



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci žalobce: **Severočeská stavební, a.s.**, sídlem Velká Hradební 231/17, Ústí nad Labem, IČ 25458426, zastoupeného Mgr. Františkem Nesvadbou, advokátem, se sídlem Hrnčířská 55/14, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.12.2013, č.j. 29213/13/5000-14202-702271,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6.12.2013, č.j. 29213/13/5000-14202-702271, se pro **vady řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 11 228,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6.12.2013, č.j. 29213/13/5000-14202-702271, kterým byl k jeho odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 30.5.2012, č.j. 210961/12/214913505891, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 ve výši 6 662 880,- Kč a penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. ve výši 1 332 576,- Kč, v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku byl dodatečný platební výměr potvrzen.

Žalobce v žalobě uvedl, že žalovaný v této věci provedl dokazování, které je nedostatečné, neboť žalovaný nereflektoval skutečnosti, které z dokazování vyplynuly. Žalobci nebyly uznány jako daňově účinné náklady za práce provedené firmami Ellive s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., STURGAN s.r.o., TAKING s.r.o. a MIR SEA s.r.o., které jsou

dle tvrzení žalovaného nekontaktní a jejich jednatele nebylo možno předvolat, popřípadě předvést ke svědecké výpovědi. V rámci doplnění kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu sice probíhalo doplnění dokazování, ovšem už bez součinnosti se žalobcem, který byl s těmito závěry pouze seznámen, a to bez možnosti do nich jakýmkoliv procesním způsobem zasahovat nebo je ovlivnit. Neuznání předmětných výdajů vychází ze zcela rozdílných postupů a hodnocení důkazních prostředků uvedených v bodě III a VI zprávy o daňové kontrole, které spolu vzájemně nesouvisí, ačkoliv by na sebe měly navazovat. Žalovaný při daňové kontrole ani v odvolacím řízení žalobci nesdělil, na základě jakých skutečností hodnotil ten který konkrétní důkazní prostředek jako nedostatečný a neprůkazný a co jim v tomto ohledu vytýká. Není k jednotlivým dokladům uveden žádný konkrétní důvod, pro který žalovaný žalobcem předložené důkazy odmítl. Důvody pro daňovou neuznatelnost předmětných nákladů jsou dovozovány pouze z jakýchsi vedlejších zjištění, například tvrzení o nekontaktnosti firem, které tyto doklady vystavily. Zpráva o daňové kontrole byla vydána v rozporu s § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), protože žalovaný neprovedl rekapitulaci celého procesu dokazování, počínaje shromážděním důkazních prostředků provedením důkazů a konečně jejich hodnocením podle zásady volného hodnocení důkazů uvedené v § 8 odst. 1 daňového řádu. Povinností žalovaného bylo dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, žalovaný však nemohl stanovit daň v maximální možné výši. Žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, že ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, zda žalovaný považoval neuznané náklady za neprokázané, co do jejich skutečného vynaložení, či za náklady, které sice byly vynaloženy, ale nebyly poskytnuty, či za náklady, které byly vynaloženy, byly poskytnuty, ale nebylo možno je považovat za výdaje na dosažení udržení a zajištění příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Jedinou reakcí správce daně na předložené stavební deníky bylo, že nesplňují náležitosti dle přílohy č. 5 vyhl. č. 499/2006 Sb. Správce daně si při daňové kontrole vytvořil vlastní názor, jaké měly mít stavební deníky náležitosti a jak měly být vedeny a poté dovedl, že pokud žalobce tyto jeho představy nenaplnil, neprokázal svá tvrzení. Správce daně v některých případech dospěl k závěru, že práce provedené subdodavateli provedla jiná firma, než doložil žalobce, tzn. že místo firem doložených žalobcem práci údajně provedli, například firmy AZ SANACE, KOMASTAV, INSKY s.r.o. nebo BÁRT-STAVBY. Ve vztahu k údajně povinným náležitostem stavebních deníků žalobce napadl v odvolacím řízení závěr, že údaje ve stavebních denících musí být totožné s údaji o proškolení pracovníků. V této souvislosti odkázal na výpověď pana Grygoruka, který dostatečně popsal a vysvětlil, jakým způsobem probíhal proces přidělování pracovníků k jednotlivým firmám, včetně odpovědnosti za proškolení pracovníků. S touto námitkou se žalovaný nevypořádal. Pokud žalovaný uvedl, že stavební deníky nelze použít jako důkaz v daňovém řízení, tak to podle žalobce znamená, že žalovaný tyto stavební deníky neosvědčil jako důkaz a tudíž k nim neměl přihlížet a neměl zde uvedené údaje hodnotit. Takto však žalovaný nepostupoval. Z obsahu správního spisu není možno zjistit, o jaké stavební deníky získané od třetích osob se jednalo, tzn. zda se jednalo o stavební deníky totožné s doklady, které předložil žalobce. Nezákonnost postupu správce daně spočívá v tom, že nedůvodně upřednostňoval listinné důkazy před svědeckými výpověďmi, které odmítl provést s odůvodněním, že svědci jsou nekontaktní, ačkoliv z Obchodního rejstříku či jiných veřejně dostupných evidencí bylo možné zjistit jejich adresu a provést jejich výslech, například formou mezinárodního dožádání nebo je nechat předvést. Žalovaný toto pochybení nenapravil ani v odvolacím řízení, přitom však dostatečně konkrétně neodůvodnil, proč

odmítl svědecké výpovědi provést. Žalobci není známo, co správce daně myslel termínem společný jmenovatel společností Ellive s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., STURGAN s.r.o., TAKING s.r.o., a to ve spojení s oprávněnou osobou k dispozici s prostředky účtů, panem G. V souvislosti s výsledkem tohoto svědka žalobce navrhl výsledky dalších svědků, kteří mohli potvrdit, v jakém právním postavení byl vůči těmto firmám pan G., co jej opravňovalo za tyto firmy jednat a jakou funkci měl plnit. Jednalo se především o svědky L. B., Y. T., V. Z., M. F. a popř. likvidátora společnosti PEREPOL TRADING s.r.o., v likvidaci. Námitky žalobce však žalovaný označil za polemiku a zmíněné svědky odmítl bez dalšího zdůvodnění jako nadbytečné vyslechnout. Za situace, kdy žalobce předložil žalovanému v průběhu daňové kontroly a v odvolacím řízení souvislou řadu hodnověrných důkazů, a to jak listinných, tak navrhl výsledk svědků, stíhalo důkazní břemeno žalovaného. Žalovaný nikterak neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než deklaroval žalobce a veškerou svoji argumentaci opírá pouze o odůvodněné pochybnosti domněnky a nesrovnalosti v písemnostech, především ve stavebních denících. V řízení však nebylo prokázáno, že tvrzení žalobce a k nim doložené doklady jsou nepravdivé. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že shodné práce jako výše uvedení subdodavatelé prováděli namísto subdodavatelů doložených žalobcem další společnosti, z čehož žalovaný dovodil, že práce neprovedli subdodavatelé tvrzení žalobcem. Protože žalovaný neuvedl, kdo jiný práce provedl a vůči žalobci dovodil, že práce nebyly provedeny subdodavateli, které tvrdil žalobce, měl by vysvětlit, zda je možné vyhotovit stavební dílo bez působení vnějších sil a lidské činnosti, což z jeho správní úvahy vyplývá. Bylo tedy na žalovaném, aby svým případným šetřením vyloučil možnost, že práce prováděli subdodavatelé, kterým byly zaplaceny. Závěry správce daně o nesplnění podmínek pro uznání nákladů podle § 24 odst. 1 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), mohou být opodstatněné pouze tehdy, nebyly-li tyto náklady skutečně vynaloženy, což se nestalo. Ze sdělení příslušných správ sociálního zabezpečení, s jejichž obsahem nebyl žalobce seznámen, údajně vyplývá, že žalobcem uvedení subdodavatelé neměli v roce 2007 žádné zaměstnance, popřípadě, že nebyli evidováni u tohoto úřadu. Z toho správce daně dovodil, že práce tyto subjekty nemohly vykonat, protože žádné zaměstnance neměly. V této souvislosti poukázal žalobce na obsah svědecké výpovědi pana G., který výše uvedené závěry správce daně zcela vyvrátil. Tuto svědeckou výpověď přitom správce daně jako důkaz nezpochybnil. Samotné skutečnosti, že jsou subdodavatelské společnosti dlouhodobě nekontaktní, nemohou být vyhodnoceny v neprospěch žalobce. Žalobce dále namítl, že informace od společnosti TAKING s.r.o. bylo možno v rámci daňové kontroly získat, protože tuto společnost v likvidaci zastupovala soudem určená likvidátorka a údaje o této osobě si žalovaný mohl obstarat, i když tak neučinil. V odvolacím řízení žalobce rovněž navrhl, aby správce daně prověřil, zda subdodavatelé žalobce podávali v roce 2007 přiznání k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty a aby údaje daňových přiznání porovnal s částkami, které jim žalobce za provedené práce uhradil. Podle názoru žalobce tak mohlo být ověřeno, že za konkrétní práce subdodavatelé peníze přijali. Přitom ověření informací z daňových přiznání subdodavatelů bylo pro žalovaného snadno dostupné a ověřitelné, a pokud ho žalovaný odmítl provést s poukazem na povinnost mlčenlivosti, potom se jednalo o zcela pokrytecké odůvodnění. Správce daně žalobce několikrát vyzýval k prokázání tvrzených skutečností, aby prokázal, na základě jakých dokladů byly práce fakturovány a na základě těchto výzev žalobce předložil smlouvy o dílo, nabídkové rozpočty, protokoly o předání a převzetí stavenišť, předávací protokoly o předání díla a

protokoly o předání a převzetí dokončené stavby. Správce daně však v těchto výzvěch neuvedl, že žalobce může požadované skutečnosti doložit jiným náhradním způsobem. Takový postup žalobce považuje za diskriminační, protože na požadavky správce daně žalobce reagoval v rozsahu a způsobem požadovaným správcem daně, současně však nebyl poučen o tom, že požadované skutečnosti lze doložit jiným náhradním způsobem. Podle žalovaného svědecké výpovědi nepotvrdily, že deklarované subdodavatelské práce byly provedeny uvedenými subdodavateli v deklarovaném rozsahu, místě a čase. Žalobci není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že svědci vypovídali nekonkrétně, v čem měla tato nekonkrétnost spočívat, z jakého důvodu neměly výpovědi potřebnou vypovídací schopnost. Kontaktovat navrhované svědky v místě trvalého pobytu na Ukrajině bylo možné, žalovaný si mohl údaje zjistit z obchodním rejstříku, což nakonec učinil žalobce a tyto svědky následně požádal, aby formou čestného prohlášení uvedli rozhodné skutečnosti. Tato čestná prohlášení nechal žalobce úředně přeložit z ukrajinského do českého jazyka. Ačkoliv uvedené osoby v čestných prohlášeních potvrdily všechny skutečnosti, které tvrdil žalobce, žalovaný se s nimi vypořádal tak, že nic neprokazují, aniž by uvedl, na základě jaké správní úvahy k tomuto závěru dospěl. Žalobce tvrdí, že důvody pro provedení svědeckých výpovědí těchto osob zcela jistě nepominuly a jejich svědectvím lze prokázat, kdo, pro koho, jak, za jakou částku práce provedl a že byly zaplacený. Zcela flagrantní pochybení vidí žalobce v neprovedení důkazu opakovaným výsledkem Ing. B. Š., jehož výsledek byl nařízen a po omluvě svědka již k výslechu nedošlo. Další námitka se týká neprovedení svědeckých výpovědí P. O., V. Ch., L. Č. a Ing. J. Š., jejichž výsledek žalovaný také označil za nadbytečný. Žalovaný sdělil, že není důvod provádět další výsledky, když výsledky již provedené v žádném případě neprokázali oprávněnost zahrnutí fakturace zpochybněných subdodavatelů daňových nákladů žalobce. Navržení svědci údajně nemohli svými výpověďmi prokázat provedení prací uvedených společností. Žalovaný však nepřipustně předjímá to, co svědci mohli uvést a v konečném důsledku se tak jedná o zkrácení práv žalobce. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně porovnával při daňové kontrole podpisy osob uvedených na dokladech předložených žalobcem s podpisy osob na dokladech, které žalovaný získal na základě dožádání od třetích osob, a to peněžních ústavů. Z toho dovodil závěr, že věrohodné jsou pouze doklady s podpisy osob, které si obstaral správce daně a naopak nevěrohodné jsou ty doklady s podpisy stejných osob, které předložil žalobce. Správce daně není oprávněn porovnávat pravost nebo věrohodnost podpisů a činit z toho závěry a k takovému srovnání je oprávněn pouze soudní znalec z oboru písmoznaectví. K této námitce žalovaný v rozhodnutí uvedl, že pouze sděluje, že tento postup nebyl ze strany odvolacího orgánu přezkoumáván i s ohledem na skutečnost, že porovnávat pravost nebo věrohodnost podpisu je ze zákona oprávněn pouze znalec oboru písmoznaectví. Dále žalobci není zřejmé, co znamená označení „SeS“, neboť v rozhodnutí není uveden žádný odkaz, ze kterého by bylo zřejmé, co tato zkratka znamená. Požadavku žalobce na seznámení s písemnostmi založenými ve spise, tj. protokoly o policejních výsleších, žalovaný odmítl vyhovět s odůvodněním, že se jedná o dokumenty založené v neveřejné části spisů a že se nejedná o důkazy zajištěné v souladu s daňovým řádem. Žalovaný však z těchto důkazů při daňové kontrole vycházel. Také není pravda, že správce daně nemůže nechat daňový subjekt nahlédnout do neveřejné části spisu, nic takového daňový řád nezakazuje. Ve svém odůvodnění se žalovaný nevypořádal s námitkou, z jakých důvodů nemohl být seznámen s písemností, která se týkala žalobce jako daňového subjektu a která byla založena v neveřejné části spisu. Žalobce v průběhu odvolacího řízení namítal, že

v rámci odvolacího řízení nemohou provádět úkony osoby, které se podílely na řízení prvostupňovém. Námitka vyloučení těchto osob byla zamítnuta s poukazem na skutečnost, že odvolací orgán může správci daně uložit, aby v potřebném rozsahu doplnil dokazování. Pojem správce daně je odlišný od pojmu úřední osoba. Má-li v rámci odvolacího řízení provádět výsledek správce daně, musí tak činit úřední osoba, která se nepodílela na rozhodování v prvním stupni. Jedině tak je zajištěn princip apelační a kasační v rámci daňového řízení. V rozporu se zákonem žalovaný neprodloužil žalobci lhůtu k vyjádření, čímž došlo k porušení žalobcových práv. Pokud se ve vyřízení stížnosti uvádí, že nemělo porušení těchto práv žádný vliv na výsledek řízení, nelze s tímto závěrem souhlasit.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a konkrétně uvedl následující. Povinnost prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů leží na daňovém subjektu. Pokud daňový subjekt nebude schopen spolehlivě prokázat, že tyto výdaje skutečně vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů a v daném zdaňovacím období, vystavuje se riziku, že správce daně tyto náklady neuzná a o tuto částku mu zvýší základ daně. Spornou otázkou v dané věci je, zda fakturované práce skutečně provedli deklarovaní dodavatelé. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že dokazování bylo doplněno bez jeho součinnosti. S výsledkem zjištění správce daně byl žalobce seznámen a vyjádřil se k němu. Konečná zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 28.5.2012. Jelikož ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo, nebylo možné podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění. Takový postup nelze považovat za situaci, kdy správce daně s daňovým subjektem nespolupracuje. Pokud žalobce vytýká správci daně, že zpráva o výsledku daňové kontroly v bodě VI je rozsáhlejší, než v bodě III, žalovaný konstatuje, že v bodě VI došlo k doplnění dokazování na základě vyjádření žalobce k výsledku daňové kontroly. V řízení odvolací orgán postupoval v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, neboť prováděl dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a odstraňoval vady řízení a ve vydaném rozhodnutí vyhodnotil jednotlivé neprokázané fakturace konkrétních dodavatelů v návaznosti na důkazní prostředky předložené k jednotlivým zakázkám. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí přesně a jasně konkretizoval, jak hodnotil jednotlivé důkazy a poté své závěry ohledně důkazů přehledně shrnul. Žalovaný se neztotožňuje s tím, že by nepostupoval v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. V konkrétním případě nebylo žalobci bráněno prokázat jím tvrzené skutečnosti. Žalovaný provedl, jak výslech svědků, tak zvažoval i listinné důkazy. V konkrétním případě byly svědecké výpovědi provedeny, jak v rámci daňové kontroly, tak i v odvolacím řízení. Za porušení zásady zákazu předběžné selekce důkazů nelze považovat situaci, kdy nejsou vyslechnuty všechny osoby, které žalobce navrhl, jelikož to vzhledem ke zjištěným skutečnostem již provedených výslechů nemohlo prokázat uskutečnění daňově uznatelných nákladů žalobcem tvrzenými subjekty. Předloženými doklady a provedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že fakturované práce byly skutečně provedeny v deklarované výši za deklarovaná plnění. Žalovaný nemusí prokazovat, kdo skutečně práce provedl. K otázce stavebních deníků se žalovaný vyjádřil tak, že nevypovídají o jednotlivých subdodavatelích, ani neobsahují konkrétní údaje o pracovnících, kteří fakturované práce prováděli. Ohledně slovního spojení společný jmenovatel se žalovaný vyjádřil tak, že se jedná o označení osoby svědka V. G. Výnosy z dokončené zakázky byly fakticky realizovány a z daňového pohledu byly zdanitelné, neboť byly předmětem daně a podle žádného ustanovení je nebylo možné vyloučit. Problém však spočívá v naplnění podmínek prokazatelnosti

uplatněných nákladů. Informace poskytnuté správami sociálního zabezpečení v rámci odvolacího řízení nemají vliv na posouzení daňového základu ze strany správce daně a je možné je hodnotit jako doplňující informace. V dané věci nebyla nekontaktnost subdodavatelů rozhodnou skutečností, pro kterou náklady nebyly uznány. Žalobce ve vedeném řízení neprokázal předloženými důkazními prostředky provedení prací konkrétními zpochybněnými dodavateli. K požadavku žalobce na předložení přiznání k dani z přidané hodnoty a dani z příjmů právnických osob žalovaný poukázal na ust. § 52 odst. 1 daňového řádu, ze kterého vyplývá povinnost mlčenlivosti o tom, co se při správě daní úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Z tohoto důvodu nemůže žalovaný žalobci sdělit obsah daňových přiznání jiných subjektů. Ohledně námítky, že žalobci bylo uloženo předložit konkrétní důkaz, žalovaný uvádí, že na základě provedené svědecké výpovědi správce daně požadoval v souladu s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu předložení veškerých podkladů pro fakturaci k uvedeným přijatým fakturám od subdodavatelů v roce 2007. Předložená čestná prohlášení neprokazují provedení prací se zpochybněnými dodavateli, dokládají pouze formální existenci faktur v účetnictví dodavatelů v roce 2007. Zkratka „SeS“ byla použita žalobcem v jeho stanovisku k výsledkům kontrolního zjištění, doručenému správci daně dne 28.5.2012. K policejním výsledkům žalovaný uvedl, že nejsou důkazem zajištěným v souladu s daňovým řádem a nejsou proto předmětem přezkumu odvolacím řízením. Žalobcem vznesená námitka podjatosti není způsobilá vyvolat důvodnou pochybnost o podjatosti úředních osob správce daně ve smyslu ust. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V dané situaci úřední osoby správce daně na základě povinnosti uložené nařízením správcem daně prováděly jednotlivé úkony v rámci procesu dokazování, ale nepodílely se na hodnocení zjištěných skutečností ani nebyly jinak zapojeny do rozhodování odvolacího orgánu. Neprodloužením lhůty k vyjádření nebyla zkrácena práva žalobce, neboť doplnění vyjádření žalobce ze dne 13. 11. 2013 bylo posouzeno jako doplnění odvolání a žalovaný se s ním v žalobou napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal. Žalovaný shrnul, že v dané věci žalobce neprokázal soulad údajů na předložených fakturách se stavem skutečným, tj. neprokázal, že subdodavatelé uvedení na dodavatelských fakturách skutečně předmětné práce vykonali, žalovaný postupoval v souladu se zákony a se zřetelem k ustálené judikatuře soudů. Samotný účetní doklad není způsobilý bez dalšího prokázat, že došlo k plnění uvedenému na faktuře.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, zejména k prekluzi daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny, včetně prekluze daňové povinnosti.

Soud po zvážení skutkových a právních okolností případu dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Ze správního spisu postoupeného žalovaným soud zjistil tyto podstatné skutečnosti. Protokolem o ústním jednání ze dne 15.3.2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 až 2008. Správce daně mimo jiné požádal o předložení veškerých dokladů týkajících se uvedených daní (např. výpisy z běžného účtu, výdajové a příjmové pokladní doklady, pokladní kniha, přijaté a vydané faktury). Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18.11.2010 vyzýval správce daně k prokázání skutečností, že v případě ve výzvě uvedených dokladů, se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazními prostředky měl žalobce prokázat, na základě jakých dokladů byly práce vyfakturovány a dále, že byly fakticky realizovány dodavatelem, deklarovaným na ve výzvě uvedených dokladech. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11.10.2011 byly obsaženy požadavky správce daně na doložení, jaké konkrétní práce a kdy byly subdodavateli ve výzvě uvedených zakázkách prováděny. V průběhu daňové kontroly předložil žalobce vedle dalších dokladů i Prohlášení objednatelů – společností KOMASTAV DS s.r.o. ze dne 11.4.2011, VIAMONT DSP a.s. ze dne 12.4.2011, INSKY s.r.o. ze dne 19.4.2011, BÁRT-STAVBY s.r.o. ze dne 7.4.2011, Severočeská vodárenská společnost a.s. ze dne 20.4.2011, z nichž vyplývá potvrzení, že objednané práce ze strany žalobce byly provedeny. Dále žalobce předložil i překlady v ukrajinském jazyce sepsaných listin označených jako Prohlášení ze dne 5.4.2011 výkonného ředitele společnosti Ellive s.r.o. B. L. M., ze dne 4.4.2011 výkonného ředitele společnosti TAKING s.r.o. Z. V. S., ze dne 1.4.2011 výkonného ředitele společnosti PEREPOL TRADING s.r.o. B. V., v nichž je uvedeno, že v účetnictví těchto společností jsou založeny v prohlášení konkretizované faktury za provedení prací pro žalobce. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 5.4.2012. V neveřejné části spisu jsou založeny kopie podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen „trestní řád“) M. F., jednatele společnosti TAKING s.r.o., ze dne 6.5.2013, a Ing. M. H., ze dne 23.10.2012 a dne 30.4.2014.

Svědék V. G., od 23.5.2006 do 8.11.2007 jednatel společnosti PEREPOL TRADING s.r.o., mimo jiné potvrdil provedení prací pro žalobce uvedených na fakturách č. 435/2007, č. 193/2007 a č. 226/2007. Společnost neměla zaměstnance, práce byly prováděny subdodavatelsky. Svědek se prací osobně neúčastnil, jenom jezdil na kontrolu, jak jsou práce provedené. Stavební deník měl, ale byl pro jeho společnost, žalobce ho po něm nepožadoval. Veškeré papíry předal novému jednateři. Jména pracovníků, kteří pracovali na stavbě, jsou uvedena na fakturách přijatých od subdodavatelů a ve stavebním deníku společnosti PEREPOL TRADING s.r.o. Platby subdodavatelům byly prováděny v hotovosti. Poté, co ukončil činnost jednatele, vyplácel subdodavatele druhý jednatel. Svědek měl dispoziční právo k účtům společností TAKING s.r.o., Ellive s.r.o. a STURGAN s.r.o. Pro tyto společnosti zajišťoval lidi, kteří u těchto firem pracovali. Byl zodpovědný za zaplacení těchto lidí za provedenou práci a tak dostal od jednatelů oprávnění k účtu. Z účtu vybíral peníze a za tyto společnosti platil lidem v hotovosti na příjmový pokladní doklad jménem těchto společností. Jeho úkol vůči těmto společnostem spočíval v dodání lidí a zodpovědnosti za jejich vyplacení. Tento způsob úhrady byl zvolen, protože jednatelům nevěřil a takto garantoval zaplacení. Jednatele subdodavatelských společností znal osobně, jednalo se o J. T., pana F. a M. S. Příjmové pokladní doklady předával ve společnosti TAKING s.r.o. jednateři F., v Ellive s.r.o. panu T. a ve společnosti STURGAN s.r.o. jednateři S. Pracovníci subdodavatelů mohli pracovat na shodných zakázkách jako společnost PEREPOL TRADING s.r.o. Jménem společnosti PEREPOL TRADING s.r.o. nebyly celé zakázky provedeny, neboť

subdodavatelům dodal lidi a oni mu za to platili. Pracovní síly, které doporučoval jiným společnostem a za které cítil morální odpovědnost, byli lidé z Ukrajiny, měl k nim vztah. Potvrdil, že sídlo společnost PEREPOL TRADING s.r.o. bylo na ubytovně, znal se s majitelem a ten mu vždy zavola, že tam je pro společnost PEREPOL TRADING s.r.o. pošta.

V odvolacím řízení žalobce navrhl výslech svědka Ing. M. H., který byl slyšen policií, dále navrhl vyslechnout všechny osoby z Ukrajiny, které podaly prohlášení předložené žalobcem, tedy jednatele společností Ellive s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., TAKING s.r.o., STURGAN s.r.o., a to paní B., pana T., pana Z., pana F. a pana B., kteří se měli vyjádřit k provedeným pracem a potvrdit výpověď svědka G. K činnosti společnosti MIR SEA s.r.o. navrhl žalobce předvolat ředitele a školníka ZŠ Vojnovičova. K činnosti společnosti STURGAN s.r.o. navrhl předvolat jako svědka likvidátora této společnosti.

V rozhodnutí o odvolání žalovaný jednoznačně vymezil, že provedení prací žalobcem není zpochybněno. Žalovaný se tak výslovně ztotožnil s tvrzením žalobce, že žalobce provedl objednané práce pro své objednatele. Je shoda i v tom, že z dokazování vyplynulo, že žalobce nemohl provést práce svými dělníky, neboť žádné nezaměstnával, a proto práce musel provést někdo jiný.

Žalovaný však zpochybnil fakturace některých subdodavatelů žalobce, a to společnosti Ellive s.r.o., STURGAN s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., TAKING, s.r.o. a MIR SEA s.r.o. K navrženým výslechům svědků žalovaný uvedl, že není důvod provádět další výslechy, když výslechy již provedené v žádném případě neprokázaly oprávněnost zahrnutí fakturace zpochybněných subdodavatelů do daňových nákladů žalobce, neboť potvrdily pouze předání prací žalobce odběratelům. Navržení svědci nemohou prokázat smluvní provedení prací uvedenými společnostmi, když nebyly dosud předloženy žádné důkazní prostředky, které by zpochybněná plnění prokázaly. Činnost žalobce v rámci stavebních zakázek již byla objasněna a svědci tedy nemohou přinést nic nového. Je zřejmé, že pokud společnost neměla žádné zaměstnance v profesi stavební dělník, musela si sjednávat na práce subdodavatele a bylo tedy pouze na ní, jakým způsobem provedení a hodnotu práce subdodavatelů prokáže (str. 48 žalobou napadeného rozhodnutí).

Soud se nejprve zabýval procesními námitkami žalobce. K námitkám, že v rámci doplnění kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu došlo k doplnění dokazování bez součinnosti se žalobcem a zpráva o daňové kontrole není dostatečně přezkoumatelná, uvádí soud následující.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je

ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Žalobce neuvedl, které dokazování po doplnění kontrolního zjištění bylo provedeno bez jeho účasti, a proto soud může pouze v obecné rovině konstatovat, že s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 23.3.2011 a byť se podáním ze dne 17.5.2011 a ze dne 16.11.2011 opakovaně ke kontrolním zjištěním vyjadřoval, stanovisko správce daně to nezměnilo, což následně vedlo ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu k nemožnosti navrhnout další doplnění. Soud konstatuje, že dne 5.4.2012 byla projednána se žalobcem zpráva o daňové kontrole, kterou se řízení před správcem daně končí a která zohledňovala dosavadní výsledky řízení (obsahuje celkem 163 stran) a soud ji shledává jako celek dostatečně podrobnou a odůvodněnou. Jiná otázka je, zda správce daně a následně žalovaný učinili na základě kontrolních zjištění a zejména předložených důkazních prostředků věcně správné závěry. Soud tak považuje uvedené procesní námitky vůči projednání zprávy o daňové kontrole za nedůvodné.

Soud se dále neztotožnil ani s námitkou, že na jedné straně byly stavební deníky odmítnuty, neboť nemají náležitosti požadované vyhláškou č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, a na druhé straně z nich bylo vycházeno. Jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného (str. 38 žalobou napadeného rozhodnutí), vzhledem k tomu, že v rozporu s vyhláškou neobsahovaly záznamy ve stavebních denících údaje o konkrétních pracovnících ani subdodavatelích, neprokazují, že práce provedli subdodavatelské společnosti STURGAN s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., TAKING, s.r.o. a MIR SEA s.r.o., avšak záznamy učiněné prohlásil žalovaný za věrohodné s tím, že obsahují přiměřeně podrobný popis prováděných prací. Soud k tomu poznamenává, že to ostatně mimo jiné vedlo žalovaného k závěru, že práce byly provedeny, a to žalobcem. Soud na těchto závěrech neshledává ničeho nezákonného.

Pokud žalobce dále namítl, že mu není zřejmé, co u svědka G. znamená správcem daně použité slovní spojení, že je společným jmenovatelem u společností Ellive s.r.o., STURGAN s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., TAKING, s.r.o., soud konstatuje, že je zřejmé, že tím správce daně označoval osobu, která tyto společnosti spojuje, a to nejméně svým dispozičním oprávněním k účtům těchto společností. Soud v tomto označení neshledává nic nejasného ani protizákonného stejně jako v žalovaným užívané zkratce „SeS“, která zjevně označuje žalobce a z kontextu rozhodnutí o tom není pochyb.

K návrhu žalobce, aby správce daně, resp. žalovaný, opatřil přiznání k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty sporovaných subdodavatelů za rok 2007 soud uvádí, že povinnost mlčenlivosti je pro úřední osoby správce daně zakotvena v ustanovení § 52 až § 55 daňového řádu a vyplývá z ní, že až na zákonem stanovení výjimky jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Daňová přiznání dodavatelů žalobce pak jistě obsahují i jiné údaje než jen příjmy od žalobce a tyto ostatní údaje je nutno považovat za důvěrné, chráněné povinností mlčenlivosti. Údaje získané z daňových přiznání ve vztahu k žalobci lze nahradit výsledkem odpovědných osob dodavatelů a předložením konkrétních účetních dokladů vztahujících se k žalobci. I tuto námitku shledal soud nedůvodnou.

Soud se neztotožnil ani s námitkou, že výzvy k odstranění pochybností byly formulovány příliš konkrétně a žalobce nebyl poučen, že svá daňová tvrzení může prokázat i jinak než požadovanými doklady. Jak je patrné ze shora rekapitulovaných výzev k odstranění

pochybností byly formulovány standardním způsobem a jsou dostatečně obecné tak, že dávají žalobci možnost adekvátně důkazně reagovat jinými důkazními prostředky než jen účetními doklady, čehož si byl žalobce vědom, neboť opakovaně činil další návrhy na provedení dokazování.

K námitce, že úkony v odvolacím řízení prováděly stejné úřední osoby (ze spisu vyplývá, že tak činila jedna úřední osoba – I. P.) jako tak činily v řízení před správcem daně, soud uvádí následující.

Podle § 10 odst. 1 daňového řádu je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

Podle § 12 odst. 1 a 2 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.

Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Z výše uvedených ustanovení mimo jiné vyplývá, že je nutno odlišovat správce daně jako orgán veřejné moci rozhodující a jednající v oblasti správy daní a úřední osobou, která v rámci této instituce fakticky pravomoc správce daně vykonává. Každý správce daně disponuje více úředními osobami a jedná se o odlišné pojmy. Dále platí, že podáním odvolání je zahájeno odvolací řízení, které je odlišné od řízení vyměřovacího nebo doměřovacího (srov. § 134 odst. 2 daňového řádu). Odvoláním je nutné rozumět podání, prostřednictvím kterého příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Jeho smyslem je umožnit nápravu pochybení prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolacím orgánem, čímž je realizována zásada dvojinstančnosti, tedy dvojího nezávislého posouzení věci. K naplnění tohoto účelu slouží i ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu zakotvující podjatost z důvodu podílu úřední osoby na téže věci v jiném stupni. Toto ustanovení upravuje případ tzv. „absolutní podjatosti“, tedy situace, kdy je pracovník správce daně vyloučen vždy za splnění uvedené podmínky, tedy účasti v daňovém řízení jako pracovník jiného stupně.

Ústavní soud k zásadě dvojinstančnosti a vyloučení úředních osob v daňovém řízení ve svém nálezu ze dne 16.5.2007, sp.zn. IV. ÚS 493/06, Sb.n.u.ÚS č. 79/2007, mimo jiné uvedl: „Zakotvil-li zákonodárce jako jednu ze zásad daňového řízení dvojinstančnost tím, že mimo jiné vyloučil pracovníky odvolacího orgánu z činnosti orgánu prvostupňového, je legitimním očekáváním daňových subjektů nestranné posouzení jejich věci odvolacím orgánem. Případné nerespektování zásady dvojinstančnosti stanovené v zákoně o správě daní a poplatků, spočívající např. v tom, že odvolací orgán dá v konkrétní věci orgánu prvního stupně pokyn, jak má být rozhodnuto, vedlo by k tomu, že by odvolání nemohlo dosáhnout

zákonem sledovaného účelu dvojího posouzení věci ve správním řízení, což by ve svém důsledku podkopávalo důvěru občanů ve veřejnou správu, a tím i v demokratický právní stát samotný.“

Dále byl jako případ podjatosti ve smyslu ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu shledán i případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci (srov. rozsudek NSS ze dne 13.1.2016, č.j. 3 Afs 53/2015-117, www.nssoud.cz).

Soud má za to, že uvedená právní úprava ve světle judikatury správních soudů i Ústavního soudu směřuje k důslednému oddělení první a druhé instance v daňovém řízení. Je zřejmé, že záměrem zákonodárce bylo při zakotvení odvolacího řízení posouzení věci a případně i doplnění řízení odvolacím orgánem samotným, zároveň však dal odvolacímu orgánu možnost uložit doplnění dokazování, tak jako tomu bylo i v daném případě, prostřednictvím úkonů správce daně, který prostřednictvím úřední osoby I. P. úkony fakticky prováděl. Uložením provedení určitého úkonu správci daně a jeho provedením se však věc nevrací zpět do prvoinstančního řízení, ale zůstává v rámci řízení odvolacího. Je tedy možno konstatovat, že úřední osoby správce daně v uvedeném případě provádí úkony v odvolacím řízení, tedy v téže věci v jiném stupni než tak činily jako správce daně. Zákonodárce pak výslovně vyloučil úřední osoby z podílu na téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Pokud žalovaný uvedl, že zásada dvojinstančnosti nebyla porušena, neboť úřední osoby správce daně pouze prováděly jednotlivé úkony v rámci procesu dokazování, ale nepodílely se na hodnocení zjištěných skutečností ani nebyly jinak zapojeny do rozhodování odvolacího orgánu, pojmá vyloučení úředních osob podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu příliš úzce, neboť se vyloučení neomezuje jen na podíl na rozhodování, ale na veškeré úkony v odvolacím řízení. Uvedený zdánlivý rozpor mezi ustanovením § 77 odst. 1 písm. b) a § 115 odst. 1 daňového řádu lze interpretovat tak, že správce daně v odvolacím řízení pověří k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem správci daně jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni (obdobně i Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 160). V uvedeném případě tak však správce daně nepostupoval a odvolací orgán jeho procesní postup aproboval, čímž zatížil svůj postup procesní vadou, nicméně soud v daném případě musí v intencích ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zvážit, zda se jedná o natolik intenzivní vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V daném případě soud zvážil, že žalobce sám neuvedl, v čem mělo být postupem úřední osoby negativně ovlivněno řízení či rozhodování odvolacího orgánu. Žalobce svou námitku postavil toliko na obecném tvrzení nepřipustnosti postupu, avšak konkrétně neuvedl možné reálné důsledky tohoto pochybení. Dále je nutno vzít v úvahu roli uvedené úřední osoby v odvolacím řízení, přičemž z ničeho nevyplývá, že by se skutečně podílela na rozhodovacím procesu nebo ovlivnila důkazní hodnotu opatřených důkazních prostředků. Soud tedy musí konstatovat, že se v daném případě nejedná o takovou vadu řízení, která by zakládala závěr o tom, že by toto pochybení mělo vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí o odvolání žalobce.

Dále se soud zabýval tím, zda měl správce daně a žalovaný možnost navržené svědky vyslechnout a zda to bylo potřebné. Byť je to daňový subjekt, v daném případě žalobce, na němž v daňovém řízení leží důkazní břemeno, je nutno k tomu uvést, že právě správce daně disponuje prostředky k zajištění účasti svědka v řízení, které daňový subjekt nemá a mít

nemůže. V tomto směru soud připomíná, že podle § 93 odst. 4 daňového řádu osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 daňového řádu na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání. Správce daně může osobě uložit podle § 247 daňového řádu pořádkovou pokutu či ji může podle § 100 daňového řádu nechat předvést Policií České republiky.

Soud v této souvislosti odkazuje na dosavadní judikaturu Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07; ze dne 9.1.2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07; usnesení ze dne 6.11.2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, www.usoud.cz), z níž mimo jiné vyplývá, že vystavení účetního dokladu vůči správci daně nekontaktním subjektem neznamená samo o sobě nerealizaci zdanitelného plnění a dále, že při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně.

Tomu dle soudu odpovídá i ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, které zavazuje správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Ze svědectví V. G. vyplývá, že prostřednictvím subdodavatelských společností Ellive s.r.o., STURGAN s.r.o., PEREPOL TRADING s.r.o., TAKING, s.r.o. byly realizovány práce pro žalobce, které žalovaný nezpochybňuje. Svědek popsal, proč disponoval účty těchto společností a jak realizace prací probíhala. Toto jeho svědectví mohou potvrdit jednatele těchto společností a mohou rovněž předložit účetní doklady, a to včetně stavebního deníku, který předal svědek novému jednateři společnosti PEREPOL TRADING s.r.o., a to V. B. Skutečnost, že jednatele B. L. M., Z. V. S. a B. V. lze kontaktovat osvědčil sám žalobce předloženými úředně ověřenými prohlášeními těchto osob.

Nejvyšší správní soud k otázce výslechu svědků a použitelnosti listin z jiných řízení ve svém rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS uvedl: *„Je-li prováděn důkaz výslechem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořázenými v jiných řízeních o právech a povinnostech. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z*

jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

Vzhledem k tomu, že svědectví jednatelů subdodavatelských společností žalobce sám navrhoval k prokázání oprávněnosti svých daňových výdajů, nejedná se zjevně o obstrukční návrh, adresa jednatelů na Ukrajině je známa a dosud nebylo zjištěno, že by Tito jednatelé byli nekontaktní nebo s daňovou správou cíleně nespolupracovali, nezbývalo správci daně a potažmo žalovanému než se je pokusit vyslechnout a vyzvat je k předložení účetních dokladů, a to ať už formou mezinárodní spolupráce v daňových věcech nebo tak učinit osobně na území České republiky, pokud by jednatelé byli ochotni se do České republiky dostavit. V každém případě musí být při výsledku svědků poskytnuta žalobci možnost účastnit se tohoto úkonu.

Soud se dále zabýval návrhem žalobce na výslech svědků F. a H., jejichž podání vysvětlení bylo založeno v neveřejné části spisu. K použití úředních záznamů z trestního řízení lze v obecné rovině odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008 – 75, z něhož vyplývá, že pokud žalobce předkládal listinné důkazy, kterými prokazoval, že skutečně vynaložil konkrétní daňové náklady na dosažení svých zdanitelných příjmů, mohly záznamy o výpovědích z trestního řízení sloužit jako podněty pro finanční orgány k ověření věrohodnosti žalobcem předložených listinných důkazů, k tomuto ověření však nemůže v tomto směru dojít jiným způsobem, než že by byly zmíněné osoby řádně vyslechnuty v daňovém řízení v této věci a žalobci tak dána možnost, aby se těchto výsledků zúčastnil, kladl těmto svědkům otázky a k jejich výpovědi se vyjádřil.

Správce daně se pokusil neúspěšně doručit předvolání svědkovi F., a to jednou doručením předvolání na jeho adresu trvalého pobytu. Z uvedeného podání vysvětlení, které se přímo vztahuje k činnosti této osoby ve společnosti TAKING s.r.o. jsou uvedeny další adresy na kterých je možno svědka F. zastihnout, stejně jako údaj, že je veden na úřadu práce. Soud tak konstatuje, že tento svědek mohl být předvolán a finanční orgány příliš brzy rezignovaly na předvolání tohoto svědka, neboť měly k dispozici i další adresy pobytu svědka, které bylo možno k jeho předvolání použít.

Svědék H. nebyl ve věci vůbec předvoláván, ačkoliv z jeho podání vysvětlení se podává, že se vyjadřoval přímo k průběhu některých prací realizovaných žalobcem pro jeho odběratele.

Na základě shora uvedeného je zřejmé, že daňové orgány předčasně upustily od snahy opatřit pro věc podstatný výsledek svědka F., čímž svůj postup zatížily vadou, která podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ve vztahu k ostatním navrženým svědeckým výpovědím svědků H., B. L. M., Z. V. S. a B. V., které odmítl žalovaný realizovat, soud uvádí, že podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění o uvedené svědecké výpovědi (pokud je bude možno realizovat). V dalším řízení pak žalobce může navrhnout i slyšení dalších svědků či důkazních prostředků, avšak to neznamená, že žalovaný či správce daně musí každému návrhu vyhovět. Nicméně žalovaný musí ve svém rozhodnutí konkrétně odůvodnit, proč považuje výsledek svědků za nadbytečný, např. proto, že svědek by se měl vyjadřovat k již prokázaným skutečnostem, nemůže však předjímat, co bude svědek vypovídat.

Z tohoto důvodu soud nenařizoval jednání ve věci, jak požadoval žalobce, neboť zjištěné vady vedou podle § 76 odst. 1 s.ř.s. ke zrušení rozhodnutí bez jednání. Proto soud výrokem I. podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení dodatečného platebního výměru soud neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24.11.2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dodatečný platební výměr, deklaroval by tím, že daňová povinnost nemá být žalobci doměřena vůbec, což soud pro zjištěnou vadu řízení nemohl dosud náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl nepodložený a předčasný.

Vzhledem k tomu, že se daňové řízení vrací zpět do fáze dokazování, jehož výsledek nelze předvídat a žalobce může své argumenty uplatnit před žalovaným, nezabýval se soud dalšími žalobními námitkami.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228,- Kč, která se skládá z částky 3 000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 6 200,- Kč za dva úkony právní služby po 3 100,- Kč poskytnuté právním zástupcem Mgr. Františkem Nesvadbou (převzetí věci, podání žaloby podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013, dále jen „advokátní tarif“), z částky 600,- Kč za s tím související dva režijní paušály po 300,- Kč a z částky 1428,- Kč ve výši 21% DPH z částek mimo soudního poplatku.

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 nejblíže 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 Ústí nad Labem dne 1. srpna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová