



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobkyně AŠ-ET spol. s r.o.**, se sídlem Žilinská 216, Praha, *zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.3.2010, čj. 1708/10-1300-402419, čj. 1718/10-1300-402419 a čj. 1719/10-1300-402419

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.3.2010 čj. 1708/10-1300-402419 se **z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.3.2010 čj. 1718/10-1300-402419 se **z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.3.2010 čj. 1719/10-1300-402419 se **z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný je **p o v i n e n** uhradit žalobci náklady řízení ve výši 5.214 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Ladislava Kubiceho, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se třemi žalobami podanými ke Krajskému soudu v Plzni domáhala zrušení tří rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.3.2010, čj. 1708/10-1300-402419, čj. 1718/10-1300-402419 a čj. 1719/10-1300-402419 (*dále jen napadená rozhodnutí*), kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Aši (*dále jen správce daně*) ze dne 20.2.2008, čj. 5324/08/124970/2112, čj. 5328/08/124970/2112 a čj. 5329/08/144970/2112 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr*), jimiž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003, květen 2004 a září 2004. Navrhovala, aby byly zrušeny i dodatečné platební výměry a bylo jí přiznáno právo na náhradu nákladů řízení. Žaloby byly spojeny ke společnému projednání usneseními z 21.3.2012, čj. 57Af 31/2010-57 a čj. 57Af 32/2010-66.

2. Dnem 1.1.2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 s.r.s. správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství.

II. Důvody žaloby

3. Dne 23.6.2006 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roků 2003 a 2004 místně nepřislušný Finanční úřad v Karlových Varech, který na základě kontroly sestavil zprávu o daňové kontrole čj. 143489/07/128540/2304, kde vyčíslil dodatečně vyměřenou daň, kterou místně příslušný Finanční úřad v Aši bez bližšího zkoumání převzal do napadených dodatečných platebních výměrů. Proti všem třem dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala a žádala doplnění daňového řízení o další úkony, kterými by prokázala oprávněnost zaúčtovaných daňových dokladů a uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které byly Finančním úřadem v Karlových Varech shledány nedaňovými. Žalovaný argumentům žalobkyně nevyhověl a vydal touto žalobou napadená rozhodnutí, která jsou dle žalobkyně nezákonná.

První žalobní bod

4. Daňová kontrola je sled úkonů, které není možno bez jednotlivé specifikace a dostatečného zdůvodnění delegovat na místně nepřislušný finanční úřad, který pak vykonal všechny kontrolní úkony a bez zákonem dané možnosti dále delegoval dílčí úkony ostatním finančním úřadům, např. výsledky svědků apod. Zdůvodnění, proč probíhá správní úkon mimo působnost místně a věcně příslušného orgánu, nebylo žalobkyni nikdy sděleno. (str. 2 odst. 4 podaných žalob)

Druhý žalobní bod

5. V případech výsledků svědků žalovaný nikdy neoznačil konkrétní svědky a účel jejich výsledků. Vlastní svědecké výpovědi byly vždy delegovány do míst vzdálených od sídla žalobkyně a byla tak žalobkyni zmařena možnost účastnit se a kvalifikovaně přistoupit k výsledku svědků. Teprve v rámci odvolacího řízení a osobního kontaktu s důrazným trváním na spolupráci bylo umožněno plně konzumovat právo účasti na výsledku svědků. (str. 2 odst. 5 podaných žalob)

Třetí žalobní bod

6. Vlastní vyměření dodatečně stanovené daně provedl opět místně nepřislušný finanční úřad, když ze spisu a z kontrolní zprávy je zřejmé, že daň je vyčíslena toliko ve zprávě z kontroly a místně příslušný správce daně pak již jen vystavil dodatečné platební výměry, aniž by stanovoval daň na základě kontrolních zjištění. (str. 2 odst. 6 podaných žalob)

Čtvrtý žalobní bod

7. Žalobkyně se domáhala nahlížení do spisů a seznámení se s kompletním rozsahem spisu, který žalovaný použil k dodatečnému vyměření. Tomuto právu nebylo beze zbytku vyhověno. Žalovaný vydal 1. 10. 2009 pod čj. 7856/09-1500-403121 rozhodnutí, kterým zamítnul odvolání žalobkyně proti rozsahu, kterým jí bylo umožněno nahlížet do spisu. Při tom žalovaný v napadaných rozhodnutích odkazuje jako na důkazní materiál sloužící k dodatečnému zvýšení daně právě na tu část spisu, která nebyla žalobkyni zpřístupněna. (str. 2 odst. 7 podaných žalob)

Pátý a šestý žalobní bod

8. Žalobkyně namítala nesprávně zjištěný skutkový stav věci jako důsledek nesprávného hodnocení důkazů, zejména svědeckých výpovědí.

Zdaňovací období říjen 2003

9. Žalobkyně do přijatých zdanitelných plnění zahrnula platbu za zprostředkovatelské služby od společnosti JP Group Konice na základě písemné smlouvy, ústních konzultací a porad s touto společností, které potvrdil svědek. Za provedené služby bylo placeno bankovním převodem a příjemce potvrdil, že danou částku obdržel jako oprávněný příjem za provedené služby. Žalobkyně díky účasti zprostředkovatele obdržela zakázku a i při platbě za tuto službu byla vysoce zisková. Dodavatel dvakrát jako svědek potvrdil svou činnost a prohlásil, že bez jeho služeb by žalobkyně v daném výběrovém řízení neobstála. Žalobkyně splnila všechny zákonné povinnosti a žalovaný nevyvrátil zákonným způsobem její tvrzení. Pouhé konstatování, že žalovaný není přesvědčen nebo se mu něco jeví nedůvěryhodným, není zákonem požadovaný důkaz o opaku tvrzení žalobkyně. Přesto žalovaný tento výdaj a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neuznal, ačkoliv v obdobných případech na základě odvolání a doplněného řízení o opakované výsledky svědků obdobnou argumentaci i rozsah důkazních prostředků uznal. Žalovaný na straně čtyři sděluje, že „Veškerá vyjádření daňového subjektu považuje správce daně za obecná sdělení neprokazující konkrétní činnost.“

Žalovaný je však povinen vyvrátit tvrzení žalobkyně, zákonným způsobem vyvrátit důkazy žalobkyní předložené, řádné daňové doklady, prokazování plateb, prokazování dodavatele o poskytnutých zdanitelných plněních, z kterých bylo žalobkyní řádně odvedeno DPH, a především svědectví plně prokazující uskutečnění dodávek. V té souvislosti žalobkyně žádala o výslech svědka pana K. v soudním řízení, aby byla prokázána jeho účast na získání zakázky, za kterou pak byla uhrazena odměna, aby si soud mohl o hodnověrnosti svědka udělat vlastní představu.

10. Žalovaný jen opakuje, že mu nestačí žalobkyní předložené důkazy. Navíc vychází ze spisového materiálu, který žalobkyni nezpřístupnil. Tvrzení, že uzavřené obálky vylučují zprostředkování a sdělení konkurenční ceny pro výběrové řízení jsou logický nonsens. Tvrzení, že je způsob výběrového řízení v rozporu s možnostmi zprostředkování a poradenství k získání zakázky, neodpovídá pravidlům formální logiky. Pan K. jako zkušený rozpočtář věděl, jaké cenové relace konkurence použije, navrhnul žalobkyni vytvořit takovou nabídku, aby v konkurenci vyhrála, a to se nakonec potvrdilo. Pouhé uvedení, že odvolací orgán posuzuje výpověď svědka jako nevěrohodnou bez jednoznačného důkazu, že by svědek lhal, je protizákonné. Výrok, kde proti tvrzení žalobkyně jsou použity důkazní písemné materiály žalobkyni nezpřístupněné, je porušením základních práv na spravedlivý proces. Žalovaný tak uvádí žalobkyni do neřešitelné situace, kdy prokázala formálně i fakticky svá tvrzení, ale žalovaný v rozporu se zákonem neprokázal nepravdivost a neúplnost jejích tvrzení. Žalovaný uvádí, že vyjádření svědka považuje za nevěrohodné s nezdůvodněným odkazem na způsob výběrového řízení, který prý odporuje předtím doloženým písemným důkazům. Důkaz nevěrohodnosti svědka však žalovaný nedává. Neuvádí žádné rozpory mezi výpovědí první ani druhou nebo tvrzeními žalobkyně.

Zdaňovací období květen 2004

11. Žalobkyně do přijatých zdanitelných plnění zahrnula platbu za zprostředkovatelské a poradenské služby od společnosti Consulting Group a.s. (od 6.8.2004 Multiprojekt-Czech Consulting a.s.) na základě písemní smlouvy. Za provedené služby bylo placeno a příjemce potvrdil, že danou částku obdržel jako oprávněný příjem za provedené služby. Žalobkyně díky účasti zprostředkovatele obdržela zakázku a i při platbě za tuto službu byla vysoce zisková. Žalovaný nesprávně tvrdí, že šlo o zakázku „Fotbalové hřiště Braník“, toto žalobkyně vysvětlila v průběhu kontroly jako chybu vlastní evidence, která na hodnocení nároku na odpočet DPH na vstupu nemá vliv. Dodavatel dvakrát při výslechu svědka potvrdil svou činnost a prohlásil, že bez jeho služeb by žalobkyně v daném výběrovém řízení neobstála. Žalobkyně splnila všechny zákonné povinnosti a žalovaný nevyvrátil zákonným způsobem tvrzení žalobkyně. Pouhé konstatování, že žalovaný není přesvědčen nebo se mu něco jeví nedůvěryhodným, není zákonem požadovaný důkaz o opaku tvrzení žalobkyně. Přesto žalovaný tento nárok na odpočet DPH jako oprávněný neuznal, ačkoliv v obdobných případech na základě odvolání a doplněného řízení o opakované výsledky svědků obdobnou argumentaci i rozsah důkazních prostředků uznal.

12. Postup žalovaného se odvíjí od zpochybňování formálních náležitostí tam, kde to jen jde, např. ve výsleších svědků. Svědek při své výpovědi realizaci fakturovaných služeb potvrdil, a to v souladu se skutečností. Žalovaný však provedl úsudek, že toto svědek ničím

nedoložil. Svědek není povinen dokládat své výpovědi, je vázán vypovídat pravdivě, a pokud žalovaný neprokáže opak, je nutno na tvrzení svědka hledět jako na pravdivá. Zvláště v těch případech, kdy si svědkové navzájem neodporují a nezávisle na sobě i v čase potvrzují stejnou skutečnost, viz opakované výsledky. Na otázku, zda se mu vybavují jména akcí, svědek odpověděl, že ano a že to jsou akce, v rámci kterých byly stavební zakázky společností zprostředkovány. Výši odměny považoval za naprosto přiměřenou a potvrdil, že bez činnosti společnosti Czech Consulting Group, a.s. by předmětné zakázky nezískal. Na otázku, jestliže si nevybavujete, jaké konkrétní kroky činila společnost ve prospěch společnosti AŠ-ET, jak vysvětlí předchozí odpověď, svědek odpověděl, že se jedná o využití kontaktů a obecné součinnosti při plnění tohoto obchodního případu. Upřesnil, že společnost Czech Consulting Group, a.s. zprostředkovala tyto zakázky a přičinila se k jejich získání. Stejně hrubým překroucením je hodnocení výpovědi svědka pana K., který zmiňuje, že byla žalobkyně vybrána pro realizaci zakázek na základě výhodných cenových a doporučujících referencí, což bylo mimo jiné právě zásluhou firmy Czech Consulting Group, ač o tom pan K. nemusel přímo vědět. Svědkové pan K. a pan H. potvrdili, že činnost za účelem získání zakázek byla uskutečněna. Na straně 3 napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky. Konstatoval, že daňovým subjektem a společností CCG předložené kmenové listy se nevztahují k akci „Fotbalové hřiště Braník“, když na těchto listech jsou uvedeny názvy akcí a jedná se o akce PENNY Pacov, PENNY Lovosice, Supermarket a pizzerie Lety a ČS a.s. Pardubice rekonstrukce. Rovněž zprávy o plnění povinností konzultanta dle smlouvy o poskytování poradenské činnosti správce daně neosvědčil jako důkazy prokazující přijetí předmětné služby, když na těchto zprávách jsou bodově uvedeny konzultace, které se rovněž netýkají akce „Fotbalové hřiště Braník“. Předložené důkazní prostředky správce daně vyhodnotil jako nekonkrétní a neprokazující uskutečnění předmětné služby. Není zákonem stanovenou povinností vést tak detailní účtování po zakázkách a nepřesná poznámka v evidenci nákladů na zakázky byla vysvětlena. Navíc je žalovaný povinen přihlížet ke skutečnostem a ne formalismům. Obě strany smluvního vztahu jsou nadány opatrností vůči vlastním prostředkům, a kdyby kterékoliv z nich nestačily běžné evidence, jistě by nedošlo k souhlasu ohledně fakturovaných činností a jejich platbě. Konzultantská a zprostředkovatelská činnost se jistě velmi často děje méně formálně avšak uspokojivě na doložení pro obě obchodní strany a žalobkyně neporušila žádnou zákonem uloženou nebo záznamní povinnost. Dle žalovaného se daňovému subjektu předloženými a navrženými důkazními prostředky nepodařilo prokázat, že určité poradenské služby byly v jeho prospěch vykonány, když neprokázal, jaké konkrétní činnosti byly vykonány či jaké konkrétní informace byly předány. Žalovaný nemůže vyslovit pouze názor, musí dokázat rozpor s tvrzeními žalobkyně, musí vyvrátit doložená svědectví a to takovým způsobem, který nebude opřen o názor, že se daňovému subjektu nepodařilo prokázat, neboť žalobkyně oprávněnost výdajů prokázala formálně bezchybnými dokumenty a souhlasnými výsledky několika svědků, že výdaje byly nutné pro zajištění a dosažení příjmů. V typově obdobném případě a v daném zdaňovacím období jsou kladně vyhodnoceny důkazy v bodu 2. napadeného rozhodnutí „Posuzování oprávněnosti vynaložených výdajů za fakturované stavební práce od společnosti Servis staveb s.r.o., Ústí nad Labem“, kde stejná tvrzení svědků, že činnosti provedli a osvědčují autenticitu dokladů a plateb, byla osvědčena jako dostatečně prokázání. Je zde tedy rozpor a možná nezákonná libovůle v hodnocení jednotlivých tvrzení. Zprostředkování a poradenství je především o vypracování konkurenční nabídky pro zakázky a podílení se na zajištění podkladů a předložení takových znalostí, které zajistí, že

daná nabídka ve výběrovém řízení uspěje. Mnohdy i jen drobný zásah do podkladů nabídek a přimluva na straně odběratele rozhoduje o získání zakázek pro daného dodavatele. V okamžiku, kdy svědkové dodavatelských firem potvrzují svoji činnost, předmětná zakázka byla realizována a pokud navíc došlo k odsouhlasení plateb až po získání zakázky, tedy v okamžiku, kdy se konzultační a poradenskozprostředkovatelská činnost došla kladného výsledku a nešlo o zprostředkování nerealizovaných akcí, je příslušný výdaj a uskutečněné zdanitelné plnění zcela v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty.

Zdaňovací období září 2004

13. Žalobkyně do přijatých zdanitelných plnění zahrnula platbu za zprostředkovatelské a poradenské služby od společnosti ELMATHERM spol. s r.o., Kroměříž. Žalovaný argumentuje bez zdůvodnění tím, že výslech pana M. nepotvrdil realizaci této činnosti. To je však hrubé zkreslení a překroucení obsahu výpovědi. Výpověď potvrzuje činnost pro žalobkyni v plném rozsahu. Je zde i zajímavé, že „neomylný“ dožádaný správce daně nesprávně označil protokol o výsledku číslu jednacím na jednotlivých stranách. Při procesní rovnosti by mělo být zohledněno, že formální pochybení žalobkyně jsou vyzdvihována jako absolutní důkaz sloužící k doměření daně a na druhé straně je toto zcela tolerováno. Obsahově však výslech dokazuje tvrzení žalobkyně. Stejně tak vypovídá další svědek pan K., který potvrdil zprostředkovatelskou činnost pro žalobkyni v celém rozsahu. Žalobkyně proto žádala o výslech uvedených svědků před soudem, aby si soud mohl udělat úsudek o tvrzení žalobkyně a výpovědi svědků.

14. Na straně 9 napadaného rozhodnutí je uvedeno: „Z kopií písemností předložených společností MONREA“ ... zřejmě jde o „Další důkazní prostředky získané správcem daně v doplněném daňovém řízení“... listiny dokumentující průběh výběrového řízení souvisejícího s výše uvedenou zakázkou, které byly správci daně doručeny společností MONREA a.s. dne 9.4.2009 na základě výzvy Finančního úřadu v Karlových Varech z 30.3.2009, čj. 57227/09/128540400698. Jedná se o zápisy z jednání představenstva č. 13/04 a č. 14/04 a výběr dodavatele stavby. Přípravu a realizaci výběrového řízení zajišťovala společnost AIA HAVELKA s.r.o., Na Zderaze 5, Praha 2. K výběru dodavatele stavby byl správci daně předložen „Protokol o otvírání obálek s nabídkami“, „Podmínky výběrového řízení“ a „Vyhodnocení“, jehož předmětem je hodnocení nabídek jednotlivých uchazečů včetně předložených rozpočtů stavby. Bylo provedeno porovnání jednotlivých položek zadání všech nabídek a pro další vyhodnocování a informaci byla zpracována tabulka obsahující „Seznam práce a jejich cen.“ Jde o důkazní materiál, který nebyl žalobkyni nikdy zpřístupněn, nebyla s ním seznámena ani v průběhu odvolacího jednání a jde o nepřipustné porušení zákona.

15. Na straně 9 napadaného rozhodnutí je dále uvedeno: „Na základě uvedených skutečností odvolací orgán osvědčil písemné doklady o provedeném výběrovém řízení jako důkaz vyvracející tvrzení daňového subjektu i svědecké výpovědi pánů M., K. a K., že ELMA-THERM zprostředkovala zadání předmětné zakázky ve prospěch daňového subjektu.“ Žalobkyni není zřejmé, jak mohou písemnosti o výběrovém řízení popřít tvrzení svědků, že pro danou zakázku pomohli vypracovat takovou nabídku, aby v konečném důsledku žalobkyně ve výběrovém řízení zvítězila. Zřejmá znalost zprostředkovatelů o místních

poměrech a nabídkách konkurenčních firem jim umožňuje vést poradenskou činnost takovým způsobem, aby v konečném důsledku bylo dosaženo účelu zprostředkování a získání zakázky dodavatelem, od kterého pak za tuto činnost mohou vyinkasovat příslušnou odměnu. K zákonnému ustanovení o vyhodnocení skutečného stavu oproti formálnímu... místo zprostředkování by možná bylo možné napsat doklad na poradenskou a asistenční činnost... je povinen žalovaný přihlídnout. Zprostředkování a poradenství ve věci vypracování konkurenceschopné zakázky není o ovlivňování komise, ale podílení se na zajištění podkladů a předložení takových znalostí, které zajistí, že daná nabídka ve výběrovém řízení uspěje. Navíc došlo k odsouhlasení plateb až po získání zakázky, tedy v okamžiku, kdy se konzultační a poradenskozprostředkovatelská činnost dobrala kladného výsledku a nešlo o zprostředkování nerealizovaných akcí.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhol zamítnutí žaloby. Upozornil, že žalobkyní používaný způsob interpretace stanovisek žalovaného neodpovídá jejich skutečnému obsahu a že žalobkyně zcela volně slučuje či zaměňuje působení správce daně prvního a druhého stupně, když v napadených rozhodnutích jsou jednoznačně vymezeny použité pojmy správce daně pro finanční úřad a odvolací orgán pro FŘ v Plzni. V odůvodnění napadených rozhodnutí, kde odvolací orgán konstatuje, jakým způsobem prvostupňový správce daně posuzoval důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly, se nejedná o vyjádření názoru odvolacího orgánu. Zcela nelogické se proto jeví, dává-li žalobkyně popis názoru správce daně do přímé souvislosti s povinnostmi odvolacího orgánu, které uvedeným postupem nebyly nikterak dotčeny.

17. **K prvnímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že v protokolu o zahájení daňové kontroly z 23.6.2006, čj. 105144/06/128540/2517, je uvedeno, že byl daňový subjekt informován a bere na vědomí, že Finanční úřad v Karlových Varech zahajuje tímto jednáním na základě pověření FŘ v Plzni ze dne 30.5.2006, čj. 5408/06-160, kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen ZSDP nebo zákon o správě daní a poplatků*). Je proto nepochybné, že byl žalobci znám důvod, proč provádí daňovou kontrolu Finanční úřad v Karlových Varech, který byl pověřen k jejímu provedení ve smyslu § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen ZÚFO nebo zákon o územních finančních orgánech*), když celá daňová kontrola je dle ustálené soudní judikatury považována za jeden úkon. K uvedenému nevznesla žalobkyně v daňovém řízení žádnou námitku.

18. **K druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že osoby k podání svědecké výpovědi vždy předvolával správce daně prvního stupně, nikoliv žalovaný, který tuto námitku považuje za neopodstatněnou, a vypořádal se s ní již v napadených rozhodnutích.

19. **K třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že místně příslušný finanční úřad v Aši postupoval při vydání dodatečných platebních výměrů v souladu s § 46 odst. 7 ZSDP, když zjistil, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti.

20. **Ke čtvrtému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně, že žalovaný vychází ze spisového materiálu, který žalobkyni nezpřístupnil a tyto materiály použil proti tvrzení žalobkyně, jsou obecná a ničím nepodložená. V odůvodnění napadených rozhodnutí je uvedeno, že byla žalobkyně správcem daně seznámena s úkony provedenými v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalobkyně tak měla možnost seznámit se nejen s důkazními prostředky získanými v průběhu daňového řízení, ale i s jejich hodnocením žalovaným.

21. **K pátému a šestému žalobnímu bodu** žalovaný s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že v odvolacím řízení nebyla zpochybněna existence důkazních prostředků, ale jejich důkazní hodnota, a to na základě skutečností, ze kterých vyplynulo, že zadavatel stavby prováděl výběrové řízení obálkovou metodou, při níž byly nabídky uchazečů podány v zalepených obálkách otevíraných v průběhu výběrového řízení komisí jmenovanou zadavatelem, která provedla výběr na základě vyhodnocení stanovených kritérií. S úrovní nabídek uchazečů se členové komise seznámili teprve po otevření obálek. Lze proto důvodně předpokládat, že obsah nabídek nebyl předem jiným osobám znám, tím méně představiteli konkurenční nabídky, zprostředkovateli. Žalobkyně ani jí navržené svědkové nikdy neuvedli konkrétní skutečnosti ozřejmující průběh a zaměření deklarovaného zprostředkování zakázky. Žalovaný proto posuzoval skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení na základě logické úvahy. Je nepochybné, že popsaná metoda výběrového řízení vylučuje činnost zprostředkovatele při uzavření smlouvy mezi uchazečem a zadavatelem zakázky. Žalovaný proto musel dospět k závěru, že se nemohlo jednat o zprostředkování. Uvedený závěr však nevylučuje, že by společnost JP Group Konice či společnost ELMA-THERM mohla vyvíjet jakoukoliv jinou činnost ve prospěch žalobkyně, např. poradenství. Cena takových služeb bývá však řádově odlišná od ceny za zprostředkování. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě dokladu za zprostředkování vystaveného na základě smlouvy o zprostředkování. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila listinné (formální) důkazy, kterými prokazovala nárok na odpočet daně a dokládala uskutečnění zdanitelných plnění spočívajících ve zprostředkování zadání stavební zakázky v její prospěch. Nepředložila ani nenavrhl však takové důkazní prostředky, kterými by prokázala faktické uskutečnění plnění, na jehož základě nárok na odpočet daně uplatňovala. Naopak správce daně opatřil od zadavatele stavební zakázky písemné důkazy o provedeném výběrovém řízení vypovídající dostatečně spolehlivě o tom, jak probíhalo zadání této zakázky, a vyvracející tvrzení žalobkyně a předložené i navržené důkazní prostředky. Uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění (zprostředkování spočívající v obstarání zakázky) plátcí, kteří měli být jeho dodavateli, nebylo v daňovém řízení prokázáno, proto byly předmětné nároky na odpočet daně uplatněny v rozporu s příslušným zákonem o dani z přidané hodnoty.

IV. První rozhodnutí Krajského soudu v Plzni

22. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 16.5.2012, čj. 57Af 30/2010-82, všechna tři napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodným shledal první žalobní bod. Při posuzování námítky, že kontrolu prováděl místně nepřislušný správce daně (Finanční úřad v Karlových Varech) a že toto řízení (daňová kontrola) bylo stíženo jinými vadami řízení, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1567/2008 (*všechny citované rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz*). Konstatoval, že

žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly (protokolem ze dne 23. 6. 2006) informována o existenci pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006 pro nepřislušného správce daně (Finanční úřad v Karlových Varech) k provedení daňové kontroly u žalobkyně namísto jinak místně příslušného správce daně žalobkyně (Finančního úřadu v Aši) a dospěl k závěru, že sdělení (oznámení) pověřeného správce daně není sdělením důvodů pro zahájení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně. Protože ve správním spise žádné důvody pro postup podle § 10 odst. 3 ZÚFO nebyly uvedeny a žalobkyně jejich absenci namítala v žalobě, konstatoval krajský soud, že se jedná o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly provedené místně nepřislušným správcem daně a tím i nezákonnost předmětných dodatečných platebních výměrů a na ně navazujících rozhodnutí žalovaného. Vycházeje ze závěru o nezákonnosti provedené daňové kontroly (místně nepřislušným správcem daně) dovodil, že došlo k zániku práva správních orgánů k dodatečnému vyměření daně žalobkyni, neboť protokol o zahájení daňové kontroly nemohl mít účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP. Nezpůsobil proto přetržení prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP, což mělo za následek, že dodatečné platební výměry a na ně navazující rozhodnutí žalovaného byly vydány po marném uplynutí lhůty k vyměření daně žalobkyni.

23. Ke kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, čj. 7Afs 62/2012-37 (*dále jen zrušující rozsudek*), pro jinou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen s.ř.s.*).

24. Nejvyšší správní soud nesdílel názor krajského soudu, že žalobkyně v pořadí prvním žalobním bodem namítala, že v jejím případě nebyly dány podmínky pro to, aby žalovaný pověřil provedením daňové kontroly u žalobkyně (úkonu v rámci správy daní) Finanční úřad v Karlových Varech [tedy, že v projednávaných věcech nebyly dány podmínky pro vydání pověření žalovaným ze dne 30. 5. 2006, č. j. 5108/06-160 (§ 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech)]. Naopak, za stavu, kdy žalobkyně neupřesnila a blíže nerozvedla, v jakém směru má být tato žalobní námitka ze strany správního soudu vyložena (nebyla k tomu ani krajským soudem vyzvána), přisvědčil stěžovateli, že z této námítky lze toliko dovozovat výtku, že nesdělil žalobkyni důvod (titul), proč daňovou kontrolu neprovádí její správce daně (Finanční úřad v Aši), ale Finanční úřad v Karlových Varech. Zcela logicky pak stěžovatel dovozoval podstatu tohoto žalobního bodu jako výhradu, že neobeznámil žalobkyni s důvodem, proč kontrolu daní žalobkyně prováděl právě Finanční úřad v Karlových Varech a nikoliv jako námitku, že zde nebyly důvody k vydání pověření nebo že s těmito důvody, ač by tomu byl povinen, žalobkyni neobeznámil. V tomto směru také podal své vyjádření k žalobě, když uvedl, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly (sepisu protokolu ze dne 23. 6. 2006, čj. 105144/06/128540/5217) řádně obeznámena s tím, že kontrolu u ní provede Finanční úřad v Karlových Varech, a to právě na základě pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006, čj. 5108/06-160 (tomuto žalobnímu bodu pak odpovídal i předložený obsah správních spisů). Nejvyšší správní soud má za to, že bez upřesnění a doplnění argumentace žalobkyně k prvé žalobní námitce (str. 2 odst. 4 podaných žalob) lze toliko dovozovat, že žalobkyni vytýkanou vadou řízení před správními orgány mělo být pouze nesdělení důvodu (titulu) k provádění kontroly (tedy, proč byla kontrola prováděna nikoliv správcem daně, ale Finančním úřadem v Karlových Varech). Takovým důvodem pak ale není jiná skutečnost, nežli existující

pověření žalovaného ze dne 30. 5. 2006, čj. 5108/06-160. S jeho existencí ale byla žalobkyně řádně obeznámena, jak ostatně vyplývá z první strany protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2006, čj. 105144/06/128540/2517. Pokud však krajský soud posuzoval zákonnost napadených rozhodnutí skrze námitku, že ve věcech žalobkyně nebyly dány podmínky pro vydání pověření ze dne 30. 5. 2006, čj. 5108/06-160, zatížil své řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Je tomu tak proto, že krajský soud je při svém rozhodování vázán striktní dispoziční zásadou. To znamená, že mu nepřísluší nahrazovat vůli žalobce, z jakých skutkových a právních důvodů měla být posouzena zákonnost žalobami napadených rozhodnutí žalovaného. Současně tímto nepřipadným postupem krajský soud zkrátil stěžovatele v možnosti vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006 - 63). Oprávněně lze předpokládat, že pokud by byl první žalobní bod vyjádřen zcela pregnančně, tj. pokud by žalobkyně např. namítala, že v projednávaných věcech vedl řízení nepříslušný správce daně (Finanční úřad v Karlových Varech), neboť vůbec nebyly dány podmínky pro vydání pověření žalovaným, nebo že je rozhodnutí nezákonné pro to, že správce daně, či žalovaný nesdělili žalobkyni důvody pro vydání pověření z 30. 5. 2006, jejichž sdělení se domáhala, a že z tohoto důvodu nemůže mít účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP, jistě by se stěžovatel k tomuto žalobnímu důvodu výslovně vyjádřil. Současně lze i předpokládat, že by žalovaný toto své vyjádření podepřel i podklady, které měl k dispozici před vydáním pověření ze dne 30. 5. 2006. Teprve pak by bylo na krajském soudu, aby posoudil, zda v projednávaných věcech byly dány podmínky pro vydání uvedeného pověření či nikoliv. Nejvyšší správní soud upozornil na právní závěr obsažený v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 1 Afs 50/2007 - 106, a to, že: „*Pověření dle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, může být vydáno pouze na základě již existujících, reálných a objektivních důvodů. Na sdělení těchto důvodů má daňový subjekt právo, a to v době přiměřené provádění svěřeného úkonu*“. Z napadeného rozsudku nebylo zřejmé, jak krajský soud posoudil otázku (za situace, kdy v pověření nejsou specifikovány důvody pro jeho vydání), zda vůbec a kdy žalobkyně požadovala, aby jí byly sděleny důvody, které vedly žalovaného k vydání pověření, a zda to bylo v době přiměřené k provádění dotčeného úkonu (daňové kontroly).

25. Nejvyšší správní soud proto konstatoval, že je rozsudek krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zatížen jinou vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Závěr, že u žalobkyně provedená daňová kontrola byla nezákonná a nebyla úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, označil za předčasný. Krajskému soudu uložil, bude-li to třeba, doplnit skutkový stav věci a vyzvat žalobkyni k upřesnění vznesených žalobních bodů, seznámit s tím žalovaného a vydat přezkoumatelné rozhodnutí, ve kterém meritorně posoudí věc samu.

V. Druhé rozhodnutí krajského soudu

26. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel krajský soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů v žalobě uplatněných. Podle § 110 odst. 4 s.ř.s. byl při rozhodování vázán právním názorem, který vyslovil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.

27. Krajský soud vyzval žalobkyni k upřesnění a doplnění argumentace k prvnímu žalobnímu bodu tak, aby bylo zřejmé ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s., že je vytýkanou vadou řízení před správními orgány pouze sdělení důvodu (titulu) k provádění kontroly (tedy proč byla kontrola prováděna Finančním úřadem v Karlových Varech), či zda je vytýkanou vadou, že nebyly dány podmínky pro vydání pověření ze dne 30.5.2006, čj. 5108/06-160, a v takovém případě, aby uvedla, zda vůbec a kdy požadovala aby jí byly sděleny důvody, které vedly žalovaného k vydání pověření. Ohledně ostatních žalobních bodů byla žalobkyně vyzvána, aby uvedla, zda korespondují s vymezením učiněným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku nebo aby je vymezila ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.

28. Žalobkyně v odpovědi na výzvu nazvané „Vyjádření k obsahu kasační stížnosti Finančního ředitelství v Plzni“ uvedla, že zahájení daňové kontroly proběhlo v omezeném časovém úseku a poučení bylo formální, aniž by se zabývalo otázkou, z jakých důvodů je kontrola prováděna jiným, než místně příslušným úřadem. Dle žalobkyně tak neobstojí námitka, že postup byl podle zákona a správný. Namítala dále, že by soud měl vzít v ochranu základní práva osob a nedopustit, aby se opakovala situace, že kdykoliv po pro občana úspěšném soudním jednání se objeví materiály bez spisové značky a nezapsané v seznamu správního spisu s následným tvrzením správního orgánu, že neviděné písemnosti jsou od samého začátku založeny nebo součástí té části spisu, která nemusí být zapsána do seznamu. Pak je ale popřeno základní právo na seznámení se se všemi důkazy a správní orgán neplní povinnost vést řádně spisový materiál, aby byl výsledek řízení přezkoumatelný. Přezkoumání musí být proveditelné v čase, kdy má dotčená osoba právo seznámit se se všemi skutečnostmi, které správní orgán shromáždil, a rozhodně k okamžiku, kdy rozhoduje soud. Pokud tyto písemnosti stěžovatel nepředložil soudu, pak nedostatečně reagoval na žalobu a nevypořádal se se všemi uplatněnými námitkami. Jakékoliv objevení dalších spisových materiálů až ve stadiu kasační stížnosti je nepřijatelné a soud by k nim neměl přihlížet.

29. Žalovaný se k doplnění žaloby, které mu bylo doručeno současně s předvoláním k ústnímu jednání, nevyjádřil, ústního jednání soudu se nezúčastnil.

První žalobní bod

30. První žalobní bod není důvodný.

31. Po upřesnění prvního žalobního bodu jej soud posuzoval jako tvrzení, že žalobkyni při zahájení daňové kontroly nebyl sdělen důvod (titul), proč daňovou kontrolu neprovádí místně příslušný správce daně (Finanční úřad v Aši), ale Finanční úřad v Karlových Varech. Žalobkyně první žalobní bod neupřesnila tak, jak jej původně posuzoval krajský soud, že v jejím případě nebyly dány podmínky pro to, aby žalovaný pověřil provedením daňové kontroly u žalobkyně Finanční úřad v Karlových Varech [tedy, že v projednávaných věcech nebyly dány podmínky pro vydání pověření Finančním ředitelstvím v Plzni ze dne 30. 5. 2006, čj. 5108/06-160 (§ 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech)]. Za této situace soud shodně jako Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uzavírá, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly (sepisu protokolu ze dne 23. 6. 2006, čj.

105144/06/128540/5217) řádně obeznámena s tím, že kontrolu u ní provede Finanční úřad v Kalových Varech, a to právě na základě pověření Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 5. 2006, čj. 5108/06-160. Takto formulovanému žalobnímu bodu odpovídal i předložený obsah správních spisů. Není proto správné tvrzení žalobkyně, že jí zdůvodnění, proč probíhá správní úkon mimo působnost místně a věcně příslušného orgánu, nebylo nikdy sděleno.

32. Žalovaný připojil ke kasační stížnosti listinu (žádost místně příslušného Finančního úřadu v Aši ze dne 8.10.2004 adresovanou Finančnímu ředitelství v Plzni o provedení úkonů na základě pověření podle § 10 odst. 3 ZÚFO, a to o provedení specializované kontroly u žalobkyně, která je dle zjištění ekonomicky a personálně propojena s dalšími daňovými subjekty se sídlem mimo místní příslušnost Finančního úřadu v Aši) jako reakci na způsob, jakým krajský soud vyhodnotil tvrzení žalobkyně v prvním žalobním bodu v rámci svého prvního rozhodování o žalobě. Taková listina by měla důkazní hodnotu, pokud by soudem mělo být posuzováno, zda byly dány podmínky pro to, aby Finanční ředitelství v Plzni pověřilo provedením daňové kontroly u žalobkyně Finanční úřad v Karlových Varech, pak by ve správním spise muselo být doloženo splnění podmínek. Takovou žalobní námitku však žalobkyně neuplatnila. Dle názoru krajského soudu měla být taková listina od počátku založena a evidována ve správním spise bez ohledu na tvrzení žalobkyně v žalobě.

Druhý žalobní bod

33. Druhý žalobní bod není důvodný.

34. Obdobné námitky uplatněné již v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům shledal žalovaný nedůvodnými a v napadených rozhodnutích k nim uvedl, že *správce daně postupoval v souladu s § 31 odst. 2 ZSDP, když dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. V souladu s § 2 odst. 1 ZSDP chránil zájmy státu a dbal přitom na zachování práv daňového subjektu, když podle § 5 odst. 1 dožádal o provedení výsledku svědka jiného správce daně, který je svědkovi místně příslušným správcem daně. Dožádaný správce daně vyrozuměl daňový subjekt o konání výsledku svědka tak, aby bylo zachováno právo daňového subjektu dle § 16 odst. 4 písm. e) klást svědkům otázky. Z ustanovení zákona o správě daní nevyplývá povinnost správce daně uvádět ve vyrozumění adresovaném daňovému subjektu jakékoliv podrobnosti o připravovaném výsledku svědka, a proto odvolací orgán nesouhlasí s tvrzením uvedeným v odvolání, že daňový subjekt nebyl o konání výsledku svědka vyrozuměn zákonným způsobem, když vyrozumění neobsahuje uvedení konkrétních osob, ani za jakým účelem bude výslech probíhat. Z písemnosti adresované daňovému subjektu je zcela zřejmé, že se výslech bude konat v souvislosti s daňovou kontrolou daňového subjektu, takže pro daňový subjekt jistě nebylo složité pochopit, za jakým účelem bude výslech prováděn. Pro úplnost odvolací orgán uvádí, že ze spisového materiálu bylo zjištěno, že daňový subjekt neprojevil o výslech svědka vůbec žádný zájem, nepožadoval od správce daně ani od dožádaného správce daně žádné informace o jeho přípravě, nedomáhal se změny místa konání výsledku ani se neinformoval o průběhu. Odvolací orgán na základě všech uvedených skutečností nesouhlasí se závěrem daňového subjektu uvedeným v odvolání, že se z výše uvedených důvodů nemohl zúčastnit výsledku svědka. Ohledně zdaňovacího období říjen 2003 žalovaný uvedl, že byl svědek pan K. vyslechnut znovu v průběhu odvolacího řízení, a to za přítomnosti zástupce daňového subjektu, a tento důkazní prostředek byl posuzován a hodnocen v rámci odvolacího řízení.*

Ohledně zdaňovacího období květen 2004 a září 2004 žalovaný uvedl, že *ze spisového materiálu bylo zjištěno, že daňový subjekt neprojevil o výslech svědka vůbec žádný zájem, nepožadoval od správce daně ani od dožádaného správce daně žádné informace o jeho přípravě, nedomáhal se změny místa konání výslechu ani se neinformoval o průběhu. Odvolací orgán na základě všech uvedených skutečností neshledal v postupu dožádaného správce daně žádnou nesrovnalost.*

35. Ze správního spisu soud zjistil, že v rámci daňové kontroly (zdaňovací období říjen 2003) byl proveden výslech svědka J.K., statutárního zástupce společnosti JP group s.r.o., dožádaným Finančním úřadem v Konici dne 30.11.2006. Dle sdělení Finančního úřadu v Konici byla žalobkyně vyrozuměna o konání výslechu svědka oznámením ze dne 9.11.2006, čj. 16505/06/326930/1302, doručeným 13.11.2006. Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 30.11.2006 se k výslechu za žalobkyni nikdo nedostavil. Dále byl vyslechnut (zdaňovací období květen 2004) svědek Ing. J.K., člen představenstva společnosti Czech Consulting Group a.s., ke své žádosti Finančním úřadem v Karlových Varech v budově Finančního úřadu pro Prahu 3 dne 13.11.2007. Žalobkyni bylo vyrozuměním ze dne 10.10.2007, čj. 150305/07/128540/2304, doručeným 19.10.2007, sděleno, kdy a kde (u Finančního úřadu v Karlových Varech) bude proveden v daném daňovém řízení procesní úkon podle § 8 odst. 1 ZSDP s tím, že má právo se prováděného úkonu podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP zúčastnit. Vyrozuměním z 2.11.2007, čj. 161912/07/128540/2517, byla seznámena se změnou termínu a místa výslechu svědka na den 13.11.2007 u Finančního úřadu pro Prahu 3 (uvedena adresa, poschodí a č. dveří). Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 13.11.2007 se k výslechu za žalobkyni nikdo nedostavil. Za stejné zdaňovací období byl proveden dožádaným Finančním úřadem v Kroměříži dne 8.11.2007 také výslech svědka Ing. V.K., za žalobkyni se k jednání nikdo nedostavil. Vyslechnut byl (zdaňovací období září 2004) svědek P.M., jednatel společnosti ELMA-THERM s.r.o., dožádaným Finančním úřadem v Kroměříži dne 13.11.2006. Dožádaný Finanční úřad v Kroměříži doručil oznámení o předvolání svědka ze dne 23.10.2006 žalobkyni dne 31.10.2006. V oznámení je uvedeno, kdy a kde k výslechu svědka dojde, že k němu dojde v rámci daňové kontroly, která probíhá u Finančního úřadu v Karlových Varech a svědek je označen jménem a příjmením. Dle protokolu o výslechu svědka ze dne 13.11.2006 se za žalobkyni k výslechu nikdo nedostavil. Námitky žalobkyně v rámci druhého žalobního bodu směřují vůči výslechům svědků v daňovém řízení v prvním stupni, neboť v rámci odvolacího řízení, kdy byl zopakován výslech svědka J.K. dožádaným Finančním úřadem v Konici dne 12.6.2009 a Finančním úřadem v Karlových Varech byl proveden výslech svědka Ing. P.H., člena představenstva společnosti Czech Consulting Group a.s., dne 11.6.2009, se k výslechům svědků již dostavil zástupce žalobkyně Ing. Ladislav Kubica, daňový poradce.

36. Krajský soud, stejně jako Finanční ředitelství v Plzni, neshledal v procesním postupu Finančního úřadu v Karlových Varech, kterým postupoval v daňovém řízení při výslechu svědků, žádné pochybení. Dle názoru krajského soudu jednal Finanční úřad v Karlových Varech v souladu s § 2 odst. 1 ZSDP, tedy v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, přičemž dbal na svoji povinnost chránit zájmy státu a současně na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobkyně. Vycházel správně z ust. § 31 odst. 1 ZSDP, podle něhož *dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný.* Možnost provést výslech svědka dožádaným správcem daně

je upravena v § 5 odst. 1 ZSDP, podle něhož *místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Dožádaný správce daně je povinen žádosti vyhovět nebo sdělit důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.* Svědecké výpovědi byly provedeny ve smyslu uvedeného ustanovení snáze a hospodárněji dožádanými správci daně, místně příslušnými správci daně jednotlivých svědků. Není proto správně tvrzení žalobkyně, že byly vlastní svědecké výpovědi vždy delegovány do míst vzdálených od sídla žalobkyně a byla tak žalobkyni zmařena možnost účastnit se výsledku svědků. V rámci odvolacího řízení nečinila žalobkyni problém účast jejího zástupce při opakovaném výsledku svědka J.K. provedeném dožádaným Finančním úřadem v Konici. Finanční úřad v Karlových Varech respektoval i ust. § 31 odst. 2 věta poslední ZSDP, podle níž *o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení*, stejně jako ust. § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP, podle něhož *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.* Ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP a § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP ani jiné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neukládá správci daně povinnost označit ve vyrozumění konkrétního svědka a účel jeho výsledku. V uvedených případech (kromě vyrozumění o výsledku svědka Pavla Mráčka) plně postačilo, že byla žalobkyně vyrozuměna, že bude v předmětném daňovém řízení proveden procesní úkon podle § 8 odst. 1 ZSDP (upravuje povinnost každého vypovídat jako svědek) s tím, že má právo se prováděného úkonu podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP zúčastnit. Tím byly naplněny podmínky vyplývající z uvedených ustanovení a právo žalobkyně zúčastnit se takového procesního úkonu zajištěno. Nedostavila-li se žalobkyně k výsledku uvedených svědků, nebyl to důvod pro jeho opakování a takový důkaz nebyl proveden nezákonně.

Třetí žalobní bod

37. Třetí žalobní bod není důvodný.

38. Podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění účinném do 31.12.2010, *finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad.* Podle uvedeného ustanovení byl provedením daňové kontroly podle § 16 ZSDP pověřen Finanční úřad v Kalových Varech, který nebyl ve smyslu § 4 ZSDP místně příslušným správcem daně žalobkyně. O výsledku zjištění byla sepsána ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP zpráva o daňové kontrole, a to pod čj. 143489/07/128540/2304 za květen – prosinec 2003 a pod čj. 147057/07/128540/2304 za leden – prosinec 2004. Protokolem z 21.1.2008 byla následně žalobkyně seznámena s výsledky daňové kontroly.

39. Podle § 46 odst. 7 ZSDP *zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše.* Uvedené ustanovení nespecifikuje, jakým způsobem může správce daně nesprávnost stanovené daňové povinnosti zjistit. V praxi je to nejčastěji na základě daňové kontroly. V daném případě byla daňová

kontrola u žalobkyně provedena na základě pověření vydaného Finančním ředitelstvím v Plzni pro Finanční úřad v Karlových Varech, který o výsledku svých zjištění sepsal protokol. Na základě provedené daňové kontroly a zjištění učiněných kontrolou pověřeným Finančním úřadem v Karlových Varech pak správce daně místně příslušný žalobkyni, Finanční úřad v Aši, zcela v souladu s § 46 odst. 7 ZSDP žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry z 20.2.2008, čj. 5324/08/124970/2112 (říjen 2003), čj. 5328/08/124970/2112 (květen 2004) a čj. 5329/08/124970/2112 (září 2004).

Čtvrtý žalobní bod

40. Čtvrtý žalobní bod je důvodný.

41. Ze správního spisu soud zjistil, že byl zástupce žalobkyně dne 3.8.2009 na Finančním úřadu v Karlových Varech seznámen s výsledky doplnění odvolacího řízení a bylo mu umožněno nahlížet do spisu (protokol čj. 125863/09/128540402219). Proti rozsahu nahlížení se 9.8.2009 odvolal a namítal porušení § 23 ZSDP, když mu nebyl umožněn přístup k podstatným částem spisu evidovaným pod pořadovými čísly 11 a 64, které mohou obsahovat skutečnosti svědčící ve prospěch tvrzení žalobkyně a ta má právo na jejich užití v rámci odvolání a zdůraznění patřičných souvislostí se všemi ostatními předloženými a navrhovanými důkazy. Bez možnosti seznámit se s těmito částmi spisu je porušeno právo žalobkyně na podání kvalifikovaného odvolání. Případné rozhodnutí o výši daně bude pak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 1.10.2009, čj. 7856/09-1500-403121, odvolání žalobkyně zamítlo.

42. Dále soud ze správního spisu zjistil, že písemnosti pořadových čísel 11 (zdaňovací období září 2004) a 64 (zdaňovací období říjen 2003) jsou odpovědi investorů vyhlašujících veřejnou soutěž na výzvu správce daně k součinnosti podle § 34 odst. 4 ZSDP. **Písemnost č. 11** je odpovědi společnosti MONREA a.s. s přílohami 1. Výběr dodavatele stavby; 2. Protokol z jednání představenstva č. 13/04 a 3. Protokol z jednání představenstva č. 14/04. Zástupci žalobkyně bylo umožněno nahlédnout do odpovědi společnosti MONREA a.s., všechny přílohy však byly označeny jako neveřejné a zástupci žalobkyně do nich nebylo umožněno nahlédnout. **Písemnost č. 64** je odpovědi Městské části Praha 4 s přílohami 1. Usnesení RMČ Praha 4 č. 12R-413/2003, jež dále obsahuje přílohu č. 1 – Složení komise pro posouzení nabídek a přílohu č. 2 – Seznam vybraných zájemců k obeslání; 2. Usnesení RMČ Praha 4 č. 17R-560/2006; 3. Usnesení RMČ Praha 4 č. 18R-590/2003; 4. Zadání veřejné zakázky – výzva ze dne 20.5.2003; 5. Protokol o otevírání obálek a hodnocení nabídek ze dne 2.7.2003 s dalšími přílohami – tabulkou přijatých nabídek, tabulkou nabídek z hlediska formálního splnění soutěžních podmínek, tabulkou hodnocení člena (náhradníka) komise, souhrnnou tabulkou hodnocení členů a listinou účastníků; 6. Rozhodnutí o výběru nejvhodnější nabídky ze dne 22.7.2003, jedenkrát společnosti AŠ-ET s.r.o., jedenkrát INROOS s.r.o.; 7. Evidenční list veřejné zakázky. Zástupci žalobkyně bylo umožněno nahlédnout do odpovědi Městské části Praha 4 a do příloh č. 1 (s výjimkou příloh č. 1 a 2), dále do příloh č. 3, 4, 6 a 7. Přílohy č. 1 (pod body 1 a 2) a č. 2 a 5 byly označeny jako neveřejné a zástupci žalobkyně do nich nebylo umožněno nahlédnout.

43. Zástupci žalobkyně nebylo umožněno do uvedených písemností nahlédnout s odůvodněním, že není splněna ani jedna z podmínek uvedených v § 23 odst. 2 ZSDP, které musí být splněny kumulativně, tzn. 1. neexistence informací o poměrech jiných daňových subjektů, které by bylo nutné zachovat v tajnosti, 2. neexistence možnosti ohrožení zájmů jiného daňového subjektu či osoby zúčastněné na daňovém řízení, 3. odůvodněnost případu, kdy je nahlížení nutné pro další průběh daňového řízení. Dle odvolacího orgánu je důležité, že byly obě písemnosti získány z důvodu prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného žalobkyní na základě smluv o zprostředkování uzavřených se společností ELMA-THERM spol. s r.o. (písemnost č. 11) a JP group s.r.o. (písemnost č. 64). Nezpřístupněné písemnosti mají původ ve výběrových řízeních uskutečněných dle tehdy platného zákona č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek, kterých se zúčastnila i žalobkyně. Obsahují informace o průběhu výběrového řízení, zejména pak složení komisí pro posouzení jednotlivých nabídek, konkrétní nabídky jednotlivých uchazečů, jejich hodnocení, rozhodnutí o vyloučení uchazečů z konkrétních důvodů. Z písemností není zřejmá žádná vazba na zprostředkovatelskou činnost společností ELMA-THERM spol. s r.o. a JP group s.r.o. pro žalobkyni. Dalším důvodem bylo, že se jedná o písemnosti obsahující skutečnosti zasahující do poměrů jiných daňových subjektů, či skutečnosti ohrožující zájmy těchto daňových subjektů či osob zúčastněných na řízení. Odvolací orgán neshledal dostačujícím ani důvod, pro který se žalobkyně domáhala nahlížení, neboť z obsahu těchto písemností nevyplývá, že by skutečnosti tam uvedené byly relevantní pro další průběh daňového řízení. Uvedl, že výběrová řízení probíhala v režimu zákona č. 199/1994 Sb., přičemž podle § 30 odst. 4 a § 37 odst. 2 tohoto zákona má žalobkyně jako uchazeč právo nahlédnout u zadavatele veřejné zakázky do podkladů sloužících pro výběr nejvhodnější nabídky, tedy do všech písemností, do nichž jí nebylo umožněno nahlédnout u správce daně. Žalobkyni nic nebrání, aby si tyto písemnosti opatřila uvedeným způsobem přímo u zadavatele. Zdůraznil však, že tato skutečnost nic nemění na hodnocení dotčených písemností v režimu nahlížení do spisu podle 23 odst. 2 ZSDP.

44. Důvodnost této žalobní námitky soud posuzoval po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobkyní v rámci žaloby proti meritornímu rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně (obdobně viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, čj. 6A 164/2002, publikované pod č. 15/2003 Sb. NSS).

45. Nahlížení do spisu umožňuje daňovému subjektu seznámení s podklady pro rozhodnutí správce daně, a patří tedy mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces. Umožňuje daňovému subjektu nejen přístup k jeho daňovému spisu, ale současně mu dává možnost v kterémkoli stadiu řízení se informovat o veškerých úkonech správce daně, a považuje-li to za vhodné a potřebné, učinit další právní úkony. Podle § 23 odst. 1 ZSDP *daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s obsahem spisu a o každém nahlížení do spisu pořádat protokol o ústním jednání.* Podle § 23 odst. 2 ZSDP *daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v*

odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů.

46. K aplikaci § 23 ZSDP se opakovaně vyjádřil Ústavní soud, který v nálezu ze dne 28.3.2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (<http://nalus.usoud.cz>) uvedl: „Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Jak již Ústavní soud v minulosti mnohokrát uvedl, z doktríny materiálního právního státu, která nalezla svůj praktický výraz v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, vyplývá priorita jednotlivce před státem. Obecně tedy platí, že je to jednatel, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (srov. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR. Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nálezy č. 143, str. 271 a násl.), a je to také jednatel, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků. Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že toto ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“ V nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV.ÚS 179/01 (<http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud uvedl, že „z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“

47. Zástupci žalobkyně nebylo umožněno nahlédnout do všech příloh **písemnosti č. 11** (1. Výběr dodavatele stavby; 2. Protokol z jednání představenstva č. 13/04; 3. Protokol z jednání představenstva č. 14/04) a do **příloh písemnosti č. 64** (do přílohy č. 1 Usnesení RMČ Praha 4 č. 12R-413/2003 v rozsahu jeho přílohy č. 1. Složení komise pro posouzení nabídek a č. 2. Seznam vybraných zájemců k obeslání), dále do přílohy 2. Usnesení RMČ Praha 4 č. 17R-560/2006 a přílohy 5. Protokol o otevírání obálek a hodnocení nabídek ze dne 2.7.2003 [s dalšími přílohami – tabulkou přijatých nabídek, tabulkou nabídek z hlediska formálního splnění soutěžních podmínek, tabulkou hodnocení člena (náhradníka) komise, souhrnnou tabulkou hodnocení členů a listinou účastníků]. Uvedené písemnosti obsahovaly, jak uvedl i odvolací orgán v rozhodnutí ze dne 1.10.2009, čj. 7856/09-1500-403121, informace o průběhu výběrových řízení, jichž se žalobkyně zúčastnila (složení komisí pro posouzení jednotlivých nabídek, konkrétní nabídky jednotlivých uchazečů, jejich hodnocení, rozhodnutí o vyloučení uchazečů z konkrétních důvodů).

48. Žalobkyně v daňovém řízení a v odvolání namítala, že jí byly společnostmi JP group s.r.o. (zdaňovací období říjen 2003) a ELMA THERM spol. s r.o. (zdaňovací období září 2004) poskytnuty zprostředkovatelské služby, které nespočívaly v ovlivnění samotného

výběrového řízení, jak je hodnotilo Finanční ředitelství v Plzni, ale v přípravě nabídky na základě znalosti poptávky a formulace optimálních podmínek včetně ceny, za nichž lze ve výběrovém řízení uspět. Žalobkyně pak následně v uvedených výběrových řízeních skutečně uspěla a zakázky získala.

49. Odvolací orgán v napadených rozhodnutích argumentoval tím, že z písemností, do kterých nebylo zástupci žalobkyně umožněno nahlížet, není zřejmá žádná vazba na zprostředkovatelskou činnost společností JP group s.r.o. a ELMA-THERM spol. s r.o. pro žalobkyni. Na základě zjištění učiněných z písemnosti č. 64 (zdaňovací období říjen 2003) odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Z výše uvedených písemných dokladů je zřejmé, že předmětná zakázka byla zadávána na základě veřejně vyhlašovaného výběrového řízení, kdy uchazeči předkládali své návrhy v uzavřených obálkách a museli přitom splnit zadavatelem stanovená kritéria (mezi nimiž nebylo doporučení zájemce jakoukoliv osobou), což je patrné i ze skutečnosti, že z celkem šesti přihlášených byli čtyři vyloučeni komisí právě pro jejich nesplnění. Pro dva zbylé uchazeče stanovila pětičlenná komise na základě vyhodnocení stanovených kritérií pořadí, přičemž na prvním místě byl vyhodnocen daňový subjekt.“ Na základě zjištění učiněných z písemnosti č. 11 (zdaňovací období září 2004) odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Písemné doklady předložené společností MONREA se staly důkazem v daňovém řízení prokazujícím, že akce Sportovní areál Praha 4 - Braník byla zájemcům o provedení díla zadávána na základě výběrového řízení. Nabídky zájemců byly vyhodnoceny komisí na základě ukazatelů, které nepřihlížely k případnému doporučení zájemce jinou osobou. Tímto způsobem tedy nemohl zprostředkovatel přispět ke zdanění nabídky daňového subjektu a naplnit tak předmět smlouvy o zprostředkování. Na základě uvedených skutečností odvolací orgán osvědčil písemné doklady o provedeném výběrovém řízení jako důkaz vyvracející tvrzení daňového subjektu i svědecké výpovědi pánů M., K. a K., že ELMA-THERM zprostředkovala zadání předmětné zakázky ve prospěch daňového subjektu.“

50. Krajský soud se neztotožňuje s obecným tvrzením odvolacího orgánu, že se jedná o písemnosti obsahující skutečnosti zasahující do poměrů jiných daňových subjektů, či skutečnosti ohrožující zájmy těchto daňových subjektů či osob zúčastněných na řízení, neboť má za to, že z uvedeného obecného konstatování není zřejmé, jakým způsobem informace z nich získané zasahují do poměrů či ohrožují zájmy jakých daňových subjektů či osob zúčastněných na řízení. V daném případě se jednalo o výběrové řízení, jehož se žalobkyně zúčastnila jako uchazeč. Do přijatých zdanitelných plnění žalobkyně zahrnula platbu za zprostředkovatelské služby od společností JP group s.r.o. a ELMA-THERM spol. s r.o. a uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě smluv o zprostředkování uzavřených s uvedenými obchodními společnostmi. Správce daně po provedené daňové kontrole zpochybnil, že žalobkyně zahrnula do přijatých zdanitelných plnění platbu na základě smlouvy o zprostředkování s uvedenými obchodními společnostmi v souladu se zákonem. Dle názoru krajského soudu je pak zcela pochopitelné, že žalobkyně hledala argumentaci pro své tvrzení, že se v případě obou společností jednalo o zprostředkování uvedených zakázek, ale formou pomoci při zpracování optimální nabídky. Dostačujícím je proto důvod, pro který se žalobkyně domáhala nahlížení do předmětných písemností, a není na uvážení odvolacího orgánu uzavřít, aniž by umožnil žalobkyni do těchto písemností nahlédnout, že z jejich obsahu nevyplývá, že by skutečnosti tam uvedené byly relevantní pro

další průběh daňového řízení, když současně osvědčil tyto písemné doklady o provedeném výběrovém řízení jako důkaz vyvracející tvrzení žalobkyně i svědecké výpovědi.

51. Soud proto shledal, že byly splněny podmínky stanovené v § 23 odst. 2 ZSDP pro nahlížení žalobkyně do písemností označených ve správním spise pořadovými čísly 11 a 64, a to v celém rozsahu, neboť žádná z předmětných písemností neobsahuje skutečnosti zasahující do tajnosti poměrů jiných daňových subjektů, nejedná se ani o skutečnosti ohrožující zájmy jiných daňových subjektů nebo osob zúčastněných na řízení (konkrétně např. dalších uchazečů, kteří se přihlásili do výběrového řízení). Uvedený závěr krajského soudu je podpořen i vyjádřením odvolacího orgánu, že měla žalobkyně možnost si v daňovém řízení jí neposkytnuté informace (když jí nebylo umožněno nahlížet do předmětných písemností) opatřit jako uchazeč v příslušných výběrových řízeních postupem podle § 30 odst. 4 a § 37 odst. 2 zákona č. 199/1994 Sb. Soud shledal dostačujícím též důvod, pro nějž se žalobkyně domáhala nahlédnutí do uvedených písemností, když tvrdila, že by mohly obsahovat skutečnosti svědčící ve prospěch jejích tvrzení. Dle názoru krajského soudu má žalobkyně právo na posouzení, zda informací z uvedených písemností užije v rámci odvolání a zda na základě jejich užití zdůrazní souvislosti se všemi ostatními předloženými a navrhovanými důkazy. Je totiž na žalobkyni, aby formulovala vůči zjištěním učiněným správcem daně v daňovém řízení a následně vydaným dodatečným platebním výměrům námitky, které nelze omezit tak, že odvolací orgán prohlásí, že z předmětných písemností není zřejmá žádná vazba na zprostředkovatelskou činnost společností JP group s.r.o. a ELMA-THERM spol. s r.o. pro žalobkyni, tedy argumentuje obsahem uvedených písemností, které osvědčí jako důkazy v daňovém řízení, aniž by bylo žalobkyni umožněno do nich nahlédnout. Uvedený postup odvolacího správního orgánu v rámci zdaňovacího období říjen 2003 (napadené rozhodnutí ze dne 5.3.2010, čj. 1708/10-1300-402419) a zdaňovacího období září 2004 (napadené rozhodnutí ze dne 5.3.2010, čj. 1719/10-1300-402419) krajský soud hodnotí jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

Pátý a šestý žalobní bod

52. Tyto žalobní body krajský soud posoudil současně, neboť žalobkyně namítala nesprávně zjištěný skutkový stav z důvodu nesprávného hodnocení důkazů. Oba žalobní body shledal důvodnými.

Zdaňovací období říjen 2003 a září 2004

53. Krajský soud ohledně zdaňovacích období říjen 2003 a září 2004 dospěl ve čtvrtém žalobním bodu k závěru, že žalobkyni mělo být umožněno nahlížení do písemností označených pořadovými čísly 11 odpovědi společnosti MONREA (zdaňovací období září 2004) a 64 odpovědi Městské části Praha 4 (zdaňovací období říjen 2003) a jejich příloh v celém rozsahu, tedy do odpovědí investorů vyhlašujících veřejnou soutěž, aby mohla sama posoudit, zda informací získaných z uvedených písemností užije v rámci odvolání a zda na základě jejich užití zdůrazní souvislosti se všemi ostatními předloženými a navrhovanými důkazy. Je právem žalobkyně, aby formulovala své námitky vůči zjištěním učiněným správcem daně v daňovém řízení a následně v rámci odvolacího řízení na základě znalosti

podkladů pro rozhodnutí, ze kterých vycházel správní orgán. Ze strany odvolacího orgánu tak došlo k závažnému procesnímu pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost, neboť žalobkyně nebyla seznámena s obsahem listin, které byly v její neprospěch žalovaným hodnoceny, přičemž se jednalo o listiny, při jejichž eventuálním zpochybnění by byl ovlivněn výsledek řízení. Pokud by z obsahu těchto listin vyplývaly skutečnosti žalobkyní tvrzené, bylo by nutné považovat nárok žalobkyně za prokázaný. Žalobkyně byla zbavena možnosti se s obsahem těchto listin seznámit a namítala tedy nesprávnost jejich hodnocení odvolacím orgánem. Soud proto neposuzoval věcně uvedená dvě zdaňovací období, neboť dospěl k závěru shodnému, jaký uvedl ve čtvrtém žalobním bodu, že postup odvolacího správního orgánu v rámci zdaňovacího období říjen 2003 (napadené rozhodnutí ze dne 5.3.2010, čj. 1708/10-1300-402419) a zdaňovacího období září 2004 (napadené rozhodnutí ze dne 5.3.2010, čj. 1719/10-1300-402419) je nutno hodnotit jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

Zdaňovací období květen 2004

54. Ve zdaňovacím období **květen 2004** uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH ve výši 817.000 Kč a prokazovala jej dokladem č. 04/1/10 od dodavatele Czech Consulting Group, a.s., zaúčtovaným v analytické evidenci pod označením Výsledovka po zakázkách dokladově, na zakázce č. 663 15 - Fotbalové hřiště Braník, za poradenskou činnost na základě uzavřené smlouvy.

55. Nárok na odpočet daně měl plátce ve zdaňovacím období květen 2004 podle § 72 odst. 1 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen ZDPH z roku 2004), podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*.

56. K prokázání nároku na odpočet daně předložila žalobkyně smlouvu na poskytování poradenské činnosti ze dne 10.12.2003, kterou uzavřela se společností Czech Consulting Group, a.s. (dále jen CCG), podepsanou za společnost CCG Ing. J.K. a Ing. P.H. a za žalobkyni Ing. V.J. Předmětem bylo poskytování poradenské činnosti v oblasti marketingu stavebního trhu v ČR, získávání stavebních zakázek, sjednávání smluv o dílo a realizace získaných zakázek. Povinností konzultanta bylo poskytovat objednateli na jeho žádost konzultace spojené s řešením konkrétní problematiky spojené se současným podnikatelským záměrem objednatele. Dále předložila 5 ks Kmenových listů zakázky dle předmětné smlouvy.

57. Žalobkyně vyzvána k předložení písemných dokladů nebo jiných důkazních prostředků jednoznačně prokazujících přijetí poradenské činnosti od společností CCG a vazbu na svoji ekonomickou činnost uvedla, že poradenská činnost byla prováděna v souladu se smlouvou formou osobních a telefonických konzultací, přičemž nebyl stanoven závěrečný výstup. Postup konzultanta byl dle smlouvy pouze měsíčně zhodnocen ve zprávě, která zahrnovala hlavní body a závěry z poradenské činnosti. Z těchto zpráv vyplývá i praktické použití poradenských služeb. V příloze žalobkyně předložila 13 kusů Zpráv o plnění povinností konzultanta dle smlouvy o poskytování poradenské činnosti ze dne 10.12.2002 (dále jen zprávy) zpracované společností CCG, datované měsíčně za období od ledna 2003 do

ledna 2004, podpesné Ing. J.K., předsedou představenstva společnosti CCG. Obsah zpráv je podrobně popsán na str. 4 zprávy o kontrole.

58. Místním šetřením provedeným 15.11.2006 dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 4 bylo zjištěno, že společnost MULTIPROJEKT – CZECH CONSULTING a.s. (dříve společnost CCG) eviduje fakturu č. 04/1/10 ve svém účetnictví a v evidenci pro daňové účely a vystavila pro žalobkyni zálohové faktury, které byly uhrazeny na bankovní účet dodavatele.

59. Finanční úřad v Karlových Varech konstatoval, že předložené kmenové listy se nevztahují k akci Fotbalové hřiště Braník, jsou na nich uvedeny názvy akcí PENNY Pacov, PENNY Lovosice, Supermarket a pizzerie Lety, Česká spořitelna a.s. Pardubice-rekonstrukce. Rovněž Zprávy o plnění povinností konzultanta dle smlouvy o poskytování poradenské činnosti nebyly osvědčeny jako důkazy prokazující přijetí předmětné služby, neboť jsou zde bodově uvedeny konzultace netýkající se akce Fotbalové hřiště Braník. Předložené důkazní prostředky byly vyhodnoceny jako neprokazující uskutečnění předmětné služby.

60. Žalobkyně následně uvedla, že poradenská činnost spočívala v poskytování informací, které umožnily objednateli zpracovat úspěšnou nabídku pro výběrové řízení a získat zakázku. Poradenské a konzultantské firmy jsou specializovány na práci s informacemi a obchodování s nimi. Z toho vycházel i daný smluvní vztah a způsob jeho realizace. Žalobkyně proto pokládala za přirozené, že citlivé informace byly sdělovány pouze osobně a v měsíčních zprávách byly pouze sumarizovány závěry a doporučení konzultanta. Odměnou byla konkrétní provize za získanou a uskutečněnou zakázku. Bez těchto informací by žalobkyně, jako firma v té době málo známá na stavebním trhu, měla minimální šanci tyto zakázky získat a realizovat. Tím, že byla zakázka získána a následně realizována, byla tato služba použita pro podnikání, proto byla žalobkyně přesvědčena, že je nárok na odpočet oprávněný. Mylné zaúčtování tohoto dokladu na akci č. 66315 - Fotbalové hřiště Braník bylo sice nesprávné, ale tímto postupem nebylo nic negativně ovlivněno.

61. Svědeckou výpověď svědka Ing. J.K. provedl Finanční úřad v Karlových Varech dne 13.11.2007 na Finančním úřadu pro Prahu 3. Svědek uvedl, že smlouvu o poskytnutí poradenské činnosti podepsal, uzavřena byla pouze jedna dne 10.12.2002 pro roky 2003 a 2004. Existenci druhé správcem daně předložené smlouvy s datem 10.12.2003 (kterou předložila žalobkyně) si vysvětloval tím, že to byla verze s chybně uvedeným datem (2003), a tudíž byla nahrazena novou smlouvou (2002). Smyslem smlouvy bylo zprostředkování stavebních zakázek pro žalobkyni, svědek si nepamatoval, kolika zakázek. Uzavření smlouvy iniciovala společnost CCG na základě osobní známosti s panem J. a Z. Společnost CCG měla dobrý kontakt na Penny markety, takže zprostředkovali akce na výstavbu Penny marketů a na rekonstrukci České spořitelny, nevěděl, zda Kolín nebo Pardubice. Uvedl, že jsou developéři a realizují investiční práce pro různé investory a v rámci spolupráce, dobrých vztahů a osobních kontaktů měli možnost zajistit pro žalobkyni stavební zakázky. Konkrétní jména osob svědek neuvedl. Uvedené služby zajišťovali společně s panem H., druhým akcionářem společnosti. Částka uvedená na předmětné faktuře byla vyúčtována na základě smlouvy dle hodnoty zakázek, které byly zprostředkovány a následně realizovány. Dalším podkladem byly kmenové listy, které připravoval pan Z. z firmy žalobkyně. Pro žalobkyni společnost CCG nezajišťovala žádné služby, které by se týkaly získání stavební zakázky Fotbalové hřiště

Praha 4 Braník. Svědek na žádost žalobkyně průběžně vypracoval a podepsal 13 kusů předložených mu zpráv o plnění povinností konzultanta. Období uvedené na zprávách zhruba monitoruje období, ke kterému se vztahují prováděné činnosti. K osobním konzultacím docházelo v průběhu trvání smlouvy. Termíny schůzek, které se konaly převážně v Praze, byly stanoveny dle potřeby. Svědek neměl nic, čím by tyto schůzky mohl prokázat. Jednáno bylo hlavně s panem J. a panem Z. Odmítl uvádět jména osob, jejichž prostřednictvím získával kontakty a zakázky.

Uvedl, že je ve zprávách v základních rysech popsána činnost zprostředkovatele začínající u vytipování vhodné stavební zakázky, monitorující průběh přípravy výběrového řízení na dodavatele stavebních prací a v některých případech končící uzavřením smlouvy. Nic bližšího k uvedeným zprávám svědek sdělit nemohl. Informace o plánované výstavbě měla CCG k dispozici na základě osobních kontaktů s investory akcí, konkrétní jména osob si nepamatoval. Uvedl, že CCG nespolupracovala se žádnými osobami pro získání informací, za které by platila. K dotazu, aby vysvětlil rozpor, že v rámci poradenské činnosti CCG byla až do konce roku 2003 konzultována plánovaná výstavba PENNY Marketu v Lovosicích a v Letech, když obě stavby byly žalobkyní v roce 2003 realizovány a ještě před koncem roku dokončeny. Svědek uvedl, že nevidí žádné rozpory, když hlavním cílem činnosti CCG bylo získání stavební zakázky. Informace o bonitě investora a dalších záležitostech spojených s realizací stavební akce měly sloužit pro lepší orientaci žalobkyně, např. z hlediska uhrazení provedených stavebních prací.

62. Ve zprávě o kontrole učinil Finanční úřad v Karlových Varech závěr, že nárok na odpočet daně za zdaňovací období květen 2004 ve výši 817.000 Kč u přijatého zdanitelného plnění prokazovaného dokladem č. 04/1/10 od dodavatele CCG nebyl prokázán.

63. V rámci doplnění odvolacího řízení žalobkyně uvedla, že obchodní kontakt byl navázán na základě oslovení společností CCG, která se o činnosti žalobkyně dověděla zřejmě z vlastních zdrojů a sama iniciovala uzavření smlouvy na základě osobních jednání Ing. K. s panem J. Smlouva uzavřená 10.12.2002 byla jedinou smlouvou uzavřenou s CCG. Ve zprávách o plnění povinností konzultanta jde o dokumentaci předchozích činností a jejich sepsání v aktuálním čase. Tedy datum je datem vypracování po skončení období, ve kterém se udály skutečnosti vhodné k písemnému zaznamenání.

64. Vyslechnut byl 11.5.2009 svědek Ing. J.K., který byl v době od 19.2.2003 do 2.6.2004 jednatelem společnosti ČESKÁ OBCHODNÍ CENTRA 1 s.r.o. Uvedl, že byla uvedená společnost založena účelově na přání financující banky, České spořitelny a.s., za účelem transparentního financování výstavby Penny marketu Lovosice. O této investici bylo rozhodnuto asi na přelomu roků 2002 a 2003. Nevzpomínal si, zda ČOC 1 prováděla výběrové řízení na dodavatele stavebních prací, ale domníval se, že žalobkyně dle projektové dokumentace a výkazu výměr navrhla cenu díla. Nebyl si jistý, zda podobnou nabídku, respektive ocenění díla, prováděla i jiná stavební firma. Domníval se, že výběrem dodavatele stavebních prací nebyla pověřena třetí osoba. Na otázky zástupce žalobkyně sdělil, že nemůže vyloučit, že bylo osloveno více firem. K předložené kopii smlouvy č. 66 307 uzavřené mezi ČOC 1 a žalobkyní vyjádřil domněnku, že je autentická, a uvedl, že všechny doklady jsou uloženy i u České spořitelny a.s. Sdělil, že se domnívá, že žalobkyni doporučil jednatel společnosti INDES INVEST s.r.o. pan T., který byl developer a v těchto věcech se vyznal. Na

otázku, zda existují nějaké doklady o jednání výběru stavební firmy s panem T., připustil, že mohly existovat nějaké poznámky v diáři. Na dotaz, jak může působit poradenská firma v získání stavební zakázky, uvedl, že poradenská firma posoudí výši ceny stanovenou projektantem, může najít úspory a spolu s upraveným výkazem výměr se pokusí najít zhotovitele, který zakázku udělá za sníženou cenu a získá provizi eventuelně od obou zúčastněných stran, jak od zhotovitele tak i od objednatele. Jak to bylo v tomto konkrétním případě si nevzpomínal. Žalobkyně byla podle názoru svědka vybrána proto, že nabídla výhodnou cenu a předložila uspokojivé reference. Domníval se, že v souvislosti s předmětnou stavební akcí byla navázána spolupráce s developerskými firmami, např. s INDES INVEST s.r.o. Smlouvu o dílo či jiné smlouvy související s výstavbou předmětné prodejny byl oprávněn uzavírat statutární orgán ČOC 1 nebo jím zmocněná osoba, ale nevzpomínal si, zda to byl v tomto případě konkrétně on. Nevzpomněl si na všechny osoby, se kterými jednal v souvislosti se smlouvami uzavřenými s žalobkyní. Domníval se, že žalobkyně nebyla v inkriminované době dodavatelem dalších stavebních prací. Uvedl, že v souvislosti se získáním zakázky pro žalobkyni mohl vystupovat jako prostředník pan T., pan S. nebo firma INDES INVEST s.r.o. nebo jiná osoba z okolí těchto subjektů nebo projektanta.

65. Vyslechnut byl 11.6.2009 svědek Ing. P.H., který uvedl, že na smlouvě ze dne 10.12.2002 je jeho podpis. Jako člen představenstva smlouvu spolupodepsal, ale pan K. zajišťoval služby ve prospěch žalobkyně. Společnost CCG měla široký záběr činnosti a vzhledem k dlouhému časovému odstupu nebyl schopen uvést bližší informace, ale předmět plnění této smlouvy odpovídá předmětu podnikání CCG. Služby poskytnuté žalobkyni byly spojeny se zprostředkováním stavebních zakázek v rámci výstavby nějakých Penny marketů. Připustil, že mohly existovat nějaké zprávy či zápisy o plnění, ale konkrétně nedokázal odpovědět. V rámci součinnosti při řešení všech obchodních případů docházelo ke spolupráci mezi členy představenstva a tak tomu bylo i v rámci tohoto obchodního případu, ale vzhledem k dlouhodobému časovému odstupu si již nevzpomínal. Potvrdil autentičnost předložené smlouvy, razítka a poznal podpis pana K. na žalobkyní předloženém seznamu zakázek vyhodnocovaných v rámci poradenské smlouvy. Potvrdil, že se jedná o akce, v jejichž rámci byly stavební zakázky společností CCG zprostředkovány.

66. Odvolací orgán po doplnění odvolacího řízení konstatoval, že žalobkyně předložila doklad č. 04/1/10, smlouvu na poskytování poradenské činnosti a kmenové listy, tzn. formální důkazní prostředky, které nejsou dostatečným důkazem prokazujícím faktické uskutečnění zdanitelného plnění, a které sami o sobě obsahují rozpory, jež nebyly objasněny tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci. Výpovědi svědků nikterak nepřispěly k ozřejmení skutečné náplně a činnosti dodavatele v rámci deklarované služby. Předložené zprávy jsou nekonkrétní a jejich upřesnění nepřinesla ani svědecká výpověď pana K., který měl poradenskou činnost osobně zajišťovat, jak vyplývá z jeho vlastního vyjádření a ze svědecké výpovědi pana H. Výslech svědka pana K. přitom navrhovala žalobkyně s tím, že zcela jistě potvrdí a prokáže uskutečnění předmětné služby. Údaje uvedené ve zprávách obsahují rozpor, spočívající v tom, že byla v rámci poradenské činnosti až do konce roku 2003 konzultována plánovaná výstavba PENNY Marketu v Lovosicích a v Letech, ačkoliv byly obě stavby žalobkyní v roce 2003 realizovány na základě již v roce 2003 uzavřených smluv a ještě před koncem roku dokončeny. Předložené zprávy ani s nimi související sdělení svědků se proto nemohly stát

důkazem v daňovém řízení prokazujícím uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v poradenské činnosti, když neposkytly žádné konkrétní údaje o poskytování předmětné služby. Z předložených kmenových listů není zřejmé, za jaké konkrétní poradenské služby byly stanoveny a vyplaceny odměny, když je jako odměna uváděna celková hodnota odměny za jednotlivé stavební akce. Provedené úhrady však nejsou evidovány v nákladech jednotlivých akcí, ale v účetní evidenci žalobkyně jsou přiřazeny k zakázce č. 66315 - Fotbalové hřiště Braník. P. však uvedl, že CCG nezajišťovala žádné služby, které by se týkaly získání stavební zakázky Fotbalové hřiště Praha 4 Braník. Tento svědek tvrdil, že na poskytování služeb se nepodíleli žádní zaměstnanci CCG ani jiné další osoby a že služby byly poskytovány společně s panem H., zatímco pan H. uvedl, že služby pro žalobkyni neposkytoval, celý obchodní případ měl na starosti pan K. a že není schopen v této věci více sdělit. Odvolací orgán tak shledal ve výpovědích jmenovaných svědků značný rozpor a konstatoval, že tyto výpovědi nepřispěly k objasnění předmětné služby, a proto se nemohly stát důkazem v daňovém řízení prokazujícím její uskutečnění. Ačkoliv předmětem poradenské činnosti CCG měla podle předložených dokladů být akce PENNY Market Lovosice, svědecká výpověď jednatele společnosti ČESKÁ OBCHODNÍ CENTRA 1 s.r.o., která byla investorem stavební akce PENNY Market Lovosice, Ing. K., nepotvrdila činnost CCG ve prospěch žalobkyně směřující k získání uvedené zakázky. Svědek společnost CCG v souvislosti s uvedenou stavební akcí vůbec nezmiňuje. Odvolací orgán konstatoval, že v průběhu daňového řízení bylo shledáno značné množství uvedených rozporů v tvrzení žalobkyně, stejně jako v předkládaných dokladech a výpovědích svědků. Žádný z důkazních prostředků se tak nemohl stát důkazem prokazujícím tvrzení žalobkyně, že přijala od společnosti CCG službu spočívající v poradenské činnosti. Odvolací orgán dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala v průběhu daňového řízení, že přijala a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti službu spočívající v poradenské činnosti prokazovanou dokladem č. 04/1/10 od společnosti Czech Consulting Group, a.s., neprokázala, že uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením ZDPH z roku 2004.

67. Krajský soud dospěl i ohledně zdaňovacího období květen 2004 k závěru, že odvolací orgán nehodnotil provedené důkazy správně, v souladu se ZSDP (viz odst. 65). Důkazní břemeno bylo i v tomto případě ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP na žalobkyni, která uplatňovala nárok na odpočet daně. Odvolací orgán hodnotil v neprospěch žalobkyně již zjištění, že žalobkyně ve svém účetnictví zaúčtovala provizi za plnění z poradenské smlouvy prokazovanou dokladem č. 04/1/10 k zakázce 663 15 – Fotbalové hřiště Braník. Dle názoru krajského soudu však v průběhu daňového řízení žalobkyně přijatelným způsobem vysvětlila, že se jednalo o chybné zaúčtování tohoto dokladu. Závěr o tom, že se v daném případě nejednalo o provizi za poradenskou činnost týkající se Fotbalového hřiště Braník je podpořen i předloženými kmenovými listy (viz odst. 72) a výsledky svědků Ing. J.K. a Ing. P.H. (viz odst. 74 a 78). Žalobkyně dále prokazovala nárok na odpočet daně předloženou smlouvou na poskytování poradenské činnosti z 10.12.2003. Následně byla předložena smlouva stejného obsahu z 10.12.2002 podepsaná za společnost CCG Ing. J.K. a Ing. P.H. a za žalobkyni Ing. V.J., ohledně které žalobkyně i svědkové Ing. J.K. a Ing. P.H. potvrdili, že je jedinou platnou smlouvou, na jejímž základě byla poskytována poradenská činnost žalobkyni a žalobkyni bylo za poskytnuté plnění na základě této smlouvy zapláceno, když částka uvedená na předmětné faktuře odpovídala hodnotě zprostředkovaných a následně realizovaných zakázek. K tomu bylo zjištěno, že je v účetnictví a daňové evidenci společnosti CCG faktura č. 04/1/10

evidována a byla uhrazena na bankovní účet dodavatele (viz odst. 71). Nelze tedy hodnotit, jak to činí odvolací orgán, že tzv. formální důkazní prostředky sami o sobě obsahují rozpory, jež nebyly objasněny tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci (viz odst. 79), neboť i kdyby byly předloženy formálně bezvadné listiny, správně zaúčtované v účetnictví žalobkyně, neměnilo by to nic na tom, že u správce daně vznikly oprávněné pochybnosti, na jejichž základě činil další dokazování ke zjištění skutečného stavu věci. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je prokazování, v daném případě nároku na odpočet daně, prvotně záležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, což znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání nároku na odpočet daně, není-li věrohodně prokázáno, že k poskytnutí předmětné služby fakticky došlo (obdobně o daňových dokladech viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2011, čj. 8 Afs 41/2009 – 119). Skutečný stav věci, tedy, zda k poskytnutí plnění ze strany společnosti CCG na základě uvedené smlouvy došlo, byl dle názoru krajského soudu prokázán předloženými kmenovými listy, které zpracovával pan Z. z firmy žalobkyně a podepsal svědek Ing. J.K. (viz odst. 72), i když je v nich jako odměna uváděna celková hodnota odměny za jednotlivé tam uvedené stavební akce. Krajský soud také nevidí jako zásadní rozpor zjištění, že provedené úhrady nejsou evidovány v nákladech jednotlivých akcí, ale v účetní evidenci žalobkyně jsou přiřazeny k zakázce č. 66315 – Fotbalové hřiště Braník, neboť jak již bylo uvedeno, předmětná faktura byla žalobkyní nesprávně zaúčtována k jiné akci, než za kterou byla na ní specifikovaná částka vynaložena. Skutečný stav věci je dále prokazován výpovědí svědka Ing. J.K. (viz odst. 74) a svědka Ing. P.H. (viz odst. 78), které se shodovaly s tím, co uváděla žalobkyně, tedy, že za účinné pomoci společnosti CCG při zpracování nabídky pro výběrové řízení získala žalobkyně předmětné zakázky a odměnou byla provize za získané a uskutečněné zakázky. S tím koresponduje i obsah 13 ks zpráv o plnění povinností konzultanta zpracovaných společnostmi CCG a podepsaných Ing. J.K. (viz odst. 70), jejichž obsah svědek popsal ve svědecké výpovědi (viz odst. 74). Svědek rovněž vysvětlil, proč je ve zprávách až do konce roku 2003 uváděna konzultace ohledně výstavby Penny Marketu v Lovosicích a v Letech, když obě stavby byly žalobkyní v roce 2003 realizovány a ještě před koncem roku dokončeny, a to tak, že poradenská činnost se následně týkala např. informací o bonitě investora a dalších záležitostí spojených s realizací stavební akce, což mělo význam pro informovanost žalobkyně např. z hlediska uhrazení provedených stavebních prací. Pokud jde o rozpor mezi výpověďmi svědků Ing. J. K. a Ing. P.H. spočívající v tvrzení svědka Ing. J.K., že služby poskytoval za společnost CCG společně s panem H., a ten uváděl, že služby pro žalobkyni neposkytoval a celý případ měl na starosti Ing. J.K., ani ten není rozporem zcela zásadním, neboť svědek Ing. P.H. potvrdil autentičnost předmětné smlouvy a sdělil, že její předmět plnění odpovídá předmětu podnikání společnosti CCG a uvedl, že byly služby poskytnuté žalobkyni spojeny se zprostředkováním stavebních zakázek v rámci výstavby nějakých Penny marketů. Z výpovědi svědka Ing. J.K., který přímo nepotvrdil činnost společnosti CCG ve prospěch žalobkyně při získávání zakázky Penny Market Lovosice, nelze jednoznačně usuzovat, že k činnosti na základě předmětné smlouvy ve prospěch žalobkyně nedošlo, neboť svědek sám připustil, že v souvislosti se získáním zakázky pro žalobkyni mohl vystupovat jako prostředník pan Toušek, pan Souček nebo firma INDES INVEST s.r.o nebo jiná osoba z okolí těchto subjektů nebo projektanta. Z výpovědi svědka Ing. J.K. přitom vyplývá, že měla společnost CCG informace o plánované výstavbě na základě osobních kontaktů s investory akcí, konkrétní jména osob si nepamatova nebo je odmítl uvést. I v případě

zdaňovacího období květen 2004 krajský soud při posouzení v daňovém řízení shromážděných podkladů pro rozhodnutí hodnotil ve prospěch žalobkyně i to, že nikdo ze zúčastněných nebyl nekontaktní, žalobkyně i svědek Ing. J.K. vypovídali v podstatě shodně, výpověď svědka Ing. J.K. nebyla vyvrácena výpovědí Ing. P.H. ani výpovědí Ing. K. Mezi provedenými svědeckými výpověďmi nejsou takové rozpory, které by důvodně zpochybňovaly, že došlo k poskytnutí deklarované služby. Na rozdíl od zbylých dvou zdaňovacích období se jednalo o smlouvu o poradenské činnosti, přičemž poskytnutí poradenských služeb bylo prokázáno nejen svědeckými výpověďmi, ale také listinnými důkazy, a to k akci se vztahujícími kmenovými listy. Na základě provedených důkazů nelze dospět k závěru, že nebylo prokázáno, že k poskytnutí poradenských služeb nedošlo, nebo že se jednalo o fiktivní plnění.

Závěr

68. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto všechna tři napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

93. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem v rozsahu zástupcem žalobce požadovaném. Náklady řízení spočívají v odměně zástupce žalobce (daňového poradce) stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*) a v náhradě cestovních výdajů podle vyhlášky č. 429/2011 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (*dále jen vyhláška č. 429/2011 Sb.*). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny a náhrady hotových výdajů zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu.

70. Daňový poradce vyčíslil náhradu nákladů řízení podáním ze dne 16.5.2012 (č.l. 77) částkou 13.974 Kč za dva úkony právní služby učiněné do 31.12.2012 (podání žalob následně spojených) podle § 11 odst. 1 písm. d) a (účast na jednání soudu dne 24.4.2013) podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu, tj. 4.800 Kč. Dále požadoval náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, tj. za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět 600 Kč (6 půlhodin po 100 Kč) a náhrada cestovních výdajů k jednání soudu dne 16.5.2012 částkou 1.245 Kč za cestu vozidlem KIA Sportage za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět, tj. 6.645 Kč. Daň z přidané hodnoty činí 7.974 Kč a soudní poplatky zaplacené za žaloby před spojením činí 6.000 Kč. Podáním ze dne 27.4.2013 požadoval náhradu nákladů řízení částkou 5.214 Kč, tj. za účast na jednání soudu 24.4.2013, tj. 2.400 Kč, náhradu za promeškaný čas 600 Kč a jízdné za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět 1.309 Kč, tj. 4.309 Kč. DPH z této částky činí 5.214 Kč, celkem požadoval 5.214 Kč. K odlišné výši jízdného 1.309

Kč ve druhém případě soud uvádí, že je tato částka vypočtena tak, že základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 429/2011 Sb. činí 725,20 Kč (u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč za 1 km jízdy = 3,70 x 196). Náhrada za spotřebované pohonné hmoty podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 429/2011 Sb. činí 583,53 Kč (násobek ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou č. 429/2011 Sb. za 1 litr 34,90 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty při spotřebě 8,53 l na 100 km, tj. 16,72 x 34,90). Náklady řízení tak činí 19.188 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění bylo určeno podle § 149 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí je kasační stížnost nepřijatelná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.
[§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.]

V takovém případě lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po doručení rozsudku u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 24. dubna 2013

Mgr. Alexandr Krysl
předseda senátu