



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Jany Jedličkové, v právní věci žalobce **MERA – Zlín s.r.o.**, se sídlem tř. Tomáše Bati 2132, Zlín, zast. Ing. Davidem Hubalem, daňovým poradcem se sídlem UNTAX, s.r.o., U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9.12.2008, č.j. 21000/08-1200-701607, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17.816,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Ing. Davida Hubala, daňového poradce se sídlem UNTAX, s.r.o., U Továren 256/14, Praha 10.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 25.11.2004, č.j. 237159/04/303917/4704, dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 920.700,- Kč. Žalovaný přezkoumal rozhodnutí správce daně podruhé poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 3.10.2006, č.j. 14552/06 1200-701607, bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 5.8.2008, č.j. 31 Ca 237/2006-76, zrušeno.

Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce uplatnil do daňově ovlivnitelných výdajů náklady ve výši 2.970.000,- Kč, na základě faktury č. 010/01/CZ přijaté od dodavatele MARKET TRADE U.S. LLC. K tomuto obchodnímu případu žalobce předložil mandátní smlouvu č. 010/01/CZ uzavřenou mezi dodavatelem a žalobcem dne 7.12.2001, resp. 7.1.2002 (dále jen Smlouva). Dle článku II. Smlouvy se mandatář zavazuje provádět pro mandanta činnost, která spočívá ve vytvoření příležitosti uzavřít v souladu s ust. § 476 a násl. obchodního zákoníku, smlouvy o prodeji projektů uvedených v bodě 1 článku II. Dle článku VI. Smlouvy se mandant zavazuje zaplatit za plnění mandatáři odměnu ve výši 4.100.000,- Kč. Nárok na zaplacení odměny vzniká uzavřením kupní smlouvy nebo za vytvoření příležitosti uzavřít smlouvu o prodeji za předpokladu, že mandatář dodržel veškeré podmínky Smlouvy avšak k uzavření nedošlo z důvodu spočívajícím na straně mandanta. Správce daně výzvou ze dne 20.10.2003 požadoval prokázání tohoto obchodního případu. Žalobce k výzvě uvedl, že veškeré písemné podklady byly předány zástupci dodavatele, předávacím protokolem při podpisu mandátní smlouvy panem Ing. M. dne 7.12.2001 ve Zlíně. Zároveň uvedl, že při této příležitosti si zástupce prohlédl, kde má být projekt realizován a pořídil videodokumentaci lokality. Dále žalobce uvedl, že pozemky byly ve vlastnictví města Zlína a žalobce k nim měl uzavřeny s městem Zlínem smlouvy o smlouvě budoucí kupní, jejichž předmětem byl závazek města prodat části těchto pozemků, které budou ležet pod postavenými domy firmě Mera Zlín po ukončení výstavby celého projektu. Dále předložil žalobce úředně potvrzenou kopii dopisu v němž ředitel dodavatele sděluje, že odmítá vydat potvrzení o svém daňovém domicilu. V rámci odvolacího řízení správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 31.1.2006 k prokázání dodržení podmínek smlouvy. V reakci žalobce požadoval pouze výsledky svědků M., B., S. a Z.. Žalovaný však vzhledem k tomu, že svědci nerezidenti nebyli dostatečně identifikováni (křestním jménem, adresou) výsledek neprovedl. Listiny k prokázání daňového domicilu společnosti dodavatele nebyly vystaveny daňovým úřadem USA, ale státními orgány Columbie a tyto pouze potvrzují, že společnost shodného názvu, bez adresy a identifikačního čísla byla založena v Columbii. Vzhledem k tomu, že nebylo možno ztotožnit společnost dodavatele dle poskytnutých dokladů žalovaný je neosvědčil jako důkaz ve smyslu § 31 odst. 4 d.ř., prokazující existenci této společnosti. Tvzení žalobce uvedené v odvolání o tom, že správce daně ověřil shodu s originálem u výpisů z registru MARKET TRADE U.S. LLC., písemnosti shromážděné pro odvolací řízení neprokazují. Žalobce s městem Zlín dne 8.2.2001 podepsal Smlouvu o sdružení za účelem výstavby nájemních bytů v lokalitě Jižní svahy-Podlesí a město se zavázelo vložit do projektu dotaci ze státního rozpočtu. Na základě nařízení vlády č. 481 ze dne 4.12.2000 dotace z prostředků Státního fondu rozvoje bydlení je určena výhradně obci. Protože město nebylo schopno splnit svůj závazek dle čl. IV. bodu 1 Smlouvy o sdružení (tj. vložení státní dotace do sdružení, dohodly se smluvní strany na ukončení smlouvy o sdružení ke dni 31.1.2002. Dohodou o vypořádání vzájemných vztahů z téhož dne město žalobci vyplatilo částky do projektu žalobcem vložené a odkoupilo realizační dokumentaci, neboť ve výstavbě město již pokračovalo samo. Správce daně v rámci místního šetření provedeného dne 7.2.2006 na právním oddělení Statutárního města Zlína zjistil, že smlouva o smlouvě budoucí kupní na odkup pozemků v lokalitě Jižní svahy-Podlesí se v evidenci smluv Statutárního města Zlína nenachází. Kromě toho i když společnost žalobce byla pověřena dle Smlouvy o sdružení správou majetku, nemohla na základě Smlouvy o výpůjčce ze dne 2.8.2000 (čl. II. a čl. IV.) jednat o případném budoucím prodeji pozemků ve vlastnictví Statutárního města Zlína. V čl. IV. je uvedeno, že „vypůjčitel není oprávněn dát do jakéhokoli užívání třetí osobě bez předchozího souhlasu půjčitele“ (tj. města Zlína). Souhlas s užíváním dán nebyl, jak vyplývá z protokolu z jednání s Ing. R. M. (ze dne 25.7.2006). V rámci tohoto výsledku Ing. R. M. uvedl, že „Mera-Zlín nakonec vybrala dva zájemce.....písemné doklady o těchto jednáních nejsou...“. Z uvedených skutečností dovodil

žalovaný závěr, že odměna vyplacená mandátáři je nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce ohledně tohoto výdaje neunesl důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 d.ř.

V žalobě je rozhodnutí žalovaného napadeno z následujících důvodů:

Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, žalobkyně předložila návrhy na výslechy svědků, kteří mohly potvrdit, že došlo naplnění předmětu mandátní smlouvy, dále předložila Smlouvu a fakturu včetně uskutečněné platby, což jsou důkazy o provedené hospodářské operaci. Žalovaný setrvává na svém závěru, že uvedené doklady plnění dle mandátní smlouvy neprokazují. Správce daně nepostupoval v součinnosti s žalobcem dle ust. § 2 odst. 2 a odst. 9 d.ř., žalobce dne 2.3.2006 žádal správce daně, aby mu bylo sděleno, které z jím navržených důkazů byly provedeny, správce daně na žádost nereagoval a navržené důkazy neprovedl.

Provedené důkazy (výslech Ing. R. M.) nehodnotil. Uvedený svědek potvrdil, že žalobce byl kontaktován dvěma zájemci Plaza center a Strabag A.G., z tohoto důkazu vyplývá, že žalobce svůj závazek ze smlouvy splnil. Výslech svědka je důkazem samotným, svědka nestíhá povinnost důkazní.

Návrhům na provedení výslechů B., S. a Z. nevyhověl, pokud jde o další postup a odůvodnění neprovedení výslechů se neřídil závazným právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí Krajského soudu v Brně (31 Ca 237/2006-78). Po vydání tohoto rozhodnutí soudu žalovaný opět odvolání zamítl, aniž by se jakkoli pokusil o provedení navrhovaných důkazů. Nutnost zkoumat daňový domicil společnosti MARKET TRADE U.S. LLC., žalovaný odůvodňuje poukazem na ust. § 1 zákona č. 253/2000 Sb., ovšem žalobce má za to, že žádná právní norma neomezuje české finanční orgány požádat o mezinárodní pomoc v případě pochybností, kde je konkrétní osoba daňovým rezidentem. Žalobkyně nebyla nikdy vyzvána, aby sdělila, kde jsou navržené osoby daňovými rezidenty. Žalovaný si byl povinen opatřit takový důkaz sám dle § 16 odst. 4 a § 31 odst. 2 d.ř., neboť žalobce takový důkaz neměl k dispozici. Přesto se pokusil (žádost ze dne 6.11.2003 a reakce MARKET TRADE U.S. LLC ze dne 8.1.2004) si jej opatřit.

Žalovaný na str. 6-8 rozhodnutí rozvíjí teorii o tom, že žalobce nebyl oprávněn převádět vlastnictví k pozemkům, na nichž mělo dojít k výstavbě podle předmětného projektu. Žalovaný však pominul znění čl. II. Smlouvy, dle kterého bylo předmětem uzavřené mandátní smlouvy vytvořit příležitost k prodeji následujících projektů nikoliv pozemků, jak uvedl žalovaný.

Žalobce v závěru navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného jakož i rozhodnutí prvostupňové s tím, že v rámci jednání požaduje vyslechnout osoby B., S. a Z., identifikované adresou firmy, u nichž mají být tyto osoby zaměstnány.

Uvedené žalobní námitky byly shodné jako námitky uplatněné v předchozím řízení před zdejším soudem vedeným pod sp.zn. 31 Ca 237/2004.

Ve srovnání s původním řízením uplatnil navíc žalobce námitku prekluze, v rámci které uvedl, že v posuzovaném případě je relevantním znění ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, podle kterého, byl-li před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Takovým úkonem nutno považovat daňovou kontrolu jako

jeden celek (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2Afs 69/2004 ze dne 21.4.2005). Současně pak podle odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2006 č.j. 5 Afs 42/2004-61 nelze připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, až po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle citovaného názoru Nejvyššího správního soudu je nutné, aby v prekluzivní lhůtě rozhodnutí o dodatečném vyměření daně bylo právně perfektní. Jestliže aplikujeme shora zmíněná pravidla pro počítání běhu prekluzivních lhůt na posuzovaný případ, docházíme k závěru, že prekluzivní lhůta marně uplynula dnem 19. září 2008. Kontrola byla protokolem o ústním jednání zahájena se žalobkyní dnem 4. září 2003. Prekluzivní lhůta počala běžet od konce roku 2003 a měla skončit uplynutím 31.12.2006. Avšak dne 21.12.2006 žalobkyně podala žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu, která byla před zdejším soudem projednávána pod sp.zn. 31Ca 237/2006. Počínaje dnem podání žaloby až do právní moci rozhodnutí Krajského soudu v předmětné věci tedy do 9. září 2008 ve smyslu ustanovení § 41 s.ř.s. prekluzivní lhůta neběžela. Ke dni podání žaloby 21. prosince 2008 do konce běhu prekluzivní lhůty zbývalo 11 dní. Žalobou napadené nové rozhodnutí odvolacího orgánu vydané pod č.j. 21000/08-1200-701607 bylo žalobkyni doručeno až 26. prosince 2008. Od 9. září 2008 do 26. prosince 2008 uplynulo tak 108 dní. Z uvedeného vyplývá, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno až 97 dní po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

V písemném vyjádření k žalobě, žalovaný uvedl, že ohledně uplynutí prekluzivní lhůty odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008, č.j. 9 Afs 104/2007-94, z kterého vyplývá, že běh lhůty podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků může být přerušen i výzvou k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení. Takovou výzvou je výzva č.j. 19207/06/303934/261 ze dne 31.1.2006, která byla doručena žalobci dne 16.2.2006, čímž došlo k přerušení běhu této lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nová tříletá lhůta začala běžet od konce roku 2006 a končí 31.12.2009, žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 29.12.2008 tzn., že bylo doručeno ještě před uplynutím lhůty pro vyměření a doměření daně.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že úkony správce daně, které nejsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty, podléhají striktním limitům. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.4.2007 sp.zn. 5 Afs 36/2003-121, který se velmi podrobně zabýval problematikou prekluzivní lhůty uvedl, že lhůtu nemůže přerušit jakákoliv výzva k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení, nýbrž pouze taková výzva, kterou by byla dána nějaká konkrétní pochybnost, která by vyžadovala založení nového běhu lhůty. Jinými slovy by se muselo jednat o novou konkrétní pochybnost žalovaného, díky které by vyvstala potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci lhůty předchozí. Taková konkrétní pochybnost však ve výzvě ze dne 31.1.2006 obsažena nebyla. Vzhledem ke skutečnosti, že uvedená výzva neobsahovala žádnou novou konkrétní pochybnost, která by vyžadovala pro její prověření založení nového běhu, neboť pro důvody uvedené shora byly jednotlivé požadavky žalovaného zcela nadbytečné. Samotná výzva jako úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty neobstojí také z toho důvodu, že po jejím vydání nenásledovaly žádné úkony žalovaného, které by vedly skutečně k prověřování postupu žalobkyně ohledně uplatnění a uskutečnění plnění dle mandátní smlouvy číslo 010/01/CZ ze dne 7.12.2001, a které by tedy vedly k vyměření či doměření daně. Jestliže žalovaný v návaznosti o vydání výzvy neprovéřoval nové skutečnosti daná výzva jako úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty nemůže obstát, neboť zcela evidentně neexistovala žádná procesní aktivita žalovaného ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně.

Ve věci přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí krajský soud již rozhodoval a jeho předchozím rozhodnutím ze dne 19.8.2009, č.j. 31 Ca 48/2009-35, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, neboť ze správního spisu zjistil, že právo správce daně daň doměřit bylo prekludováno, a svůj závěr odůvodnil následovně:

V projednávané věci byla správcem daně doměřována daň za zdaňovací období roku 2002. Prvním úkonem způsobilým znovu obnovit běh prekluzivní lhůty byla až výzva ze dne 20.10.2003, neboť až tento úkon vyhověl požadavkům ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a spočívajícím mimo jiných ve skutečnosti, že až tento úkon fakticky směřoval k prověření daňového základu, a tím k vyměření nebo doměření daně. Zahájení daňové kontroly dne 4.9.2003 bylo vzhledem k jeho obsahu pouze formálním zahájením daňové kontroly. Prekluzivní lhůta počala běžet ode dne 31.12.2003 a ukončena by byla 31.12.2006. V době běhu prekluzivní lhůty bylo vydáno pravomocné rozhodnutí žalovaného o doměření daně ze dne 3.10.2006, č.j. 14552/06-1200-701607, které však bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 5.8.2008, č.j. 31 Ca 237/2006-76, zrušeno. Ode dne podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.10.2006, č.j. 14552/06-1200-701607 do dne nabytí právní moci rozsudku, rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 5.8.2008, č.j. 31 Ca 237/2006-76, to znamená do dne 9.9.2008, ve smyslu ust. § 41 s.ř.s. prekluzivní lhůta neběžela. Ke dni podání žaloby do skončení prekluzivní lhůty zbývalo 11dní. K pravomocnému vyměření daně rozhodnutím žalovaného č.j. 21000/08-1200-701607 došlo až dne 26.12.2008, kdy rozhodnutí bylo žalobci doručeno. Od 9.9.2008 do 20.12.2008 uplynulo 108 dnů, to znamená, že daň byla vyměřena 97 dnů po uplynutí prekluzivní lhůty. K tvrzení žalovaného, že výzva č.j. 19207/06/303934/261, ze dne 31.1.2006, obnovila běh prekluzivní lhůty, soud dospěl k závěru, že tento úkon nebyl ve smyslu ust. § 47 odst. 2 d.ř. způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, neboť se nejednalo o úkon, který by byl výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně a vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Soud po prozkoumání výzvy současně s porovnáním předchozích úkonů správce daně i žalobce dospěl k závěru, že výzva požaduje prokázání téhož, co bylo předmětem daňové kontroly a téhož co již žalobce před vydáním výzvy uvedl (identifikace svědků).

Pravomocné rozhodnutí Krajského soudu v Brně napadl žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19.4.2010, č.j. 8 Afs 73/2009-73, tak, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19.8.2009, č.j. 31 Ca 48/2009-35, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení se závěrem, že k prekluzi nedošlo, byť se shodl s krajským soudem v posouzení výzvy ze dne 31.1.2006, č.j. 19207/06/303934/261, jakožto úkonu nezpůsobilého obnovit běh prekluzivní lhůty, neboť v roce 2006 byl proveden další úkon požadavkům ust. § 47 odst. 2 d.ř. vyhovující (výslech Ing. R. M. ze dne 25.7.2006).

V podání doručeném soudu dne 27.5.2010 žalobce doplnil právní argumentaci k žalobě, týkající se prekluze a uvedl, že úkon - výslech Ing. R. M. dne 25.7.2006, rovněž nevyhovuje požadavkům ust. § 47 odst. 2 d.ř.. K závěrům rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobce uvedl, že „Principy, které Nejvyšší správní soud ČR v odůvodnění svého rozsudku přestřel, jsou nepochybně správné, nicméně závěr, který Nejvyšší správní soud ČR učinil ohledně výslechu Ing. R. M. je nesprávný, neboť vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Nejvyšší správní soud ČR shledal, že výslech Ing. R. M. navrhla žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 6.5.2005 a následně proto uzavřel, že se jedná o úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, byť byl proveden až v odvolacím řízení, neboť *"tím bylo vyhověno návrhu žalobkyně výslovně vznesenému v doplnění odvolání"*. Výslech Ing. R. M. navrhla žalobkyně jako důkazní prostředek již během daňové kontroly daně

z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a to ve svém podání adresovaném prvostupňovému správnímu orgánu ze dne 7. listopadu 2003 v části textu uvedeném pod bodem ad 4). Výslech svědka byl však prvostupňovým správním orgánem bez patřičného odůvodnění odmítnut jako nadbytečný. Ostatně, na tuto skutečnost žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 6.5.2005 poukazovala, viz bod IV. předmětného podání. Není tedy pravdou, jak uzavřel Nejvyšší správní soud ČR, že žalobkyně výslech Ing. R. M. výslovně vznesla až v doplnění odvolání. Žalobkyně tak výslovně učinila již při daňové kontrole. Vinou prvostupňového správního orgánu však výslech Ing. R. M. nebyl v rámci důkazního řízení proveden. Pakliže byl Ing. R. M. vyslechnut až v odvolacím řízení, pak jedině proto, že prvostupňový správní orgán odstraňoval vadu řízení, které se při daňové kontrole dopustil. K výslechu svědků v odvolacím řízení se Nejvyšší správní soud ČR vyjádřil mimo jiné ve svém rozsudku sp.zn. 9 Afs 42/2008 ze dne 22. ledna 2009, kde konstatoval *"pro úplnost zdejší soud uvádí, že ze správního spisu je zřejmé, že v průběhu odvolacího řízení byly správními orgány činěny další úkony, a to zejména výsledky odvolatelem navržených svědků. V souzené věci však tyto výsledky nemohou představovat úkony přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť k jejich provedení až v odvolacím řízení došlo zejména v důsledku nezákonného postupu správce daně, a nemohou tak znamenat oprávněné prodloužení již jednou prodloužené zákonné prekluzivní lhůty"*. Předmětem věci posuzované pod sp.zn. 9 Afs 42/2008 byla mimo jiné skutečnost, že *"správní orgány napravily vady původního řízení, když v rámci odvolacího řízení dbaly na zachování všech práv stěžovatele, provedly jím navržené důkazy (s výjimkou výsledku K. G.), zopakovaly výsledky svědků, kterých se původně stěžovatel neúčastnil"*. Žalobkyně v nyní projednávané věci shledává analogii s rozsudkem sp.zn. 9 Afs 42/2008 ze dne 22. ledna 2009, neboť za vadu řízení lze považovat i neprovedení dokazování výsledkem navržených svědků, viz odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud ČR sp.zn. 1 Afs 51/2004 ze dne 8.3.2005, podle kterého *"je vadou řízení, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výsledkem svědků, jež daňový subjekt navrhl. To platí tím spíše v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat"*. S ohledem na shora uvedené nelze uzavřít jinak než, že prvostupňový správní orgán pochybil, když neprovedl výslech svědka Ing. R. M. při daňové kontrole, a zatížil tak řízení o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob zásadní vadou. Výslechem Ing. R. M. v rámci odvolacího řízení dne 25.7.2006 pak prvostupňový správní orgán vytýkanou vadu napravil. Takový výslech však nepředstavuje úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, neboť k jeho provedení došlo v důsledku nezákonného postupu prvostupňového správního orgánu. Ve věci žalobce namítl porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ust. § 16 odst. 4 písm. e) d.ř., neboť dne 7.2.2006 byl pořízen důkaz, z kterého správce daně ve svých závěrech vycházel, a který ač nazván místním šetřením, byl výsledkem svědka, a žalobce o něm nebyl zpraven, nemohl využít svého práva klást svědkovi otázky (k tomu Nález Ústavního soudu II. ÚS 232/2002).

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí, stejně tak i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to v rozsahu jeho napadení žalobou (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.) a při plné vázanosti (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v jeho rozhodnutí ze dne 19.4.2010, č.j. 8 Afs 73/2009-67, rozhodnutí žalovaného, zrušil podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“, pro vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a v podstatném porušení procesních předpisů způsobující nezákonnost rozhodnutí. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, při splnění podmínek

vyplývajících z ustanovení § 76 s.ř.s., neboť rozhodnutí žalovaného bylo pro vady řízení zrušeno.

Prekluzí práva daň vyměřit se zabýval Nejvyšší správní soud, a pokud jde o způsobilost úkonu (výslech svědka Ing. R. M. provedeného v rámci odvolacího řízení dne 25.7.2006) ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu obnovit běh prekluzivní lhůty vyslovil se ve svém rozhodnutí jednoznačně tak, že „Výslech svědka Ing. R. M. byl nepochybně úkonem, který podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzivní doby pro doměření daně žalobkyni.“ (citace z rozhodnutí 8 AfS 73/2009-67 na čl.72). Krajský soud je ve smyslu ust. § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, a nemá možnost, dle argumentace žalobce uvedené v podání (soudu doručeném dne 27.5.2010), přezkoumávat správnost skutkového a právního závěru, ke kterému Nejvyšší správní soud v zrušovacím rozhodnutí dospěl, jestliže svůj závěr vyslovil jednoznačně, a to ani z hlediska skutkového podkladu ani z hlediska souladu s judikaturou. V jiné situaci by se krajský soud nacházel, jestliže by jej Nejvyšší správní soud pouze zavázal k přezkoumání způsobilosti sporného úkonu přerušit prekluzivní lhůtu.

Pokud jde o vliv dalších úkonů na běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, vzhledem k úkonu dne 25.7.2006, který dle názoru Nejvyššího správního soudu obnovil běh prekluzivní lhůty, k prekluzi práva daň vyměřit nedošlo.

Podstatným pro posouzení projednávané věci je znění ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je to daňový subjekt, který prokazuje nejen uskutečnění výdaje, ale současně je povinen, hodlá-li si tento výdaj zaúčtovat do daň ovlivňujících výdajů, prokázat, že tento výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, nebo-li v tomto faktické uskutečnění služby společností MARKET TRADE U.S. LLC. Přestože toto prokázání může být obtížné, jestliže si tímto výdajem hodlá zkrátit základ daně, musí si zabezpečit dostatek důkazů pro prokázání uskutečnění této služby. Předložení formálních důkazů (jako byly smlouvy a faktury) byt' bezvadných faktické uskutečnění této služby bez dalšího neprokazují. V této otázce zastává shodné a dlouhodobé stanovisko rozhodovací činnost správních soudů (viz. např. *rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 AfS 154/2005-245, ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 AfS 40/2004-59.*)

Mandátní smlouva, faktura a účetnictví žalobce, jsou pouze dokladem o tom, že na základě smluv byla vyplacena odměna, nedokazují, že ze strany mandátáře bylo reálně poskytnuto plnění ze Smlouvy v souladu se Smlouvou. To znamená žalobce je povinen prokázat, že na základě činnosti mandátáře došlo k uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem byl prodej projektů uvedených ve smlouvě v čl. II., nebo že na základě činnosti mandátáře byla vytvořena příležitost k uzavření smlouvy o prodeji projektů.

Primárně jak bylo výše uvedeno, nese břemeno důkazní daňový subjekt. Ten kromě formálních dokladů, které jak bylo uvedeno, fakticitu uskutečnění služby neprokazují navrhl v odvolacím řízení výslechy osob B., S. a Z..

Sporným mezi účastníky v projednávané věci je, zda-li identifikace žalobcem navrhovaných svědků byla natolik dostatečná, že mohly daňové orgány na základě dožádání podle mezinárodních smluv o spolupráci vyzvat k provedení výsledku takto označených osob, nebo zda-li bylo označení nedostatečné a je-li rozhodnutí žalovaného o nedostatku identifikace žalobcem navrhovaných svědků správné.

V této otázce se v projednávané věci vyjádřil Nejvyšší správní soud když v rozhodnutí ze dne 19.4.2010, č.j. 8 Afs 73/2009-67 uvedl: „*V obecné rovině je navíc třeba souhlasit s žalobkyní v tom, že po daňovém subjektu nelze bez dalšího legitimně požadovat, aby si v obchodních vztazích opatroval od osob jednajících jménem obchodních partnerů adresy trvalého bydliště. Lze tedy pochybovat i o závěru, že okruh údajů, jejichž prostřednictvím žalobkyně v odvolacím řízení identifikovala předmětné osoby, byl pro účely dalšího postupu správce daně absolutně nedostatečný. Uvedení jména a příjmení osoby, identifikace obchodní společnosti, jež měla být posledním zaměstnavatelem takové osoby, a označení funkce, kterou tato osoba u dané obchodní společnosti zastávala, jistě nevylučuje další postup správce daně. Ten se může v takovém případě pokusit zajistit provedení svědecké výpovědi této osoby prostřednictvím dožádání zahraničního správce daně příslušného podle sídla obchodní společnosti, u níž taková osoba působila.*“

Krajský soud v Brně jenž ve svém předchozím rozhodnutí ve věci (31 Ca 237/2006-78) uvedl, že závěr žalovaného, o neproveditelnosti výsledku z důvodu nedostatečné identifikace je nepodložený, i nyní musí konstatovat, že žalovaný setrvává na požadavku sdělení adresy bydliště (rezidentství) fyzické osoby s odkazem na zákon č. 253/2000 Sb., (dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí str. 5) a z důvodu neposkytnutí tohoto údaje žalobcem dospěl k závěru o nemožnosti dalšího postupu ve věci návrhu na výslech osob B., S. a Z.. Na základě výše citovaného právního názoru vysloveného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19.4.2010, č.j. 8 Afs 73/2009-67, jenž je v této věci pro zdejší soud závazný, soud konstatuje, že správce daně nepostupoval v souladu se zásadami daňového řízení zakotvenými v ust. § 1 a 2 d.ř., a s ust. § 31 odst. 2 d.ř., neboť v dalším postupu týkajícího se provedení navržených důkazů výsledkem svědků, rezignoval na svou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejdříve.

Žalobce v řízení nadto předložil dne 7.11.2003 správci daně v reakci na výzvu ze dne 20.10.2003, potvrzení o registraci společnosti MARKET TRADE U.S. LLC., k důkazu (Certificate Government of the District of Columbia a Articles of Organization of Market Trade U.S. LLC) žalovaný uvedl, že pro absenci adresy společnosti tyto doklady existenci subjektu neprokazují a nebyly vystaveny daňovým úřadem ale státním úřadem. Soud musí konstatovat, že odůvodnění vztahující se k uvedeným důkazům je nedostatečné a nepřesvědčivé, rovněž z odůvodnění nevyplývá, proč na základě uvedených důkazů nemohl ohledně zjištění existence společnosti správce daně dál postupovat.

V souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, krajský soud trvá na svém závěru, že i při žalobcem předložené identifikaci osob, jejich výslech byl navrhován, nebyl vyloučen další postup správce daně ve věci a odůvodnění postupu správce daně o nemožnosti provést výslechy je nedostatečné.

„*Je vadou řízení, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výsledkem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat.*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 1 Afs 51/2004-75) .

Rovněž tak judikatura Ústavního soudu zdůrazňuje, že: „*současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.*“ (nález Ústavního soudu ze dne 7.1.2004, II. ÚS 173/01).

Z odůvodnění žalovaného nelze přezkoumat, zda-li důvod odmítnutí provedení důkazů byl zákonný, přitom nepochybně provedení důkazů může významně ovlivnit důkazní situaci, neboť podle tvrzení žalobce i svědka Ing. M. jde o osoby s nimiž mandatář jednal jako se zájemci o koupi uvedeného projektu dle mandátní smlouvy. V dalším řízení se žalovaný vypořádá s otázkou a to z hlediska skutkového i právního, proč identifikace svědků, provedená žalobcem v průběhu odvolacího řízení, byla podle jeho názoru nedostatečná (u každého ze svědků zvlášť) a proč se nemohl pokusit tyto osoby prostřednictvím dožádání k finančním orgánům států, podle uvedeného sídla firem vyslechnout.

Ve věci žalobcem namítaného porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ust. § 16 odst. 4 písm. e) d.ř., soud musí přisvědčit žalobci, že dle zásad vyslovených v Nálezu Ústavního soudu II. ÚS 232/2002, se, v případě úkonu správce daně dne 7.2.2006, jednalo o výslech svědka. Tento závěr vyplývá, z obsahu záznamu pořízeného z tohoto úkonu, neboť vedoucí právního odboru Statutárního města Zlín Mgr. Pavlína Kučerová byla dotazována na okolnosti týkající se žalobce. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 7) vyplývá, že šlo o důkaz, z kterého správce daně v závěrech o neunesení důkazního břemene žalobcem vycházel. Ze správního spisu přitom nelze zjistit, že by žalobce byl o tomto úkonu zpraven.

Návrhu na provedení výslechů soud nevyhověl, neboť soud podle ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. při přezkumu rozhodnutí žalovaného je povinen vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Soud dospěl k závěru, že nelze posoudit pro nedostatek důvodů žalobou napadeného rozhodnutí, byla-li důkazní situace uzavřena, či nikoli, proto se také dalšími námitkami směřujícími do zjištění skutkového stavu nezabýval, protože nemůže předjímat výsledek dalšího dokazování. Nejvyšší správní soud ve věci dokazování v řízení před krajským soudem v rozhodnutí ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, uvedl: „*Při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.*“

Soud je tak nucen konstatovat nedůvodnost závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, jestliže nebyly provedeny výslechy žalobcem navrhovaných osob, aniž by toto rozhodnutí bylo podloženo, což má za následek nedostatek skutkových zjištění (§ 31 odst. 2 d.ř.) a procesní vady v postupu finančních orgánů (ust. § 1 a 2 d.ř. a § 16 odst. 4 d.ř.).

Vzhledem k uvedenému krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení § 76 odst. 1 písm. b) a c) s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Úspěšnému žalobci tak přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení daňovým poradcem, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č.

177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soud přiznal odměnu za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika) v částce 2.400,- Kč včetně paušální částky nákladů za jeden úkon právní služby za řízení před krajským soudem, jeden úkon právní služby (vyjádření ke KS) ve výši 2.400,- Kč včetně paušální částky nákladů a 19 % DPH (456,- Kč) za kasační řízení, a za řízení před krajským soudem po rozhodnutí NSS odměnu za dva úkony právní služby (replika a nahlížení do spisu) v částce 2.400,- Kč za úkon včetně paušální částky nákladů a 20 % DPH (960,- Kč). Odměna daňového poradce tak činí 15.816,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem činí náklady řízení celkem 17.816,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.). Podle § 104 odst. 3, písm. a) s.ř.s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 22. 9. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu