



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **Rekultiva Praha, s.r.o.**, sídlem Netínská 2656, Praha 9, zast. JUDr. Zuzanou Navrátilovou, advokátkou, sídlem Jeseniova 55, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6889/14/5000-14204-701858,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6889/14/5000-14204-701858, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15.342,- Kč k rukám JUDr. Zuzany Navrátilové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, jímž byl pro řízení před soudem nepodstatným způsobem změněn platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně I. stupně“), kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007. Žalobce věcně napadá pouze zjištění daňové kontroly týkající se žalobcem tvrzeného nákladu ve výši 899.210,- Kč za zprostředkování prodeje pozemků společností **TABERG SLOVAKIA, s.r.o.** (dále též „zprostředkovatel“ či „zprostředkovatelská společnost“).

Žalobce namítá vady řízení, jichž se měli správci daně dopustit při provádění

důkazů. Žalobce upozorňuje, že žalovaný měl v úmyslu provést v rámci odvolacího řízení výslech tří svědků. U svědka R. v. W. nebylo možné výslech provést, neboť se nacházel ve Švýcarsku a příslušná mezinárodní smlouva neumožňovala provedení dožádání; to však nemůže být žalobci přičítáno k tíži. Dále žalobce namítá, že mu nebylo umožněno účastnit se výslechu svědka L. D., který byl proveden maďarskými orgány v rámci mezinárodního dožádání. Konečně žalobce tvrdí, že výslech třetí potenciální svědkyně, K. P., nebyl proveden z důvodu přepjatého formalismu; uvedená svědkyně je totiž maďarské národnosti, a tedy své jméno používá též v maďarské verzi P. K. To ovšem nelze klást k tíži žalobce s tím, že uvedl nesprávné jméno svědkyně. Ačkoliv svědkyně P. nebyla zaměstnankyní zprostředkovatele, mohla dosvědčit, že sporné plnění skutečně proběhlo.

Dále je žalobce přesvědčen, že provedené důkazy byly nesprávně hodnoceny. Svědek D., jednatel společnosti HOLCIM, která byla kupcem pozemků, sice uvedl, že zprostředkovatelskou společnost vůbec nezná, avšak ve spise jsou založeny důkazy, ze kterých přesvědčivě vyplývá, že spolu obě společnosti jednaly. Za takové situace žalovaný pochybil, pokud bez dalšího svá skutková zjištění postavil na výpovědi svědka D. Žalovaný též zcela opomněl vzít v úvahu výpověď svědka RNDr. M. H., který byl zaměstnancem zprostředkovatele na Slovensku a spolupracoval se společností HOLCIM. Spolupráci mezi zprostředkovatelem a společností HOLCIM prokazují též příslušné faktury, které žalobce předložil a které byly společností HOLCIM proplaceny. Vztah mezi zprostředkovatelem a společností HOLCIM tedy nebyl fiktivní.

Žalobce má za to, že předložil relevantní dokumenty, které prokazují, že byl příjemcem služeb zprostředkovatele. Vzhledem k tomu, že sama zprostředkovatelská činnost byla z povahy věci vykonávána bez přítomnosti žalobce, po něm nelze žádat, aby předkládal důkazy o jejím průběhu. Měl-li žalovaný za to, že důkazy předložené žalobcem nesvědčí o skutečném stavu věcí, byl to on, kdo musel unést důkazní břemeno a žalobcova tvrzení vyvrátit.

V dodatečném vyjádření ze dne 21. 5. 2014 žalobce pouze odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která podporuje jeho žalobní tvrzení.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K tvrzeným pochybením týkajícím se svědeckých výpovědí uvedl, že nevyslechnutí svědka v. W. nepřičítal žalobci k tíži. V případě svědka D. má žalovaný za to, že právům žalobce bylo učiněno zadost, neboť maďarské orgány v dožádání vyzval, ať žalobce o termínu výslechu zpraví. Žalobce byl s obsahem výslechu seznámen a měl možnost se k němu vyjádřit; tehdy však nenamítal, že mu nebylo umožněno se výslechu zúčastnit. Pokud jde o výslech paní K. P., žalobce opakovaně na tuto osobu odkazoval jako na K. P., což není pouhá formální nesrovnalost. Daňové orgány Spojeného království byly požádány o výslech svědkyně pod jménem, které uváděl žalobce, a tedy ji nedohledaly.

Dále je žalovaný přesvědčen, že shromážděné důkazy zhodnotil řádně. Výpověď svědka D. nemohla být vyvrácena dalšími podklady, na něž odkázal žalobce, neboť tyto podklady se netýkaly konkrétního prodeje pozemků podle smlouvy, o níž se jedná v nyní projednávané věci. Ohledně K. P. dospěl žalovaný na základě informací poskytnutých slovenskými orgány k jednoznačnému závěru, že zaměstnankyní zprostředkovatelské společnosti nikdy nebyla. Dále žalovaný upozornil, že RNDr. H. byl jediným

zaměstnancem zprostředkovatelské společnosti, a zároveň jednatelem žalobce. Stěží si tedy lze představit, jak mohl provádět jakoukoliv skutečnou zprostředkovatelskou činnost. Tento závěr je podpořen i výpovědí svědka D., který uvedl, že se zprostředkovatelskou společností nikdy nejednal; skutečnost, že se nepodařilo vyslechnout dalšího svědka, s nímž zprostředkovatel údajně jednal, již na takto zjištěných skutkových závěrech nemohla nic změnit.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž rekapituloval svá žalobní tvrzení. Nad jejich rámec zdůraznil, že jeho jednatel RNDr. H. měl plné právo žít na Slovensku a tam pracovat jako zaměstnanec jiné společnosti. Pokud by svou činnost nevykázal jako činnost pro zprostředkovatelskou společnost, v důsledku by tím zkrátil daň na Slovensku. Žalobce i nadále setrval na tvrzení, že zprostředkovatelská činnost proběhla a byla řádně vyúčtována.

Ze správního spisu vyplývají následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Správce daně I. stupně zahájil dne 7. 9. 2010 s žalobcem daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009.

Dle zprávy o daňové kontrole č. j. 461756/11/009932109568 si žalobce neoprávněně zahrnul do nákladů za rok 2007 platbu zprostředkovatelské společnosti ve výši 899.210,- Kč dle faktury č. FP0710200 ze dne 7. 11. 2012. Ačkoliv žalobce prokázal, že se zprostředkovatelem uzavřel smlouvu o zprostředkování prodeje pozemků společnosti HOLCIM a že za vyfakturované služby skutečně zaplatil, nepodařilo se mu prokázat, že se zprostředkovatel na transakci skutečně podílel.

V rámci daňové kontroly byl proveden výslech svědka Z. R., který jako člen představenstva společnosti HOLCIM spolu s R. v. W. podepisoval kupní smlouvu. Svědek však uvedl, že se na vyjednávání transakce nepodílel, neboť vyjednávání měli na starosti R. van W. a J. K. Uvedl, že jednání zřejmě probíhala v Bratislavě. Společnost HOLCIM následně sdělila, že Jan K. u ní byl skutečně zaměstnán, avšak nepředložila žádné dokumenty, z nichž by vyplývalo, že se podílel na vyjednávání koupě pozemků od žalobce. Dále byl proveden výslech J. K., který v zásadě sdělil, že si nevybavuje, zda a v jaké míře se podílel na vyjednávání koupě pozemků od žalobce. Zprostředkovatelskou společnost zná, neboť pro společnost HOLCIM zajišťovala projektantkou činnost; ví, že za ni jednal jednatel žalobce RNDr. H. Nepamatuje si však, zda se zprostředkovatelská společnost podílela i na sporném prodeji pozemků od žalobce.

V závěru daňové kontroly správce daně I. stupně argumentoval, že zprostředkovatelská činnost při prodeji žalobcových pozemků nebyla prokázána. Vyslýchání svědci totiž nebyli schopni uvést žádné konkrétní informace o vyjednávání prodeje a zprostředkovatelskou společnost znali jen z doslechu. Přihlédnuto bylo i k okolnosti, že za žalobce a zprostředkovatele jednala jedna a tatáž osoba, a to RNDr. H.

Na základě závěrů daňové kontroly byla žalobci za rok 2007 dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 10. 2011, č. j. 465308/11/009512105918, doměřena daň z příjmů vyšší o 257.040,- Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

V rámci odvolacího řízení bylo provedeno několik mezinárodních dožádání. Prostřednictvím maďarské daňové správy byl vyslechnut svědek L. D.; v žádosti bylo uvedeno, že o termínu a místě výslechu má být vyrozuměna právní zástupkyně žalobce, avšak ze správního spisu nevyplývá, že by k tomu skutečně došlo. Svědek uvedl, že nebyl zaměstnancem slovenské společnosti HOLCIM, ale byl zaměstnán v jiných členech téhož koncernu. Dále svědek uvedl, že nezná žalobce ani společnosti TABERG SLOVAKIA ani TABERG PRAHA.

Dožádáním ze Spojeného království měla být vyslechnuta svědkyně K. P.; dle odpovědi na dožádání však na uvedené adrese osoba takového jména nebydlí. Žalovaný byl požádán, ať ohledně svědkyně poskytne další údaje, na základě nichž by mohla být identifikována, k čemuž ovšem nedošlo.

Konečně bylo provedeno dožádání na Slovensko, prostřednictvím něžž byly opatřeny podklady z účetnictví zprostředkovatele. Podstatným závěrem vyplývajícím z poskytnutých listin je skutečnost, že jediným zaměstnancem této společnosti v roce 2007 byl RNDr. M. H.

Po provedení dožádání byl žalobce seznámen s učiněnými zjištěními, k nimž se vyjádřil podáním ze dne 7. 3. 2014. Uvedl, že považuje za prokázané, že RNDr. H. byl skutečně v rozhodném období zaměstnancem zprostředkovatele, a zároveň nebyl zaměstnancem žalobce. Žalobce předložil též listinu nadepsanou čestné prohlášení, kde K. P., nar. ..., prohlašuje, že v letech 2005 až 2007 vykonávala pro zprostředkovatele činnost překladatelky do angličtiny a maďarštiny, při čemž se účastnila jednání mezi zprostředkovatelem a společností HOLCIM, které se týkalo prodeje pozemku v k. ú. Račice žalobcem. Dále žalobce předložil e-mailovou komunikaci mezi svědkem D. a zprostředkovatelskou společností jiné obchodní věci a též další podklady, z nichž vyplývaly obchodní vztahy mezi koncernem HOLCIM a zprostředkovatelem.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6889/14/5000-14204-701858, změnil napadený dodatečný platební výměr tak, že žalobci doměřil daň z příjmů za rok 2007 vyšší o 226.320,- Kč. Odvolací argumentaci ohledně zprostředkovatelské činnosti při prodeji pozemků v k. ú. Račice však nepřisvědčil. Z výpovědi svědka D. vyplynulo, že žalobce ani zprostředkovatelskou společnost nezná, což nemůže být popřeno podklady předloženými žalobcem, které se týkají jiných transakcí. Prohlášení K. P. žalovaný považoval za nedůvěryhodné, neboť z dokumentu není jednoznačné, kdo jej podepsal; nadto v průběhu předchozího řízení bylo používáno jméno K. P. Žalovaný též uvedl, že zprostředkovatel nemohl zprostředkovatelskou činnost vykonávat prostřednictvím jednatele žalobce RNDr. H., neboť zprostředkovatelskou činnost nemůže tatáž fyzická osoba vykonávat sama pro sebe.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. O věci bylo podle § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodnuto bez nařízení ústního jednání, poněvadž žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil v replice k vyjádření žalovaného a žalovaný po poučení nevyjádřil nesouhlas.

Vzhledem ke skutečnosti, že daň byla napadeným rozhodnutím pravomocně doměřena více než šest let po konci zdaňovacího období, považuje soud za vhodné nad rámec žalobních námitek stručně vyložit, jak posoudil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Otázkou prekluze se totiž soud musí zabývat vždy již z úřední povinnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

Tříletá lhůta pro vyměření daně měla původně dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) uplynout dne 31. 12. 2010. Dle § 47 odst. 2 téhož zákona však došlo k přerušení běhu lhůty dne 7. 9. 2010, kdy bylo žalobci oznámeno zahájení daňové kontroly a zároveň mu byla doručena výzva k prokázání konkrétních skutečností; další úkony učiněné v rámci daňové kontroly již opětovné přerušení lhůty nezpůsobily (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS, a ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, č. 634/2005 Sb. NSS). Lhůta následně měla uplynout tři roky od konce roku, v němž došlo k jejímu přerušení, tedy dne 31. 12. 2013.

V rámci odvolacího řízení však došlo ke stavení lhůty z důvodu mezinárodních dožádání, a to dle § 4 odst. 2 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve spojení s přechodným ustanovením § 32 odst. 1 věty druhé zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Ze správního spisu vyplývá, že v rozmezí od 25. 9. 2012 do 25. 6. 2013 a od 27. 3. 2013 do 30. 7. 2013 probíhala dožádání na Slovensku; ostatní mezinárodní dožádání se odehrála v průběhu těchto období. Prekluzivní lhůta se tedy stavěla od 25. 9. 2012 do 30. 7. 2013 a měla uplynout až dne 5. 11. 2014. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 3. 2014, a tedy lhůta pro stanovení daně překročena nebyla.

Soud proto přikročil k posouzení žalobních námitek. Nejprve posoudil, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné. Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je zatíženo takové rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které se nevypořádává se všemi odvolacími námitkami (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).

Nyní napadené rozhodnutí však nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný jednoznačně uvedl, které důkazy byly provedeny a jak byly vyhodnoceny, reagoval též na uplatněné odvolací námitky. Měl za prokázané, že zprostředkovatel vykazované služby žalobci neposkytl, a to zejména s ohledem na výslech svědka D., který žalobce ani zprostředkovatelskou společnost neznal. Dále žalovaný považoval za nedůvěryhodné prohlášení K. P., neboť se ji nepodařilo dohledat, nejednalo se o zaměstnankyni zprostředkovatele a původně ji žalobce označoval jiným jménem. Konečně měl žalovaný za to, že jednatel žalobce RNDr. H. nemohl fakticky provádět zprostředkovatelskou činnost sám pro sebe v roli zaměstnance zprostředkovatelské společnosti. Tyto závěry lze podrobit přezkumu.

Dále se soud zabýval zjištěným skutkovým stavem. Je třeba předeslat, že žalovaný své rozhodnutí založil výhradně na skutkovém závěru, že zprostředkovatelská činnost, jež byla zprostředkovateli žalobcem zaplacená, vůbec neproběhla. Žalovaný naopak v odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl, jak by takové plnění hodnotil právně, pokud by fakticky proběhlo. Soud však není oprávněn nahrazovat úvahu správního orgánu, a tedy

byl tedy povinen pouze posoudit, zda ob stojí skutková zjištění žalovaného, a nemohl provést právní hodnocení plnění, které žalobce uplatnil jako náklad na dosažení příjmů.

S žalovaným lze souhlasit, že podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání. Na druhou stranu však nelze důkazní břemeno daňového subjektu vnímat extenzivně a žádat po něm, aby prokazoval skutečnosti, jejichž prokázání není v jeho moci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS).

Mezi žalobcem a žalovaným je nesporné, že žalobce se zprostředkovatelem uzavřel smlouvu o zprostředkování prodeje předmětných pozemků. Je též nesporné, že tyto služby byly zprostředkovateli skutečně zaplacený a že k prodeji pozemků došlo. K prokázání průběhu samotné zprostředkovatelské činnosti žalobce navrhl řadu důkazů, a to zejména výsledk K. P. a zaměstnanců holdingu HOLCIM (kupce pozemků), kteří měli se zprostředkovatelskou společností jednat.

Nejprve se soud zabýval závěrem žalovaného, že zprostředkovatelská činnost fakticky nemohla proběhnout, neboť ji měl provádět jediný zaměstnanec zprostředkovatelské společnosti RNDr. H., který byl v téže době jednatelem žalobce. S tímto hodnocením se soud neztotožňuje. Z **hlediska skutkového** není *a priori* vyloučeno, aby RNDr. H. vykonával zprostředkovatelskou činnost pro žalobce jako zaměstnanec společnosti TABERG SLOVAKIA jejím jménem a na její účet. Žalobce a zprostředkovatel jsou odlišné právní subjekty, a je tedy možné, že jeden z nich vlastním jménem a na vlastní účet prováděl zprostředkovatelskou společnost pro druhého, a to bez ohledu na jejich personální propojení. Není pravdou, jak uvedl žalovaný, že by zprostředkování spočívalo pouze v předávání informací, které nemohl RNDr. H. předávat sám sobě. Zprostředkování mělo dle tvrzení žalobce spočívat i v jiné činnosti než předávání informací, a to zejména faktickém vedení jednání. Pokud RNDr. H. strávil touto činností určitý čas, který mu byl jako zaměstnanci zaplacen zprostředkovatelskou společností, lze dospět k závěru, že ke zprostředkování skutečně fakticky došlo tak, jak žalobce tvrdí.

Bylo prokázáno, že RNDr. H. zaměstnancem zprostředkovatelské společnosti skutečně byl, dostával od ní mzdu a že tato společnost vlastním jménem komunikovala se zástupci koncernu HOLCIM, byť v jiných obchodních věcech. Lze si představit, že by žalobce za takto provedenou zprostředkovatelskou činnost platil zprostředkovatelské společnosti, a to přesto, že zaměstnanec, který jednal jménem zprostředkovatelské společnosti, je zároveň jednatelem žalobce. Tvrzené plnění ze smlouvy nelze skutkově vyloučit vzhledem k odlišné právní identitě zájemce a zprostředkovatele. 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. 5)*“. Z citovaného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat, že šlo o účelně vynaložený výdaj tj. vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Účelnost takového výdaje se v nynější situaci personálně propojených osob jeví jako značně nevěrohodná, ale nelze, jak to učinil žalovaný, kategoricky odmítnout možnost uplatnění předmětného zdanitelného výdaje pouze úvahou, že činnost fakticky nemohla proběhnout, neboť ji měl provádět jediný zaměstnanec zprostředkovatelské společnosti RNDr. H., který byl v téže době jednatelem žalobce.

Takový závěr není prozatím podložen dostatečnými skutkovými zjištěními.

Jak bylo uvedeno samotné personální propojení zájemce a zprostředkovatele bez dalšího neodůvodňuje závěr o neproveditelnosti zprostředkování, kromě možnosti, že správce po doplnění dokazování dospěje k závěru, že výdaj nebyl účelně vynaloženým výdajem, může také dospět k závěru o zneužití daňového práva, o účelovém obcházení zákona, zejména pokud jednatelem a společníkem zájemce i zprostředkovatele a osobou fakticky realizující zprostředkování je tatáž fyzická osoba. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, lze vyslovit, že personální nebo kapitálové propojení mezi určitými osobami může, ale nemusí mít samo osobě daňové následky (s výjimkou zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména pak § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

V této souvislosti by také bylo možné uvažovat o aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle něž se při zjištění daňové povinnosti nevychází z účetnictví daňového subjektu, pokud došlo ke zkrácení daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2005, č. j. 5 Afs 12/2004-52, vyložil, že *„[k]rácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu – poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění správce daní zkontrolovat, prošetřit a postihovat i tuto formu „obchodního“ chování daňového poplatníka a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovému jednání postihovat.“* Žalovaný se však v nyní projednávané věci možnosti aplikace tohoto ustanovení vůbec nezabýval.

Lze tedy shrnout, že úvaha správce daně, že RNDr. H. nemohl zprostředkovatelskou činnost provádět sám pro sebe jako pro jednatele žalobce, by mohla odůvodňovat právní závěr, že náklad na zprostředkování nebyl účelně vynaloženým výdajem, anebo postrádal jiný ekonomický smysl, než daňové zvýhodnění žalobce, a proto jej nelze uznat jako náklad na dosažení příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů, neboť se jednalo o krácení daně. Takovou úvahu však žalovaný v napadeném rozhodnutí neprovedl.

Dále bylo třeba posoudit vypovídající hodnotu výsledku svědka L. D., který měl při zprostředkovaném prodeji pozemků zastupovat kupce. Z procesního hlediska lze přisvědčit žalovanému, že není samo o sobě nezhojitelnou vadou řízení, pokud žalobci nebylo umožněno zúčastnit se výsledku tohoto svědka provedeného v rámci mezinárodního dožádání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, český orgán má při dožádání požádat dožádaný orgán, aby umožnil účast daňového subjektu na výsledku. Pokud účast daňového subjektu umožněna není, ovlivňuje to výpovědní hodnotu provedeného výsledku, avšak získaná svědecká výpověď není procesně nepoužitelná jako důkaz.

V nyní projednávané věci byl maďarský dožádaný orgán vyzván, aby umožnil účast

právní zástupkyně žalobce na výslechu, avšak maďarský orgán tento pokyn nesplnil a ani se k němu nijak nevyjádřil. Lze tedy konstatovat, že český správce daně sice učinil vše, co bylo v jeho moci, aby žalobci zajistil možnost výslechu se zúčastnit, avšak žalobce přesto tuto možnost nedostal. Za takových okolností měl být žalovaný zvláště vstřícný k tvrzením žalobce, kterými se pokusil svědeckou výpověď zpochybnit.

Žalobce doložil e-mailovou komunikaci mezi L. D. a RNDr. H., z níž jednoznačně vyplývá, že RNDr. H. jednal jako zástupce zprostředkovatelské společnosti TABERG SLOVAKIA. Ačkoliv se tato e-mailová komunikace netýkala nyní projednávané věci, bylo jí prokázáno, že svědek D. společnost TABERG SLOVAKIA znal, neboť s ní jednal. Tím bylo zpochybněno jeho tvrzení, že tuto společnost vůbec nezná. Žalovaný měl následně tuto svědeckou výpověď vyhodnotit jako nevěrohodnou a neměl na ní zakládat závěr, že společnost TABERG SLOVAKIA zprostředkovatelskou činnost neprovedla.

Žalobci nelze klást k tíži ani to, že se z právních důvodů nepodařilo vyslechnout dalšího zástupce koncernu HOLCIM R. v. W. pobývajícího ve Švýcarsku. Žalovaný v rozhodnutí zcela nepodloženě uvedl domněnku, že by svědek, jehož se nepodařilo vyslechnout, potvrdil výpověď svědka D. Pokud se svědka nepodařilo vyslechnout z důvodů, které byly zjevně nezávislé na vůli žalobce, neměl žalovaný existenci tohoto svědka při svém rozhodování vůbec brát v úvahu. Jeho domněnky ohledně případné výpovědi svědka totiž neměly žádnou oporu ve spise, a tedy ani nemohly být žalobcem účinně vyvráceny.

Za vadný lze považovat též způsob, jakým bylo přistoupeno k výslechu a písemnému prohlášení K. P. Je pravdou, že žalobce původně uváděl, že tato osoba měla v rámci zprostředkovatelské společnosti prodej pozemků na starosti, avšak později z jejího prohlášení vyplynulo, že se na nich podílela jen jako tlumočnice. Je též pravdou, že písemné prohlášení, které není podepsáno úředně ověřeným podpisem, příliš důvěryhodné není. Podstatné ovšem je, že žalobce poukázal na osobu, jež byla potenciálně schopna a ochotna dosvědčit reálnost zprostředkovatelské činnosti provedené pro žalobce společností TABERG SLOVAKIA, a tuto osobu dostatečně identifikoval ještě před skončením řízení.

Žalovaný se však opětovně K. P., žijící dle písemného prohlášení ve Spojeném království, nepokusil vyslechnout, byť k tomu měl příležitost. Předtím, než žalobce předložil její písemné prohlášení, byly britské orgány daňové správy požádány o výslech osoby jménem P. K., která však na uvedené adrese nebyla evidována. Dožádaný orgán však ve své odpovědi výslovně uvedl, že pokud mu budou poskytnuty další údaje, zejména datum narození, pokusí se svědkyni dohledat. Datum narození a odlišný přepis jména svědkyně jednoznačně vyplynuly z následného vyjádření žalobce a připojeného písemného prohlášení. Za takových okolností se měl žalovaný opětovně obrátit na britskou daňovou správu s upřesněným dožádáním. Výslech svědkyně P. by totiž mohl představovat rozhodující důkaz, který by podpořil, anebo naopak vyvrátil žalobcova tvrzení.

S žalovaným nelze souhlasit, že výslech této svědkyně by nebylo nutné provádět z důvodu předchozích rozporných tvrzení žalobce. Je pravdou, že žalobce původně svědkyni označoval maďarským přepisem jejího jména a tvrdil, že měla zprostředkování na starosti. Uvádění různých přepisů jména nelze automaticky klást za vinu žalobci, neboť je zjevné, že navrhovaná svědkyně je Slovenkou maďarské národnosti. Pakliže navíc působila

jako tlumočnice do maďarštiny, lze si představit, že používala slovenský i maďarský přepis svého jména. Podstatné však je, že ještě před skončením odvolacího řízení žalobce svá tvrzení upřesnil a identifikaci navrhované svědkyně vyjasnil, na což měl žalovaný řádně reagovat pokračováním v dokazování. Žalovaný se měl buď pokusit svědkyni opakovaně vyslechnout prostřednictvím dožádání, anebo vzít v úvahu její písemné prohlášení předložené žalobcem. Pokud se však o výsledcích nepokusil, a zároveň písemné prohlášení označil za nedostatečné, nezjistil skutkový stav dostatečně.

Lze tedy shrnout, že skutkový závěr žalovaného, dle něž zprostředkování prodeje pozemků společností TABERG SLOVAKIA vůbec neproběhlo, nemá oporu ve shromážděných důkazech. Žalobce předložil důkazní prostředky, které v souvislosti s touto transakcí mohl mít k dispozici, a navrhl provedení dalších důkazů, které si měl opatřit žalovaný. Z výpovědí navržených svědků, které provedeny byly, jednoznačně nevyplývá, že by zprostředkování neproběhlo, neboť věrohodnost výpovědi svědka D. byla žalobcem účinně zpochybněna, svědek R. uvedl, že se na transakci fakticky nepodílel, a svědek K. uvedl, že si na zapojení společnosti TABERG SLOVAKIA výslovně nepamatuje, ale nevyloučil jej. Naopak výslech svědkyně P., který mohl žalobceva tvrzení potvrdit, nebyl proveden, a to vinou žalovaného, nikoliv žalobce. Pokud za takových okolností žalovaný neprováděl další dokazování, měl se v pochybnostech přiklonit ke skutkovým tvrzením žalobce, a tedy považovat uplatněný náklad v podobě výdajů na zprostředkovatelskou činnost za uskutečněný. Neučinil-li tak, postavil své rozhodnutí na skutkovém stavu, který nemá oporu ve spise, což je důvod ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

V dalším řízení bude namístě, aby žalovaný provedl nejen skutkové, ale na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu též právní posouzení věci. Zjištění, že zprostředkování prodeje pozemků skutečně proběhlo, totiž ještě neznamená, že sporný výdaj žalobce lze skutečně uplatnit jako účelný náklad na dosažení příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za situace, kdy bylo prokázáno, že jediný společník žalobce byl v roce 2007 zároveň jediným společníkem zprostředkovatelské společnosti a navíc jejím jediným zaměstnancem, je otázkou, zda mělo zprostředkování jakýkoliv ekonomický smysl. Přičemž skutečnost, že zprostředkovatelská služba byla zaplacená popřípadě i fakticky provedena, a v tom lze souhlasit se žalovaným nemusí prokazovat, že výdaj za zprostředkování byl do daňově uznatelných nákladů uplaněn v souladu se zákonem. Za této situace bylo potřebné zjistit, zda mohla mít jeho zprostředkovatelská činnost RNDr. H. přidanou hodnotu oproti situaci, kdy by vyjednával službu přímo za žalobce. Pokud by se ukázalo, že takové uspořádání vztahů mezi žalobcem a společností TABERG SLOVAKIA žádný rozumný ekonomický smysl kromě daňového zvýhodnění žalobce mít nemohlo, jednalo by se o postup směřující ke krácení daně ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a bylo by namístě daň opětovně doměřit.

Pakliže žalovaný dospěje k závěru, že zprostředkování prodeje pozemků mohlo mít z hlediska žalobce nějaký rozumný účel, bude nutné opětovně zhodnotit, zda ke zprostředkování skutečně došlo. Jak výše uvedeno, za současného důkazního stavu je nutné se přiklonit k tomu, že transakce proběhla tak, jak tvrdí žalobce. Pokud by chtěl žalovaný opětovně své rozhodnutí založit na zjištění, že transakce neproběhla, musel by si opatřit další důkazy; jako nezbytný se jeví především výslech navržené svědkyně K. P.

Soud tedy z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť bylo založeno na skutkovém stavu, který neměl ve shromážděných důkazech oporu. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna advokáta za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. Dle ustanovení § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3.100,- Kč ($3 \times 3.100 = 9.300$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokáta tak celkem činí 10.200,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12.342,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy žalobci vznikly náklady ve výši 15.342,- Kč.

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 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 30. srpna 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková