protokol správce daně o výsledku svědka ze dne 10. 10. 2012, č.j. 318076/12/003931109792, protokol správce daně o výsledku svědka ze dne 4. 12. 2012, č.j. 383077/12/003931100114, předkládací zprávu správce daně ze dne 12. 12. 2012, č.j. 390420/12/003931100114, seznámení se zjištěnými skutečnostmi a

důkazy, které je prokazují, vydané žalovaným dne 4. 6. 2013 pod č.j. 15556/13/5000-14201-706462, výzvu žalovaného k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 4. 6. 2013, č.j. 15555/13/5000-14201-706462, podání žalobce ze dne 13. 6. 2013, sdělení žalovaného (k podání žalobce ze dne 13. 6. 2013) ze dne 27. 6. 2013, č.j. 17307/13/5000-14201-706462, podání žalobce ze dne 1. 7. 2013, a rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2013, č.j. 18962/13/5000-14201-706462.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s.r.s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.r.s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce o tom, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno a nebyl oprávněn po žalobci požadovat unesení sekundárního důkazního břemene.

Podle § 92 odst. 3 d.ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabývaly správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35:

„Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, N 33/5 SbNU 271, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc EURO PRIM, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86]...“

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, tedy že účetnictví daňového subjektu je v souvislosti s těmito tvrzeními nevěrohodné, neúplné či neprůkazné...“

‘Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným’ (rozsudek ve věci EURO PRIM, již cit. v bodě [25] shora, dále viz např. nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143).“

Jak je pak uvedeno kupříkladu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č.j. 6 Afs 271/2015-50, pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., leží na daňovém subjektu důkazní břemeno, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

V projednávaném případě žalovaný na s. 6-7 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl: „[P]ři porovnání dat uzavření jednotlivých smluv je zcela zřejmé, že přestože měla společnost Agencia s.r.o. dle smlouvy o spolupráci ze dne 14. 8. 2009 předat daňovému subjektu kontakt na společnost Assec Solutions, a.s., a tudíž daňový subjekt jako zprostředkovatel mohl zprostředkovat obchod mezi společnostmi Assec Solutions, a.s. a společností SOFTRONIC PRAHA, a.s., měly tyto společnosti mezi sebou uzavřenu Rámcovou smlouvu na poskytování služeb již dne 15. 7. 2009, tedy o 30 dní dříve. V daném případě je otázkou, co bylo skutečným předmětem fakturace od společnosti Agencia s.r.o. daňovému subjektu, když obě předmětné společnosti navázaly kontakt o 30 dní dříve, tzn. uzavřely smlouvu o prodeji licence v době předcházející období, kdy teprve mělo následně dojít k navázání kontraktu, jehož výsledkem mělo být vytvoření obchodního vztahu, který již v dané době právně existoval.“

Žalovaný zde srozumitelně objasnil logický rozpor mezi důkazy předloženými žalobcem, jenž vyplývá již ze samotných dat uzavření jednotlivých smluv, přičemž tento rozpor uznal i sám žalobce na s. 6 v čl. V. žaloby, kde uvedl, že „uvedený rozpor signalizuje zásadní nesoulad v důkazech předkládaných žalobcem“. Na tento rozpor přitom opakovaně poukazovali žalovaný i správce daně (srov. např. seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, jež vydal žalovaný dne 4. 6. 2013 pod č.j. 15556/13/5000-14201-706462, zprávu o daňové kontrole správce daně ze dne 15. 6. 2012, č.j. 192141/12/003931100114, či výsledek kontrolního zjištění, jenž je přílohou č. 1 protokolu o projednání výsledku kontrolního zjištění správce daně ze dne 28. 2. 2012, č.j. 41117/12/003931109792).

Správce daně tudíž v projednávaném dle názoru soudu unesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., a tedy na žalobci leželo důkazní břemeno, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

V této souvislosti neobstojí ani žalobní námitka o tom, že by se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobce uvedenými pod č. 4. - 8. jeho odvolání ze dne 15. 8. 2012 (tj. především s námitkou žalobce o tom, že správce daně neunesl svoje důkazní břemeno). Je pravdou, že na s. 8 - 9 rozhodnutí žalovaného, kde se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami č. 4. - 8., žalovaný odůvodňoval spíše ten závěr, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno. Na rozhodnutí žalovaného je však třeba pohlížet jako na komplexní celek. Žalovaný se v celém svém rozhodnutí opakovaně ztotožňoval se závěry správce daně o tom, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, jakož i se závěry správce daně poukazujícími na logické rozpory v důkazech předložených žalobcem. Z rozhodnutí žalovaného tak implicitně vyplývá, že dospěl k závěru, že správce daně svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. unesl, tedy že bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Tato žalobní námitka proto nepostačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí. Ovšem

vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí bylo zrušeno z jiných důvodů (viz níže), žalovaný by měl tuto odvolací námitku v dalším řízení znovu, tentokrát precizněji, vypořádat.

Žalobce ve své žalobě namítl neprovedení svědeckých výslechů svědků R. S. a A. K.

Z protokolu o výslechu svědka ze dne 10. 10. 2012, č.j. 318076/12/003931109792, vyplývá, že pan R. S. se dne 10. 10. 2012 dostavil spolu se svojí tlumočnicí K. M. do sídla správce daně; úvodem jednání pan S. prohlásil, že neovládá český jazyk a potřebuje tlumočníka z jazyka českého do jazyka ruského. Toto prohlášení ještě odsouhlasila slečna M., která prohlásila, že není evidována v seznamu tlumočnicků vedeném při krajských soudech. Panu S. bylo předloženo poučení v souladu s d.ř. v českém jazyce. Pan S. prohlásil, že poučení nerozumí, a slečna M. uvedla, že právní termíny nedokáže přeložit. Dále bylo se všemi dohodnuto, že se termín svědecké výpovědi přeloží na termín, který bude stanoven správcem daně a předem konzultován s panem S. (který uvedl svoje telefonní číslo) a jeho právním zástupcem (který rovněž uvedl svoje telefonní číslo), a tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků přizve správce daně. Správce daně ani žalovaný však již výslech pana R. S. neprovedli, přestože to žalobce v průběhu řízení opakovaně navrhoval. Žalovaný jako důkaz provedl úřední záznam o podání vysvětlení Policie ČR, Krajského ředitelství policie hl. města Prahy, SKPV, OHK, 6. oddělení, ze dne 26. 6. 2012, č.j. KRPA-21841-15/ČJ-2012-000096-OČ.

Podle § 93 odst. 1 d.ř. jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Podle § 93 odst. 2 d.ř. 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.

Podle § 93 odst. 3 d.ř. 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.

K možnosti použít jako důkaz v daňovém řízení podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci se opakovaně ve své judikatuře vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to kupříkladu v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č.j. 4 Afs 109/2015-41: „Ačkoli je možné za důkazní prostředky využít i podklady, které správce daně získá od jiných orgánů veřejné moci (§ 93 odst. 2 daňového řádu), zákon zjevně upřednostňuje v souladu se zásadou přímosti provádění důkazů bezprostředním výslechem svědků před čtením protokolů o svědeckých výpovědích (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné. Zároveň nezprostředkovaný výslech umožňuje správci daně udělat si úsudek i o osobě svědka.“

Podobně Nejvyšší správní soud judikoval i ve vztahu k předchozí právní úpravě (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a to například v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS: „*Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech....*

Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č.j. 5 Afs 53/2008-70, pak Nejvyšší správní soud s odkazem na svoje rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-175, č. 1702/2008 Sb. NSS, výslovně uvedl, že výpověď osoby, jež podala vysvětlení dle § 158 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, nelze použít jako důkaz v situaci, kdy je v daňovém řízení možné provést řádný výslech této osoby jako svědka při respektování příslušných procesních práv daňového subjektu.

Soud nevidí důvod, proč by se měl odchýlit od shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu. V projednávaném případě byl žalovaným jako důkaz použit úřední záznam o podání vysvětlení pana R. S., jež pořídil policejní orgán dle § 61 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky. Přitom pan R. S. byl v rozhodné době jediným jednatelem a jediným společníkem společnosti Agencia s.r.o., tedy společnosti, s níž žalobce uzavřel smlouvu o spolupráci datovanou dnem 14. 8. 2009; tato smlouva pak byla předmětem pochybností správce daně (viz výše). Svědecká výpověď pana S. tudíž mohla vyvrátit pochybnosti správce daně; návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi pana R. S. proto zjevně nepředstavoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Na žalobci na straně jedné leželo důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení a k vyvrácení pochybností správce daně, na straně druhé však žalovaný znemožnil žalobci toto důkazní břemeno unést. Vzhledem k tomu, že žalobce opakovaně požadoval výslech pana S. (přičemž žalovaný na tuto osobu měl kontakt a tato osoba opakovaně před správcem daně deklarovala svoji ochotu nechat se vyslechnout), žalovaný byl povinen tento výslech

provést; čtení úředního záznamu policejního orgánu o podaném vysvětlení namísto provedení svědeckého výslechu v projednávaném případě tudíž nemůže obstát jako dostatečný důkaz.

Žalovaný ve svém rozhodnutí (i následně ve vyjádření k žalobě) uvedl, že z úředního záznamu policejního orgánu ze dne 26. 6. 2012 je zřejmé, že při podání vysvětlení na Policii ČR pan S. sdělil, že poučení v českém jazyce rozumí, a v českém jazyce pak i vypovídal; před správcem daně pak prohlásil, že poučení dle d.ř. nerozumí; to podle žalovaného znamená, že pan R. S. byl jako svědek nevěrohodný a další případný výslech by nepřinesl relevantní informace k objasnění podstaty věci. Podle soudu tyto skutečnosti však v žádném případě samy o sobě nemohou vést k závěru, že by pan S. byl jako svědek nevěrohodný. Není vyloučeno, že u každého z těchto poučení dosáhl odlišného stupně porozumění, a tak policejnímu orgánu sdělil, že poučení rozumí, a před správcem daně uvedl opak. Nelze ani pominout skutečnost, že poučení dle zákona č. 273/2008 Sb., jehož se panu S. dostalo v úředním záznamu policejního orgánu, bylo zcela jiné (a rovněž značně stručnější, navíc poučení policejního orgánu na rozdíl od poučení správce daně obsahovalo odkaz toliko na jediné zákonné ustanovení) než poučení správce daně obsažené v protokolu o výslechu svědka ze dne 10. 10. 2012. Pokud si ani tlumočnice (jež nebyla zapsána v seznamu tlumočnicků), kterou si pan S. přivedl s sebou, „netroufla“ na vcelku složitý překlad odborných (právních) pojmů, pak měl správce daně postupovat tak, jak bylo mezi správcem daně, právním zástupcem žalobce a panem S. ostatně dohodnuto, tj. uskutečnit výslech svědka v jiném termínu, přičemž k tomuto úkonu by správce daně přizval tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků. Ani ze skutečnosti, že před policejním orgánem pan S. vypovídal v českém jazyce a na výslech před správcem daně si přivedl tlumočnici, nelze vyvozovat závěry o nevěrohodnosti takové osoby. Je vysoce pravděpodobné, že pan S. v rozhodné době ovládal český jazyk pouze částečně (zjevně nikoliv dokonale). Proto mu nelze klást k tíži, že na podání vysvětlení dle § 61 zákona č. 273/2008 Sb., jež nemá tak závažné procesní důsledky jako řádná svědecká výpověď dle § 96 d.ř., se dostavil bez tlumočníka, avšak ke svědecké výpovědi raději přišel s tlumočnicí.

Argumentace žalovaného o nevěrohodnosti pana S. s ohledem na shora uvedené nemůže obstát. Žalobci nebylo umožněno vyslechnout jím navrhovaného svědka pana S., čímž byl žalobce zkrácen především na svém právu klást svědkovi při výslechu dotazy. Přitom právní zástupce žalobce tohoto práva klást svědkovi otázky hojně využíval při výslechu Ing. S. S. (viz protokol správce daně o výslechu svědka ze dne 4. 12. 2012, č.j. 383077/12/003931100114); s ohledem na tento fakt i na skutečnost, že výslech pana S. žalobce navrhoval opakovaně, je tudíž značně pravděpodobné, že by právní zástupce žalobce aktivně využíval svého práva klást otázky i svědkovi panu S. V tom mu ovšem žalovaný zabránil. Soud podotýká, že by výslech pana S. s největší pravděpodobností nepředstavoval prodloužení řízení, neboť neúspěšný pokus správce daně o výslech pana S. proběhl dne 10. 10. 2012 a výslech Ing. S. dne 4. 12. 2012. Stanovisko dle § 113 odst. 3 d.ř., označené jako předkládací zpráva, správce daně zpracoval dne 12. 12. 2012. Správce daně tedy měl dostatečný časový prostor cca 2 měsíců k tomu, aby provedl výslech pana S. s tlumočnickem zapsaným v seznamu tlumočnicků, přičemž pan S. mu na sebe dal telefonní číslo a opakovaně deklaroval svoji ochotu nechat se vyslechnout. Poté, co byla věc postoupena žalovanému, měl žalovaný postupovat v souladu s § 115 odst. 1 d.ř. a sám provést výslech pana S. nebo uložit správci daně, aby tento výslech provedl.

Žalobní námitka o tom, že žalovaný pochybil, když odmítl provést svědeckou výpověď pana R. S. a namísto toho četl úřední záznam policejního orgánu o podaném vysvětlení, je s ohledem na shora uvedené důvodná.

Co se týče navrhovaného výsledku svědka A. K., žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že obálka s výzvou ke svědecké výpovědi této osoby byla provozovatelem poštovních služeb vrácena správci daně s poznámkou adresát neznámý. Dle sdělení Ministerstva vnitra, Odboru azylové a migrační politiky, měl pan A. K. na území ČR povolen vízový pobyt nad 90 dnů za účelem zaměstnání od 25. 11. 2008 do 4. 8. 2009; z výše uvedených důvodů správce daně nebyl schopen provést výslech navrhovaného svědka.

Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č.j. 5 Afs 51/2008-95: „*V projednávané věci sice stěžovatel výslech svědka P. B. nenavrhoval, o jeho výpověď však hodlal opřít své skutkové závěry správce daně, proto měly finanční orgány právě v rámci mezinárodní právní pomoci požádat italskou stranu, aby vedla výslech rovněž v souladu s českým daňovým řádem, což by ve skutečnosti neznamenal nic jiného, než že by o výsledku uvědomila v dostatečném předstihu stěžovatele a umožnila mu tak výsledku se účastnit a klást svědkovi (v případě potřeby za pomoci tlumočnicka) dotazy. Bylo by pak samozřejmě na stěžovateli, zda-li by se rozhodl tohoto práva využít a nést tedy i náklady na cestu do Itálie (a případně na tlumočnicka) za účelem přítomnosti při výslechu pana P. B., či nikoli. Teprve v případě, pokud by italská strana takový postup s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítla, byl by správce daně oprávněn použít jako důkaz informace týkající se mimo jiné výpovědi dané osoby, kterou by italská strana pořídila v souladu se svými vnitrostátními předpisy. Takový důkaz by ovšem nejen musel být učiněn součástí veřejné části správního spisu, ale musel by být stěžovateli také představen a dána mu tak možnost se k němu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy, jež by výpověď dané osoby podpořily či naopak zpochybnily. Ze správního spisu je zřejmé, že takto české finanční orgány nepostupovaly a o pořízení výpovědi daného svědka v souladu s daňovým řádem italskou stranu nepožádaly.*

Přitom, aniž by chtěl Nejvyšší správní soud spekulovat o obsahu italských předpisů týkajících se výsledku svědků v daňovém řízení, je zřejmé, že samotný dvoustranný právní rámec upravující mezinárodní spolupráci ve věcech daní mezi českými a italskými finančními orgány takové žádosti české strany nebrání, či spíše ji podporuje. Pro tuto spolupráci poskytuje právní základ vzájemná smlouva mezi oběma zeměmi o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.), přičemž na tento typ smluv odkazuje z české strany zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní....“

V dané věci žalobce navrhoval provedení svědecké výpovědi pana A. K., přičemž ani žalovaný nezpochybnil, že by tato svědecká výpověď mohla vést k objasnění věci, a tedy i ke správnému zjištění a stanovení daní. Žalovaný se tak měl pokusit postupovat cestou mezinárodní právní pomoci (dle novější terminologie mezinárodní spolupráce při správě daní) v souladu se zákonem č. 253/2000 Sb., potažmo zákonem č. 164/2013 Sb. (jímž byl zákon č. 253/2000 Sb. nahrazen) a požádat orgány jiného státu (patrně Uzbekistánu), aby výslech vedly dle českého d.ř. Teprve v případě, pokud by druhá strana s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítla, byl by žalovaný oprávněn použít jako důkaz informace týkající se mimo jiné výpovědi pana K., kterou by druhá strana pořídila

v souladu se svými vnitrostátními předpisy. Přitom, jak správně poukázal žalobce, pro takový postup by v případě, že by se pan K. nacházel na území Uzbekistánu, existoval dvoustranný právní rámec, a to konkrétně Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 28/2001 Sb.m.s.).

Žalovaný ve svém vyjádření oponoval této žalobní námitce, když odkázal na zákonem č. 164/2013 Sb. i zákonem č. 253/2000 Sb. předpokládaný formulář používaný pro mezinárodní dožádání a uvedl, že aby mohl žalovaný o mezinárodní spolupráci při správě daní požádat, musel by znát místo pobytu navrhovaného svědka v Uzbekistánu; tato informace mu ale nebyla známa, neboť mu ji žalobce při identifikaci navrhovaného svědka nesdělil; žalovaný proto nemohl provést výslech cestou mezinárodního dožádání.

Soud k tomu uvádí, že v § 6 odst. 3 d.ř. je stanovena následující základní zásada správy daní: *„Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“*

Žalovaný byl s ohledem na tuto základní zásadu správy daní povinen informovat žalobce o možnosti využití institutu mezinárodní spolupráce při správě daní s tím, že pokud žalovaný od žalobce potřeboval další údaje o osobě navrhovaného svědka, měl o tyto údaje žalobce jednoduše požádat. Ze spisu nevyplývá, že by se o to žalovaný, popř. správce daně jakkoliv pokusil, přičemž žalovaný to ostatně ve svém vyjádření k žalobě ani netvrdil. I kdyby žalobci nebyly k dispozici další údaje o osobě navrhovaného svědka, žalovanému bylo známo alespoň jméno, příjmení a datum narození dané osoby (trochu přesnější místo pobytu této osoby v Uzbekistánu lze navíc jednoduše zjistit i z výpisu z obchodního rejstříku jiné české obchodní společnosti, v níž tato osoba figuruje); žalovaný se tak měl pokusit využít institutu mezinárodní spolupráce při správě daní a požádat druhou stranu o provedení výslechu svědka alespoň s těmi údaji, jež mu byly dostupné. Tím, že žalovaný rezignoval na jakékoliv pokusy o využití institutu mezinárodní spolupráce při správě daní (jakož i na povinnost informovat žalobce o využití této možnosti a pokusit se od něj získat bližší kontaktní údaje navrhovaného svědka), došlo ze strany žalovaného k porušení základní zásady správy daní dle § 6 odst. 3 d.ř. I tuto žalobní námitku proto soud shledal důvodnou.

Podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Dané ustanovení nevyžaduje, aby takové porušení mělo za následek nezákonné rozhodnutí, nýbrž toliko postačí, že v důsledku této vady mohlo být nezákonné rozhodnutí vydáno. V projednávaném případě žalovaný nevyslechl dva svědky. V případě navrhovaného svědka A. K. se žalovaný o výslech, resp. o využití institutu mezinárodní právní pomoci ani nepokusil, přičemž se od žalobce ani nesnažil získat bližší údaje o této osobě. Tato pochybení přitom mohla mít vliv na výsledek řízení, a tedy i na výrok rozhodnutí žalovaného, neboť výslech těchto dvou svědků jednoznačně mohl přispět k objasnění věci a k vyvrácení správcem daně a žalovaným vznesených pochybností.

Z výše uvedených důvodů soud zrušil napadené rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s.r.s. Žalovaný se v dalším řízení pokusí vyslechnout svědky pana R. S. a pana A. K., přičemž nebude-li možné některého z nich vyslechnout na území České republiky, žalovaný se ve spolupráci se žalobcem pokusí využít institutu mezinárodní spolupráce při správě daní dle zákona č. 164/2013 Sb. Tyto nově provedené důkazy pak žalovaný zhodnotí spolu s veškerými dalšími důkazy v souladu s § 8 odst. 1 d.ř. při vydání svého nového rozhodnutí ve věci.

Žalobce v žalobě dále namítl, že žalovaný jej před vydáním rozhodnutí sice seznámil s hodnocením nově provedených důkazů, nikoliv však již se samotnými důkazy, čímž mělo dojít k porušení § 115 odst. 2 d.ř.

Podle § 115 odst. 2 d.ř. provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Povinnost žalovaného seznámit žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, neznamena, že žalovaný byl povinen zasílat každou jednotlivou listinu, jež byla provedena jako důkaz, žalobci (tento závěr ostatně ani nevyplývá z odborné literatury, kterou žalobce v žalobě citoval), nýbrž pouze to, že žalovaný uvede, které důkazy byly v odvolacím řízení provedeny, a dále jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu.

Tento závěr soudu potvrzuje odborná publikace BAXA, J.; Dráb, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011 (dostupná v ASPI), kde je k § 115 odst. 2 d.ř. mimo jiné uvedeno: *„Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech.“*

V seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, jež vydal žalovaný dne 4. 6. 2013 pod č.j. 15556/13/5000-14201-706462, jsou uvedeny konkrétní důkazy, jež byly provedeny v odvolacím řízení, jakož i jejich hodnocení ze strany žalovaného. Žalovaný tak plně dostal požadavkům stanoveným v § 115 odst. 2 d.ř. Soud podotýká, že na s. 9 tohoto seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 4. 6. 2013 je uvedeno, že pokud se žalobce bude chtít seznámit s obsahem jednotlivých důkazů a dalších písemností, může tak učinit v rámci jednání; za tímto účelem může kontaktovat oprávněnou úřední osobu žalovaného na uvedeném telefonním čísle. Žalovaný tedy umožnil žalobci seznámit se i s obsahem jednotlivých důkazů. Žalobce ovšem této možnosti nevyužil. S ohledem na shora uvedené soud neshledal tuto žalobní námitku důvodnou.

Žalobce dále namítal, že žalovaný mu nezaslal kopii předkládací zprávy do datové schránky, jak žalobce požadoval, přičemž žalovaný uvedl, že opis předkládací zprávy vydá jen při osobní návštěvě žalobce v sídle žalovaného jen v rámci fyzického nahlížení do spisu.

Podle § 113 odst. 3 d.ř. pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.

Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2014, č.j. 8 Afs 28/2013-44, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, čj. 45 Af 15/2012 – 29, na nějž v řízení před soudem poukazovali žalobce i žalovaný: „*Stěžovatel tak měl pouze právo na nahlížení do spisu dle § 66 a 67 d. ř., na něž ho odkázal finanční úřad, a to navíc jen za splnění podmínek § 66 odst. 3 d. ř. Na tomto právu nebyl nijak zkrácen. Pokud by stanovisko splňovalo podmínky § 66 odst. 3 d. ř., což by bylo na posouzení správce daně při uplatnění práva na nahlížení do spisu stěžovatelem, bylo by nezaslání stanoviska porušením zásad dobré správy, např. šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní, požadavku na spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně či vycházení osobám zúčastněným na správě daní vstříc tam, kde je to možné (§ 5 odst. 3 a 6 odst. 2 a 4 d. ř.). Vzhledem k tomu, že finanční úřad ani žalovaný stěžovateli právo na nahlížení do spisu neodepřeli, nedošlo k zásahu do práv stěžovatele. Za těchto okolností tedy možné porušení principů dobré správy nevede k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud se proto s hodnocením krajského soudu ztotožňuje.*“

Soud v projednávaném případě nevidí důvodu, proč by se měl od právního názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit. Soud má za to, že žalovanému nic nebránilo zaslat požadované stanovisko zpracované dle § 113 odst. 3 d.ř. do datové schránky právního zástupce žalobce, jestliže žalobce požadoval pouze tento jediný dokument (jeho požadavek na zaslání jednotlivých listin, které byly provedeny žalovaným jako důkazy, nebyl důvodný, viz výše), jeho požadavek vůči žalovanému nebyl nikterak šikanózní a navíc geografická vzdálenost mezi žalobcem, resp. jeho právním zástupcem (sídlo v Praze) a žalovaným (sídlo v Brně) skutečně nebyla zanedbatelná. Nezaslání stanoviska vypracovaného dle § 113 odst. 3 d.ř. (žalobcem i žalovaným označovaného jako předkládací zpráva) žalobci k jeho výslovné žádosti proto v projednávaném případě lze vnímat jako porušení zásad dobré správy, např. šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní, požadavku na spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně či vycházení osobám zúčastněným na správě daní vstříc tam, kde je to možné (§ 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 a odst. 4 d.ř.). Na druhou stranu však žalobce měl možnost se s tímto stanoviskem seznámit při nahlížení do spisu, na což ho žalovaný před vydáním rozhodnutí ostatně výslovně upozornil. Žalobci tedy nebylo odepřeno právo seznámit se se stanoviskem správce daně dle § 113 odst. 3 d.ř., a tedy nedošlo k zásahu do práv žalobce. Postupem žalovaného tudíž nedošlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces ani k založení nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Tato žalobní námitka proto není důvodná.

Podle žalobce žalovaný přičetl k tíži žalobce, že „peněžní prostředky zaslané z účtu daňového subjektu na účty společnosti Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. byly téměř vždy tentýž, případně následující den vybrány v hotovosti.“

Soud k tomu uvádí, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že tato otázka neměla vliv na rozhodnutí ve věci samé. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí a jak je ostatně uvedeno i výše, žalovaný měl pochybnosti o žalobcem uplatněných výdajích snižujících daňový základ již na základě nesouladu mezi datem uzavření smlouvy o spolupráci ze dne 14. 8. 2009 mezi společnostmi Agencia s.r.o. a žalobcem. Agencia s.r.o. měla na základě této smlouvy předat žalobci kontakt na společnost Asseco Solutions, a.s., a tudíž žalobce mohl zprostředkovat obchod mezi společnostmi Asseco Solutions, a.s. a společnostmi SOFTRONIC Praha, a.s.; tyto společnosti však měly mezi sebou uzavřenou rámcovou smlouvu na poskytování služeb již ze dne 15. 7. 2009. Žalovaný tak měl pochybnost, co bylo skutečným předmětem fakturace od společnosti Agencia s.r.o. žalobci. Je zřejmé, že tato skutečnost byla hlavním důvodem, proč byla žalobci doměřena daň, zrušena daňová ztráta a stanovena povinnost zaplatit penále.

Žalovaný uvedl pouze na okraj skutečnost, kterou zjistil správce daně během řízení, a sice že peněžní prostředky zaslané z účtu žalobce na účty společností Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. byly téměř vždy tentýž či následující den vybrán v hotovosti. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není pochyb o tom, že by žalovaný rozhodl stejně i v případě, kdyby se tyto události neodehrály, resp. nebyly zmíněny v odůvodnění. Nemůže proto obstát námitka žalobce, že mu je kladeno k tíži něco, co sám nemohl ovlivnit. Pokud jde o námitku žalobce, že žalovaný vědomě nevyslechl svědky S. a K., čímž znemožnil objasnění této skutečnosti, soud uvádí, že shora vyhověl námitkám žalobce o nevyslechnutí svědků S. a K., a proto v případě, že se v dalším řízení podaří výslech těchto svědků uskutečnit, žalobce bude moci i toto tvrzení správce daně učinit předmětem svých otázek na svědky.

S ohledem na shora uvedené soud neshledal tuto žalobní námitku důvodnou. Co se týče tvrzení žalobce, že nebyl seznámen s důkazem prokazujícím tuto skutečnost, v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, jež vydal žalovaný dne 4. 6. 2016 pod č.j. 15556/13/5000-14201-706462, je mimo jiné uvedeno: „Z odpovědi UniCredit Bank Czech Republic, a.s. č.j. 260376/11, u které měly společnosti Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. vedeny účty, zjistil správce daně, že peněžní prostředky zaslané z účtu daňového subjektu na účty společností Agencia s.r.o. a SPECTRANSSTAV s.r.o. byly téměř vždy tentýž, případně následující den vybrány v hotovosti.“ Žalovaný sice seznámil žalobce s existencí sdělení UniCredit Bank Czech Republic, a.s. č.j. 260376/11 a umožnil mu se k tomuto sdělení vyjádřit, toto sdělení se však soudu ve správním spise, jež mu zaslal žalovaný, nepodařilo dohledat. S ohledem na to, že tvrzené bankou zaslané sdělení nemělo žádný vliv na závěry žalovaného (což uvádí i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě), tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího řízení. Jelikož napadené rozhodnutí žalovaného ovšem bylo zrušeno z jiných důvodů (viz výše), žalovaný v dalším řízení zváží, zda je nezbytné shora uvedené tvrzení činit součástí odůvodnění svého rozhodnutí, a pokud ano, žalovaný zajistí, aby sdělení banky či

jakýkoliv jiný důkaz toto tvrzení prokazující byl součástí správního spisu a aby se s ním žalobce mohl seznámit a vyjádřit se k němu.

Z výše uvedených důvodů soud žalobě vyhověl, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a současně dle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť jednak tento postup předpokládá § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., jednak účastníci řízení k výzvě soudu v zákonem stanovené lhůtě dvou týdnů nevyslovili svůj nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání, a proto soud měl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s.ř.s. za to, že účastníci řízení s takovým projednáním věci souhlasí.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a úspěšnému žalobci přiznal jejich náhradu, a to za soudní poplatek zaplacený z podané žaloby ve výši 3.000 Kč a z podaného návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč a náklady na právní zastoupení žalobce výši 6.200 Kč za 2 úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby) po 3.100 Kč, 1.550 Kč (tj. ve výši jedné poloviny dle § 11 odst. 2 písm. a/ a odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) za jeden úkon právní služby (podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě) a související paušální poplatky v celkové výši 900 Kč (3 x 300 Kč) dle §§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., po zvýšení o 21% DPH ve výši 1.817 Kč (z částky 8.650 Kč). Náklady řízení tedy celkem činí částku ve výši 14.467 Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Praze dne 31. srpna 2017

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: J. V.