



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **EUROMONT LEŠENÍ spol. s r. o.**, IČO: 25041444,
sídlem 28. října 123/8, 435 02 Most,
zastoupená JUDr. Petrem Jirátem, advokátem,
sídlem Školní 3315, 430 01 Chomutov,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 51268/18/5200-11433-712032,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 51268/18/5200-11433-712032, se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 51268/18/5200-11433-712032, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečný platební výměr ze dne 11. 1. 2018, č. j. 29551/18/2510-50521-507166, kterým byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena z moci úřední za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 499 320 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 99 864 Kč, a dále dodatečný platební výměr ze dne 11. 1. 2018, č. j. 29597/18/2510-50521-507166, kterým byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu, doměřena z moci úřední za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 499 320 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 99 864 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i nadepsané dodatečné platební výměry a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě úvodem shrnula dosavadní průběh daňového řízení. Konstatovala, že v rámci odvolání uplatnila řadu námitek, které však byly ze strany žalovaného nezákonně posouzeny jako nedůvodné. Žalovaný měl především bez dalšího aprobovat postup správce daně, který však nesprávně hodnotil jak žalobkyní navržené, tak i vlastním postupem opatřené důkazy, a to např. zjištění z podnětu Policie České republiky, z výpovědi V. Š., jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., provedené mimo rámec daňového řízení či z vlastních propočtů týkajících se množství lešení, jež mohlo být žalobkyni dodáno ze strany společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. Dle žalobkyně byl však takovýto postup žalovaného v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, jelikož nezohlednil, že správce daně řadu žalobkyní navržených důkazů provedl toliko formálně či zjištění z nich učiněná účelově dezinterpretoval takovým způsobem, že jsou v rozporu s povinností správného zjištění daňové povinnosti. Následně měl žalovaný dle žalobkyně neúplným odůvodněním hodnotit i důkazy předložené v rámci odvolacího řízení. Žalovaný se sice k těmto důkazům vyjádřil, z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nicméně nejsou zřejmé jeho závěry, z nichž by vyplývalo, jak a proč hodnotil konkrétní důkazy jako nedostačující či jak na jejich základě dospěl ke svým úvahám. V tomto smyslu je proto jeho rozhodnutí dle názoru žalobkyně nepřezkoumatelné, když ta je naopak přesvědčena, že v rámci předmětného daňového řízení prokázala jak porušení rozhodných sad trubkového lešení od společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., tak i účelnost porušení daného materiálu jako daňově uznatelného nákladu.
3. Pochybení správce daně žalobkyně dále spatřovala v tom, že ten při zjišťování skutkového stavu vycházel mimo jiné z podkladů poskytnutých Policií České republiky a vztahujících se k vyšetřování daňové kriminality v souvislosti s obchody společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. Jednalo se zejména o výpověď jednatele dané obchodní společnosti V. Š., ale i o další navazující listiny, k nimž však žalobkyně neměla v průběhu daňového řízení žádný přístup, a které tedy nejsou a ani nemohly být součástí správního spisu. Rovněž tak není známo, jak s nimi bylo v trestním řízení nakládáno, zda např. jednatel na své výpovědi setrval, jak jí bylo dosaženo a zda je z hlediska trestního řízení vůbec použitelná. Další nedostatek žalobkyně spatřovala i ve skutečnosti, že se neměla možnost výslechu

jmenovaného jednatele zúčastnit, klást mu dotazy či ověřit, že s protokolem o výpovědi nebylo nijak manipulováno, čímž byla jednoznačně nepřipustně zkrácena na svém právu podílet se na daňovém řízení. To bylo podle ní celé iniciováno a prakticky řízeno Policií České republiky, kdy zjištění v něm učiněná byla následně používána jako podklady pro rozhodnutí v rámci probíhajícího trestního řízení, což je ale v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Obdobně měly daňové orgány využívat zjištění z dosud neuzavřených trestních spisů, přestože jednotlivé důkazy budou spolu s jejich procesní přípustností teprve předmětem hodnocení ze strany orgánů činných v trestním řízení. Správce daně i žalovaný proto měli podle žalobkyně postupovat nikoliv za účelem zjištění správné výše daně, ale toliko se záměrem vydání dodatečných platebních výměrů bez ohledu na zjištěné skutečnosti.

4. Žalobkyně poté k výpovědi jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. upozornila, že tato byla učiněna před zahájením trestního stíhání kterékoliv ze zúčastněných osob, bez účasti obhájce či soudce, přičemž se ani netýkala okolností domovní prohlídky, nebo prohlídky jiných prostor, ale nestandardně směřovala k vyjádření ve věci samé. Dle žalobkyně je tedy nepřipustné, aby stěžejní důkaz v řešeném případě tvořila listina dožádaná z neuzavřeného trestního spisu, která není v samotném trestním řízení pro rozhodnutí soudu použitelná, navíc byla pravdivost skutečností v ní obsažených vyvrácena samotným svědkem V. Š. v rámci výpovědi před správcem daně v rámci předmětného daňového řízení a jmenovaný svědek též uvedl skutečnosti, pro které mohl být postup Policie České republiky celkově nezákonný. Jestliže pak správce daně konstatoval, že popis děje svědkem Šťastným v rámci jeho výsledku v daňovém řízení důrazně odmítá, podle názoru žalobkyně není vůbec zřejmý důvod, jenž správce daně k takovému závěru vedl. Dále žalobkyně poukázala na čestné prohlášení V. Š., které správce daně označil za nepoužitelné. Žalobkyně též upozornila, že odkazy na důkazní materiál obsažený v policejním spisu, tedy nikoliv v daňovém, nelze v daňovém řízení jakkoliv hodnotit a nemohou tak mít vliv na učiněné rozhodnutí.
5. Závěrem žalobkyně shrnula, že daňové řízení je postaveno na zásadě povinnosti daňového subjektu daň přiznat a prokázat její správnost. Tyto povinnosti z její strany splněny nepochybně byly, proto pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, přeneslo se důkazní břemeno na něj, a jeho povinností tak bylo žalobkyní tvrzené skutečnosti vyvrátit. Taková situace ale v daném případě nenastala, když žalobkyně dle jejího názoru dostatečně prokázala oprávněnost uplatněných daňových nákladů. Pokud proto daňové orgány relevantní skutečnosti ignorovaly a naopak je dezinterpretovaly, byl jejich postup v rozporu s § 2 a násl. daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení, jakož i argumentaci žalobkyně ve věci. Ve vztahu k jednotlivým námitkám poté odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že v něm přezkoumatelným způsobem vyložil své úvahy týkající se hodnocení žalobkyní v odvolacím řízení předložených důkazů, jakož i důkazů prováděných již v řízení před správcem daně. Žalovaný je proto přesvědčen, že se v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vypořádal se všemi důkazy a naopak odmítl, že by skutečnosti z nich zjištěné jakkoliv dezinterpretoval. Současně upozornil na to, že žalobkyně svou námitku ohledně hodnocení důkazů koncipovala toliko v obecné rovině bez toho, aniž by v žalobě specifikovala, v čem konkrétně má jejich nesprávné hodnocení spočívat.

7. Pokud se týče námitky nepřipustnosti důkazů získaných správcem daně z trestního spisu, odkázal žalovaný na § 93 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně může v řízení jako důkazní prostředky užít i podklady předané mu jinými orgány veřejné moci. V této souvislosti současně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 6. 1. 2009, č. j. 7 Afs 93/2007-82, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, či ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, ve kterých byl opakovaně vysloven závěr, že použití důkazů z trestního řízení je v daňovém řízení při splnění určitých podmínek přípustné. Protože k naplnění těchto podmínek v daném případě došlo a žalobkyně byla následně s dotčenými důkazy i prokazatelně seznámena, má žalovaný za to, že k jejich získání z trestního řízení došlo přípustným způsobem. Skutečnost, že dosud nebyly předmětem hodnocení ze strany orgánů činných v trestním řízení, popř. trestního soudu, není podle názoru žalovaného relevantní, neboť daňové a trestní řízení sledují rozdílné cíle, a proto vzájemná vázanost hodnocením důkazů nemůže být dána. K námitce, že se ve vztahu k výpovědi jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. nemohla žalobkyně zúčastnit jeho výslechu a klást mu dotazy, žalovaný konstatoval, že by se jednalo o relevantní argument za situace, kdy by správce daně provedení tohoto důkazu v rámci daňového řízení odmítl. V daném případě byl však jednatel jmenované společnosti V. Š. vyslechnut i v předmětném daňovém řízení, přičemž byl tomuto výslechu přítomen i zmocněnec žalobkyně, a tudíž nemohlo dojít k upření jejích procesních práv. Otázka přípustnosti důkazu v hlavním líčení dle procesních pravidel trestního řízení pak dle žalovaného není relevantní z hlediska použitelnosti důkazu v daňovém řízení.
8. Podle žalovaného dále čestné prohlášení v zásadě není možno použít jako důkaz prokazující určitou skutečnost. V projednávané věci se přitom jednalo konkrétně o čestné prohlášení V. Š. jako jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., tedy osoby, který byla vyslechnuta v rámci trestního řízení a protokol o jeho výpovědi byl proveden jako důkaz v daňovém řízení. Správce daně následně z důvodu shledaných rozporů provedl výslech jmenovaného i v řízení daňovém. Byť tento svědek potvrdil obsah čestného prohlášení, rozpory mezi jeho tvrzeními plynoucími z výpovědi učiněné v trestním řízení nebyly objasněny a věrohodně vysvětleny.
9. Závěrem žalovaný podotkl, že nadále setrvává na svém stanovisku týkajícím se unesení důkazního břemene ze strany správce daně ohledně prokázání důvodnosti pochyb žalobkyní předloženého účetnictví. Byla to žalobkyně, kdo musel prokazovat faktické uskutečnění předmětných plnění v souladu s formálním stavem, což však splněno nebylo. Žalobkyně tak dle žalovaného v průběhu řízení nepředložila žádné důkazy prokazující, že došlo k faktickému přijetí posuzovaných služeb od deklarovaného dodavatele, a tedy i oprávněnost uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit,

že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Žalobkyně ve svém prvním žalobním bodu poukázala na závažné vady řízení, které dle jejího názoru spočívaly zejména v toliko formálním provádění důkazů či jejich dezinterpretaci v rámci celého řízení. V daném případě však bylo nutné ještě před samotným posouzením tohoto žalobního bodu uvážit, zda je možno považovat za důvodnou také námitku žalobkyně vztahující se k využití informací a důkazů získaných správcem daně v rámci trestního řízení i pro účely řízení daňového, neboť tato otázka s uvedenou problematikou v kontextu posuzované věci úzce souvisí.
14. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
15. Dle § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci (odst. 1). Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (odst. 2). Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (odst. 3).
16. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly v této souvislosti zjištěny následující podstatné skutečnosti. Správce daně si v průběhu daňové kontroly obstaral důkazy z probíhajícího trestního řízení vedeného Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie Ústeckého kraje, Službou kriminální policie a vyšetřování, Odborem hospodářské kriminality, detašovaným pracovištěm Most, pod sp. zn. KRPÚ-56925/TČ-2015-040081-MX. Jednalo se zejména o protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. V. Š. ze dne 19. 3. 2015, přehled dlouhodobého majetku společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. k období 12/2014, úřední záznam o podání vysvětlení A. Z. ze dne 11. 2. 2016 či faktury vydané společností AQUATEC spol. s r. o. vůči společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o.
17. Aniž by soud nyní posuzoval, jaké skutečnosti jsou obsahem uvedených dokumentů, či hodnotil, zda s nimi byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly řádným způsobem seznámena, neboť to je předmětem dalších jejích námitek, na tomto místě uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v daňovém řízení lze jako důkaz použít také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. K tomu je možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, v němž bylo konstatováno, že „[l]istiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, a ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016-39). Na tento závěr pak Nejvyšší správní soud navázal rozsudkem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, tak že, „tyto listiny také nemohou být jediným rozhodujícím důkazem zpochybňujícím účetnictví daňového subjektu: „provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (...), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“ (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57). Je-li výsledek dotčených osob proveditelný též v daňovém řízení, není možné pouze hodnotit informace z výsledků provedených policejním orgánem (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2012, č. j. 2 Afs 45/2012-62).“

18. V právě projednávané věci přitom nebyly předmětem vyžádání listin z trestního řízení přímo výpovědi osob (tj. protokoly o svědecké výpovědi, popř. protokoly o výsledku obviněného), nýbrž z hlediska důkazní hodnoty nižší prostředky v podobě úředních záznamů o podání vysvětlení a protokol podle § 84 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), o předchozím výsledku osoby, u které byla vykonána prohlídka jiných prostor a pozemků. Tyto listiny pak lze v trestním řízení použít pouze za podmínek stanovených v trestním řádu, kde je jejich omezená použitelnost jako důkazního prostředku projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení. Nejvyšší správní soud nicméně v již citovaném rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, uvedl, že „[t]ato skutečnost však sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz za podmínek uvedených v rozsudcích tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57.“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016-39, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4 Afs 408/2018-69, či ze dne 15. 4. 2020, č. j. 10 Afs 293/2018-29). Nejvyšší správní soud sice v odkazované judikatuře mj. zdůraznil, že výsledek svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výpověď tohoto svědka v jiném řízení, neboť tím by byla narušena zásada bezprostřednosti daňového řízení, jelikož daňový subjekt by přišel o možnost účastnit se výsledku svědka a klást mu otázky, použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však dle něj za účelem zjištění skutečného stavu věci obecně přípustné. Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud nevyloučil, aby v rámci daňového řízení byly úřední záznamy použity jako důkazní prostředek, byť současně vyzdvihl důležitost přímých výsledků svědků v samotném daňovém řízení. Z tohoto pohledu je proto námitka žalobkyně ohledně nepoužitelnosti důkazů získaných v trestním řízení pro daňové účely nedůvodná, a to bez ohledu na skutečnost, zda byly policií, popř. dalšími orgány v kontextu vedeného trestního řízení, již předmětem hodnocení, či nikoliv. K tomu je možno též zmínit, že trestní řízení na rozdíl od řízení daňového sleduje odlišné cíle, a jsou to proto daňové orgány, kdo je podle § 8 odst. 1 daňového řádu primárně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odpovědný za posouzení všech důkazů, a to i získaných od jiných orgánů veřejné moci, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.

19. Dále soud v této souvislosti přezkoumával, zda byla žalobkyně s uvedenými důkazy pocházejícími z trestního řízení řádným způsobem (tj. způsobem odpovídajícím nadepsaným judikатурním požadavkům) seznámena.
20. Jak už bylo konstatováno v souvislosti se shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, aby bylo možné důkazy získané od jiných orgánů veřejné moci užít v daňovém řízení, musí být mimo jiné daňovému subjektu zpřístupněny za účelem seznámení se s jejich obsahem a případným navržením dalších důkazních prostředků. Ze spisové dokumentace však v předmětné věci vyplynulo, že tuto povinnost splnil správce daně toliko částečně. Z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2017 (viz též zpráva o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018) je totiž seznatelné, že žalobkyni byly předestřeny nikoliv přímo shora uvedené dokumenty vyžádané z trestního spisu, ale že správce daně pouze zčásti vlastními slovy přeformuloval jejich obsah, což se týká zejména protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., a dále toliko odkázal na seznámení žalobkyně s těmito skutečnostmi v rámci ústního jednání ze dne 12. 4. 2016 týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 1. 4. 2012 až 31. 3. 2013. K tomu pak zdejší soud upozorňuje na skutečnost, že už v rozsudku ze dne 20. 5. 2020, č. j. 15 Af 1/2018-31, právě ve vztahu k doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 konstatoval, že „z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 4. 2016 je tak zřejmé, že žalobkyni předestřel nikoliv přímo výše uvedené listiny vyžádané z trestního spisu, ale pouze zčásti vlastními slovy přeformuloval jejich obsah – to se týká především protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. či protokolů o podání vysvětlení učiněných účetní této obchodní korporace a zástupci jejich dodavatelských subjektů. Soud sice nevylučuje, že provedení důkazu je možné učinit i shrnutím zásadních skutečností vyplývajících z určité listiny, v daném případě ale správce daně s odkazem na povinnost mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu jednak žalobkyni vůbec nesdělil, které konkrétní osoby podání vysvětlení před orgány činnými v trestním řízení činily, jednak namísto požadovaného shrnutí podstatného obsahu listin provedl rovnou jejich hodnocení. (...) Dalším pochybením pak bylo i již zmíněné provedení hodnocení důkazů před tím, než správce daně vůbec žalobkyni s jejich obsahem seznámil. Správce daně tak při ústním jednání dne 12. 4. 2016 učinil především ve vztahu k protokolům o podání vysvětlení zástupců dodavatelů společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., které jednak nejmenoval, jednak si z jejich výpovědí sám učinil závěr, že ani jeden z nich tuto obchodní korporaci neznal a nikdy s ní neobchodoval (a to přesto, že jak ještě bude uvedeno, vyjádření uvedených osob takovémuto závěru odpovídá jen částečně). I zde tak absencí realizace řádného dokazování jednotlivými listinami správce daně žalobkyni znemožnil, aby mohla na skutečnosti v nich obsažené jakkoliv reagovat.“
21. V návaznosti na dříve rekapitulovaný stav nyní projednávané věci jsou tedy citovaná hodnocení přiléhavá i na tento případ, neboť správce daně ve svém postupu zjevně vycházel právě ze zjištění učiněných již v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (viz protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2017, popř. též zpráva o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018). K argumentu správce daně týkajícímu se mlčenlivosti ve vztahu k třetím osobám – když v rámci vlastního částečného přeformulování obsahu protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO –

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

CZECH s. r. o. anonymizoval jména fyzických a právnických osob (dodavatelů dotčeného trubkového lešení) - přitom soud uvádí, že dle § 52 odst. 1 daňového řádu platí, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob; to ale neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní. Z poukazovaného ustanovení je tak zřejmé, že o skutečnostech zjištěných při správě daní je nutné zachovávat mlčenlivost, ta však platí jen navenek, nikoliv v rámci samotného daňového řízení, jak v této části nesprávně dovodil správce daně. Daňový subjekt se tedy nejen, že může, ale často i ve vztahu k vlastním povinnostem musí dozvědět určité informace o poměrech třetích osob, přičemž mu § 52 toliko zakazuje o nich hovořit mimo režim toho kterého daňového řízení, avšak mu nikterak neznemožňuje (byť i jen zčásti), aby o nich byl zpraven. Jak ostatně v této souvislosti konstatuje přímo důvodová zpráva k § 52 daňového řádu, *„pro daňové subjekty je povinnost mlčenlivosti zúžena pouze ve vztahu k informacím, které se týkají jiných daňových subjektů, tzn. ve vztahu k informacím, které se vztahují k jejich vlastním daňovým povinnostem, moratorium mlčenlivosti neplatí.“* Pokud tedy správce daně z trestního řízení zjistil určité skutečnosti, jež se týkaly přímo předmětu probíhající daňové kontroly, bylo jeho povinností žalobkyni s jejich obsahem v úplnosti seznámit, nikoliv tedy např. zatajovat identitu určitých subjektů (nadto za situace, kdy přistoupil k vlastnímu hodnocení takových důkazů). V opačném případě totiž žalobkyni znemožnil, aby mohla na provedené důkazy adekvátně reagovat, popř. navrhnout konkrétní svědky k výsledku v rámci daňového řízení, což lze shledat za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

22. Jelikož poté správce daně své pochybení nenapravit ani v pozdějších fázích daňového řízení, a to i přesto, že např. v písemném vyjádření ze dne 7. 9. 2017 žalobkyně namítala, že se k listinám z trestního řízení nemůže vyjádřit, neboť jí jejich obsah není znám, nezbývá soudu než uzavřít, že provedení odkazovaných důkazů nebylo správcem daně učiněno zákonným způsobem. Správce daně sice ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018 mj. konstatoval, že *„z důkazních prostředků poskytnutých Policií ČR citoval vždy přesně a pravdivě. Tuto skutečnost si může zástupce daňového subjektu snadno ověřit, neboť byl s těmito důkazními prostředky vždy seznámen“*, nicméně tato skutečnost z průběhu daňového řízení, jak se v řešené věci podává z obsahu spisové dokumentace, vyjma toliko částečných (resp. nedostatečných) citací, jež nemohou nahradit přímé seznámení se s obsahem dotčených listin, nevyplynula. Z obsahu správního spisu je poté zřejmé, že správce daně toliko při ústním jednání dne 19. 9. 2016, v rámci seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013, tj. ve vztahu k už dřívější daňové kontrole, umožnil žalobkyni se alespoň s obsahem úředního záznamu o podání vysvětlení A. Z. ze dne 11. 2. 2016, ostatní listiny jí však nepředložil, a tudíž se dopustil již dříve konstatované závažné vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nadepsané pochybení pak nijak nenapravit ani žalovaný v rámci odvolacího řízení. V tomto ohledu lze tedy uplatněnou žalobní argumentaci považovat za důvodnou.
23. Po vypořádání se s tvrzeními žalobkyně stran důkazů vyžádaných správcem daně z trestního spisu zdejší soud přistoupil i k hodnocení napadeného rozhodnutí, byť již samotná shora konstatovaná vada řízení vede k jeho zrušení.
24. Podle § 102 daňového řádu platí, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (odst. 3). V odůvodnění rozhodnutí, které bylo

vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokazané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (odst. 4).

25. Dle § 114 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odst. 2). Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří (odst. 3).
26. Dle § 147 daňového řádu dále platí, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují (odst. 1). Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (odst. 4).
27. Žalobkyně v tomto kontextu namítla, že správce daně provedl řadu důkazů toliko formálním způsobem, přičemž některé z nich měl navíc v rozporu se správným zjištěním daňové povinnosti zcela dezinterpretovat.
28. K tomu je předně třeba zrekapitulovat, že ze spisového materiálu bylo zjištěno, že předmětem daňové kontroly a následného vydání dodatečných platebních výměrů vůči žalobkyni bylo její uplatnění daňových nákladů za tvrzený pronájem sad lešení od společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. Jak přitom soud naznačil už výše, správce daně si pro ověření svých pochybností týkajících se poukazovaných daňových odpočtů vyžádal z trestního spisu Policie České republiky listiny týkající se především osob, jež se měly podílet na dodavatelsko-odběratelských vztazích se společností UNIPRO – CZECH s. r. o.
29. V této souvislosti je poté možno poukázat na fakt, že v případě výpovědi statutárního orgánu společnosti AQUATECH spol. s r. o., A. Z., správce daně ve svých zjištěních skutečně fabuloval. Z úředního záznamu o podání vysvětlení jmenované osoby ze dne 11. 2. 2016, je sice seznatelné, že funkci jednatele A. Z. v rozhodném údobí vykonával, avšak také výslovně uvedl, že jednatelem byl pouze formálně, nikoliv fakticky. Zastávání této funkce mu nabídl muž jménem V. I., který mu za to přislíbil určitou finanční odměnu, když A. Z. pobíral v danou dobu pouze invalidní důchod a byl ve finanční tísní. Celý proces ustanovení do funkce jednatele byl proveden u jemu neznámé advokátky, přičemž sám A. Z. neobdržel od počátku výkonu funkce jednatele žádné smlouvy, faktury či jiné listiny, razítko společnosti nebo účetnictví. Neví ani, jak se faktury „vypisují“ a co je k nim potřeba; neumí pracovat na počítači. A. Z. též nevěděl, čím se daná společnost zabývá, na jeho dotaz mu bylo V. I. toliko sděleno, že má obchodovat s hudebními nástroji. Dále se jmenovaný o celou záležitost nezajímal až do doby, kdy mu v roce 2013 začaly za společnost AQUATECH spol. s r. o. chodit upomínky na úhradu dluhů. Chtěl proto svou jednatelskou funkci zrušit, avšak kvůli finanční náročnosti za podání návrhu od toho ustoupil. V době, kdy se nacházel v pozici statutárního orgánu, nikdy nic nepodepisoval, nevystavil nikomu plnou moc ani žádné daňové doklady, nesjednával obchody. Domníval se, že jednatel je „něco jako poskok, poslíček pro všechno“. Nebyla mu známa ani společnost UNIPRO – CZECH s. r. o., popř. její jednatel V. Š.
30. Soud pak v tomto ohledu uzavírá, že ze shora popsaného podání vysvětlení jednoznačně vyplynulo, že Antonín Znamenáček vykonával funkci jednatele společnosti AQUATECH Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spol. s r. o. toliko jako tzv. „bílý kůň“, tj. pouze formálním způsobem bez jakéhokoliv povědomí o jejím fungování, obchodních partnerech či reálného vlivu na její řízení. Nebyl proto schopen relevantně uvést, jak v této souvislosti zcela chybně dedukoval správce daně, že jednatel společnosti AQUATECH spol. s r. o. o obchodní spolupráci se společností UNIPRO – CZECH s. r. o. neví, přičemž žádné faktury, smlouvy, plné moci apod. nevystavil, nepodepsal a nedal oprávnění k jednání. Uvedený závěr správce daně totiž ve svém důsledku nepřipustným způsobem dezinterpretuje informace plynoucí z úředního záznamu o podání vysvětlení jmenované osoby ze dne 11. 2. 2016.

31. Upozornit je poté možno i na skutečnost, že v protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., ze dne 19. 3. 2015, V. Š. skutečně, jak uvádí správce daně v protokole o ústním jednání ze dne 23. 8. 2017 a později i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018, vypověděl, že přijímal fiktivní faktury a rovněž fiktivně naskladňoval a následně prodával zboží. Toto jednání však na rozdíl od závěrů daňového orgánu výslovně vztáhnul pouze ke společnostem RUMIT PLUS s. r. o. a O. T. A. s. r. o., nikoliv ke společnosti AQUATECH spol. s r. o., kterou nijak, stejně jako žalobkyni, nejmenoval. V. Š. též hovořil pouze obecně o „zboží z těch fiktivních faktur“, avšak správce daně z takto neurčité formulace následně učinil závěr, že „docházelo k fiktivnímu naskladňování zboží, se kterým dodavatel UNIPRO – CZECH s. r. o. nikdy fyzicky neobchodoval (sady lešení)“ (viz např. str. 12 a 23 zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018). Jednatel společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. nicméně pouze poznamenal, že ve svém skladu měl hlavně hrnce a domácí potřeby, s nimiž běžně obchoduje, koupi či prodej sad lešení však v protokole o provedení prohlídky výslovně nepotvrdil ani nevyvrátil. Je tedy zřejmé, že i o této skutečnosti učinil správce daně, pokud ne nesprávné, tak minimálně nepřesné závěry. Protože následně žádné z výše uvedených pochybení nenapravit v odvolacím řízení ani žalovaný, jenž ve značné části zrekapituloval skutková zjištění provedená správcem daně, která následně i přejal, a k tomu dále doplnil vypořádání se s dalšími důkazy předloženými žalobkyní po vydání dodatečných platebních výměrů, lze v této části ve věci shledat také to, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se správním spisem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
32. Soud se dále zabýval i tvrzením žalobkyně o tom, že sám V. Š. v rámci výpovědi před správcem daně (pozn. soudu. - v odvolacím řízení) vyvrátil skutečnosti uvedené v protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., ze dne 19. 3. 2015.
33. Smyslem předchozího výsledku osoby, u které se má vykonat domovní prohlídka nebo osobní prohlídka nebo prohlídka jiných prostor a pozemků podle § 84 trestního řádu, je toliko předejít výkonu prohlídky dobrovolným vydáním věci, která má být prohlídkou nalezena, a tak minimalizovat zásah policejního orgánu do základních práv a svobod dotčené osoby preferováním dobrovolného vydání věci (viz Drašík, A., Fenyk, J. aj.: *Trestní řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2017, k § 84). Zjevně se tak nejedná o institut trestního práva sloužící k zachycení výpovědi osoby ve věci samé.
34. V řešeném případě přitom z protokolu o výsledku svědka dle § 92 daňového řádu ze dne 15. 3. 2018 vyplývá, že V. Š. (tj. jednatel společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o.) potvrdil, že písemnost nadepsanou jako „Čestné prohlášení“ ze dne 29. 1. 2018 vyhotovil, podepsal a poskytl žalobkyni, aby ji předložila jako důkazní prostředek. Následně uvedl, že je obsah této písemnosti pravdivý, přičemž tak údaje v ní uvedené stvrdil. Dále ve věci odmítl vypovídat, neboť je spolu s jeho společností UNIPRO – CZECH s. r. o. trestně stíhaný. Odkázal též na dokumentaci uloženou u Policie České republiky a Finančního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úřadu v Litvínově. Ke své výpovědi ze dne 19. 3. 2015 pak uvedl, že *„to nebyla výpověď za prvé, polovina věcí z toho se nezakládá na pravdě, neřekl jsem to celé, řada věcí se nezakládá na pravdě, řada věcí byla překroucena a vytržena z kontextu. Podepisoval jsem to v situaci, kdy tam bylo hodně lidí kolem nás, neměl jsem možnost se najíst, ani možnost inzulinu a pak mi dali podepsat papíry, které jsem v této situaci nečetl.“* Z odkazované písemnosti nadepsané jako *„Čestné prohlášení“* ze dne 29. 1. 2018 se pak zejména podává prohlášení V. Š., že není pravdou, že by společnost UNIPRO – CZECH s. r. o. vystavovala žalobkyni jakékoliv faktury za fiktivní dodání neexistujícího trubkového lešení, a to v jakémkoliv období, ale naopak vždy přijímala finanční plnění od žalobkyně na základě toho, že této společnosti reálně pronajímala 60 ks kompletních sad použitého trubkového lešení. Lešení bylo posléze v roce 2015 odprodáno. Jmenovaný zde také uvedl, že v minulosti obchodoval se zbožím a dodával ho různým společnostem. Jednalo se převážně o železářské a kuchyňské zboží, ale obchodoval i s jinými komoditami (kovy, dřevo, trubkové lešení). Některé zboží přitom získal od třetích osob a v takových případech doklady opatřil samostatně, kdy jako dodavatelé na těchto opatřených dokladech byly uvedeny podnikatelské subjekty, které nebyly fakticky jeho dodavateli. O faktický původ pořízeného zboží se nezajímal, uvedené doklady potřeboval zejména pro účetní a daňové účely. Jména osob a subjektů, které mu dodávaly zboží, a materiál bez dokladů nemůže V. Š. uvést. Závěrem k dodávkám trubkového lešení pro žalobkyni prohlásil, že tyto realizoval na základě poptávky pro zajištění minimálně 60 sad trubkového lešení, kterou akceptoval a zajistil způsobem, jak už popsal dříve.

35. V kontextu veškerých shora popsanych skutečností poté bylo na žalovaném, aby v případě, že výpověď svědka zaznamenaná v protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků spojené s předchozím výsledkem jednatele společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o., ze dne 19. 3. 2015 byla ve zřejmém rozporu s jeho výpovědí (resp. takto stvrzeným písemným prohlášením) učiněnou v daňovém řízení, bylo třeba tento rozpor odstranit, resp. vyjasnit, které informace, a tudíž i varianta skutkového děje, odpovídají všem ostatním zjištěním daňových orgánů ve věci, přičemž bylo následně nutné tento závěr i odpovídajícím způsobem v napadeném rozhodnutí vyložit.
36. V této části žalovaný nicméně toliko zrekapituloval jisté pasáže z protokolu o výsledku Vladimíra Šťastného dle § 92 daňového řádu ze dne 15. 3. 2018, přičemž bez dalšího konstatoval, že *„neshledává jako pravděpodobné, že by vyslychající, jak naznačuje vyslychaný, překroutil zjištěné skutečnosti, resp. do protokolu uvedl informace nepravdivé a neúplné. Pokud by tomu totiž skutečně tak bylo, dopustil by se vyslychající jednání zjevně protiprávního. Odvolací orgán současně považuje jednoduše za nerealné, že podrobnou a značně konkrétní výpověď by si vyslychající jednoduše vymyslel a pokud hypoteticky ano, že by vyslychaný toto finálně odsouhlasil. Obdobně kriticky je odvolacím orgánem vnímáno vysvětlení, dle kterého se vyslychaný přiznal k páchání trestní činnosti, které se údajně ve skutečnosti vůbec nedopustil, a to sice v důsledku hladu a nemožnosti si aplikovat inzulin. Odvolací orgán ač nechce zlehčovat zdravotní komplikace pana V. Š., hodnotí předložené vysvětlení pana Š. jako nevěrohodné. Svědecká výpověď na jednu stranu verifikovala skutečnosti uvedené v čestném prohlášení, ovšem na konkrétní otázky správce daně svědek odmítl vypovídat, a to s ohledem na probíhající trestní stíhání. (...) Správce daně tedy za situace, kdy nemůže daňovému subjektu upřít právo na odeprání výpovědi, nedisponuje žádným vynucovacím nástrojem, kterým by daňový subjekt donutil, aby vypovídal a to sice pravdivě a nic nezamlčoval. Ačkoliv k odmítnutí výpovědi došlo z objektivních důvodů a tento postup je odvolacím orgánem plně respektován, nelze se současně domnívat, že informace vzájemně rozporuplné lze nyní považovat ze zřejmé, a že fakticita obchodu, tak jak je deklarovaná předloženými formálními doklady, byla tímto*

prokázaná. Pro úplnost odvolací orgán dodává, že samotná skutečnost, že svědek pravost čestného prohlášení během svědecké výpovědi potvrdil, ať již z jakéhokoli motivu, samo o sobě nepostačuje k prokázání skutečností, v něm uvedených, zejména pak když byl identifikován nesoulad mezi skutečnostmi dříve tvrzenými, a těmi později prezentovanými a tato změna nebyla současně věrohodně vysvětlena.“ Takovéto odůvodnění však nelze za daných okolností považovat za řádné, a tedy ani zákonné, neboť se z převážné části jedná o ničím nepodložené fabulace žalovaného týkající se správnosti postupu Policie České republiky, resp. vyslýchajících policistů, při pořizování dotčeného protokolu. Stejně tak je třeba hodnotit i navazující pasáž o nevěrohodnosti výpovědi V. Š. učiněné v rámci daňového řízení, když žalovaný tento závěr nevystavěl na přezkoumatelném hodnocení veškerých dalších zjištění učiněných ve věci, tj. řetězci vzájemně provázaných důkazů svědčících o určitém skutkovém ději, ale pouze na tom, že tvrzením nadepsaného svědka v daňovém řízení jednoduše nevěří, resp. na tyto nahlíží „kriticky“. Soud tak ve světle dříve popsanych skutečností shledal odůvodnění napadeného rozhodnutí v předmětné části za nepodložené, a tudíž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

37. Pokud žalovaný v nadepsaném ohledu též uzavřel, že samotná skutečnost, že svědek V. Š. pravost listiny nadepsané jako „Čestné prohlášení“ během své výpovědi potvrdil, samo o sobě nepostačuje k prokázání skutečností, v něm uvedených, zejména když byl identifikován nesoulad mezi skutečnostmi jím dříve tvrzenými a těmi později prezentovanými, přičemž tato změna nebyla dle žalovaného věrohodně vysvětlena, soud pro úplnost odkazuje na § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tato povinnost sice není projevem výhradní vyšetřovací zásady orgánu veřejné moci, neboť v daňovém řízení se ve velké míře uplatní i zásada projednací, dle níž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a na správci daně proto neleží povinnost pomáhat daňovému subjektu unést jeho důkazní břemeno. Na druhou stranu cílem správy daní je, aby docházelo ke správnému zjištění a stanovení daňových povinností přesně v takové výši, jež vyplývá ze zákona, tj. ani více, ani méně. S ohledem na to by tedy mělo být daňové řízení vedeno tak, aby prioritně směřovalo ke správnému stanovení daňových povinností, při němž se zásada vyšetřovací (a to především v první fázi řízení) nepochybně projeví, neboť to bude prioritně správce daně, kdo se bude snažit zjistit správný skutkový stav (srov. Lichnovský, O.: *Daňový řád: komentář. 3. vydání*, C. H. Beck, Praha: 2016, k § 92).
38. Závěrem soud konstatuje, že z obsahu spisového materiálu plyne vícero pochybností o správném či úplném zjištění skutkového stavu. Například v protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2017 a poté i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018 správce daně uvádí, že „v návaznosti na učiněnou výpověď jednatele obchodní korporace UNIPRO - CZECH s. r. o. p. Š. před orgánem PČR dne 19. 3. 2015, vyzval k poskytnutí důkazních prostředků obchodní korporace, které měly dodávat obchodní korporaci UNIPRO – CZECH s. r. o. lešení, jež následně tato společnost pronajímala. Z odpovědí na výzvy bylo zjištěno, že žádná z těchto oslovených korporací s obchodními korporacemi UNIPRO – CZECH s. r. o. a EUROMONT LEŠENÍ spol. s r. o. neobchodovala a nespolupracovala.“ Ani jedna z takto popsanych výzev správce daně, natož předmětné odpovědi blíže nespecifikovaných korporací, nicméně součást správního spisu v dané věci netvoří.
39. Obdobně pokud správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2017 a poté i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 1. 2018 bez dalšího uvedl, že výpovědi svědků S. a B. neprokázaly daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na pronájem a dodání 60 sad

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

lešení od dodavatele UNIPRO – CZECH s. r. o., přičemž žalovaný v tomto ohledu následně v napadeném rozhodnutí doplnil citace, popř. parafráze, částí výpovědí jmenovaných svědků, činil tak sice na jednu stranu přesným způsobem, na straně druhé však z výsledků těchto osob opsal či zvýraznil jen některé pasáže tak, že vyznění svědčilo pro rozpor s žalobkyní tvrzenými skutečnostmi. V tomto ohledu sice lze minimálně zčásti souhlasit s hodnocením, že svědci skutečně bez pochyb nepotvrdili spolupráci žalobkyně a společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. při pronájmu lešení, avšak na druhou ji ani nijak nevyvrátili. Ačkoliv totiž shora jmenovaní svědci nebyli přímo účastní uzavření žádného z obchodů či přebírce zboží, o tom, že k jeho půjčování od společnosti UNIPRO – CZECH s. r. o. dochází, měli o uvedené skutečnosti minimálně povědomí – viz např. vyjádření svědkyně Skalové, že *„[b]ylo mi sděleno, že se půjčuje lešení od firmy UNIPRO a bude se navázet do skladu v Lomu. (...) U vyskladnění [lešení] z auta jsem nebyla, měla jsem info, že se vyskladňuje auto z UNIPRO a já jsem se jen dívala“*, nebo vyjádření svědka B., že *„[n]emohu jednoznačně říci, že se jedná o společnost UNIPRO – CZECH s. r. o., ale je pravda, že název jsem ve společnosti při různých poradách zaslechl, což bych si spojil s dodávkou trubkového lešení.“*

40. Vzhledem k veškerým výše uvedeným skutečnostem tedy soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. výrokem I. rozsudku bez jednání zrušit, a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Protože je dané pochybení odstranitelné v řízení před žalovaným jako odvolacím správním orgánem, nepřikročil soud současně dle § 78 odst. 3 s. ř. s. ke zrušení dodatečného platebního výměru, a to i s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76), z níž vyplývá, že dojde-li ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí odvolacím daňovým orgánem či soudem, nemůže již správce daně v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dodatečný platební výměr, deklaroval by, že daňová povinnost neměla být žalobkyní vyměřena vůbec, což však dosud nebylo možné pro zjištěné vady řízení náležitě vyhodnotit. Naopak co se týče ostatních žalobkyní namítaných pochybení, soud se jimi již blíže nezabýval, neboť v kontextu zrušujících důvodů ztratily na významu.
41. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má poté oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil jí zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 9 800 Kč. Tyto náklady se skládají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu v částce 3 000 Kč a nákladů právního zastoupení advokátem JUDr. Petrem Jirátem, kterému náleží odměna stanovená dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), sestávajících se z částky 3 100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, včetně dvou paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 24. května 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu