

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce **A. B., s. r. o.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2001, č. j. 5037/2000/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 5. 2005, č. j. 31 Ca 1/2005 - 21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu. Tímto rozsudkem soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2001, č. j. 5037/2000/FŘ/130, jakož i rozhodnutí jemu předcházející – Finančního úřadu Brno II ze dne 15. 3. 2000, č. j. 30360/00/289911/4329, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1996 ve výši 264 000 Kč, přičemž důvodem doměření daně bylo neuznání nároku na odpočet daně na vstupu.

Žalobce v žalobě napadal procesní postup správce daně i žalovaného a tvrdil, že rozhodnutí bylo vydáno v řízení, ve kterém došlo k vadám majícím vliv na zákonnost rozhodnutí. Skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, nebyly provedeny žalobcem navržené výslechy svědků a použité důkazy byly získány v rozporu se zákonem, rozhodnutí žalovaného je rovněž v části nepřezkoumatelné.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že dodatečný platební výměr byl vydán správcem daně na základě nezákonně provedených důkazů (žalobci nebylo umožněno klást svědkům otázky) a proto tyto vady odstraňoval až v rámci odvolacího řízení, čímž zkrátil žalobce na možnosti obrany. Řízení se tak v podstatě stalo řízením jednostupňovým. Z § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) sice vyplývá právo žalovaného v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení, avšak pro takový postup v dané věci nebyly naplněny podmínky. Pokud totiž žalovaný zjistil, že daňová povinnost byla založena na nezákonném provedení důkazů a v předchozím řízení nebylo dbáno práv žalobce, mělo být takové rozhodnutí žalovaného pro vážné vady zrušeno. Nedostatek významných skutkových zjištění nemůže totiž žalovaný nahrazovat zcela novým dokazováním. V dané věci tak byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, žalobce již pozbyl zcela možnost své další obrany.

Rovněž zjištění skutkového stavu bylo zcela nedostačující. Pokud žalobce předložil k výzvě správce daně prohlášení osob o určitých skutečnostech, přičemž tento navržený důkaz nebyl uznán za zcela hodnotný, pak měl žalovaný tento návrh žalobce akceptovat a provést například výslech osob, které prohlášení v písemné formě prostřednictvím žalobce podaly. Výslechem žalobcem navrhovaných svědků mají být zjišťovány skutečnosti mající vliv na závěr žalovaného o zastřeném právním úkonu (§ 2 odst. 7 daňového řádu). Žalovaný, shodně jako správce daně prvého stupně, dovodil, že k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobce tvrdí, nedošlo a proto nebyly splněny podmínky § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud hodnotil žalovaný (jakož i správce daně prvého stupně) úkony žalobce jako zastírající skutečný stav, bylo na něm prokázat, co ve skutečnosti chtěli účastníci předmětného právního vztahu projevit, když podle přesvědčení žalovaného předstírali něco jiného. Pro tyto vady soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí jemu předcházející a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Předně z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, jakými důkazy žalobce prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění. Již v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 4. 1999 žalobce k výzvě správce daně k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění od I., s. r. o. sdělil, že nemá k dispozici důkazní prostředky a o potencionálních klientech byl informován telefonicky. Při posuzování smlouvy o zprostředkování je podstatné, zda smluvené úkony byly skutečně realizovány, tedy zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, která potom zakládají nárok na odpočet daně. Sama skutečnost, že smlouva byla uzavřena nedokládá, že se prodej uskutečnil na základě plnění plynoucího ze zprostředkovatelské smlouvy. Žalobcem předložené důkazy žádným způsobem uskutečnění zdanitelných plnění neprokazovaly, jejich obsah nevypovídal o činnosti vykonané údajným zprostředkovatelem. Je sice skutečností, že s výjimkou svědecké výpovědi zástupce společnosti M., a. s., nebyl žalobce o konání svědeckých výpovědí informován, avšak z dokladů předložených žalobcem žádný neprokazoval provedení zprostředkování společností I., s. r. o., bylo tak proto odůvodněno vydání předmětného rozhodnutí o doměřené dani. Není správný názor soudu, přisvědčující žalobci, že odpovědnost za provedené dokazování a úplné zjištění skutkového stavu nese žalovaný.

Z odůvodnění rozsudku je navíc patrno, že jeho text je rozdílný od skutečnosti. Zmiňovaná prohlášení osob žalobce předložil až jako přílohu k odvolání, tedy o rok později, než byla vydána výzva k prokázání uskutečnění plnění ze dne 13. 4. 1999,

č. j. 4045299/289933/3861. Ve všech případech byly tyto osoby vyslechnuty jako svědci za přítomnosti žalobce. Námitku neprovedení výslechu zástupce zprostředkovatele uplatnil žalobce až v žalobě, proto se k ní žalovaný v napadeném rozhodnutí nemohl vyjadřovat. Ze všech uvedených důvodů pokládá žalovaný své rozhodnutí za srozumitelné, jednalo se o plnění pouze předstíraná s cílem získat nadměrný odpočet daně ze státního rozpočtu. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření nevyužil.

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 pochybení krajského soudu, pokud dospěl k závěru, že v přezkoumávané věci finanční orgány postupovaly v rozporu s procesními předpisy. Připustil, že o výslechu některých svědků nebyl žalobce informován a nemohl se jich tak zúčastnit. Podle jeho názoru ale soud opomněl zhodnotit, že ve věci byly provedeny správcem 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 rozhodně ztotožnit nemohl.

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 žalobce k výzvě správce daně prvého stupně předložil soupis firem, které se měly stát jeho klienty na základě zprostředkovatelské činnosti obchodní společnosti I., s. r. o., v letech 1996 a 1997 včetně faktur, bylo na správci daně, aby ověřil, zda tyto předložené důkazy prokazují pravdivost žalobcova tvrzení či nikoliv. Správce daně se o to sice pokusil, ale nedostatečným způsobem. Přestože oba předložené soupisy obsahují přes dvě stě firem, 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 při těchto místních šetřeních provedeny nezákonným způsobem, což ostatně připouští i žalovaný sám. 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 žalobci upřeno, když dožádané finanční úřady neinformovaly žalobce o prováděných místních šetřeních u daňových subjektů, s nimiž měl žalobce navázat spolupráci prostřednictvím společnosti I., s. r. o. Jednalo se například o místní šetření u daňových subjektů K., spol. s r. o. (výslech pana J. B.), K., spol. s r. o. (výslech pana K. K.), S., a. s. (výslech Ing. A. F.) a K., 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 svědku 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 jeho 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 firem (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 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., s. r. o., pro žalobce žádnou zprostředkovatelskou činnost nevyvíjela. Po správci daně jistě nelze požadovat, aby prováděl místní šetření u všech podnikatelských subjektů, které žalobce ve zmiňovaných soupisech označil. Pokud tak ale učinil pouze zhruba u jednoho procenta firem, nelze závěry z těchto šetření vzešlé 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., 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, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalobci náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu