

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **GENOVA spol. s r. o.**, IČ 48265501, se sídlem Úpská 54, Svoboda nad Úpou, zastoupená JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem, se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. listopadu 2014, č. j. 28839/14/5200-11432-702271 v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. října 2017, č. j. 15 Af 1/2015 - 194,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil dne 21. listopadu 2011 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (a na dani z přidané hodnoty). Dne 13. února 2013 finanční úřad žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. j. 295863/13/2501-24803-507771 doměřil daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období ve výši 1 677 890 Kč a uložil jí povinnost

uhradit penále z doměřené daně ve výši 335 578 Kč. Žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zpochybnila závěry finančního úřadu, že se jí nepodařilo prokázat, že výdaje na zakázky „*Demoliční práce objektů v areálu TPÚ Úžín*“ (dále též „demoliční práce“) a „*Bytové domy v k. ú. Chlumec*“ (dále též „bytové domy“) vynaložila a následně odečetla od základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[2] V rámci první z uvedených zakázek měla žalobkyně jako subdodavatel společnosti Teko Trnice, a.s. provádět demoliční práce v areálu společnosti Tlaková plynárna Ústí nad Labem, a.s. (dále jen „TPÚ“), která byla prvotním zadavatelem zakázky. Žalobkyně si na provedení prací dle svých tvrzení najala společnosti NOWAK, a.s. (dále jen „NOWAK“) a CST plus s.r.o. (dále jen „CST“), přičemž druhá z uvedených zároveň působila jako subdodavatel prvé a ani jedna z nich neměla zaměstnance. Členem statutárních orgánů obou těchto společností byla stejná osoba, pan Tomáš Smrčka. Jako další subdodavatelé žalobkyně při plnění zakázky na demoliční práce vystupovala společnost IRREC-IRON RECUPERY s.r.o. a pan J. B. Dle názoru finančního úřadu však žalobkyně neprokázala, že výdaje na práce fakturované těmito subdodavateli (demolice, zemní práce a přeprava v areálu TPÚ) odečetla od základu daně v souladu se zákonem, tedy neprokázala, že se tito subdodavatelé na demoličních pracích v roce 2010 skutečně podíleli (respektive že tyto práce vůbec proběhly).

[3] Zadavatelem zakázky na bytové domy byla obec Chlumec, jíž se žalobkyně zavázala dodat projektovou dokumentaci pro výstavbu sedmi bytových domů. Součástí závazku žalobkyně bylo už od počátku zadat zpracování dokumentace projekční kanceláři, zajistit jí podklady a další nezbytnosti pro zpracování projektové dokumentace a převzít a zaplatit tuto dokumentaci. Projektovou dokumentaci měl zpracovat Ing. P. N. Žalobkyně jako svého subdodavatele pro zajištění investorsko-inženýrské činnosti angažovala opět společnost NOWAK, a.s. (v té době ještě Energetické a montážní stavby Ústí nad Labem, a.s.), která uzavřela další subdodavatelskou smlouvu se společností CST plus s.r.o. V průběhu práce na projektové dokumentaci měla žalobkyně Ing. N. předat výškopisné a polohopisné zaměření pozemku pro výstavbu, hydrogeologický a radonový průzkum, umístění všech inženýrských sítí v okolí, vyjádření všech dotčených orgánů, územní rozhodnutí a stavební povolení. Ani výdaje vynaložené v souvislosti s touto zakázkou však žalobkyně dle názoru finančního úřadu nevynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zejména kvůli nesrovnalostem mezi smlouvami žalobkyně s obcí Chlumec a těmi, které uzavřela se společností NOWAK. Finanční úřad tak sice nerozporoval, že žalobkyně provedla nějaké práce pro obec Chlumec, výdaje vynaložené na služby společnosti NOWAK s nimi však nesouvisely.

[4] Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil finančnímu úřadu doplnit podklady pro rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně dne 27. května 2014 navrhla k provedení další důkazy. Finanční úřad žalovaného dne 18. července 2014 informoval, že v rámci doplnění podkladů mimo jiné z daňového řízení vedeného se společností TPÚ převzal jako důkazní prostředky protokoly o výslechu svědků H. V. a V. D. Svědek V. D. při výslechu dne 14. dubna 2014 uvedl, že v areálu TPÚ v roce 2010 probíhaly nějaké práce. Prováděla je společnost TEKO, pro niž tehdy pracoval. Osobně se účastnil demoličních prací – bourání

menších přízemních či jednopatrových budov, demontoval ocelové konstrukce. Konkrétně boural jeden objekt u zadní vrátnice, menší objekty za sezónním zdrojem u výjezdu na novou skládku a nějaké objekty vedle dílen údržby sezónního zdroje. Pamatuje si, že v areálu TPÚ tehdy pracovaly kromě žalobkyně též společnosti Charvát, NOWAK, IRREC a CST. Pan H. V. dne 15. dubna 2014 vypověděl, že měl jako zaměstnanec žalobkyně v roce 2010 na starosti recyklační stroje, tj. zpracování stavebních sutí z demolic. V areálu TPÚ byl celkem třikrát, společně s dalšími dvěma zaměstnanci žalobkyně. Další firmy, které v tomto areálu pracovaly, si nepamatuje. Rozdrcená suť zůstávala na místě. Žalobkyně sice prý pro suť poslala auto, ale odvážení suti se svědek neúčastnil. H. V. dále popsal, jak přesně práci pro žalobkyni vykonával. Kromě pana Marečka (tehdejšího jednatele žalobkyně) jednal ještě s panem M., který zajišťoval přepravu. Svědek rovněž uvedl, že budovy byly čerstvě zbourané, sám demolici neviděl, ale ruiny nebyly zarostlé trávou. Dle názoru finančního úřadu ani jeden z těchto svědků nepotvrdil, že žalobkyně či její subdodavatelé demoliční práce skutečně provedli.

[5] Finanční úřad též vyslechl Ing. N., projektanta ve věci týkající se zakázky na bytové domy. Ten mimo jiné uvedl, že žalobkyně prostřednictvím osob jménem M., D. a T. zajišťovala urychlení vyřízení žádostí pro vypracování projektové dokumentace, výškopisné a polohopisné zaměření pozemku, hydrogeologický a radonový průzkum v místě stavby. Když však finanční úřad svědkovi N. předložil fakturu, dle níž tyto práce provedl Ing. V., nedokázal svědek na doplňující otázky odpovědět. Svědek nezná společnosti NOWAK ani CST, s panem Tomášem Smrčkou se přátelí. Později Ing. N. zaslal finančnímu úřadu písemné podání, v němž potvrdil, že výškopisné a polohopisné práce přijal od Ing. V. Žalobkyně dle jeho tvrzení plnila roli pošťáka a zajišťovala urychlení schvalovacích procesů.

[6] M. M. při výslechu uvedl, že v letech 2009 a 2010 pro žalobkyni pracoval – vypisoval žádosti, přikládal k nim podklady a žádal pracovníky příslušných organizací o jejich schválení. Na příkaz jednatele žalobkyně Luboše Marečka společně s panem D. a paní T. spolupracovali s Ing. N. a zajišťovali mu potřebné podklady.

[7] Finanční úřad provedl v rámci doplňovacího řízení též řadu dalších důkazů (například vyslechl zástupce společností NOWAK a CST Tomáše Smrčku či subdodavatele žalobkyně pana J. B., provedl místní šetření u Ing. V.) a některé další převzal z již zmíněného daňového řízení se společností TPÚ, jejich rekapitulace však není pro toto řízení nutná.

[8] Dne 22. září 2014 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji, aby se k nim vyjádřila. Žalobkyně ve stanovené lhůtě navrhla k provedení další důkazy a namítala, že finanční úřad řadu z doposud navržených důkazů neprovedl. Žalobkyně též navrhla opětovně vyslechnout svědky V. D. a H. V., provést výslech dr. D. a dr. T., kteří se měli podílet na inženýrské činnosti v rámci zakázky na bytové domy, a zopakovat výslech Ing. N. Žalobkyně rovněž trvala na výslechu svého jednatele Luboše Marečka.

[9] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví odvolání žalobkyně zamítl. Setrval na stanovisku, že žalobkyně neprokázala, že demoliční práce skutečně provedli tvrzení subdodavatelé v deklarovaném rozsahu a v období uvedeném na fakturách (tedy v roce

2010). Totéž platí pro zakázku na bytové domy. Náklady vynaložené v souvislosti s oběma zakázkami tak nelze uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí též objasnil, proč nevyslechl svědky, které žalobkyně navrhovala ve svém posledním vyjádření. Lukáš Mareček jako statutární orgán žalobkyně nemůže vypovídat o okolnostech, které se jí týkají. K opakování výslechu V. D. a H. V. neshledal žalovaný důvod, neboť tito svědci již byli vyslechnuti a jejich výpovědi vzal jako důkazy v úvahu. Svědci si však podstatné skutečnosti nepamatují, nevzpomínají si na podrobnosti a jejich výpověď tak ztrácí důkazní hodnotu. Ani výslech dr. D. a dr. T. nebyl dle názoru žalovaného nutný, a to proto, že zástupce společností NOWAK a CST Tomáš Smrčka označil jako osobu, která měla práce pro žalobkyni provádět, jen M. M. Jak pan Smrčka, tak pan M. byli vyslechnuti za přítomnosti zástupce žalobkyně. Tito svědci by navíc mohli pouze potvrdit, že žalobkyně prováděla práce v souvislosti se zakázkou na bytové domy, což však žalovaný nepopírá.

[10] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil pro vadu řízení. Krajský soud konstatoval, že využití důkazních prostředků získaných v jiných daňových řízeních obecně nic nebrání, jsou-li respektována práva daňového subjektu se s těmito důkazy seznámit a vyjádřit se k nim. V případě svědeckých výpovědí, u nichž je důležitá jejich přímost a bezprostřednost, je však situace odlišná. Daňový subjekt má zásadně právo být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky. Pokud tedy žalobkyně výslovně navrhla výslech určitých svědků, nebylo možné automaticky převzít protokoly o jejich výslechu z jiného daňového řízení. Žalovaný proto tím, že nevyslechl svědky V. D.a a H. V. podstatně porušil ustanovení o daňovém řízení. Krajský soud nicméně pochybnosti vymezené finančním úřadem ve vztahu k výdajům uplatněným žalobkyní v souvislosti s oběma zakázkami považuje za zcela legitimní. Dle názoru krajského soudu nemohly listinné důkazy, které žalobkyně v daňovém řízení předložila, prokázat provedení předmětných prací. Krajský soud nicméně žalovanému vytkl, že nevyslechl V. D. a M. T., kteří se měli dle tvrzení žalobkyně i dle výpovědí dalších svědků podílet na vyřizování žádostí v souvislosti se zakázkou na bytové domy. Jejich úloha totiž není z dosavadního dokazování zřejmá, nejde tedy o nadbytečný důkaz. Krajský soud považuje za nepřípustné, aby žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud odmítl provést jí navržené důkazy, což podpořil odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, jíž se domáhal zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud dle jeho názoru nesprávně posoudil význam neprovedených svědeckých výpovědí pro daňové řízení, především v kontextu ostatních důkazů a zjištěných skutečností. Výslech pana V. D., který byl proveden v daňovém řízení vedeném se společností TPÚ, nijak nepřispěl k objasnění skutkového stavu, tedy k prokázání tvrzení žalobkyně, že v roce 2010 skutečně proběhly demoliční práce tak, jak je deklarováno na předložených fakturách. Stěžovatel zdůraznil, že v rámci daňového řízení vedeného se žalobkyní byl vyslechnut jednatel jejích tvrzených subdodavatelů (společností NOWAK a CST) pan Tomáš Smrčka, který však uvedl, že tyto společnosti demoliční práce

neprováděly a neměly vlastní zaměstnance, přičemž nebyl schopen uvést, kdo tyto práce skutečně vykonal. Ani výpověď pana H. V., poskytnutá rovněž v daňovém řízení vedeném se společností TPÚ, dle názoru stěžovatele nemohla tvrzení žalobkyně prokázat. Při již provedených výsleších byly těmto svědkům kladeny otázky směřující ke zjištění, jaké subjekty v roce 2010 v areálu TPÚ provedly demoliční práce, opakování těchto výslechů proto považuje stěžovatel za nadbytečné úkony ve smyslu relevantní judikatury Ústavního soudu. Stěžovatel dále vyslovil domněnku, že žalobkyně navrhla výslechy svědků čistě účelově s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty pro doměření daně. Neučinila tak totiž ani v rámci daňové kontroly ani ve značně rozsáhlém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, nýbrž až v reakci na výzvu stěžovatele k vyjádření se k doplněnému dokazování, a to i přesto, že je se společností TPÚ personálně propojena (v rozhodné době měly stejný statutární orgán) a zastupoval je obě stejný advokát. Žalobkyně navíc netvrdila, že by opakování výslechů navrhovala za účelem pokládání otázek svědkům, nýbrž nebyla spokojena se způsobem, jak žalovaný tyto důkazy hodnotil.

[12] Stěžovatel nespatřuje žádný důvod ani pro výslech pana V. D. a paní M. T., opět především s ohledem na celkový kontext skutečností zjištěných o zakázce na výstavbu bytových domů. Svědci Ing. P. N. a M. M. tato dvě jména zmínili pouze obecně, aniž by uvedli konkrétní informace o jejich spojení se zakázkou na výstavbu bytových domů. I v tomto případě je stěžovatel přesvědčen, že pokud by žalobkyně výslech pana D. a paní T. považovala za tak stěžejní, mohla jej navrhnout dříve než ve vyjádření k výsledkům doplnění dokazování. S ohledem na seznam institucí, s nimiž měli navržení svědci jednat, a na to, že předseda představenstva společnosti NOWAK pan Tomáš Smrčka popřel, že by tato společnost inženýrskou činnost prováděla, považuje stěžovatel výslech těchto svědků za nadbytečný. V. D. i M. T. byli při své činnosti úkolování jednatelem žalobkyně, nikoli deklarovaným subdodavatelem, což potvrdili doposud navržení svědci. Dle názoru stěžovatele by tak výslech těchto dvou osob nemohl pochybnosti obestírající průběh zakázky na výstavbu bytových domů rozptýlit.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobkyně byla povinna prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložila, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně,

tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48).

[16] Jako důkazních prostředků přitom žalobkyně mohla využít *všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu se zákonem*, tedy zejména svá vlastní tvrzení opřená o *listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci* (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný podstatnou část žalobkyní navržených důkazů provedl, řadu dalších provedl z vlastní iniciativy. Na druhou stranu, některé důkazy, jejichž provedení se žalobkyně domáhala, provést odmítl, což byl jediný důvod, proč krajský soud jeho rozhodnutí zrušil. Jednalo se přitom o dvě podstatně odlišné situace. V té první žalovaný svědky D. a V. vyslechl, stalo se tak však v daňovém řízení vedeném s jiným daňovým subjektem. Výslech dalších dvou svědků pak žalovaný vůbec neprovedl, neboť jej považoval za nadbytečný.

III.1. Převzetí protokolů o výslechu svědků z daňového řízení se společností TPÚ

[17] Ve vztahu k prvé z těchto situací žalovaný namítá především, že tyto svědky vyslechl, přičemž zástupce žalobkyně měl fakticky možnost se těchto výslechů zúčastnit, neboť jak žalobkyni, tak společnost TPÚ zastupoval v daňovém řízení stejný advokát a jejich statutární orgán představovala stejná osoba.

[18] V daňovém řízení obecně *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* (§ 93 odst. 2 daňového řádu), nicméně je-li takovým podkladem *protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti* (odst. 3 citovaného ustanovení).

[19] Posledně citované ustanovení přitom odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2015 č. j. 4 Afs 109/2015 - 41). „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. ledna 2008, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[20] Z posledně citovaného rozsudku vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. „*V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech,*

při němž mu budou nejasnosti předestřeny. ***Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení***" (zvýraznil nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu).

[21] Je pravda, že stěžovatel (až) v kasační stížnosti na obstrukční charakter důkazních návrhů žalobkyně poukazoval. Nejvyšší správní soud však s tímto hodnocením nesouhlasí. Žalobkyně totiž výslech svědků navrhla ihned poté, co ji žalovaný vyzval k vyjádření se k výsledkům doplnění dokazování. Dříve přitom nemohla vědět o tom, že žalovaný hodlá výslechy svědků pořízené v řízení s jiným daňovým subjektem použít jako důkaz v řízení s ní samotnou. Je sice pravda, že žalobkyni i společnost TPÚ zastupoval stejný advokát a že ve statutárních orgánech obou tehdy působila stejná osoba, žalobkyně tedy o tom, že žalovaný pány D. a V. vyslechl, vědět mohla. Avšak až z výzvy stěžovatele k vyjádření žalobkyně seznala, že svědecké výpovědi, které finanční úřad získal v jiném daňovém řízení, budou sloužit jako důkazy i v řízení o její daňové povinnosti. Reakce žalobkyně v podobě návrhu na „opakování" výslechu těchto svědků je proto logická a nelze ji *a priori* považovat za účelovou snahu o prodloužení daňového řízení.

[22] Nejvyšší správní soud znovu připomíná výše citovaný § 93 odst. 3 daňového řádu. Toto ustanovení provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz). Stěžovatel tedy nemohl odmítnout provést výslech V. D. a H. V. proto, že při své předchozí výpovědi tito svědci neuváděli potřebné podrobnosti o zakázce na demoliční práce a neuvedli nic, co by prokázalo tvrzení žalobkyně, že společnosti NOWAK a CST pro ni skutečně práce v souvislosti s touto zakázkou provedly.

[23] Podle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo, *aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům*. Správa daní je sice neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), nicméně právo daňového subjektu být přítomen při významných úkonech správce daně a vyjádřit se ke všem prováděným důkazům musí být respektováno i v daňovém řízení (nález Ústavního soudu ze dne 7. ledna 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, N 2/32 SbNU 9). Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt *právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností*. Má rovněž právo být o provádění svědecké výpovědi včas vyrozuměn.

[24] Je sice pravda, že výslechu svědka H. V. se účastnil zástupce společnosti TPÚ – advokát který v daňovém řízení zastupoval i žalobkyni. Daňové řízení se společností TPÚ se však týkalo daňové povinnosti této společnosti, pro niž však bylo zcela irelevantní, zda žalobkyně pro plnění svého závazku provést pro ni demoliční práce využila služeb subdodavatelů či nikoli. Zástupce společnosti TPÚ tudíž neměl důvod ptát se svědka na okolnosti, které mohly podpořit tvrzení žalobkyně, že demoliční práce pro společnost TPÚ za ni částečně provedli subdodavatelé. Nelze tudíž dovozovat, jak to činí stěžovatel, že právo žalobkyně klást svědkovi otázky vykonával její zástupce, který během výslechu svědka V. působil jako *alter ego* zcela odlišného subjektu.

[25] U výslechu svědka V. D. pak nebyl zástupce společnosti TPÚ vůbec přítomen, nelze tak hovořit ani jakési o zprostředkované ochraně procesních práv žalobkyně. Platí navíc výše uvedené, že výslech tohoto svědka se týkal daňové povinnosti prvotního objednatele demoličních prací, na niž to, zda žalobkyně angažovala subdodavatele, nemělo významnější vliv. Svědek D. navíc zmínil, že v areálu TPÚ pracovala společnost NOWAK a pan Smrčka „*z firmy asi CTS*“. Kategorický závěr žalovaného, že tento svědek nemůže v žádném případě potvrdit skutkovou verzi událostí prosazovanou žalobkyní, proto nebyl na místě.

[26] Nejvyšší správní soud na základě uvedeného činí dílčí závěr, že stěžovatel tím, že na žádost žalobkyně nevyslechl svědky V. D. a H. V., porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak své řízení podstatnou vadou. Stěžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výslechu těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve „svém“ daňovém řízení.

[27] Zdůvodnění stěžovatele, proč svědky D. a V. nevyslechl, navíc nemůže obstát. Protokoly o jejich výpovědích jsou totiž v kontextu daňového řízení vedeného se žalobkyní nezákonným důkazem a stěžovatel nemohl výslech svědků na návrh žalobkyně odmítnout pouze s poukazem na jejich obsah. Stěžovatel se tak fakticky dopustil nepřípustného hodnocení důkazů před jejich provedením, které nelze akceptovat ani za situace, kdy jsou pochybnosti ohledně průběhu zakázky na demoliční práce v řadě ohledů opodstatněné, což uznal již krajský soud. Pochybení stěžovatele proto představuje závažné porušení procesních práv žalobkyně a vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a sama o sobě postačuje k jeho zrušení.

III.2. Neprovedení výslechů V. D. a M. T.

[28] Druhým důvodem, proč krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, bylo odmítnutí stěžovatele vyslechnout svědky V. D. a M. T., kteří se měli podílet na inženýrské činnosti v souvislosti se zakázkou bytové domy. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný nesprávně vyhodnotil úlohu těchto osob při plnění zakázky, což mohl objasnit právě jejich výslech.

[29] Nejvyšší správní soud k tomu obecně podotýká, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (jak konstatoval Krajský soud v Českých Budějovicích již v rozsudku ze dne 3. května 2002 sp. zn. 10 Ca 61/2002, což následně potvrdil Ústavní soud v usnesení ze dne 6. listopadu 2002 sp. zn. IV. ÚS 487/02; z novějších rozhodnutí viz například rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne

1. listopadu 2017, č. j. 15 Af 101/2015 - 46). V tomto případě byl stěžovatel povinen provést všechny žalobkyní navrhované důkazy, které mohly potvrdit, že část inženýrských činností v souvislosti se zakázkou na bytové domy pro žalobkyni provedla společnost NOWAK. Nejvyšší správní soud přitom dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, totiž že výslech V. D. a M. T. takovým důkazem mohl být.

[30] Svědek M. M. při výslechu dne 13. května 2014 na otázku správce daně, s kým při své činnosti pro žalobkyni spolupracoval, uvedl: „*S panem Marečkem Lubošem – můj zaměstnavatel, s panem D., který není zaměstnanec GENOVY, je to můj známý. Pan D. V. měl také svoje úkoly, které vyřizoval, pozval ho tam pan Mareček. Paní T. M., která také není zaměstnanec GENOVY, pozval si ji pan Mareček.*“ Na otázku, zda žádosti vyřizoval pouze on sám, nebo zda se na tom podílel i někdo jiný, svědek M. odpověděl: „*I jiní lidé se na tom podíleli. Minimálně ty co jsem jmenoval pan Mareček, D. a paní T.*“

[31] Z uvedeného v žádném případě nevyplývá, že by V. D. a M. T. úkolovala přímo žalobkyně. Skutečnost, že je ke spolupráci přizval tehdejší jednatel žalobkyně Luboš Mareček, nic nevypovídá o tom, pro koho tyto osoby pracovaly (tedy zda náhodou nepracovaly pro deklarovaného subdodavatele žalobkyně). Skutečnost, že jednatel společnosti NOWAK Tomáš Smrčka označil jako jediného spolupracovníka pana M. M. (strana 37 rozhodnutí stěžovatele), není důvodem pro odmítnutí výslechu těchto osob. Rozpor v tvrzeních svědků Smrčky (dle něhož měla společnost NOWAK spolupracovat pouze s M. M.) a M. (jenž označil další osoby, které se na plnění zakázky měly podílet) naopak bylo třeba odstranit, přičemž jako ideální důkazní prostředek pro takový postup se jeví právě výslech V. D. a M. T.

[32] Nejvyšší správní soud vzal v úvahu i výpověď Ing. P. N. ze dne 18. března 2014, který pouze potvrdil, že kromě pana M. spolupracoval i s panem D. a paní T. Nejvyššímu správnímu soudu není zcela jasné, proč stěžovatel z této trojice vyslechl pouze pana M., když ten sám V. D. a M. T. zmínil. Jediným možným důvodem tak zůstává tvrzení pana Tomáše Smrčky, který potvrdil spolupráci pouze s M. M., které však, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, mělo být pro stěžovatele spíše impulzem pro výslech pana D. a paní T. než pro jeho odmítnutí.

[33] Ani v tomto případě přitom nesdílí Nejvyšší správní soud dojem, že důkazní návrhy žalobkyně v tomto směru byly vedeny pouze snahou prodloužit odvolací řízení. Stejně jako v případě výslechů svědků D. a V. i těmito návrhy žalobkyně spíše reagovala na výsledky značně rozsáhlého doplnění dokazování v odvolacím řízení, což jí v žádném případě nelze vytýkat.

[34] Lze tedy uzavřít, že ani v tomto případě krajský soud nepochybil. Stěžovatel odmítl vyslechnout dva svědky, jejichž výslech žalobkyně navrhovala, aniž by k tomu byly splněny podmínky. Lze proto ve shodě s krajským soudem konstatovat, že vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a zatížil tak své rozhodnutí vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. března 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75).

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, v řízení o kasační stížnosti jí však nevznikly žádné náklady, a náhrada nákladů řízení se jí tudíž nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. března 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu