



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně obchodní společnosti **A. B., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Vladimírem Muzikářem, advokátem se sídlem v Brně, Havlíčkova 13, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2001, č. j. 5036/2000/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 5. 2005, č. j. 31 Ca 2/2005-22,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 27. 2. 2001, č. j. 5036/2000/FŘ/130, a současně bylo zrušeno i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 15. 3. 2000, č. j. 30372/00/289911/4329.

Své závěry odůvodnil krajský soud v podstatě následovně. Ohledně skutkového stavu věci zjistil, že žalovaný u žalobkyně provedl kontrolu daně z přidané hodnoty za období leden až prosinec 1996 a leden až prosinec 1997. Kontrola byla zaměřena na posouzení

oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů vystavených společností I. I., s. r. o., za zprostředkovatelské služby. Jednalo se o faktury vyhotovené na základě smluv o zprostředkování uzavřených mezi žalobkyní a zmíněnou společností ve dnech 15. 1. 1996, 8. 1. 1997 a 29. 9. 1997. Ze zprávy o kontrole vyplynulo, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána k předložení důkazních prostředků prokazujících konkrétné naplnění služeb a jejich použití k dosažení obratu za zdanitelná plnění a to u přijatých zdanitelných plnění fakturovaných společností I. I., s. r. o. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně předložením soupisu firem, které se staly jejími klienty na základě zprostředkovatelských služeb poskytnutých jí uvedenou společností. Po provedeném důkazním řízení správce daně uzavřel, že neprokázala navázání těchto kontaktů prostřednictvím zprostředkovatele a neosvědčila faktické naplnění zprostředkovatelských služeb. Proto neuznal za oprávněný odpočet daně z přidané hodnoty, který žalobkyně uplatnila na základě zmíněných faktur a v důsledku toho vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá dotčená období.

Krajský soud dospěl ke zjištění, že se tak stalo nezákonně. Dodatečné platební výměry byly podle něj totiž vydány na základě nezákonně provedených důkazů, neboť došlo ke zkrácení práv žalobkyně, které nebylo umožněno klást otázky při výsledku svědků dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný v odvolacím řízení nezákonnost postupu prvostupňového správce daně zjistil, ale nevyvodil z tohoto zjištění správné procesní důsledky, které měly spočívat ve zrušení prvoinstančního rozhodnutí. Místo toho se pokusil tyto nedostatky napravit postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu, ale to podle krajského soudu nebylo možné. Nejednalo se totiž o doplnění dokazování, ale o zcela nové dokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňových povinností. Tím se ale z řízení dvoustupňového stalo řízení jednostupňové a tím byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Odhlédne-li se v tomto řízení od nezákonně provedených důkazních prostředků, pak podle krajského soudu správci daně nezůstal žádný důkazní prostředek, který by jeho závěr o dodatečném doměření daňových povinností žalobkyni odůvodnil. Nedostatek právně významných skutečností pak podle něj nemohl následně odvolací orgán nahrazovat zcela novým dokazováním, neboť nešlo o jeho doplnění, ale o shromažďování důkazů pro rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud přisvědčil žalobkyni také v tom, že zjištění skutkového stavu věci bylo v dané věci nedostačující a že na tom nese vinu žalovaný. Žalobkyně podle něj dostala svým povinnostem, které jí byly uloženy výzvou žalovaného dle § 31 odst. 9 daňového řádu, ale správce daně nepostupoval správně, když odmítl akceptovat předložená prohlášení. Nic mu přitom nebránilo provést výslechy osob, které tato prohlášení podepsaly, jako svědků. V dané věci tak odkaz žalovaného na § 2 odst. 7 daňového řádu nebyl náležitě odůvodněn. Jestliže žalobkyně tvrzené skutečnosti prokazovala, pak se důkazní povinnost v řízení přesunula na správce daně, jestliže ten hodlal prokázat opak. Hodnotil-li úkony žalobkyně jako zastřené, bylo na něm prokázat, jaká byla skutečná vůle jednajících stran.

Pochybení žalovaného spatřoval krajský soud také v tom, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí není uvedeno, jakým způsobem byly hodnoceny výslechy svědků, jaká jim byla přiznána důkazní síla a jak byly v souvislosti s tím hodnoceny ostatní provedené

důkazy. Není z něj také možno poznat, proč nebyl proveden žalobkyní navrhovaný výslech zástupce společnosti I. I., s. r. o., který může dle soudu přispět k objasnění skutkového stavu věci. Ohledně těchto skutečností je tak rozhodnutí nepřezkoumatelným.

V kasační stížnosti žalovaný uvedl, že rozhodnutí soudu napadá z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nejprve považoval za důležité popsat průběh daňového řízení. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 20. 4. 1999 je zřejmé, jaké doklady žalobkyně na výzvu správce daně k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění od firmy I. I., s. r. o., předložila. Jednalo se o přehled firem s nimiž byl uzavřen obchodní vztah v rámci společných aktivit v roce 1996 a 1997, včetně objemu fakturace a zrealizovaných obchodních případů, soupis faktur k roku 1996 a 1997 a přehled vybraných ukazatelů za období 1993-1998. Při posuzování dotčených smluv o zprostředkování pokládal žalovaný za podstatné zjištění, zda smluvené úkony byly skutečně realizovány, tj. zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění, jež potom zakládá ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nárok na odpočet. Žalobkyní předložené důkazy žádným způsobem uskutečnění zdanitelných plnění neprokazovaly, neboť jejich obsah nevypovídal o činnosti vykonané údajným zprostředkovatelem. Správce daně činil prostřednictvím dožádaných finančních úřadů kroky k ověření správnosti předložených dokumentů, a to jednak formou místního šetření za účelem zjištění, zda odběratelé účtují o žalobkyní tvrzených obchodech a jednak formou svědeckých výpovědí o případné činnosti zprostředkovatele. Přiznal, že s výjimkou jedné, nebyla žalobkyně o prováděných svědeckých výpovědích informována. Dle názoru stěžovatele ale byly důkazy získané správcem daně dostatečné k tomu, aby odůvodnily vydání dodatečných platebních výměrů, neboť neprokazovaly provedení zprostředkovatelské činnosti. Krajský soud podle něj zcela pominul existenci důkazů ve formě informací dožádaných správců daně získaných při místních šetřeních a svědecké výpovědi zástupce společnosti M. s. r. o. a v podstatě tvrdil, že neexistují.

Stěžovatel dále nesouhlasil se závěry soudu, že žalobkyně na výzvu správce daně dostala své povinnosti, když dostatečným způsobem reagovala na výzvu správce daně ze dne 13. 4. 1999. Stěžovatel ocitoval část textu výzvy týkající se toho, co bylo po žalobkyni přesně požadováno. Doklady, které žalobkyně na tuto výzvu předložila, jsou vyjmenovány v odůvodnění rozhodnutí žalovaného s uvedením, proč je daňové orgány považovaly za nedostatečné k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, neboť o činnosti zprostředkovatele vůbec nevypovídaly. Není podle žalovaného pochopitelné tvrzení soudu, že pokud správce daně neakceptoval předložená prohlášení, mohl provést výslechy svědků. Tato prohlášení žalobkyně předložila jako přílohu k odvolání a byla datována na počátku dubna 2000, tedy o rok později, než zmíněná výzva. Ve všech případech byly osoby podepsané na prohlášeních vyslechnuty jako svědci za přítomnosti žalobkyně. Obsah protokolů o těchto výsleších je stručně popsán v napadeném rozhodnutí s uvedením důvodů, proč je stěžovatel nepovažoval za prokázání uskutečnění zdanitelných plnění.

Ohledně vytýkané absence výsledku zástupce společnosti I. I., s. r. o., žalovaný uvedl, že dle informace dožádaného Finančního úřadu

v Olomouci, je tato společnost nekontaktní. Možnost výslechu této osoby tak byla pouze hypotetická. Navíc námitku neprovedení jejího výslechu vznesla žalobkyně až v žalobě. Žalovaný považoval také za srozumitelné svoje vysvětlení, proč žalobkyni předložené formálně správné doklady, na jejichž základě nárokovala vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, neobstály, protože z důkazního řízení vyplynulo, že se jednalo o zdanitelná plnění pouze předstíraná. Navrhl proto zrušení rozsudku krajského soudu s tím, aby mu věc byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobkyně možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření nevyužila.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Stěžovatel namítal, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že v přezkoumávané věci finanční orgány postupovaly v rozporu s procesními předpisy. Připustil, že o výslechu některých svědků nebyla žalobkyně informována a nemohla se jich tak zúčastnit. Podle jeho názoru ale soud opomněl zhodnotit, že ve věci byl provedeny správce daně také jiné důkazy, které dostatečně odůvodnily vydání dodatečných platebních výměrů. Uvedené procesní pochybení tak podle žalovaného nebylo natolik závažné, aby mohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

S tímto názorem žalovaného se však Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Podle § 31 odst. 1, 2 daňového řádu provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Dbá přitom, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, když v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Jako důkazních prostředků může dle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Této své povinnosti však zůstaly daňové orgány v souzené věci hodně dlužny. Za situace, kdy žalobkyně k výzvě správce daně prvního stupně předložila soupis firem, které se měly stát jejími klienty na základě zprostředkovatelské činnosti obchodní společnosti I. I., s. r. o., v letech 1996 a 1997 včetně faktur, bylo na správci daně, aby ověřil, zda tyto předložené důkazy prokazují pravdivost tvrzení žalobkyně či nikoliv. Správce daně se o to sice pokusil, ale nedostatečným způsobem. Přestože oba předložené soupisy obsahují přes dvě stovky společností, provedl místní šetření dožádanými místně příslušnými finančními úřady pouze u devíti (!) společností, přičemž kritérium pro výběr těchto subjektů zůstalo utajeno.

Je navíc nepochybné, že kromě jednoho případu (místní šetření u společnosti M. a. s.) byly všechny výslechy svědků provedené při těchto místních šetřeních provedeny nezákonným způsobem, což ostatně připouští i žalovaný. Podle § 16 odst. 3 písm. e) daňového řádu má totiž daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. V přezkoumávané věci toto právo bylo žalobkyni upřeno,

když dožádané finanční úřady neinformovaly žalobkyni o prováděných místních šetřeních u daňových subjektů, s nimiž měla žalobkyně navázat spolupráci prostřednictvím společnosti I. I., s. r. o. Jednalo se například o místní šetření u daňových subjektů K., spol. s r. o. (výslech pana J. B.), KO., spol. s r. o. (výslech pana K. K.), S. a m. P. a. s. (výslech Ing. A. F.) a K.1 spol. s r. o. (výslech pana L. K.).

Účelem výslechu svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení, je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výslech jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami svědka kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídá. Je-li tedy v daňovém řízení v rámci dokazování prováděn výslech svědků a daňový subjekt nemá možnost být tomuto výslechu přítomen a klást při něm svědkům otázky, je taková svědecká výpověď důkazem pořízeným v rozporu se zákonem, konkrétně s ustanovením § 2 odst. 9 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Žalovaný se snažil tato pochybení správce daně napravit, ale neučinil tak dostatečným způsobem. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že postupem žalovaného byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Činnost žalovaného nevybočila z oprávnění daných mu ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení může totiž odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, a nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 34/2003-74). Ani žalovaným provedené doplnění dokazování realizované formou výslechu u dalších pěti společností (společnost M. a. s. byla prověřována opakovaně) však požadavkům stanoveným § 31 odst. 2 daňového řádu nedostálo. Navíc hodnocení důkazů provedené žalovaným bylo celkově velmi kusé a povrchní. Jeho závěry o tom, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, obsažené v druhém odstavci na straně 4 žalovaného rozhodnutí, jsou pak zcela nesrozumitelné a nelze z nich vysledovat logiku uvažování žalovaného.

Nejvyšší správní soud tak nesouhlasí s názorem žalovaného, že provedenými důkazy bylo bezpečně a spolehlivě prokázáno, že společnost I. I., s. r. o., pro žalobkyni žádnou zprostředkovatelskou činnost nevyvíjela. Po správci daně jistě nelze požadovat, aby prováděl místní šetření u všech podnikatelských subjektů, které žalobkyně ve zmiňovaných soupisech označila. Pokud tak ale učinil pouze zhruba u jednoho procenta společností, nelze závěry z těchto šetření všešle považovat za úplné a dostatečné zjištění skutkového stavu věci. Bude tedy na správci daně, aby provedl potřebná místní šetření v takovém rozsahu, který by i s ohledem na výsledky šetření umožňoval dospět k závěru, že další dokazování v tomto směru je již nadbytečné a že výsledky dokazování jsou pro posouzení věci dostačující. Nejvyšší správní soud se také shoduje s krajským soudem v tom, že správce daně nevyužil všechny možnosti dohledat zástupce společnosti I. I., s. r. o., neboť se pouze spokojil s oznámením dožádaného správce daně, že je tato firma nekontaktní. Přitom výpovědi zástupce této společnosti, či jím předložené důkazy, by pro závěry ve věci mohly mít zcela zásadní význam.

Z výše uvedených důvodů proto nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce žalovaného v důvodech jím podřazených pod ust. § 103 odst. 1 písm. a ) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). "

Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. května 2006

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu