



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: **M. S.**, místem podnikání „X“, zastoupeného Mgr. Dominikou Havelkovou, advokátkou, se sídlem v Praze, Revoluční 8, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22.12.2010, č.j. 12549/10-1100-506441, takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22.12.2010, č.j. 12549/10-1100-506441, se pro **va du řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 7 808,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 22.12.2010, č.j. 12549/10-1100-506441, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litvínově (dále jen „správce daně“) ze dne 5.10.2009, č.j. 44510/09/207971506043, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 546 212,- Kč. Dále žalobce požadoval i zrušení uvedeného dodatečného platebního výměru správce daně.

Vzhledem k tomu, že dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán státní správy v oblasti výkonu správy daní je žalovaným subjektem práva od 1.1.2013, jelikož dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o Finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1.1.2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se územními finančními

orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1.1.2013 dle zákona o Finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, tj. orgánem nadřízeným Finančnímu úřadu jakožto nejnižším orgánem v rámci již zrušené soustavy územních finančních orgánů, je zdejší soud toho názoru, že žalovaným s účinností od 1.1.2013 je namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ustanovením § 20 odst. 2, zákona o Finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ustanovení § 7 písm. a) zákona o Finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci Finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, tj. nikoliv nejnižším orgánem v rámci zrušených územních finančních orgánů, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ustanovení § 5 zákona o Finanční správě). Tento závěr jsou současně podepřeny i ustanovením § 69 s.ř.s., neboť dle tohoto ustanovení je zřejmé, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je Oblastní finanční ředitelství.

Žalobce předně namítl, že rozhodnutí správce daně nebylo doručeno v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), neboť bylo doručeno společně s dalšími rozhodnutími správce daně pouze v jedné obálce. Žalobce má za to, že správce daně jakožto správní orgán je povinen doručovat každé rozhodnutí zvlášť vždy v samostatné obálce. Dle názoru žalobce bylo prokázáno, že práce a tím i výdaje v celkové výši 1 776 196,16 Kč bez DPH byly vykonány dodavatelem M. M. a byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Původní žalovaný ani správce daně nezpochybňují zaúčtování předmětných daňových dokladů vystavených žalobcem ani fakt, že takto fakturované montážní a pomocné práce v areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s. a v areálu TESCO - Unčice byly skutečně provedeny. Původní žalovaný a správce daně pouze zpochybňují skutečnost, že žalobce přijal montážní a pomocné práce od M. M.. Ze svědeckých výpovědí a předložených listinných důkazů jasně vyplývá, o jaké práce se jednalo (např. svědci uvedli, že se jednalo o zámečnické práce a všechny práce příbuzné (pan Doubrava), pomocné stavební práce, výkopy, bourání betonu (Ing. Novák), pomocné práce při montáži potrubí (pan Urban) a kde a kdy byly tyto práce provedeny. Dále došlo k porušení zásady stanovené v ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2, 3, 4 a 8 písm. c) ZSDP, neboť veškeré svědecké výpovědi a listinné důkazy byly hodnoceny v neprospěch žalobce a pouze ve světle jediné výpovědi, a to výpovědi M. M. ze dne 15.1.2009. Tento svědek evidentně vypovídal nepravdivě, což všechny svědecké výpovědi, jakož i listinné důkazy přímo i nepřímě potvrzují. Opakovaný výslech svědka M. přitom původní žalovaný i správce daně zamítl. Původní žalovaný poukázal na to, že M. M. nebylo vydáno povolení ke vstupu do areálu CHEMOPETROLU, a.s. (předchůdce společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o.). Z odpovědi společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o. ze dne 28.11.2007 vyplývá, že v databázi byl nalezen M. M., který měl povolení vstupu do areálu CHEMOPETROL, a.s., na základě výkonu subdodavatelské činnosti pro jiné společnosti poskytující služby v areálu CHEMOPETROL, a.s. Tak se mohl M. M. bez jakéhokoli omezení dostat do areálu na svou

vlastní povolenku, která byla evidována pro jiné subjekty, mimo jiné i pro subjekty uvedené v odpovědi společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o. Ze žádné z písemností s označením „Vstupy – dohledání“, „Seznam osob jménem M.“ a „Evidence vstupů p. M. M. do areálu Chemopetrolu, a.s.“ nevyplývá, že v evidenci vstupů v letech 2005 a 2006 nebyl žádný záznam vstupu M. M. nebo jeho pracovníků, jak tvrdí původní žalovaný. Ze svědeckých výpovědí založených v daňovém spisu prokazatelně vyplývá, že se pracovníci M. M. zdržovali v areálu CHEMOPETROL, a.s. a že v tomto areálu vykonávali činnost pro M. M.. Navíc značná část prací fakturovaných M. M. nebyla vykonávána přímo v areálu CHEMOPETROLU, a.s., ale v okolí tohoto areálu, kde se nacházely vrty společnosti CHEMOPETROL, a.s. Původní žalovaný i správce daně se navzdory předloženým listinným důkazům a provedeným svědeckým výpovědím zaměřily výhradně na výpověď pana M., který zcela v rozporu se skutečností popřel, že by zakázky vykonával. Věrohodnost tohoto svědka zpochybňuje i skutečnost, že v prosinci roku 2006 zrušil svoji registraci k DPH a tedy zcela vědomě vystavil v průběhu I. čtvrtletí 2007 svým obchodním partnerům daňové doklady s DPH. Původní žalovaný uvedl, že námitka žalobce, že M. M. s největší pravděpodobností není trestně bezúhonný, není dostatečně podložena věrohodnými důkazy. Původní žalovaný sám ve svém rozhodnutí uvedl, že správce daně disponoval obecnou informací ve věci jiného daňového subjektu týkající se nevěrohodnosti dokladů vystavovaných M. M.. Bylo na správci daně, aby si ověřil bezúhonnost M. M. z evidence Rejstříku trestů. Dle žalobce se původní žalovaný i správce daně snaží argumentovat tím, že nebyla splněna daňová povinnost M. M.. Dle názoru žalobce takto argumentovat nelze. Žalobce uvedl, že výpověď svědka P. U. byla účelově překroucena. Dále upozornil, že není pravda, že ani jeden ze svědků nebyl schopen osoby, jejichž prostřednictvím M. M. realizoval práce pro žalobce, identifikovat. Svědci identifikovali konkrétně zaměstnance P. U. a spolupracující živnostníky pana K. a D.. Svědecké výpovědi potvrzují, že na pracích se podíleli pracovníci nebo spolupracovníci M. M., přičemž není žádným předpisem stanoveno, aby dodavatel vykonával práci pro objednatele pouze prostřednictvím svých zaměstnanců. Žalobce v předmětné žalobě navrhl opakování výslechů v daňovém řízení slyšených svědků.

Původní žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a konkrétně uvedl následující. Rozhodnutí správce daně bylo jak žalobci, tak jeho zástupkyni doručena hromadně v rámci jedné zásilky dne 11.12.2009 a dne 3.11.2009. Tato skutečnost však neznamená, že by předmětné rozhodnutí nebylo doručeno způsobem předpokládaným ZSDP. Tento zákon totiž nestanovil správci daně povinnost doručovat daňovým subjektům každé rozhodnutí samostatně, neboť by tento způsob neúčelně zvyšoval náklady daňového řízení. K věci samé žalovaný uvedl, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 ZSDP oprávněnost uplatněných výdajů. Předložená faktura, smlouva a pokladní doklady nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktickou realizaci subdodávky M. M.. Ani žalobcem navržené svědkové, vzhledem k neurčitosti jejich výpovědi neprokázali, že provedené práce pro žalobce vykonal M. M.. Informace od svědků byly natolik neurčité a informace jimi poskytnuté nebyly nerozporné a natolik přesné, aby mohly spolehlivě prokázat faktické provedení subdodávky. K pochybnosti správce daně mimo jiné přispělo i zjištění a posouzení neexistence povolení ke vstupu do areálu společnosti CHEMOPETROL a.s. a výrazné pochybnosti vyvolala i vlastní výpověď M. M., který potvrdil, že na faktury dal razítko a podepsal je a práce uvedené na fakturách neprovedl a za podpis faktur dostal odměnu. K námitce žalobce, že nelze stavět daňovou povinnost žalobce na skutečnosti, že jiný daňový subjekt nesplnil svou daňovou povinnost, původní žalovaný uvedl, že ze žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že k závěru o daňové neúčinnosti

dospěl žalovaný z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem. Předmětná zmínka o zjištění nevěrohodnosti dokladů vystavených M. M. sloužila pouze k „dokreslení“ stavu věci. K opakování důkazů provedených v daňovém řízení pak není dle původního žalovaného žádný důvod.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé 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 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.

Žalobce předně namítal neúčinné doručení rozhodnutí správce daně, a to dodatečného platebního výměru ze dne 5.10.2009, č.j. 44510/09/207971506043, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2006.

Z doručenek založených ve správním spise soud zjistil, že s tímto platebním výměrem bylo doručováno dalších šest rozhodnutí, avšak v této skutečnosti soud neshledává porušení ZSDP. V ustanovení § 17 ZSDP upravujícího doručování v daňovém řízení není vyslovena povinnost doručovat každé rozhodnutí ve věci samostatně a tato povinnost nevyplývá ani z jiných ustanovení ZSDP. Doručování více platebních výměrů v jedné obálce je tak možné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.6.2008, 2 Afs 95/2009, www.nssoud.cz). K tomu, aby byla námitka žalobce důvodná, by musel ZSDP obsahovat ustanovení podobné ust. § 49 odst. 1 zákona č. 63/1967 Sb., občanský soudní řád ve znění účinném do 30.6.2009, které stanovilo, že při doručování rozsudku nebo usnesení ve věci samé může být do obálky vložena jen jediná písemnost, ledaže je spolu s rozhodnutím doručována žaloba nebo jiný návrh na zahájení řízení. Nic obdobného však ve vztahu k platebním výměrům v ZSDP stanoveno není, a proto v této části není žaloba důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce uplatnil jako daňově účinné výdaje platby za subdodávku prací provedených podnikatelem M. M. na stavbě v areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s., a na stavbě distribučního centra TESCO, přičemž práce v areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s. žalobce prováděl pro společnost AQUATEST, a.s. a práce na stavbě distribučního centra TESCO prováděl pro J. B.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí původního žalovaného vyplývá, že měl v souladu s názorem správce daně za to, že žalobce neprokázal, že by pro něj subdodávku v areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s., a na stavbě distribučního centra TESCO v lokalitě Postižín – Unčice, prováděl M. M.. Ze žalobcem předložených dokladů, a to faktur, pokladních dokladů, smlouvy o dílo, předávacích protokolů, stavebního deníku akce distribučního centra TESCO k pracím pro objednatele J. B. a stavebního deníku k akci v areálu CHEMOPETROL, a.s. k pracím pro objednatele společnost AQUATEST a.s., nelze dle původního žalovaného dovodit, že na těchto zakázkách se podílel pan M. M.. Nebyly předloženy kalkulace cen jednotlivých zakázek, na kterých se smluvní strany ve smlouvě o dílo zavázaly, a které by mohly specifikovat předmět a rozsah plnění včetně ceny. Žalobce

doložil pouze jednu objednávku zámečnických a pomocných prací na stavbě distribučního centra TESCO ze dne 21.3.2006, jejíž vystavení M. M. ve své výpovědi popřel. V předávacích protokolech není zaznamenáno, jaké konkrétní práce byly provedeny tak, aby odvolatel mohl uplatňovat případné reklamace díla. Navíc M. M. popřel, že by tyto předávací protokoly a souhrnný soupis prací vystavil, neboť razítko není jeho. Plnou úhradu faktur M. M. popřel a dvě provedené bezhotovostní úhrady v celkové výši 117 810,- Kč spíše podporují verzi M. M., že se jednalo o procentuální odměnu za pouhé vystavení předmětných faktur. Sdělením skutečnosti, že v roce 2006 nebyl M. M. v evidenci subjektů s oprávněním vstupu do areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s., bylo přeneseno důkazní břemeno na žalobce. Výpovědi svědků se shodují ve smyslu obecného potvrzení obchodní spolupráce mezi žalobcem a M. M., ale ani jeden ze svědků přesně nespecifikoval, jaké konkrétní práce byly provedeny, co k tomu bylo zapotřebí (např. stroje, zařízení, materiál, schopnosti, technické znalosti, certifikáty, apod.). Žalobce uvedl, že M. M. nikdy do areálu společnosti CHEMOPETROL, a.s. nevstoupil, tak by ovšem dle původního žalovaného nemohl kontrolovat provedení prací. Svědku U. vyplácel ve skutečnosti svědek D., stejně jako dalších 8 až 9 lidí, a nikoliv tvrzený zaměstnavatel M.. Ačkoliv svědek U. považoval pana K. za zaměstnance pana M., neboť dělal předáka, z výpovědi svědka K. vyšlo najevo, že byl samostatným podnikatelem. Bylo na žalobci, aby prokázal, jak mohli mít zaměstnanci pana M. povolen vstup do areálu CHEMOPETROLU, a.s. Žalobce nepodložil své tvrzení o nevěrohodnosti M. M. věrohodnými důkazy, původní žalovaný stejně jako správce daně neshledali nutnost opakovat již provedený výsledek M. M.. Původní žalovaný nepopřel v obecné rovině provedení prací, ale nebylo jednoznačně prokázáno, že žalobci byla poskytnuta služba v deklarované hodnotě a rozsahu právě M. M..

Soud konstatuje, že daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, www.usoud.cz), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, oba na www.nssoud.cz).

Pokud má správce daně, resp. žalovaný k dispozici důkazní prostředky, a to výsledky svědků, které jsou ve vzájemném rozporu, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen tyto rozpory v dalším řízení odstranit (obdobně k rozporným znaleckým posudkům viz rozsudek NSS ze dne 1.7.2010, 7 Afs 50/2010, www.nssoud.cz). Správce daně je totiž podle § 2 odst. 3 ZSDP povinen přihlídnout ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.

Po zhodnocení skutkové a právní stránky věci dospěl soud k závěru, že žaloba je zčásti důvodná.

Soud ze správního spisu zjistil tyto další podstatné skutečnosti.

Svědék M. M., dodavatel žalobce, ve své výpovědi uvedl, že žalobce zná, seznámil ho s ním pan D., ale žádné práce pro něho nedělal. K předloženým kopiím faktur uvedl, že tyto pouze orazítkoval a podepsal je, některé vystavoval žalobce a některé pan D.. Razítko na předávacích protokolech a souhrnném soupisu prací není jeho. Práce podle faktur neprovedl. Dostal odměnu za podepsání faktur, a to tak, že z faktur vystavených panem D. dostal odměnu 5% a z faktur vystavených žalobcem 8%.

Svědék P. U., pracující pro M. M., uvedl, že si v roce 2005 a 2006 přivydělával jako brigádník v CHEMOPETROLU, a.s. pro pana M.. Dříve, než začal pracovat na smlouvu, dělal brigády pro žalobce v Chemopetrolu, takže díky tomu se dostal k panu M.. Ví, že když dělali nějakou práci, tak se pan M. se žalobcem o tu práci dělili, ví, že když např. prováděl pomocné práce při montáži potrubí, tak se věci připravovaly u žalobce na dílně a v chemických závodech a ta práce se prováděla pro pana M.. V té době měl podepsanou smlouvu s panem M. o brigádě. Pracoval pro pana M. nárazově jednou za týden nebo jednou za 14 dní. Přímo pracoval v areálu závodu CHEMOPETROL, a.s. Bylo to zhruba od jara do podzimu 2006. Jednalo se o zámečnické práce, byl jako pomocník pro přípravu materiálu a

pomáhal s montáží. Vyplácel ho pan D. s tím, že se jednou týdně setkali na určeném místě a on je vyplatil všechny, asi 8-9 lidí. Vstup do areálu CHEMOPETROLU, a.s. měl od doby, kdy prováděl první brigády v závodě, tenkrát to vyřizoval pan C., coby zástupce společnosti AQUATEST, a.s., takže vstupoval do závodu pod hlavičkou AQUATESTU, a.s. Ví, že lidi, kteří s ním dělali, jezdili do Prahy na nějaké montáže, to už nebyly zámečnické práce, ale elektrikářské lávky, přípravy elektroinstalace a kabeláž. Jestli to byli zaměstnanci pana M., neví, pouze ví, že ti chlapy dělali pro pana M.. Pan K. dělal partáka, tak byl určitě zaměstnanec pana M.. Na předložených fotografiích identifikoval prostory v závodě, kde se prováděly montáže a dále identifikoval i dílnu žalobce v Jiřetíně. S panem M. se setkal při podepisování smlouvy, jinak s ním do kontaktu nepřišel.

Svědék J. D., samostatný živnostník spolupracující se žalobcem, který se dle svých slov účastnil průběžně celé akce v areálu CHEMOPETROLU, a.s., mimo jiné vypověděl, že ví, že žalobce s M. M. spolupracovali na akcích pro společnost AQUATEST a.s. a pro pana B., a to na akci TESCO Praha. Při všech akcích spolupracoval se žalobcem, prováděl práce, které prováděl žalobce. Osobně komunikoval i s panem M., kterého na fotografii identifikoval. S panem M. se on a žalobce setkali u nich v kanceláři a požádali o určitý počet pracovníků a pan M. je dodal na stavbu. Počet lidí byl dodán podle rozsahu prací a bylo to na pomocné práce do kterých lze zahrnout i montážní práce. Od pana M. znal osobně J. D. a R. K., což byli partáci a ti měli přidělené lidi. Ostatní pro něj nebyli partneři a tak je nezná jménem. Pan M. pana D. a pana K. představil jako lidi, kteří budou řídit jeho zakázku. Na stavbu v areálu CHEMOPETROLU, a.s. pan M. nechodil. Žalobce vyplácel peníze přímo panu M. a nikoliv lidem, kteří tam pracovali. K předání peněz došlo v kanceláři žalobce a byly to zálohové platby v hotovosti. Na fotografiích z akce Mrak 7 svědek čtyřikrát identifikoval osoby jako lidi pana M. a pak dále svědka K.. Vstup pro zaměstnance musel zařizovat pan M. nebo pan D., protože svědek ani žalobce to nezařizovali. Byl přítomen u předávání prací a na druhé straně byl přítomen pan D. nebo pan K.. Práce byly v požadovaném rozsahu splněny.

Svědék Ing. T. N., zaměstnanec společnosti AQUATEST, a.s., mimo jiné uvedl, že žalobce prováděl některé práce, na které neměl kapacitu, dalšími dodavateli. M. M. byl subdodavatelem žalobce a pro žalobce prováděl zejména pomocné stavební práce (výkopy, bourání betonu apod.). Jednalo se o práce v Chemopetrolu i mimo něj. Žalobce pro ně pracoval nepřetržitě v letech 2003 až 2006 a těžko lze vzhledem k časovému odstupu určit, jaký subdodavatel se na jaké akci konkrétně podílel. Nebylo možné, aby práce nebyly provedeny v součinnosti se subdodavatelem žalobce, a to společností Stavební společnost Ledvice, s.r.o. (dále jen „SSL“), společností HYTIS s.r.o. a M. M.. Nezajišťovaly vstupy pro všechny osoby svých dodavatelů, tyto osoby mohly mít vstup do areálu pod hlavičkou jiných firem.

Svědék R. K., samostatný živnostník spolupracující s M. M., uvedl, že s M. M. spolupracoval na různých zakázkách a rovněž spolupracoval se žalobcem. S panem M. spolupracoval přes pana D., přímo s panem M. neměl žádný obchodní vztah. Pracoval pro pana D. a ten byl dodavatelem prací pro žalobce. Dle jeho názoru byl mezi panem M. a panem D. nějaký obchodní vztah, protože je spolu vídal. Pan D. přijížděl a kontroloval práci, přišel na stavbu, podíval se, co není hotové a řekl, co se má udělat. Svědek vystupoval ve funkci partáka. Stavební deník dokumentoval práci a docházku lidí, a tak se nemohlo stát, aby práce nebyla provedena. Pan B. dělal věci přes elektřinu, rozdával práci a byl na stavbě stále, pan D. přijel jen občas. K předloženým fotografiím z akce Mrak 7 svědek uvedl, že se jedná o

pokládku potrubí, co dělali v areálu CHEMOPETROLU, a.s. a podrobněji se vyjádřil k jednotlivým listům fotografií. Strukturu a počet pracovníků koordinoval podle názoru svědka pan M. po dohodě se žalobcem. Pan M. pracoval na akcích Tesco, Odolená voda a Chemické závody pro AQUATEST, a.s. V areálu závodu se pan M. nepohyboval. Viděl, že pan M. vyplácel některé osoby uvedené na cíchovnici, včetně osoby jménem H.. Pan D. na stavbu TESCO jezdil jednou za deset až čtrnáct dnů. Stavební deník při realizaci akce TESCO psal svědek osobně.

Svědka J. K. uvedl, že je obchodním partnerem žalobce, v roce 2005 a 2006 vykonával na živnostenský list činnost spočívající v nakládání s nebezpečnými odpady. Firma pana M. pracovala pro svědka i pro žalobce. Pan M. pro svědka dělal čistící, sanační a výkopové práce. Pracovníci pana M. pracovali v areálu i mimo závod CHEMOPETROLU, a.s. V roce 2005 a 2006 nemusel mít pan M. vydáno povolení ke vstupu do areálu závodu, protože mohl pracovat mimo areál a pokud pracoval v areálu závodu, mohl mít vstup pod jinou firmou. S panem M. mluvil po telefonu, osobně se nikdy nesetkali. Skutečnost, že se jednalo o pracovníky pana M. věděl od žalobce a svého zaměstnance pana S..

Svědka J. D., spolupracující s M. M., ve své výpovědi uvedl, že měl s panem M. určitý vztah, když pan M. nemohl někam zajet, tak zajel na stavbu místo něj. Jednalo se o dvě stavby, a to jedna v CHEMOPETROLU, a.s. a druhá u Prahy. Dohodli se, že pan M. bude vyřizovat papírové záležitosti a svědek technické, tzn. práci. Od svědka dostal pan M. podklady pro fakturaci, kterou měl provést. O samostatné podnikatelské činnosti pana M. nic nevěděl, měl ho za poctivého podnikatele, pod dvou letech zjistil, že to není pravda. Osobně povolení ke vstupu pro zaměstnance pana M. nezařizoval. Lidi pana M. dopravil na určené místo pouze jednou nebo dvakrát, spíš výjimečně za účelem prací pro žalobce. Pan M. mu dal hotové peníze, aby je rozdál lidem. Občas do prací se žalobcem drobně zasáhl a občas působil jako prostředník. Částečně je pravdivé tvrzení žalobce, že fakticky jednal jménem pana M., neboť zařizoval technické věci, ale papírové šly kolem něho. V doplnění své výpovědi ze dne 21.7.2009 zcela popřel tvrzení pana M. o výplatě odměny za podpis faktur a uvedl, že byl přítomen jak spolupráci pana M. se žalobcem, tak fakturaci, čímž myslel to, že byl přítomen předání peněz. Předání peněz proběhlo v kanceláři žalobce, přesněji si nepamätuje. Pan M. určitě pracoval pro žalobce, jeho pracovníci prováděli zámečnické a příbuzné práce.

Svědka M. C., vedoucí technik společnosti AQUATEST, a.s., uvedl, že za společnost AQUATEST, a.s. jedná se žalobcem, se kterým dlouhodobě spolupracují, podepisuje předávací protokoly a stavební deník, přebírá odvedenou práci a kontroluje počty lidí, aby opravdu byli na místě. Žalobce pro ně pracoval společně s panem D. a B., a protože nestíhali zakázky, najímali si další lidi. Firmy co pracovali se žalobcem osobně nezná, informace má od žalobce.

Z přípisu společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o. ze dne 5.11.2007 vyplývá, že M. M. jako podnikatelský subjekt nebyl v databázi nalezen, nalezeny byly však osoby M., J. a V. M. s adresou „X“. Nicméně je i uvedeno, že počítačová databáze trpí chronickými problémy, a proto je prováděno i ruční dohledávání v tzv. evidenčních listech pro vstup do areálu. Pokud budou další skutečnosti zjištěny, bude správce daně informován. Součástí protokolu o ústním jednání ze dne 27.11.2007, č.j. 55746/07/207930/7017, s osobou J. N., zaměstnancem společnosti UNIPETROL RPA, s.r.o., jsou tři dokumenty – „Vstupy – dohledání“, „Seznam osob jménem M.“ a „Evidence vstupů M. M. do areálu CHEMOPETROL, a.s.“. Z evidence

vstupů pana M. M. vyplývá, že navštívil areál CHEMOPETROLU, a.s. v letech 2001 až 2003.

Správce daně a následně původní žalovaný považovali za stěžejní výpověď M. M., který zcela popřel jakékoliv vykonávání práce pro žalobce. V rozporu s touto výpovědí pak stojí nejen výpověď svědka U., který dle svého tvrzení fakticky práce pro M. M. na zakázce pro žalobce v areálu CHEMOPETROLU, a.s. prováděl. Výpověď svědka U. koresponduje s dalšími výpověďmi shora uvedených svědků, ale i s listinnými doklady. Dle výpovědi svědka U. se mělo jednat o zámečnické práce v areálu CHEMOPETROLU, a.s. a mělo se jednat například o montáž potrubí. Obě tyto položky se vyskytují na fakturách M. M. žalobci (fa. č. 29/2006, č. 20060019, č. 33/2006). Tyto práce také byly fakturovány společností AQUATEST, a.s. žalobcem. Svědek U. dále od svých spolupracovníků pracujících pro pana M. věděl, že pracují i v Praze na elektrikářských lávkách a elektroinstalaci. Toto tvrzení koresponduje s obsahem faktur (fa. č. 2006012, č. 2006019, č. 2006024) žalobce odběrateli J. B., pro něž vykonával žalobce práce na distribučním areálu TESCO. Výpověď svědka U. je v přímém rozporu s výpovědí M. M.. Stejně tak je v přímém rozporu s výpovědí M. M. i svědectví J. D., který M. M. identifikoval a uvedl, že pracovníky pana M. organizovali pan D. a pan K. a práce jimi provedené byly v pořádku předány. Toto tvrzení potvrdili i svědci R. K. a J. D.. Skutečnost, že pro žalobce poskytoval služby M. M. v obecné rovině potvrdili svědci K., C. a N.. Výpověď M. M. je tak v rozporu se všemi shora uvedenými svědectvími.

Pochybnost správce daně spočívající v tom, že M. M. neměl povolen vstup do areálu CHEMOPETROLU, a.s. byla následně vyvrácena svědectvími svědků D., K. a částečně i D., kteří uvedli, že M. M. do areálu CHEMOPETROLU, a.s. vůbec nechodil. Svědek D., který mimo jiné organizoval práce v areálu uvedl, že se s M. M. nikdy v areálu nepotkal. Vlastní absenci záznamu v evidenci vstupů nelze ani samostatně příliš přeceňovat, a to jak s ohledem na deklarované problémy s databází, tak i s ohledem na to, že pracovníci M. M. mohli mít vstup zajištěn různě, neboť svědek U., ačkoliv pracoval již pro M. M., vstupoval do areálu na základě svého dřívějšího oprávnění pro jinou společnost. Tuto možnost vstupu pod jiným subjektem potvrdili i svědci N. a K..

K dalším pochybnostem původního žalovaného spočívající v tom, že M. M. nemohl případně pro absenci fyzické kontroly odpovídat za provedené práce, že nebylo uvedeno, jaké práce byly provedeny, co k tomu bylo zapotřebí (např. stroje, zařízení, materiál, schopnosti, technické znalosti, certifikáty) a že svědek U. považoval svědka K. za zaměstnance M. M., ačkoliv byl samostatným podnikatelem, soud uvádí, že je nutno vzít v úvahu druh prováděných prací a postavení jednotlivých svědků při jejich výpovědi. Z dosavadního dokazování vyplynulo, že práce fakticky koordinovali svědci K. a D.. Tyto osoby byly i dle svého vyjádření v obchodním vztahu k panu M. a přijaly svoji roli „partáků“, kteří koordinují práce na místě. Není tedy vyloučeno, aby M. M. na místo provádění prací fakticky nechodil, pokud měl na místě osoby, které se o zadávání a kontrolu práce postaraly. Dále je nutno vzít v úvahu charakter prováděných prací pracovníky M. M., které lze označit za práce pomocné. Dále během řízení vyplynulo, že žalobce si najímal další pracovníky, neboť kapacitně nestíhal zadané práce, nebylo to tedy pro zvláštní schopnosti, oprávnění či vybavení pracovníků M. M.. Soud má za to, že v daném případě s ohledem na to, že se jednalo především o pomocné práce při realizaci jedné zakázky a M. M. měl dodávat pouze pracovní sílu, je konkretizace jednotlivých prací v dokladech (např. položení plastového potrubí pro napouštění jímek odpadních vod pro AQUATEST, a.s., na bývalých tancích fenolů a za tlakové a těsnostní zkoušky tohoto potrubí, dále zámečnické práce na výrobě kabelových lávek na stavbě skladu

Tesco, montážní a pomocné práce v areálu CHEMOPETROLU, a.s., čištění jímek a drénů – AQUATEST, a.s., atd.) dostatečná. Jinou otázkou je faktické provedení těchto prací. V tomto směru původní žalovaný v rozporu se shora uvedenou judikaturou vzal za prokázané skutečnosti vyplývající toliko z výpovědi M. M., aniž by následně vzniklé rozpory v dalším řízení odstranil. Jeho závěry jsou předčasné a postrádají oporu ve spise.

Ze shora uvedeného vyplývá, že rozhodnutí původního žalovaného ze dne 22.12.2010, je zatíženo vadou řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, tedy že fakturované práce nebyly provedeny, nemá oporu ve spise. Z tohoto důvodu soud nenařizoval jednání ve věci a stejně tak neprováděl k návrhu žalobce dokazování, neboť zjištění uvedené vady vede podle § 76 odst. 1 s.ř.s. ke zrušení rozhodnutí bez jednání. Uvedené dokazování by v této fázi nepřipustně nahrazovalo činnost správních orgánů. 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, o němž bylo rozhodováno žalobou napadeným rozhodnutím, jak navrhoval žalobce v předmětné žalobě, 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 dotyčný dodatečný platební výměr, *a priori* by tím deklaroval, 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.

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 7 808,- Kč, která se skládá z částky 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 4 200,- Kč za 2 úkony právní služby po 2.100,- Kč poskytnuté právní zástupkyní Mgr. Dominikou Havelkovou (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 do 31.12.2012), z částky 600,- Kč za s tím související dva paušály po 300,- Kč a z částky 1008,- Kč 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 5.3.2013

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová