



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci žalobce **IMPEXTA 3000 Ostrava, spol. s r. o.**, se sídlem Soukenická 877/9, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava, zastoupeného JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem se sídlem Puchmajerova 7, Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2014 č. j. 34139/14/5200-11434-706502, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 34139/14/5200-11434-706502 ze dne 18. 12. 2014 **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 17.600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Jařabáče, advokáta se sídlem Sadová 1585/7, Ostrava.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba a žalobní body.

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 18. 2. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 34139/14/5200-11434-706502 z 18. 12. 2014, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013 č. j. 2936786/13/3201-24801-800167 a z téhož dne č. j. 2936946/13/3201-24801-800167, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 16.279.200 Kč a za zdaňovací období 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 8.048.000 Kč.

Žalobce namítl nepřezkoumatelnost postupu žalovaného (**bod 1.**), kdy bez odůvodnění změnil právní kvalifikaci, na základě které byla žalobci daň doměřena. Správce daně provedl za předmětná daňová období daňovou kontrolu a uzavřel, že obchodní transakce, ve kterých žalobce uplatnil náklady na koupi automobilů od společnosti MotorsTech Import Company s. r. o. (dále jen „MotorsTech“) a Lundinem trade s. r. o. (dříve Dinemlun trade s. r. o., dále jen „Dinemlun“) jsou zatíženy daňovým podvodem na DPH, přičemž žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se daňového podvodu účastní. Žalovaný naopak rozhodnutí založil na nesplnění povinnosti důkazní k těmto obchodům. Podle žalobce tak učinil z důvodu přenesení důkazní povinnosti; v případě daňového podvodu je totiž povinen tento prokázat žalovaný, resp. správce daně, z důvodu změny právní kvalifikace však důkazní břemeno tížilo žalobce, který byl povinen prokázat svá daňová tvrzení, což podle žalovaného neučinil, a proto mu byla daň doměřena. Svou úvahu, která jej ke změně právního názoru vedla, nijak neodůvodnil. Pokud žalovaný neseznámil žalobce s důvody změny právního názoru, měl rozhodnutí správce daně zrušit.

Dále měl žalovaný porušit dvojinstančnost daňového řízení (**bod 2.**). Žalovaný porušil povinnost vyplývající z ustanovení § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného (dále jen „daňový řád“), neboť žalobce před rozhodnutím o odvolání sice formálně seznámil s výsledky daňového řízení a se změnou právní kvalifikace, fakticky tak však neučinil, neseznámil žalobce se správní úvahou vztahující se k hodnocení listinných důkazních prostředků a v odvolacím řízení poskytnuté výpovědi svědka Ing. K., ke které pouze uvedl, že tato svědecká výpověď nepřinesla nové skutečnosti, což není pravdou. Žalobce se proto nemohl k zjištěnému skutkovému stavu vyjádřit, nemohl se vyjádřit ani k změně právní kvalifikace, neboť ji žalovaný neodůvodnil, nemohl navrhnout provedení dalších důkazních prostředků a žalovaný v důsledku toho žalobce poškodil na jeho právech, když odvolání zamítl.

Další žalobní námitky žalobce se týkají hodnocení důkazních prostředků a nehodnocení některých důkazů (**bod 3.**). Žalovaný nesprávně posoudil jako formální doklady list vlastnictví, Bill of lading (náložní list), daňový výměr o dovozních odvodech (EZA), výpisy z běžného účtu, důkazní prostředky získané v rámci

mezinárodního dožádání a další listinné důkazní prostředky, a to proto, aby je nemusel hodnotit. Některé listinné důkazy nehodnotil – kopie občanských průkazů, rozhodnutí kanadských a německých orgánů o přechodu vlastnických práv k jednotlivým motorovým vozidlům, listinné důkazy k obchodní činnosti společnosti MotorsTech a Dinemlun, rozhodnutí č. j. 5781/12-1301-804127 z 19. 10. 2012 a listinný důkaz od společnosti FICO ve věci evidence plateb od společnosti Dinemlun, který je součástí protokolu č. j. 2979540/14/2111-05403-208977 z 11. 6. 2014. Dále jako důkaz použil písemnost č. j. PH-1739/PS-1/07 z 21. 2. 2007, vyjádření celního úřadu, které není doloženo důkazními prostředky a dále neobstaral překlad přílohy získané v rámci mezinárodního dožádání z německého jazyka do českého jazyka.

Žalobce vznesl námitky rovněž k hodnocení svědeckých výpovědí a námitku neprovedení navrženého svědeckého výsledku (**bod 4.**).

Žalovaný a správce daně chybně hodnotili výpovědi osob oprávněných jednat za společnosti MotorsTech a Dinemlun, paní Ž. D., pana J. V., a pana M. S. Žalovaný neuvedl, proč prakticky bezvýhradně uvěřil jejich tvrzení, že s žalobcem neobchodovali, ačkoliv jejich výpovědi jsou v rozporu nejen s listinnými důkazy, ale i s výpovědi dalších svědků, jsou vnitřně rozporuplné a zájem těchto svědků je v přímém rozporu se zájmy žalobce. Žalovaný nepřihlédl k tomu, že svědci se mohli záměrně snažit přinejmenším bagatelizovat svou účast na předmětných obchodech hraním role tzv. bílého koně, ačkoliv ve skutečnosti mohlo být její osobní zapojení do předmětných obchodů podstatnější. Úspěch žalobce znamená závěr o úmyslném porušování zákona ze strany těchto svědků, byli tak motivováni přispět k pro žalobce nepříznivému závěru v maximálně míře.

Zejména však žalobce nesouhlasil s bezdůvodným neprovedením výsledku žalobcem navrženého svědka M. K., který věděl podrobnosti o obchodních transakcích mezi společnostmi TYGR CENTRUM a.s. a TYGR CENTRUM Praha s.r.o., vykonávající dopravu a manipulaci se zbožím, s nakládkou v celním skladu a vykládkou v České republice, konkrétně u společností MotorsTech a Dinemlun, což je sporná část obchodního řetězce. Přestože žalobce jeho výsledek navrhl a potřeba jeho výsledku vyplynula ze svědecké výpovědi Ing. J.K., žalovaný ji bezdůvodně odmítl provést.

Žalobce dále namítl nekompletnost spisu a nevyřízení podnětu k prošetření stížnosti proti rozsahu nahlížení do spisu (**bod 5.**). Žalovaný nedovolil žalobci nahlédnout do neveřejné vyhledávací části spisu s tím, že zde nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce, s čímž žalobce nesouhlasil.

Dále žalobce namítl, že žalovaný neoprávněně neuznal náklady na pořízení zboží, když jediným důvodem pro neuznání těchto nákladů je ta skutečnost, že zboží nebylo dodáno deklarovanými dodavateli (**bod 6.**). Za situace, kdy žalobce prokázal, a žalovaný toto nezpochybňuje, že výdaje na pořízení zboží byly skutečně vynaloženy, že mezi výdaji na pořízení zboží a dosaženými příjmy je přímá příčinná souvislost, že výdaje byly vynaloženy v příslušném zdaňovacím období a jsou současně náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o dani z příjmů), nemůže být důvodem pro neuznání nákladů jenom to, že se nepodařilo prokázat, že výdaje byly vynaloženy konkrétnímu dodavateli; žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 21. 9. 2007

č. j. 5 Afs 148/2006 - 56, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31 z 26. 9. 2014 a nález Ústavního soudu z 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/04.

Nakonec žalobce namítl, že žalovaný nezákonným způsobem prodloužil prekluzivní lhůtu vyplývající z ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, když rozhodnutí bylo žalobci doručeno 4 dny před ukončením této lhůty. Podle žalobce se jedná o úkon nepodložený a pouze účelově provedený; žalobce namítl rovněž výpočet prekluzivní lhůty (**bod 7**).

II. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že na základě daňové kontroly, která byla za zdaňovací období roku 2008 a 2009 zahájena dne 11. 10. 2010, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob, neboť žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí šetřených částek do základu daně v příslušném zdaňovacím období. Žalobce tak postupoval v rozporu s ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., účinného vždy pro příslušné daňové období (dále jen zákon o daních z příjmů), neboť neprokázal výši předmětných nákladů. Ke stejnému závěru dospěl žalovaný. Není tedy pravdou, že by správce daně postup žalobce posoudil jako daňový podvod; takový závěr nevyplývá ani ze zprávy o daňové kontrole.

Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by porušil dvojinstančnost správního řízení. Žalovaný seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se skutečnostmi a důkazy, které byly zjištěny v rámci doplnění odvolacího řízení a v samotném rozhodnutí se vypořádal s odvolacími důvody, což je postup v souladu s ustanovení § 115 odst. 2, § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Odvolací řízení tak nebylo pouze formální.

Žalovaný i správce daně se vypořádali se všemi listinnými důkazy a rovněž tak hodnotili svědecké výpovědi, včetně výpovědi paní Ž. D., J. V. a M. S., ve vztahu k ostatním zjištěním a důkazním prostředkům. Co se týče neprovedené svědecké výpovědi, v tomto směru žalovaný odkázal na své rozhodnutí a doplnil pouze, že nemá povinnost provést veškeré navrhované důkazy, pokud však některý neprovede, je povinen to odůvodnit, což se stalo. Nesouhlasil ani s tím, že by v rámci odvolacího řízení vycházel z výpovědi Ing. J. K., při jehož výsledku se správce daně dopustil procesních nedostatků, což bylo zhojeno zopakováním této svědecké výpovědi v odvolacím řízení; žalovaný vycházel právě z této zopakované výpovědi.

Žalovaný uvedl, že spis je kompletní, žalobce měl právo do něj nahlédnout a v důsledku vedení daňového spisu a členění na veřejnou a neveřejnou část nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech. Se stížnostmi z 25. 9. 2014 i 20. 11. 2014 se žalovaný vypořádal.

Žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil všechny důkazní prostředky a uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a z tohoto důvodu nebylo možné žalobcem uplatněné náklady uznat jako náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Rovněž poukázal na to, že prekluzivní lhůta do skončení správního řízení neuplynula a daň tedy byla doměřena včas.

III. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě do dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně na základě daňové kontroly zahájené dne 11. 10. 2010 rozhodl dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ze dne 17. 12. 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období o 16.272.900 Kč vyšší a současně bylo žalobci vyměřeno penále ve výši 3.254.580 Kč, a za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 z téhož dne, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období o 8.048.000 Kč vyšší a současně bylo žalobci vyměřeno penále ve výši 1.609.600 Kč. O daňové kontrole byla zpracována zpráva o č. 203/2013, z níž vyplývá, že žalobce deklaroval obchodní činnost – nákup vozidel mimo jiné od společnosti Dinemlun a MotorsTech, k obchodní spolupráci za rok 2008 předložil celkem 40 ks přijatých faktur od společnosti Dinemlun, 28 přijatých faktur od společnosti MotorsTech a za rok 2009 37 přijatých faktur od společnosti Dinemlun, které správce daně vyloučil z daňových nákladů, neboť žalobce neprokázal jejich výši. Společnosti Dinemlun a MotorsTech byly podle správce daně do obchodního řetězce, kdy vozidla byla žalobci dodávána z USA či Kanady od společnosti Atlantic Auto Performance Ltd., Kanada (dále jen „společnost Atlantic“), vsunuty pouze formálně a dokladově za účelem jednak možnosti uplatnit na daňových nákladech částky za pořízení vozidel a jednak možnosti získat nárok na odpočet DPH z dokladů formálně vystavených těmito společnostmi, aniž by tyto prováděly jakoukoliv činnost. Proto správce daně zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a žalobci doměřil daň jednotlivými daňovými výměry.

Proti těmto daňovým výměrům podal žalobce odvolání, které se částečně shoduje s žalobními body. Žalobce správci daně vytýkal zejména nepředložení všech důkazních prostředků, neseznámení s výsledky kontrolního zjištění, rozporuplnost rozhodnutí správce daně, nesouhlasil s posouzením v podstatě všech obchodních transakcí jako formálních aktů, nezohlednění toho, že daňové povinnosti porušovaly společnosti Dinemlun a MotorsTech, nikoliv žalobce, a to zejména fyzické osoby V., S. a D., nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí, kdy svědci V. a S. a D. jsou nevěrohodní, neboť byli ovlivněni obavou před případným trestním stíháním za porušení zákonných povinností ve vztahu k vedení společnosti Dinemlun a MotorsTech. Správce daně nehodnotil výpověď těchto svědků ve vztahu k ostatním zjištěním, zejména ve vztahu k předloženým listinným důkazům, ale i ke svědeckým výpovědím, zejména výpovědi svědka A. J. Některé listinné důkazy správce daně nehodnotil vůbec. Žalobce nesouhlasil ani s posouzením výpisy z účtů k jednotlivým dokladům a dohodnutého způsobu úhrady.

Namítl, že nebyl řádně seznámen s konáním svědecké výpovědi Ing. K. a že nebyla řádně vyřízena jeho stížnost. Dále vznesl námitky k hodnocení důkazů a k závěrům, které správce daně dovodil z homologace vozu před tím, než tyto byly dovezeny.

Žalovaný poté, co zopakoval výpověď Ing. K., tentokrát za účasti žalobce, seznámil v písemnosti č. j. 25950/14/500-14204-706502, „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva vyjádření se k nim z 6. 10. 2014“, žalobce se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Poté rozhodl napadeným rozhodnutím, ve kterém se se všemi námitkami vypořádal.

Dále ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 25. 9. 2014 u správce daně stížnost evidovanou pod č. j. 2825730/14, jejíž prošetření správce daně provedl a žalobce vyrozuměl dne 20. 11. 2014, č. j. 3115186/14/3201-00030-809544; následně žalobce požádal žalovaného dne 5. 12. 2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, když nesouhlasil zejména s vedením spisu v tom smyslu, že mu správce daně zamlčel existenci neveřejné části spisu a neprokázal tak úplnost a správnost vedení spisu. Žalovaný žádost žalobce posoudil podle § 261 odst. 6 daňového řádu a uzavřel, že předmětná stížnost byla správcem daně posouzena nesprávně jako přípustný procesní institut, neboť žalobce nebyl v souladu s § 261 odst. 1 daňového řádu oprávněn podat v dané věci stížnost; stížnost měla být posouzena jako nepřípustná pro nesplnění podmínka subsidiarity, když daňový zákon poskytoval jiný prostředek ochrany, a to odvolání. Správce daně se však uplatněnými námitkami zabýval, a to řádně a v zákonné 60 denní lhůtě, čímž práva žalobce nijak nepoškodil. Žalovaný proto dne 5. 2. 2015 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti shledal nedůvodnou; vyrozumění doručil zástupci žalobce dne 15. 2. 2015.

Žalobce dále podal dne 17. 12. 2014 u žalovaného podání, které žalovaný vyhodnotil jako stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu na postup Odvolacího finančního ředitelství, a kterou žalovaný shledal částečně důvodnou a podle § 261 odst. 5 daňového řádu přijal nezbytné opatření k nápravě – vyřízení stížnosti proti postupu Odvolacího finančního ředitelství nejpozději v termínu do 15. 3. 2015.

K jednotlivým žalobním bodům krajský soud uvádí následující:

Žalobní bod č. 1, neodůvodněná změna právního názoru.

Žalobce tvrdil, že žalovaný upustil od posouzení věci jako zneužití práva či daňový podvod, jak věc posuzoval správce daně, a to aniž by sdělil důvody této změny.

Ze zprávy o daňové kontrole č. 203/13 vyplývá, že správce daně tuto daňovou kontrolu prováděl jednak za účelem posouzení daně z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009 a také k posouzení přiznané daně z přidané hodnoty. Závěr správce daně k dani z příjmů právnických osob zní, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nákladů na pořízení předmětných vozidel na základě faktur přijatých v roce 2008 a 2009, na níž jsou jako dodavatel uvedeny společnosti Dinemlun a MotorsTech, a to navzdory třem výzvám, které mu správce daně dal. Je pravdou, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně uzavřel, že dodávky vozidel, kdy vozidla byla dodána řetězcí z USA či Kanady od společnosti Atlantic daňovému subjektu,

byly zatíženy podvodem na DPH. Tento závěr se ovšem týká kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2008 a 2009, nikoliv daně z příjmů právnických osob za shodná období. Žalobní námitka je tedy nedůvodná, neboť žalovaný nezměnil právní posouzení věci správcem daně, naopak, žalovaný i správce daně věc posuzovaly shodně jako nesplnění povinnosti důkazní k uplatněným výdajům za předmětná zdaňovací období.

Žalobní bod č. 2, porušení dvojinstančnosti řízení.

Žalobce dále namítal, že odvolací řízení se nesprávným postupem žalovaného při seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí o odvolání stalo jednoinstančním.

Podle ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu, daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka, klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Ze správního spisu vyplývá, že Ing. J. K. byl vyslechnut jako svědek dne 28. 1. 2013 správcem daně, nicméně žalobce jako daňový subjekt nebyl vyrozuměn řádným způsobem o termínu konání svědecké výpovědi a žalobce se výsledku svědka neúčastnil (viz protokol o výsledku svědka č. j. 231387/13/2107-05404-201540 z 28. 1. 2013, strana 1 a 2 protokolu). K odvolání žalobce žalovaný uzavřel, že výslech svědka Ing. J. K. musí být zopakován při dodržení procesních práv žalobce, a proto požádal správce daně, nechť svědka Ing. J. K. vyslechne znovu a žalobce s konáním výsledku svědka řádně seznámí. Výslech Ing. J. K. byl proveden dne 11. 6. 2014, zástupce žalobce byl přítomen (viz dožádání žalovaného správce daně z 25. 4. 2014 č. j. 1772068/14/3201-05401-83632 a protokol o výsledku svědka ze dne 11. 6. 2014 č. j. 2979540/14/2111-05403208977.)

Z listiny „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a z výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ z 6. 10. 2014 však vyplývá, že žalovaný svá skutková zjištění učinil z první výpovědi Ing. K. z 28. 1. 2013, tedy z výpovědi, která byla učiněna v rozporu s citovaným ustanovením § 96 odst. 4 daňového řádu (viz strana 5 seznámení, odst. 3, ze které vyplývá, že žalovaný sděluje žalobci, že „Ing. J. K. do protokolu o svědecké výpovědi dne 28. 1. 2013 č. j. 231387/13/2107-05404-201540, uvedl, že ... Dále žalovaný na straně 7 odkazuje na výpověď Ing. K. o tom, že společnosti TYGR CENTRUM a TYGR CENTRUM PRAHA pro společnosti Dinemlun a MotorsTech zajišťovali celní odbavení, manipulaci a přepravu. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný v „Seznámení“ hodnotil pouze původní výpověď Ing. K. z 28. 1. 2013 a nezabýval se výpovědí Ing. K. z 11. 6. 2014, neboť na první výpověď přímo odkázal; nadto, při porovnání obou výpovědí je zřejmé, že Ing. K. v původní výpovědi nevyklučoval, že by celní odbavení společnosti TYGR CENTRUM a TYGR CENTRUM PRAHA prováděli, naopak v nové výpovědi výslovně uvádí, že celní odbavení neprováděli, žalovaný přitom v „Seznámení“ celní odbavení jako činnost těmito subjekty vykonávanou výslovně zmiňuje.

Rovněž tak z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že při hodnocení důkazů žalovaný hodnotí výpověď Ing. K. z 28. 1. 2013, nikoliv z 11. 6. 2014, čemuž nasvědčuje to, že na straně 20 napadeného rozhodnutí, druhý odstavec shora uvádí, že žádná z vyslechnutých osob, mezi kterými je uveden i Ing. K., neuvedla, že by pan M. K. mohl mít informace o obchodních transakcích, a proto jeho výpověď žalovaný hodnotil jako nadbytečnou. Tento závěr je ovšem v rozporu s údaji, které uvedl Ing. J. K. právě ve výpovědi z 11. 6. 2014, kdy M. K. zmiňuje jako osobu nejvíce zasvěcenou (viz strana 10 protokolu č. j. 2979540/14/2111-05403-208977).

Podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které prokazují a umožní, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

Žalovaný v odvolacím řízení provedl dokazování, nicméně žalobce jako odvolatele před rozhodnutím o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které ke prokazují, neseznámil, neboť provedený důkaz – svědeckou výpověď Ing. K. - nehodnotil. Za této situace postupoval v rozporu s ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu a dopustil se tak vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí věci. Žalobní námitka žalobce je tak důvodná (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 88/2008 - 65 z 5. 11. 2008).

Žalobní bod č. 3., hodnocení listinných důkazních prostředků a nehodnocení některých důkazů.

Žalobce namítl, že žalovaný listinné důkazy chybně posuzoval jako formální doklady, ačkoliv se o daňové doklady nejedná, ale jedná se o důkazní prostředky.

Žalovaný k této námitce odkázal na své rozhodnutí. Z rozhodnutí vyplývá (strana 23), že žalovaný se ztotožnil s hodnocením správce daně listin daňový výměr o dovozních odvodech (EZA), Bill of lading, listy vlastnictví, faktury od společnosti Fiskalvertreter a doklady za přepravu z USA a Kanady jako formálních dokladů nepotvrzujících nabytí vlastnictví předmětných vozidel společnosti Dinemlun a MotorsTech. Plné moci byly rovněž posouzeny jako formální doklad, neboť nebyly zjištěny takové skutečnosti, na základě kterých lze konstatovat, že vozidla nebyla žalobci dodána společností Dinemlun a MotorsTech. Dále žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že německá daňová správa sdělila, že společnost Fiskalvertreter (FICO) byla zmocněna společností TYGR CENTRUM k celnímu odbavení, v příloze se nacházejí plné moci od dvou společností Lundinem a MotorsTech pro TYGR CENTRUM a kopie občanských průkazů majitelů těchto firem, avšak vzhledem k tomu, že doklady, ze kterých vycházela německá daňová správa a které byly předloženy společností TYGR CENTRUM, nebyly originály, správce daně ověřil průběh obchodních transakcí u svědků B. a K., kteří však realizaci obchodních transakcí, jak byla deklarována, nepotvrdili.

Pojem formální doklad není zákonným pojmem, používá ho však judikatura. Ústavní soud v usnesení III. ÚS 365/04 z 29. 9. 2004 podtrhuje, že prokazování nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Za formální doklad považuje takový daňový doklad, který má všechny požadované náležitosti, ale pouze simuluje uskutečnění

zdanitelného plnění. Takový formální daňový doklad není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k důkazu prokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. V nálezu IV. ÚS 402/99 z 15. 5. 2001 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění; jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením byť formálně správného daňového dokladu. Obdobně postupoval i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 9 Af 204/2007-72 z 13. 8. 2008.

Zákon o dani z příjmů právnických osob pojem daňový doklad nedefinuje, definuje ho však v oddíle 5 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Z ustanovení § 26 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že *daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně*. Z dalších ustanovení je zřejmé, že jsou to listiny, ze kterých vyplývá určité hmotněprávní jednání či hmotněprávní skutečnost ve vztahu k zdanitelnému plnění. V § 26 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou stanoveny náležitosti daňového dokladu, kterými jsou a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, e) evidenční číslo daňového dokladu, f) rozsah a předmět plnění, g) den vystavení daňového dokladu, h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu, i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, j) základ daně, k) sazbu daně, l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně, podle odstavce 2 dále a) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně, b) „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu, c) „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Shora uvedené listiny, které žalovaný označil za formální doklady, však daňovými doklady zjevně nejsou, neboť náležitosti stanovené v zákoně o dani z přidané hodnoty neobsahují a tedy nesplňují zákonné podmínky pro daňový doklad. Jedná se proto o listinné důkazy ve smyslu ustanovením § 93 odst. 1 a § 94 daňového řádu, u kterých je nutno hodnotit pravost a obsahovou správnost. Pokud žalovaný k předmětným listinám uvádí, že se jedná o „pouze formální doklady“, zřejmě měl na mysli, že jsou obsahově nesprávné, tedy že simulují skutečnost. V napadeném rozhodnutí však absentuje úvaha, na základě čeho žalovaný k tomuto závěru dospěl, s výjimkou, že provedení předmětných obchodních transakcí, tedy prodej předmětných vozidel žalobci společnostmi Dinemlun a MotorsTech, nepotvrdili svědkové S., D. a V., kteří měli za tyto společnosti jednat. Žalovaný (a ani správce daně) v rozhodnutí nerozvíjí, proč zrovna těmto třem svědkům uvěřil, když jejich výpovědi jsou v rozporu s předloženými listinnými důkazy, a proč naopak považoval obsahovou správnost těchto listin jejich výpovědí za zpochybněnou.

Neuvedl ani zjištěné skutečnosti, které vylučují, že předmětná vozidla nebyla ve vlastnictví Dinemlun a MotorsTech, ani proč výpovědi svědků B. a zejména pak Ing.

K. nepotvrzují průběh obchodních transakcí tak, jak byl realizován. Nato nebyl vyslechnut žalobcem navržený svědek M. K., který měl o předmětných transakcích mít informace. Při absenci správní úvahy k hodnocení svědků S., D. a V. je posouzení předmětných listin zatíženo logickou chybou, je nepřezkoumatelné a napadené rozhodnutí je proto nutno z tohoto důvodu zrušit.

Ze správního spisu je zřejmé, že ověření šetřených obchodních transakcí u společnosti Dinemlun a MotorsTech bylo obtížné, neboť tyto se správcem daně nespolupracovaly a byly nekontaktní (koneckonců ke dni rozhodování krajského soudu již společnost Dinemlun i MotorsTech byla vymazána). Prokázání vlastnictví předmětných vozidel však nebylo důkazní povinností žalobce. Žalovaný (i správce daně) svůj závěr o neprokázání uplatněných výdajů odůvodnili neprokázáním nabytí předmětných vozidel právě od společnosti Dinemlun a MotorsTech, a to proto, že žalobce neprokázal, že vozidla byla ve vlastnictví těchto společností. Tuto skutečnost však žalobce nebyl povinen prokazovat. Žalobce jako daňový subjekt byl podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat *všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních*. Naopak správce daně prokazuje podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*, a podle písm. c) téhož ustanovení *skutečnosti vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listiny dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Za této situace to byl žalovaný, resp. správce daně, kdo byl povinen prokázat, zda předmětná vozidla byla vlastnictvím Dinemlun a MotorsTech, resp. zda tyto předmětné vozidla nabyli, a to tak, aby tyto skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Důkazní povinnost žalobce je sice prioritní, ale není bezbřehá, a nelze po něm požadovat, aby prokazoval skutečnosti zatěžující jiný subjekt, což jsou právě skutečnosti vlastnictví předmětných vozidel společnostmi Dinemlun a MotorsTech, které žalobce deklaroval jako své obchodní partnery (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2007 - 60 z 9. 10. 2007, podle kterého „nelze rozsah dokazování pojímat tak, že by daňový subjekt měl prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt“).

Žalovaný tak nemohl uzavřít, že žalobce nesplnil svou povinnost důkazní k uplatněným výdajům a současně neprovést navržený výsledek M. K. Stejně tak byl povinen zabývat se tím, za jakých podmínek se kopie občanských průkazů majitelů společnosti Dinemlun a MotorsTech dostaly do dispozice společnosti TYGR CENTRUM, resp. TYGR CENTRUM PRAHA a společnosti Fiskalvertreter a nespokojit se s konstatováním, že svědek B. a svědek K. realizaci obchodních transakcí, tak jak byly deklarovány, nepotvrdili. Rovněž tak žalovaný nevysvětlil, proč uvěřil výpovědi paní D., pana V. a pana S., a všechny ostatní důkazní prostředky poměřoval právě výpovědi těchto tří svědků, kteří obchodní transakce pouze popřeli. Nelze přitom přehlédnout, že jejich postavení ve společnostech Dinemlun a MotorsTech bylo podivné (svědkyně D. uvedla, že funkci přijala pro peníze, nikdy pro společnost nic nedělala, svědek S. nebyl statutárním orgánem, ale společníkem). Žalovaný se tak dopustil procesního pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé a žaloba je v tomto bodě rovněž důvodná.

Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že obdobný závěr lze spojit s námitkou bezdůvodného nehodnocení některých listinných důkazů žalovaným (kopie občanského průkazu ze zahraničí, rozhodnutí kanadských a amerických úřadů). Žalovaný k těmto listinným důkazům uvedl, že není zřejmé, odkud je TYGR CENTRUM a Fiskalvertreter (FICO) získali, přitom měl důkazní povinnost v tomto směru podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Rovněž tak je důvodná námitka rozpornosti rozhodnutí žalovaného týkající se písemnosti č. j. PH-1739/PS-1/07.

Za nedůvodnou naopak krajský soud považuje námitku žalobce, že žalovaný v rozporu s ustanovením § 96 daňového řádu vycházel nikoliv z výpovědi svědka J. Ž., ale z listiny (kanadské), zachycující jeho výpověď. Krajský soud má za to, že žalovaný mohl použít protokol o výslechu J.Ž. za situace, když skutkový stav rozhodný pro daňové řízení byl zjištěn ještě z jiných skutečností, nejen z tohoto výslechu, což je daný případ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 z 22. 7. 2009 nebo rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008).

Žalobní bod č. 4, hodnocení svědeckých výpovědí a neprovedení výslechu M. K.

Žalobce v žalobě namítal, že je nepřezkoumatelné hodnocení výpovědi svědkyně Ž. D. a svědka J. V. a M. S., neboť žalovaný neuvedl, proč bez dalšího uvěřil těmto třem svědkům; poukázal rovněž na to, že jejich zájmy jsou se zájmy žalobce rozporné.

K této námitce krajský soud už částečně vyjádřil v posouzení předchozího žalobního bodu.

Předně je třeba doplnit, že Ž. D. byla jednatelkou společnosti Dinemlun v době od 23. 1. 2009 do 6. 3. 2013. Předchozím jednatelem byl p. J. G. v době od 31. 3. 2008 do 23. 1. 2008. Pan J. V. byl jednatelem společnosti MotorsTech v době od 23. 1. 2007 do 17. 1. 2008, předchozím jednatelem byl M. C. V době od 3. 3. 2007 do 31. 10. 2014 byl prokuristou společnosti MotorsTech A. J. a M. S. byl společníkem této společnosti v době od 27. 6. 2008 do 31. 10. 2014. Tyto skutečnosti vyplývají ze zápisů ve veřejném rejstříku ke společnostem MotorsTech a Dinemlun.

Je sice pravdou, že výslechy svědků Ž. D., J. V. a M. S. byly hodnoceny ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům, ale pouze v tom smyslu, že jejich výpověďmi byla poměřována pravdivost a obsahová správnost ostatních důkazních prostředků, včetně svědeckých výpovědí. Žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč výpověď svědků J. V., M. S. a svědkyně Ž. D. považovali za pravdivou a naopak listinné důkazy a ostatní svědecké výpovědi, které s nimi byly v rozporu, za nepravdivé, resp. nesprávné. Žalovaný k námitce 5 na str. 12 napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„argumentace, že tyto osoby vypovídaly daným způsobem z důvodu jejich obavy před případným trestním stíháním, není podložena žádnými konkrétními skutečnostmi a důkazy a nelze ji bez dalšího přijmou. Navíc svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu, o čemž byl v souladu s DŘ poučen a poučen byl i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi... svědkové S., D. a V. popřeli jakoukoliv svou činnost za společnosti Lundinem a Motorstech...“*, žádnou další správní úvahu k hodnocení jejich výpovědi však vskutku neuvedl. Za

dostatečnou přitom nelze považovat úvahu, že svědek je povinen vypovídat pravdu, neboť tato samotná povinnost pravdivou výpověď bohužel nezajistí, což je zřejmé i v posuzovaném případě, kdy výpovědi svědků S., D. a V. jsou v rozporu s výpověďmi svědků J., K. a B., ačkoliv všechny tyto osoby vypovídaly jako svědci s povinností vypovídat pravdu, o čemž všichni byli poučeni. Svědek A. J. potvrdil uskutečnění dodávek předmětných automobilů žalobci, v podrobnostech odkázal na to, že dodávky prováděl pan V. nebo pan S., kteří však činnost popřeli, a žalovaný se s tímto rozporem ve svědeckých výpovědích nevypořádal. Stejně tak považoval žalovaný za nepravdivou výpověď Ing. K., že společností Dinemlun a MotorsTech fakturoval dopravu na základě uzavřené smlouvy, z důvodu, že svědkové V., S. a D. veškeré činnosti za uvedené společnosti popřeli. Stejnou optikou byly poměřovány i předložené listinné důkazy (srov. posouzení předchozího žalobního bodu). Žalovaný tak výpovědím těchto svědků přiznal povahu nezvratného důkazu, neboť všechny další důkazy poměřoval s ohledem právě na jejich obsah, současně však neuvedl úvahu, která jej k tomuto posouzení vedla. Žalovaný podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu může (a musí) hodnotit důkazy podle své úvahy, tedy jednotlivým důkazům přisuzovat určitou hodnotu závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, musí však odůvodnit proč. Neučiní-li tak, jak se stalo v posuzovaném případě, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění a je nutno je zrušit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 104/2006 - 73 z 14. 6. 2007, který se týká sice soudního řízení, lze jej však podle názoru krajského soudu použít i pro hodnocení důkazů v daňovém řízení).

K námitce bezdůvodnému neprovedení výslechu svědka M. K. se krajský soud podrobně vyjádřil v předchozím bodě se závěrem, že jeho neprovedením se žalovaný dopustil procesního pochybení, které mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí a je nutno je proto zrušit.

K žalobnímu bodu nezákonného postupu žalovaného, který vycházel z výpovědi Ing. K., která byla provedena bez jeho účasti a nikoliv z jeho zákonné pozdější výpovědi, krajský soud odkazuje na shora uvedené.

Žalobní bod 5., nekompletnost spisu a nevyřízení podnětu žalobce k prošetření stížnosti.

Žalobce v žalobě namítal nevyřízení stížnosti ze dne 5. 12. 2014 a 17. 12. 2014. Námitka však není důvodná.

První stížnost žalobce z 25. 9. 2014, proti jejímuž vyřízení žalobce podal žalovanému dne 5. 12. 2014 žádost o prošetření postupu, žalovaný shledal nedůvodnou, neboť žalobce v ní namítá vedení spisu, což učinil rovněž odvolací námitkou proti předmětným platebním výměrům a žalovaný se s ní vypořádal napadeným rozhodnutím. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že za této situace byla stížnost podána neoprávněně. Jak vyplývá z ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, *osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnosti proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Žalobce měl k dispozici jiný prostředek ochrany, neboť v odvolání proti platebním výměrům mohl namítat tento podle něj nesprávný postup správce daně, což žalobce i učinil. Žalovaný tak správně dovodil, že pokud se za této situace správce daně stížností

věcně zabýval, postupoval tak sice nesprávně, ale práva žalobce tím nijak nepoškodil, a za této situace bylo na místě stížnost proti jeho postupu posoudit jako nedůvodnou.

Stejně tak souhlasí krajský soud i s postupem žalovaného při vyřízení podání žalobce ze 17. 12. 2014, kdy toto posoudil jako stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a nikoliv jako žádost o prošetření postupu při vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť oproti podání z 20. 11. 2014, ke kterému se vztahuje, obsahuje nové námitky, a za situace, kdy podání žalobce bylo neurčité, přičemž neurčitost nebyla odstraněna, správně shledal jeho stížnost v této části důvodnou, s tím, že s ohledem na následné doplnění podání žalobce je vskutku správným opatření k nápravě stanovení lhůty k vyřízení podání z 20. 11. 2014, které již po odstranění vad bylo možno posoudit jako stížnost proti postupu žalovaného podle § 261 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný tak jak žádost o prošetření postupu při vyřízení stížnosti tak stížnost proti postupu žalovaného správně vyřídil a žalobní námitka žalobce je nedůvodná.

Žalobce dále namítal, že mu byl odepřen přístup k informacím, které by se mohly stát důkazními prostředky a zároveň i součástí podané žaloby, a které však nemohl použít, neboť jsou v neveřejné části spisu, o které žalovaný sdělil, že její součástí nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce. To však podle žalobce není pravdou, neboť důkazní prostředek evidovaný pod bodem 12., č. j. 134108/12, je výslovně uveden pod bodem 28 napadeného rozhodnutí a žalovaný žalobce s tímto listinným důkazem neseznámil.

Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 8 daňového řádu podléhá úprava vedení spisu a nahlížení do spisu režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť daňové řízení bylo zahájeno do dne nabytí účinnosti daňového řádu.

Nicméně i zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, předpokládá členění spisů na veřejnou a neveřejnou část. Podle § 23 odst. 1 zákona o správě daní je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Podle tohoto odstavce není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.

Uvedené ustanovení tak zakotvuje právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností, s určitými výjimkami. Nejedná se však o výjimky absolutní, neboť i do takových podkladů může správce daně povolit daňovému subjektu nahlédnout při splnění dalších zákonných podmínek. Jak vyplývá z textu dotčeného ustanovení, těmito podmínkami jsou mlčenlivost o poměrech jiných daňových subjektů, jiný zájem jiného daňového subjektu či osoby zúčastněné na

řízení a odůvodněnost případu, kdy je nahlížení nutné pro další průběh daňového řízení.

K aplikaci § 23 zákona o správě daní a poplatků se opakovaně vyjádřil Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 uvedl mj.: *„Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny....Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že toto ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“*

Cílem vyjmenovaných omezení je zcela evidentní ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 – 106). Jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají daňového subjektu samotného, není zde žádného důvodu odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem, je - li to nutné pro další průběh daňového řízení. Již v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 přitom Ústavní soud uvedl, že *„z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“*

V daném případě žalobce namítal, že existuje část spisu, do které mu nebylo umožněno nahlédnout, což žalovaný připouští; tuto část spisu žalovaný označuje za část vyhledávací a neumožnění nahlédnout žalobci do této části spisu odůvodnil tím, že zde nejsou důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch (str. 20 bod 44. napadeného rozhodnutí). Hledisko, zda v neveřejné („vyhledávací“) části spisu jsou či nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce, však nepatří mezi omezení, která vyplývá z § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pro právo daňového subjektu nahlédnout do spisu, který o něm správce daně vede, naopak naplněním zákonných podmínek pro toto omezení se žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem nezabýval. Žalobní námitka je tak důvodná, neboť rozhodnutí žalovaného je v této části nepřezkoumatelné.

Žalobní bod č. 6., chybné posouzení neprokázání uplatněných výdajů.

K žalobní námitce, že samotné neprokázání dodávky vozidel od konkrétního dodavatele, když ostatní okolnosti dodávek sporné nejsou, nemůže vést k neuznání

tohoto výdaje, žalovaný odkázal na své stanovisko v rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že pokud nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno dodavatelem, o kterém to žalobce deklaruje, nebylo podle žalovaného prokázáno, že byl tento výdaj skutečně vynaložen; k fakticitě tohoto jednání je nutno prokázat i deklarovaného dodavatele.

Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že sporné je pouze to, že zboží, tedy předmětné vozidla, byly dodány konkrétním, tedy deklarovaným dodavatelem, další okolnosti sporné nejsou.

Pravidla pro uznání výdajů pro účel daně z příjmů stanoví § 24 zákona o daních z příjmů, přičemž daňová teorie mezi daňově účinné výdaje snižující daňový základ poplatníka zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1) výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, 2) výdaje musí poplatník vynaložit v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) musí být vynaloženy za zdaňovací období. Daňový subjekt si tak od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k dani z příjmů nelze souhlasit s žalovaným, že žalobce má důkazní povinnost rovněž k prokázání skutečnosti, že úhrada za plnění byla žalobcem poskytnuta osobám, které měly ve prospěch žalobce provést deklarovaná plnění. Žalovaný (a také správce daně) totiž dostatečně neakcentoval rozdíl mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. V tomto směru lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze kterého vyplývá, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou zpravidla dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně. Zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb) a doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).

V posuzovaném případě žalobce předložil formálně bezvadné doklady, žalovaný nicméně dovodil, že pro uznání uplatněných výdajů je nutné, aby žalobce prokázal rovněž to, že předmětná vozidla koupil a zaplatil rovněž svému deklarovanému obchodnímu partnerovi, tedy společností Dinemlun a MotorsTech. Krajský soud se s tímto závěrem neztotožňuje, a to v souladu s právě citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006-142 a 5 Afs 109/2003-34 z 26. 9. 2014. Žalovaný (ani správce daně) nezpochybnil faktické provedení předmětných dodávek a služeb, ani že výdaje byly prokazatelně vynaloženy na získání příjmů, pouze zpochybnil žalobcem deklarovaného dodavatele, a proto učinil závěr o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem, což je ovšem mylný závěr, neboť prokázání konkrétního dodavatele bez dalšího mezi skutečností daňovým subjektem (žalobcem) prokazované nepatří, neboť osoba konkrétního dodavatele pro posouzení uplatněného výdaje sama o sobě není podstatná (na rozdíl od posouzení daně z přidané hodnoty). V této souvislosti lze poukázat rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, podle kterého pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Obdobně srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/06.

Pokud měl žalovaný za to, že není možno uznat nesporný výdaj jenom proto, že byl vynaložen za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, pak bylo jeho povinností vysvětlit, proč, tedy zda a v čem spařuje mimořádné okolnosti odůvodňující v tomto případě prokázat i osobu deklarovaného dodavatele. Pokud tyto mimořádné okolnosti nenastaly, pak žalovaný a správce daně mylně vymezili rozsah žalobcem dokazovaných skutečností a řízení tak zatížili vadou, která má za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

K žalobnímu bodu č. 7, uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Tato žalobní námitka není důvodná. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11. 10. 2010. Podle tehdejší účinné právní úpravy § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tříletá promlčecí lhůta počala běžet dne 31. 12. 2010 a uplynula by dnem 31. 12. 2013. Od 1. 1. 2011 nabytí účinnosti daňový řád č. 280/2009 Sb., podle jehož přechodných ustanovení *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, který upravuje lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku této lhůty podle určení dosavadních právních předpisů zůstává zachován* (§ 264 odst. 4 daňového řádu). Na délku lhůty tak mělo vliv doručení dodatečných platebních výměrů jako rozhodnutí o stanovení daně podle ustanovením § 147 odst. 1 daňového řádu, ke kterému došlo dne 17. 12. 2013, čímž došlo podle ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení této lhůty o rok, tedy do 31. 12. 2014. Žalovaný doručil napadené rozhodnutí zástupci žalobce dne 29. 12. 2014 a tohoto dne také rozhodnutí nabylo právní moci (správci daně bylo doručeno dne 19. 12. 2014), daň proto byla vyměřena včas před uplynutím prekluzivní lhůty.

Uvedenému postupu žalovaného nelze nic vytknout, neboť rozhodnutí vydal včas v zachované lhůtě, a to, že je učinil těsně před koncem lhůty, na závěru o správnosti jeho postupu nic nemění. Úvaha žalobce, že rozhodnutí učiněné ke konci prekluzivní lhůty by mělo být nezákonné, nemá oporu v zákoně a je nelogické. Lhůta je stanovena právě proto, aby bylo jasně vymezeno, kdy je úkon učiněn ještě včas a kdy již po lhůtě. Soud pro úplnost dodává, že podle ustanovením § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží lhůta pro vyměření daně po dobu soudního řízení, a její běh bude pokračovat poté, co toto rozhodnutí krajského soudu nabude právní moci

IV. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného je částečně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se správním spisem, a rozhodnutí je i částečně nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, krajský soud je zrušil podle ustanovením § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený

soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, za podání návrhu na odkladný účinek žaloby ve výši 1.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, seps žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 14.200 Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 8. června 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu