



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce SUPTel – DISK s.r.o.**, IČ 45354871, se sídlem Hřbitovní 1322/15, 312 00 Plzeň, *zastoupeného Mgr. Martinem Vovsíkem, advokátem, se sídlem Malá 43/6, 301 00 Plzeň*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, IČ 70280043, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. srpna 2015, čj. 26385/15/5200-11435-710862,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni, čj. 1694338/14/2301-24903-400595 ze dne 22.10.2014. Tímto rozhodnutím správce daně I. stupně vydal dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a žalobci doměřil daňovou ztrátu nižší o 2.068.996,- Kč a rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 20.689,- Kč.

II.

Žaloba

Žalobce v žalobě tvrdil, že žalovaný neměl jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně zamítnout a jeho rozhodnutí potvrdit, neboť již v průběhu daňové kontroly došlo ze strany správního orgánu I. stupně k zásadním pochybením. Správce daně I. stupně tak dospěl k nesprávným zjištěním uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně I. stupně i žalovaný pochybili tím, že žalobci neumožnili prokázat jeho tvrzení prostřednictvím důkazů, které navrhl, a nebyly provedeny navrhované výslechy svědků. K porušení práv žalobce došlo zejména tím, že nebyl vyslechnut opakovaně navrhovaný svědek T.J., který je bývalým statutárním orgánem (jednatelem) žalobce, k jehož zániku u funkce jednatele došlo až dne 26.8.2014. Výslech tohoto svědka žalobce navrhl provést zejména k bodu 1, 2, 3, 6a a 6b daňové kontroly. Žalovaný se přitom ztotožnil se závěrem správce daně I. stupně v tom, že výslech svědka T.J. nebylo možno vůbec provést s ohledem na jeho předchozí působení, jakož to jednatele žalobce. Tento závěr žalobce označil za nesprávný.

Žalobce přitom navrhoval provést výslech svědka T. J. opakovaně, mimo jiné i dne 17.10.2014 u jednání, které se týkalo projednání zprávy o daňové kontrole. Tento den T. J. již statutárním orgánem žalobce nebyl, neboť k zániku této funkce došlo již 26.8.2014. Žalobce vyslovil přesvědčení, že ani v době, kdy T. J. byl statutárním orgánem žalobce, nebyla dána žádná zákonná překážka pro provedení jeho výslechu a nebyl důvod pro nevyhovění důkazního návrhu žalobce, na provedení výslechu této osoby v pozici svědka.

Žalobce tvrdil, že ve vztahu k bodům 1, 2 a 3 daňové kontroly, které se vyjadřují k otázce oprávněnosti zahrnutí částky 167.000,- Kč za analýzu spokojenosti zaměstnanců - Jihozápadní Čechy, dále částky 92.000,- Kč za analýzu spokojenosti zaměstnanců – Střední Čechy a částky 41.000,- Kč za analýzu spokojenosti zaměstnanců – Morava, tj. celkem 300.000,- Kč do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období roku 2010, nebyl skutkový stav zjištěn správcem daně I. stupně ani žalovaným dostatečným způsobem a v tomto směru vyžaduje zásadní doplnění provedením výslechu svědka T.J.

K bodům 6a a 6b daňové kontroly podle žalobce žalovaný nesprávně uvádí, že k těmto závěrům žalobce nepředkládá žádné důkazní prostředky a pouze vyjadřuje s nimi svůj nesouhlas, neboť z odvolání žalobce explicitně vyplývá, že žalobce považuje za nutné dokazování doplnit o výslech stěžejního svědka T. J.

Žalobce zdůrazňoval, že důvody, pro které správce daně I. stupně i žalovaný odmítli provést výslech navrženého svědka jsou nesprávné a jsou v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2006, čj. 7Afs 15/2003-99, kterého se rovněž argumentačně žalovaný dovolává. Výklad tohoto právního názoru Nejvyššího správního soudu žalovaným však není správný, neboť použití právních závěrů zde uvedených, není v dané věci příslušné. Vyslovený právní názor se jednak vztahuje k ustanovení zákona o správě daní a poplatků, který již není účinný, ale v samotném odůvodnění rozhodnutí je vyjádřený závěr, že vyslovený právní názor nelze přijímat absolutně, ale platí toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat. Současně je konstatováno, že mohou nastat situace, kdy fyzické osobě

může v daňovém řízení svědčit jako postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby, nebo jejího zástupce, případně prokuristy. Pokud žalovaný uvedl, že nelze provést výslech svědka T. J., za účelem prokázání tvrzení žalobce jako daňového subjektu, neboť tento byl po určitou dobu statutárním orgánem žalobce, jedná se o nesprávný závěr. Žalobce dále zdůraznil, že bylo nesprávným postupem, když žalovaný odmítl provést výslech svědka T. J. proto, že jako jednatel měl již dostatečný prostor pro svá vyjádření. Toto je zcela zásadním nepochopením rozdílné role statutárního orgánu žalobce a svědka, v průběhu daňového řízení. Pan T. J. do dne podání žaloby v průběhu daňového řízení v procesní pozici svědka nefiguroval, přestože žalobce jeho výslechu za účelem správného zjištění a stanovení daně se opětovně bezúspěšně domáhal.

Správní orgán I. stupně podle žalobce se dopustil nesprávného posouzení věci i v tom, že podle jeho názoru neexistoval racionální důvod pro to, aby byly služby žalobcem nakupovány od společnosti DISKOBOL INVEST s.r.o. zastoupené panem T. J., aby je poskytoval T. J. v podstatě sám sobě. Žalobce zdůraznil, že společnosti DISKOBOL INVEST s.r.o., žalobce a pan T. J. jsou tři odlišné subjekty práva, i v případě prvních dvou subjektů se jedná o právnické osoby a v třetím případě se jedná o osobu fyzickou. Byť by po určitou dobu byla statutárním zástupcem obou společností. T. J. přitom nebyl jediným jednatelem a druhou jednatelekou žalobce byla též D. J. Nelze v žádném případě tvrdit, že právnická osoba

DISKOBOL INVEST s.r.o. byla totožná s fyzickou osobou panem T. J. a žalobce byl totožnou osobou s fyzickou osobou panem T. J., což zcela explicitně tvrdil správní orgán I. stupně. Žalobce tvrdil, že skutkový stav, tak jak byl zjištěn žalovaným i správním orgánem I. stupně, vyžaduje zásadní doplnění, a to dodatečným provedením žalobcem navrženého svědka T. J. V průběhu daňového řízení tak došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí tím, že správní orgány nevyhověly důkazním návrhům žalobce, jimiž žalobce realizoval svoji povinnost prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Žalovaný se nesprávným právním zdůvodněním nevyhovění důkaznímu návrhu žalobce na provedení výslechu svědka T. J. dopustil zjevné nezákonnosti.

Žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření shrnul dosavadní průběh řízení a vyjádřil se k tvrzení žalobce, že v průběhu daňové kontroly, došlo ze strany správního orgánu I. stupně ke zcela zásadním pochybením spočívajících v tom, že správní orgán nedostál své zákonné povinnosti postupovat tak, aby veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, když nebyl proveden výslech jedné a téže osoby T. J., bývalého statutárního orgánu žalobce.

K požadavku žalobce, aby žalovaný jako odvolací orgán předmětný dodatečný výměr zrušil a věc vrátil s pokyny odvolacího orgánu, správnímu orgánu I. stupně k dalšímu řízení žalovaný uváděl, že takový postup zvolit nemohl, neboť v odvolacím řízení daňového řádu je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacím orgánům možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně I. stupně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení.

K tvrzení žalobce, že správní orgány mu neumožnily prokázat jeho tvrzení prostřednictvím důkazu, který navrhl, žalovaný uváděl, že bylo na žalobci, aby v daňovém řízení navrhl relevantní důkazní prostředky. Správní orgány žalobci daly dostačený prostor k prokázání jeho tvrzení, žalobce však nenavrhl takové důkazy, kterými by mohlo být jeho tvrzení prokázáno.

K otázce neprovedení žalobcem navrhované svědecké výpovědi T. J., který byl jednatelem žalobce, žalovaný odkázal zejména na str. 9 a násl. napadeného rozhodnutí o odvolání. T. J. byl prokazatelně jednatelem žalobce ve zdaňovacím období roku 2010 i v době provádění daňové kontroly zahájené dne 12.3.2012. Žalovaný má i nadále za to, že výpověď osoby v postavení statutárního orgánu o záležitostech právnické osoby – daňového subjektu, tak nemůže být nikdy z podstaty věci hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu ust. § 96 odst. 1 daňového řádu, zák. č. 280/2009 Sb. „O výpověď svědka se může jednat v případě, že určitá O výpověď svědka se může jednat v případě, že určitá osoba bude vypovídat o důležitých okolnostech v daňovém řízení, které se týkají jiných osob. Fyzická osoba T. J. je sice osobou odlišnou od právnické osoby - žalobce, ale jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, právnická osoba sama o sobě není schopna projevodit svou vůli, a proto musí být úkony právnické osoby prováděny osobami fyzickými. Jménem právnické osoby - žalobce byl oprávněn jednat jako statutární orgán právě T.J. Tento pak nemůže být osobou v postavení svědka vypovídajícího o skutečnostech, které za právnickou osobu předkládá jako daňově relevantní tvrzení daňového subjektu. Závěru žalovaného svědčí i ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Zákonodárce v praxi jistě nepředpokládal situaci, že by při výpovědi svědka - fyzické osoby (T.J.) byl za daňový subjekt současně přítomen statutární orgán právnické osoby - stejná fyzická osoba (T.J.) vypovídající jako svědek, a sám sobě by kladl otázky směřující k prokázání práv a povinností právnické osoby, za kterou je oprávněn jednat. Taková situace je zjevně absurdní. Podle žalovaného však ani v případě, kdy by se za daňový subjekt - právnickou osobu u svědecké výpovědi účastnil jiný statutární orgán (např. v žalobcově případě D. J.) nebo zástupce na základě plné moci, nedošlo by tím, ke zhojení „překážky“ spočívající vtom, že osoba v postavení statutárního orgánu daňového subjektu nemůže podat svědeckou výpověď k prokázání tvrzení právnické osoby - daňového subjektu. Žalobce uvádí, že navrhl provést výslech svědka T. J. „*mimo jiné i dne 17. 10. 2014, u jednání, týkajícího se projednání zprávy o daňové kontrole (...), tedy v době, kdy pan T. J. již nebyl statutárním orgánem (jednatelem) žalobce*“. Z napadeného rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že žalovaný byl seznámen se skutečností, že T. J. od 26. 8. 2014 není jednatelem žalobce (např. viz str. 10 napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu uvádí, že i když T. J. nebyl vdané věci vyslechnut jako svědek, měl možnost jako statutární orgán žalobce -

daňového subjektu, kterého se daňové řízení týkalo, realizovat svá práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně, vyjadřovat se v průběhu daňové kontroly - vzhledem k charakteru daňového řízení nejen při ústních jednáních, ale rovněž písemně, tedy realizovat právo „být slyšen“. Jednatel žalobce T. J. byl osobně přítomen ústních jednání se správcem daně a za jeho přítomnosti byla provedena i místní šetření u žalobce i u dodavatele služeb DISKOBOL INVEST s.r.o., jehož je rovněž jednatelem. Při těchto jednáních mu správce daně předkládal svá zjištění k vyjádření, přičemž jednatel žalobce T. J. vždy požádal o lhůtu k vyjádření a následně předkládal svá vyjádření k jednotlivým kontrolním nálezům písemně. Vzhledem k písemné formě vyjádření správce daně mohl oprávněně předpokládat, že jednatel T. J. ve svých vyjádřeních k výzvám k prokázání skutečností, k seznámením s výsledkem kontrolního zjištění i v reakcích na místní šetření prováděné v sídle společnosti uvedl k projednávané věci vše, co mu bylo známo. V návaznosti na výše uvedené lze konstatovat, že jednatel T. J. měl možnost se veškerým zjištěním správce daně v průběhu daňové kontroly kdykoliv vyjádřit, poskytnout vysvětlení či podat informace o šetřené věci, a to písemně nebo ústně do protokolu o ústním jednání. Nicméně tvrzení uvedená jednatelem ve vyjádření (ústním či písemném) je nutno považovat za tvrzení daňového subjektu, nikoliv za tvrzení (výpověď) svědka jako osoby odlišné od žalobce. Správním orgánům samotná tato tvrzení žalobce - daňového subjektu, učiněná prostřednictvím osoby v postavení statutárního orgánu žalobce, k prokázání tvrzení žalobce nepostačovala. Žalovaný jen podpůrně odkazuje na výslovnou úpravu pro civilní soudní řízení obsaženou v ust. § 126 odst. 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, kterou zákon garantuje (dříve judikatorně zavedenou praxi), podle níž může být statutární orgán právnické osoby vyslechnut v řízení, jehož je právnická osoba účastníkem, „jen“ jako účastník, nikoliv však jako svědek. K bodům 1, 2 a 3 „daňové kontroly“, kdy žalobce namítá, že se správní orgán (správce daně) dopustil nesprávného hodnocení důkazů, pokud uvedl, že na základě veřejně dostupných informací o společnosti Smartconsulting, s.r.o. uvedených v obchodním rejstříku, je málo pravděpodobné, že by ke zpracování personálního auditu byla žalobcem vybrána právě tato společnost a odkazuje pak na výpis z živnostenského rejstříku, odkazuje žalovaný na část odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 11, k bodu 2. Žalovaný jen opakuje, že výpisem z živnostenského rejstříku nemohlo dojít k prokázání poskytnutí služeb - „analýzy spokojenosti zaměstnanců“ společností Smartconsulting, s.r.o. Dále k tomu žalovaný odkazuje na str. 11-16 napadeného rozhodnutí. K bodům 6a a 6b „daňové kontroly“ podle žalobce odvolací správní orgán nesprávně uvedl, že k nim žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky. Podle žalobce však z odvolání vyplývá, že žalobce považuje za nutné dokazování doplnit o výsledky stěžejního svědka, pana T. J. Žalobce pak zdůrazňuje, že společnost DISKOBOL INVEST, s.r.o., žalobce a pan T. J. jsou tři odlišné subjekty práva s tím, že první dvě osoby jsou právnické osoby a ve třetím případě se jedná o fyzickou osobu, byť tato byla po určitou dobu statutárním orgánem obou společností. K tomuto žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že z napadeného rozhodnutí zjevně vyplývá, že se jako odvolací orgán zabýval odvolací námitkou - požadavkem na doplnění dokazování o výsledky T. J. Tuto odvolací námitku ve vztahu k bodu 6a vypořádal na straně 17 rozhodnutí o odvolání a k bodu 6b na straně 20 rozhodnutí. Dále žalovaný odkazuje k bodu 6a na stranu 19 napadeného rozhodnutí, kde se k návrhu na výsledky T. J. rovněž vyjádřil, kdy uvedl, že spornou je otázka, zda výdaje související s uvedením kamerového systému do provozu budou hodnoceny jako daňově účinné náklady či zda budou posouzeny jako výdaje související s pořízením kamerového systému, tj. s pořízením hmotného majetku. V této věci je svědectví T. J. jako

osoby jednající za dodavatele irelevantní, neboť je zjevné, že nemůže svědčit o tom, jak mají být podle daňových zákonů posouzeny náklady spojené s pořízením kamerového systému. Je zjevné, že v daném případě (6a) jde o posouzení daňově-právní otázky (nikoliv o zjišťování skutkového stavu). K tomu blíže viz napadené rozhodnutí. Pokud žalobce zdůrazňuje, že společnost DISKOBOL INVEST, s.r.o., žalobce a pan T. J. jsou tři odlišné subjekty práva s tím, že první dvě osoby jsou právnické osoby a ve třetím případě se jedná o fyzickou osobu, žalovaný ubezpečuje žalobce, že skutečnost, že se jedná o tři odlišné subjekty práva, dvě právnické a jednu fyzickou osobu, správní orgány nepopírají. Otázkou je, jak má být dostatečně průkazně dokázáno, že žalobce jako daňový subjekt si oprávněně uplatnil určité výdaje jako daňově účinné - jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce jako daňový subjekt byl povinen prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech. K bodu 6b - „služby DISK“ žalovaný odkazuje na str. 20-24 napadeného rozhodnutí, kdy žalobce k prokázání tohoto výdaje doložil účetní doklady (faktury, účetní deník) a smlouvy, a to dokonce více smluvních titulů (smlouvu o dílo a mandátní smlouvu), nedal však správním orgánům možnost prověřit skutečné poskytnutí služeb. Žalovaný má za to, že bylo na žalobci, aby v případě, kdy chtěl do daňově účinných výdajů zahrnout výdaje za služby na základě mandátní či obdobné smlouvy, již v době, kdy k těmto službám docházelo, shromažďoval důkazní prostředky, aby byl schopen později prokázat, že společnost DISKOBOL INVEST, s.r.o. v jeho zájmu ve vztahu ke třetí osobě vůbec jednala. Jediným důkazním prostředkem, kterého se žalobce opakovaně dovolává, je výpověď T. J., který byl v předmětném (kontrolovaném) zdaňovacím období jednatelem žalobce a rovněž společnosti DISKOBOL INVEST, s.r.o., poskytující služby žalobci. I když se jedná o dvě právnické osoby, fakticky jde o to, že jediná fyzická osoba má vydat svědectví, kterým prokáže tvrzení žalobce, aniž by byl žalobcem navržený nějaký další relevantní důkazní prostředek, vycházející z jiného zdroje, než je osoba T. J. Žalovaný k tomu podotýká, že kdyby výpověď T. J. měla být tím stěžejním důkazním prostředkem, tak by v žalobcově případě ani žádné dokazování prováděno být nemělo, neboť by bylo postačující samotné tvrzení žalobce, kterému by správní orgány musely zcela věřit. Žalobcova povinnost prokazovat jeho tvrzení v daňovém řízení by se stala bezobsažnou, formální povinností. S tím žalovaný však rozhodně nemůže souhlasit. K závěrečnému návrhu žalobce na zrušení nejen napadeného rozhodnutí o odvolání, ale také rozhodnutí správce daně prvního stupně - dodatečného platebního výměru neuvádí žalobce žádný relevantní důvod, pro který by mělo být nutné vedle zrušení rozhodnutí o odvolání rušit i rozhodnutí prvostupňového správce daně. Žalovaný k tomu odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Aps 2/2008-76 z 24. 11. 2009, z něhož vyplývá, že soud může kromě rozhodnutí správního orgánu v daňovém řízení zrušit i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně, avšak jen pokud tento neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.“ Žalovaný z těchto důvodů navrhl zamítnutí žaloby.

IV.

Právní posouzení žaloby soudem

a) výchozí stav věci

Krajský soud při posuzování důvodnosti žaloby vycházel z následujících nesporných skutečností doložených obsahem správního spisu.

U žalobce, resp. u jeho právního předchůdce *Disk obchod & technika spol. s r.o.* byla dne 12.3.2012 zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., pro kontrolované období roku 2009 a 2010. Jednatelům daňového subjektu byli D. J., a T. J., přičemž jménem společnosti jednal každý jednatel samostatně. Dne 17.10.2014 byla se žalobcem jako kontrolovaným daňovým subjektem projednána zpracovaná zpráva o daňové kontrole. Z obsahu této zprávy ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010, bylo zjištěno, že namátkovou kontrolou byly zjištěny nedostatky, kromě jiného pod bodem 1 (*str. 41 zprávy o daňové kontrole* čj. 1682774/14/2301-05401-402995), že u daňového subjektu byla do nákladů doúčtována hodnota faktury č. 2010001 ze dne 31.3.2010 od dodavatele Smartconsulting s.r.o. Plzeň IČ: 27976297 za analýzu spokojenosti zaměstnanců pobočky Jihozápadní Čechy ve výši 167.000,- Kč bez daně z přidané hodnoty. V části 2 (*str. 48 předmětné zprávy o daňové kontrole*) bylo konstatováno, že u žalobce do nákladů byla zaúčtována hodnota faktury č. 2010002 ze dne 31.3.2010 od dodavatele Smartconsulting s.r.o. IČ: 27976297 za analýzu spokojenosti zaměstnanců pobočky Střední Čechy ve výši 92.000,- Kč bez daně z přidané hodnoty. V části zprávy o daňové kontrole pod bodem 3 (*str. 54 předmětné zprávy o daňové kontrole*) bylo zjištěno, že do nákladů žalobce byla zaúčtována hodnota faktury č. 2010005 ze dne 31.3.2010 od dodavatele Smartconsulting s.r.o. IČ: 27976297 za analýzu spokojenosti zaměstnanců pobočky Morava ve výši 41.000,- Kč bez daně z přidané hodnoty. Z obsahu zprávy o daňové kontrole podle bodu 6 (*str. 63 zprávy o daňové kontrole*) vyplynulo, že při provedené kontrole byly zjištěny dílčí dodavatelské faktury vystavené společností DISKOBOL INVEST s.r.o., IČ: 26370301, když novému subjektu měly být poskytnuty služby spojené s ostrahou. Náklady za služby poskytované společností DISKOBOL INVEST s.r.o. žalobce označil za náklady vynaložené na dosažení a udržení zisku z jeho hlavní podnikatelské činnosti. Plnění formou poskytnutí služby měla poskytovat žalobci společnost DISKOBOL INVEST s.r.o. prostřednictvím jejího jednatele T. J.. Správce daně v této otázce posuzoval spornou otázku, zda uplatněné výdaje budou hodnoceny jako daňově účinné náklady, či zda budou posouzeny jako výdaje související s pořízením kamerového systému, tj. pořízení hmotného majetku. V této věci, podle správce daně, je svědectví T. J. v pozici dodavatele irelevantní, neboť podle žalovaného nemůže svědčit o tom, jestli jím jako dodavatelem fakturované náklady na návrh nastavení a zprovoznění kamerového systému, měly být u T. J. jako odběratele posouzeny jako daňově účinné náklady, nebo jako součást pořizovací ceny kamerového systému.

b) právní posouzení žaloby

Žalobce tvrdil, že v průběhu daňové kontroly došlo ze strany správního orgánu I. stupně k zásadním pochybením tím, že nebyl vyslechnut jím opakovaně navrhovaný svědek T. J., který je bývalým statutárním orgánem – jednatelem žalobce. Při posuzování důvodnosti tohoto žalobního tvrzení soud vycházel z nesporné skutečnosti, že T. J. v době od 1.12.2008 do 26.8.2014 byl jedním ze statutárních orgánů žalobce a působil ve funkci jednatele. Funkci jednatele tak vykonával v době zahájení daňové kontroly u žalobce dne 12.3.2012 a rovněž tak i v jejím průběhu.

Tvrzení žalobce, že správní orgán I. stupně se v průběhu daňové kontroly dopustil zásadního pochybení, pokud nevyslechl k návrhu žalobce T. J. jako svědka v době, kdy vykonával funkci jednatele žalobce, vyhodnotil soud jako nedůvodné. Postavení svědka v jakémkoliv řízení ať správním, či soudním, se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob a nikoliv svědka samotného. To pro daňové řízení, stanoví ust. § 96 odst. 1 daňového řádu. Pokud by T. J. byl v průběhu daňové kontroly vyslechnut jako svědek k záležitostem, které se týkají přímo žalobce, nevypovídal by tak o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob. Případnou výpověď T. J. o záležitostech žalobce, který je subjektem, u kterého T. J. vykonával funkci jednatele, nemohla by jeho výpověď být hodnocena ani v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Tento právní názor zaujal již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku z 26.1.2011, čj. 5 Afs 6/2010-101, který je plně aplikovatelný i na projednávaný případ, neboť se sice týká výkladu původního ustanovení § 8 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které je však v dotčené části totožné s aktuálně platným ustanovením § 96 odst. 1 daňového řádu, které upravuje postavení svědků.

Správní orgán I. stupně proto se neodpustil procesního pochybení, když k návrhu žalobce nevyslechl T. J. v době jeho působení ve funkci jednatele žalobce jako svědka. Rovněž tak žalovaný správní orgán nepochybil, pokud tento postup správce daně I. stupně akceptoval.

Žalobcem tvrzenou neúplnost zjištěného stavu věci přitom nemohl odstranit ani krajský soud, který je sice nadán plnou jurisdikcí, není vázán toliko skutkovými zjištěními správních orgánů v daňovém řízení a je oprávněn nad rámec provedených důkazů provádět i potřebné důkazy nové. Tomuto postupu brání ust. § 64 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřené ustanovení prvé a třetí části občanského soudního řádu. I správní soud tak při provádění důkazů postupuje podle ust. § 126a odst. 1 o.s.ř., které praví, že fyzická osoba, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto statutárního orgánu, je povinna dostavit se na předvolání k soudu v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba. Podle § 126a odst. 2 o.s.ř. výslech fyzické osoby uvedené v odst. 1 se provede podle § 131 odst. 2 věty druhé a § 131 odst. 3. Z cit. ustanovení § 126a odst. 2 o.s.ř. vyplývá, že bývalý statutární zástupce právnické osoby může být slyšen jen podle pravidel pro výslech účastníka řízení. Tento výklad je podepřen rozhodnutím Nejvyššího soudu ČR, který v rozsudku z 11. dubna 2007 sp. zn. 21 Cdo 1397/2006 dospěl k právnímu závěru, že v případě, má-li být soudem vyslechnuta osoba, která vykonávala funkci statutárního orgánu právnické osoby v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba, může být o okolnostech, které se týkají této právnické osoby, a které nastaly v době, kdy vykonávala funkci statutárního orgánu, vyslechnuta jen jako účastník řízení. Tento právní názor byl následně jako jedno z mála kasuistických pravidel začleněn do procesního předpisu prostřednictvím ust. § 126a o.s.ř. zákonem č. 7/2009 Sb. novelizujícím s účinností od 23.1. 2009 občanský soudní řád, od kdy toto ustanovení dopadá na toho, kdo byl statutárním orgánem nebo jeho členem, v době výslechu už jím však není a má však vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby, které nastaly v době, kdy tuto funkci ještě vykonával.

Neprovedení výsledku T. J. jako svědka soud nehodnotí jako procesní pochybení ani ve vztahu k době, kdy T. J. přestal vykonávat funkci jednatele žalobce, tj. od 27.8.2014. Soud plně akceptuje právní závěry žalovaného, který konzistentně setrval na právním názoru, že výpověď T. J. jako osoby v postavení statutárního orgánu o záležitostech žalobce, který je současně daňovým subjektem, nemůže být nikdy hodnocena v daňovém řízení, jako výpověď svědka, ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný konzistentně tvrdil, že o výpověď svědka se může jednat pouze v případě, že určitá osoba bude vypovídat o důležitých okolnostech v daňovém řízení, které se týkají jiných osob. T. J., jako fyzická osoba, je sice osobou odlišnou od právnické osoby, od subjektu žalobce, ale právnická osoba sama o sobě není schopna projevat svoji vůli a proto musí být úkony právnické osoby prováděny osobami fyzickými. Jménem právnické osoby žalobce byl oprávněn jednat jako statutární orgán právě T. J. Tento nemůže být osobou v postavení svědka vypovídajícího o skutečnostech, které za právnickou osobu předkládá jako daňově relevantní tvrzení daňového subjektu. Tento právní názor žalovaný zaujal a podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí, a to v části, ve které se vypořádal s návrhem žalobce na provedení výsledku T. J., jako svědka. Soud pro stručnost odkazuje na závěry žalovaného tak, jak jsou uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 9 – 10 ve vztahu ke kontrolním závěrům obsažených ve zprávě o daňové kontrole pod bodem A/1,2,3 a na str. 20 - 25 ve vztahu ke kontrolním závěrům obsažených ve zprávě o daňové kontrole pod bodem 6a, 6b. Soud na okraj konstatuje, že Tomáš Jílek v období výkonu funkce jednatele žalobce byl oprávněn za žalobce jednat, měl vytvořen prostor k uplatnění práv i povinností v rámci vedené daňové kontroly a k jednotlivým kontrolním zjištěním se také jménem žalobce vyjadřoval, jak vyplývá z písemných vyjádření žalobce v průběhu vedené daňové kontroly např. ze dne 16.7.2012, 31.10.2013 a 12.12.2012. Právní názor žalovaného sice není podepřen obdobným kazuistickým procesním ustanovením daňového řádu, jako je ust. § 126a o.s.ř., ale je v souladu s dlouhodobě jednotnou rozhodovací praxí soudů vymezující jednotně postavení účastníka řízení a svědka v rovině natolik obecné, že aplikovaná zásada dopadá jak do oblasti práva soukromého, tak i veřejného.

Na podkladě uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že tvrzení žalobce o neúplném zjištění stavu věci v důsledku neprovedení výsledku T. J., jako svědka, je nedůvodné. Vzhledem k tomu, že daňové řízení nebylo zatíženo žalobcem tvrzenou procesní vadou mající potencionální vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, soud na podkladě ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O žalobě soud rozhodl rozsudkem při splnění podmínek k projednání žaloby bez nařízení jednání ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a žalovanému, který v řízení dosáhl procesního úspěchu není přiznávána náhrada nákladů řízení, neboť žalovaný toto své právo neuplatnil.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se

sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 21. prosince 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková