



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Jany Kubenové v právní věci žalobce **J.Š.**, zastoupeného JUDr. Radovanem Zubkem, advokátem se sídlem Antonína Slavíka 7, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.6.2009, č.j. 9089/09-1102-702767,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 6. 2009, č.j. 9089/09-1102-702767 **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku zaplatit žalobci prostřednictvím jeho právního zástupce JUDr. Radovana Zubka, advokáta se sídlem Antonína Slavíka 7, Brno, náklady řízení v částce 7.760,- Kč.

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

[1] V rámci daňové kontroly zahájené dne 1. 10. 2004 správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do nákladů (účet č. 518) dne 29. 12. 2003 částku ve výši 4.000.000,- Kč (faktura č. 200312/16 vystavená společností Stavební a sanační inženýrství, s.r.o., se sídlem Teyschlova 7, Brno), a to na základě mandátní smlouvy uzavřené dne 26. 6. 2003 mezi žalobcem (mandantem) a mandatářem. Dle mandátní smlouvy se mandatář zavazuje vyvíjet činnosti směřující k nalezení vhodných objektů pro potřeby mandanta z důvodu rozšíření nebo

přemístění jeho podnikatelských aktivit, jakož i k vyhledávání objektů na celém území ČR a zajištění kompletních realizačních služeb pro případ faktického převodu či pronájmu (čl. 3 smlouvy). Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. července do 31. prosince 2003. Výzvou podle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „d.ř.“) ze dne 6. 12. 2004 vyzval správce daně žalobce k prokázání uskutečnění činností uvedených v článku 3 smlouvy. Na základě výsledků důkazního řízení dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal faktické provedení služeb dle smlouvy. Posoudil částku 4.000.000,- Kč jako výdaj vynaložený v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a rozhodnutím Finančního úřadu Brno IV ze dne 13. 6. 2005, č.j. 107258/05/291911/5533 byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1.280.000,- Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného pak bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí.

II.

Dosavadní průběh řízení

[2] Rozsudkem zdejšího soudu č.j. 30 Ca 179/2006-57 ze dne 10. 3. 2008 bylo pro vady řízení zrušeno původní rozhodnutí žalovaného č.j. 8438/06/FR 110-0107 ze dne 13. 7. 2006, a věc byl vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud označil za zásadní procesní vadu původního daňového řízení skutečnost, že byl vyslechnut jako svědek JUDr. M. B., advokát, aniž by bylo zjišťováno, zda byl žalobcem zproštěn povinnosti mlčenlivosti. Jako významné zkrácení na procesních právech žalobce s možným dopadem na rozhodnutí o věci samé hodnotil soud též nevyslechnutí žalobcem navržených svědků (s výjimkou S.J., který jako pohřešovaný vyslechnut nemohl být). Jestliže žalobce navrhl k prokázání svých tvrzení výslech svědků J. G. a P. B., bylo povinností žalovaného ve smyslu ust. § 31 odst. 2 d. ř. tyto důkazy provést nebo v rozhodnutí konkrétně zdůvodnit, proč z hlediska rozhodných skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti jejich provedení nepřichází v úvahu.

III.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí

[3] S ohledem na závazné stanovisko, uvedené v rozsudku zdejšího soudu, žalovaný doplnil dokazování listinnými důkazy a výslechem svědků a opětovně rozhodl dne 26. 6. 2009 rozhodnutím č.j. 9089/09-1102-702767 tak, že odvolání žalobce zamítl. V rámci doplnění odvolacího řízení žalovaný na žádost žalobce vyžádal kopie svědeckých výpovědí z trestního spisu Městského soudu v Brně sp. zn. 2 T 32/2007 a ze spisu Policie ČR. Dne 1. 10. 2008 správce daně seznámil žalobce s hodnocením nově provedených důkazů, dle něhož ani důkazní prostředky navržené daňovým subjektem v rámci doplnění odvolacího řízení neprokazují uskutečnění služeb na základě mandátní smlouvy ze dne 26. 6. 2003. Svědek J.G. v úředním záznamu na Policii ČR popisoval situaci kolem prodeje Motorestu 9 křižů, který se však uskutečnil již v roce 2002, zatímco předmětná činnost se měla uskutečnit v roce 2003. Z výpovědi Ing. JUDr. P. B. z protokolu o hlavním líčení sice vyplývá, že jednal se žalobcem o prodeji nemovitostí v Brně, ale předmětný prodej se uskutečnil až v roce 2004. Protokol o výslechu obviněného JUDr. M. B. potvrzuje, že probíhala jednání mezi daňovým subjektem a panem S. J. V kontextu s dalšími důkazními prostředky však neprokazuje, že pan S. J. skutečně zastupoval společnost Stavební a sanační inženýrství, s.r.o., přičemž tento důkazní prostředek

mohl správce daně hodnotit, neboť se jedná o výslech obviněného podle trestního řádu. Výpověď M. B. je pak v rozporu se svědeckou výpovědí V. M., který byl jednatelem společnosti Stavební a sanační inženýrství s.r.o. Ten vypověděl, že nezná žalobce, JUDr. M. B. a S. J., nikdy s nimi nejednal, nikoho nezplnomocnil k jednání jeho jménem, faktury nevystavil a nepodepsal, stejně jako smlouvu a v letech 2001 - 2003 žádnou činnost nevykonával. Za takto vyhodnocené důkazní situace trval žalobce na výsledku svědků J. G., P. M., JUDr. Ing. P. B. a J. J. Navržený svědek J. J. dne 25. 4. 2008 zemřel, a proto nebylo možné jeho výslech provést. JUDr. Ing. P. B. se k výsledku dostavil, ale vypovídat odmítl, neboť jednání se zúčastnil jako zaměstnanec společnosti FS international spol. s r.o. a nebyl zbaven povinnosti mlčenlivosti. Daňový subjekt byl jednání přítomen a navrhl, aby byl svědek mlčenlivosti zbaven. Dle žalovaného skutečnost, že svědek odmítl vypovídat v dané věci z důvodu „mlčenlivosti“ nelze klást za vinu správci daně, neboť tento je povinen dodržovat zákonná ustanovení upravující výkon advokacie. JUDr. Ing. P. B. jako svědka navrhl daňový subjekt, a tudíž nelze požadovat po správci daně, aby činil kroky ke zproštění mlčenlivosti svědka. Svědek P. B. navíc odkázal na výpověď paní B., z ní vyplývá, že se mělo jednat o zprostředkování prodeje nemovitostí uskutečněného v roce 2004. Dále se správce daně pokusil předvolat svědka J. G. Z jednání se opakovaně omluvil a pokus o předvedení nebyl úspěšný, neboť odmítl z důvodu nemoci opustit své bydliště. Správce daně tedy uzavřel, že vyčerpal všechny možnosti pro zajištění svědecké výpovědi navrženého svědka, který se jednání se správcem daně záměrně a bez omluvy vyhýbá. Svědek P.M. vypověděl, že nebyl účasten žádných obchodních případů mezi žalobcem a společností Stavební a sanační inženýrství s.r.o. Jeho spolupráce s žalobcem spočívala v tom, že žalobce krátkodobě investoval finanční prostředky do přestavby nemovitosti, kterou měl Menšík v pronájmu. Ani z této výpovědi tedy nevyplývá, že by se jednalo o naplnění činnosti dle předmětné mandátní smlouvy. Výsledky svědků Mgr. B. a R. G. neprokázaly tvrzení žalobce. S. J. nemohl být vyslechnut, neboť je od 13. 10. 2004 pohřešován a na výpovědi R. U. žalobce nakonec netrval. Co se týče výpovědi svědka JUDr. M. B., zástupce žalobce nejprve sdělil, že na jeho výsledku netrval, neboť žalobce odmítl zbavit JUDr. M. B. zákonné povinnosti mlčenlivosti. Následně dne 3. 6. 2009 však uvedl, že jeho výslech požadovat bude. Z výsledku nařízeného na dne 24. 6. 2009 se JUDr. M. B. omluvil, neboť nemá k dispozici písemné zproštění mlčenlivosti, když tato písemnost se nachází u zástupce žalobce, který je v tu dobu mimo ČR.

[4] Dále se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval hodnocením listinných důkazů. Dne 10. 2. 2006 doložil žalobce správci daně plnou moc ze dne 7. 5. 2002, kterou měl pan V. M. zmocnit pana S. J. k zastupování Stavební a sanační inženýrství s.r.o. při veškeré obchodní činnosti. Ze závěrů znalce z oboru písmoznalectví vyplynulo, že nelze objektivně prokázat, zda podpis na předmětné plné moci, příjmových pokladních dokladech (týkajících se fakturované částky) a smlouvě je podpisem V. M. Dále pak tvrzení žalobce, že soubor písemných materiálů předložený správci daně dne 2. 9. 2004 byl výstupem ze smlouvy a byl předáván průběžně v roce 2003, není v souladu se skutečností, neboť předložený materiál (nabídky realitních kanceláří) obsahuje údaje, které pocházejí z roku 2004, takže nemohl být předáván průběžně v roce 2003. Další předložené písemnosti, tj. smlouva, faktury, výdajové pokladní doklady, soubor materiálů předložených dne 2. 9. 2004, jsou pouze formálními doklady bez toho, že by specifikovaly, jaké konkrétní služby jimi byly nebo měly být vyfakturovány či poskytnuty a zda takto přijaté služby přinesly daňovému subjektu konkrétně vyčíslitelné výnosy. Žalobce tedy neprokázal, že výdaje uplatněné v roce 2003 ve výši 4.000.000,- Kč lze považovat za náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, ani neprokázal faktické uskutečnění činnosti dle smlouvy.

IV. Žalobní argumentace

[5] V žalobě je především poukázáno na to, že žalovaný nerespektoval zákonná ustanovení upravující daňové řízení a zcela zásadně porušil procesní práva žalobce. Správce daně nevyslechl jako svědka J. G. a nevyčerpal všechny možnosti k zajištění jeho svědecké výpovědi. Svědek se z důvodu nemoci z posledně stanoveného termínu omluvil a navrhl, že výsledku bude schopen od 1. 6. 2009. Žalovaný ho však dále nepředvolal a nevyslechl jej. Svědek JUDr. Ing. P. B. se k výsledku dostavil, ve věci však nemohl vypovídat, neboť v dané záležitosti jednal jako zaměstnanec advokátní kanceláře, jejímž klientem FS international, spol. s r.o. nebyl zbaven povinnosti mlčenlivosti. Žalobce navrhoval, aby byl tento svědek povinnosti mlčenlivosti zbaven. Ze spisu však nijak nevyplývá, že by žalovaný následně vyzval společnost FS international, spol. s r.o. ke zproštění povinnosti mlčenlivosti tohoto svědka. Zároveň však ani nesdělil žalobci, že by takové kroky měl učinit sám. Žalovaný přitom neosvědčil jako důkaz úřední záznam o podaném vysvětlení JUDr. Ing. P. B. z přípravného řízení ani protokol o hlavním líčení v trestní věci žalobce, neboť dle jeho názoru svědek nevypovídal k rozhodnému období. Neučinil však příslušné kroky k tomu, aby mohl být svědek vyslechnut. V obou výše uvedených případech došlo k porušení ust. § 31 odst. 2 d. ř. Nesprávně pak byla hodnocena výpověď svědka P. M. Ačkoliv tento svědek vypovídal k období roku 2003, žalovaný tento důkaz neosvědčil a jeho obsah nezohlednil ve svém rozhodnutí. Dalším svědek navrženým žalobcem byl JUDr. M. B., kterého žalovaný předvolal k výsledku na den 24. 6. 2009. Ten se z jednání omluvil s poukazem na to, že nemá k dispozici zproštění povinnosti mlčenlivosti. Tato písemnost je totiž uložena v advokátním spise v sídle právního zástupce žalobce, který v předmětné době čerpal dovolenou, o čemž byl žalovaný právním zástupcem předem informován. Dle názoru žalobce pak předvolání svědka v tomto termínu směřovalo k tomu, aby bylo jeho právními zástupci znemožněno zúčastnit se prováděného úkonu. Za nejzásadnější pochybení však žalobce považuje skutečnost, že žalovaný v odvolacím řízení porušil zásadu dvojinstančnosti správního řízení ve smyslu ust. § 26 odst. 2 d. ř., když umožnil, aby řízení v obou stupních vedla tatáž osoba. V daňovém řízení v prvním stupni, kdy rozhodoval Finanční úřad Brno IV., stejně jako v daňovém řízení ve druhém stupni, kdy rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, prováděla veškeré úkony pracovnice správce daně Z. M. Ze shora uvedených důvodů považuje žalobce rozhodnutí žalovaného za nezákonné a navrhuje, aby soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

V. Stanovisko žalovaného

[6] V písemném vyjádření k žalobě setrval žalovaný na skutkové a právní argumentaci uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí a současně podrobně popsal průběh daňové kontroly. Žalovaný odmítl, že by v daňovém řízení došlo k namítanému porušení ust. § 26 odst. 2 d. ř., tedy, že by daňové řízení v prvním i ve druhém stupni prováděla Z. M. Zásada dvojinstančnosti zachována byla. Paní Z. M. se předmětného daňového řízení zúčastnila jako pracovník správce daně prvního stupně během daňové kontroly. Zúčastnila se i v rámci doplnění odvolacího řízení, když provedení těchto činností uložil odvolací orgán prvostupňovému správci daně v souladu s ust. § 50 odst. 3 d. ř.

[7] Ve vztahu k dalším žalobním námitkám je nutno konstatovat, že směřují svým rozsahem toliko do důkazních prostředků svědeckých výpovědí. V rámci doplnění odvolacího řízení vycházel žalovaný ze závazného právního názoru, k němuž dospěl Krajský soud v Brně v rozsudku sp. zn. 30 Ca 179/2006. Zástupce žalobce sdělil, že trvá na výsledku J. G., P. B., E. U. a P. M. Žádá o připojení spisu Městského soudu v Brně vedeného pod sp. zn. 2T 32/2007, který obsahuje všechny relevantní důkazy, jejichž případné provedení by navrhoval v daňovém řízení, což považuje za neekonomické. V této souvislosti požaduje i čtení protokolu o výpovědi JUDr. M. B. a J. J. z trestního spisu. Žalobce byl upozorněn na to, že bude-li trvat na provedení svědecké výpovědi JUDr. M. B., je nutno jej zprostit zákonné povinnosti mlčenlivosti. Správce daně zajistil výpovědi požadovaných osob z trestního spisu Městského soudu v Brně sp. zn. 2 T 32/2007 a ze spisu policie. S hodnocením doplněného dokazování seznámil žalobce s tím, že navržené důkazní prostředky neprokazují uskutečnění služeb dle mandátní smlouvy. Žalobce nesouhlasil se způsobem hodnocení nově provedených důkazních prostředků a opětovně navrhl provedení výslechů shora uvedených svědků. Dle žalovaného byly podmínky pro použití výpovědí z trestního řízení v předmětném daňovém řízení bezesbýtku splněny. V tomto ohledu je třeba odkázat na judikaturu NSS k možnosti použití v daňovém řízení důkazní prostředky získané v průběhu trestního řízení právě v těch situacích, kdy svědek odmítá k věci vypovídat, a to ať z jakéhokoli zákonného důvodu. Správce daně vycházel z akceptace všech návrhů žalobce. Správce daně se pokoušel o provedení důkazů ve formě svědeckých výpovědí v daňovém řízení u všech žalobcem navrhovaných svědků, a to i opakovaně v časovém horizontu více než dvou měsíců. I v předmětném daňovém řízení však musel postupovat v souladu s ustanoveními daňového řádu upravujících prekluzivní lhůty a musel postupovat v souladu se základní zásadou daňového řízení, kterou je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Důkazy shromážděné správcem daně tvoří ve svém komplexu logický celek, který zásadním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce o skutečnostech, zda vůbec a jakou formou se služby dle mandátní smlouvy uskutečnily, k čemu směřovaly a jaký byl efekt tohoto plnění. Žalovaný považuje námitky žalobce směřující do procesu dokazování namítaným porušením § 31 odst. 2 d. ř. za nedůvodné. Dle žalovaného měl daňový subjekt dostatečný časový horizont, ve kterém mohl prokázat jaké konkrétní výnosy se vztahují k předmětnému nákladu. S ohledem na existenci důkazního břemene je daňový subjekt povinen tuto skutečnost prokázat, a to nikoliv pouze svým tvrzením ale konkrétními důkazy. Provedené výsledky svědků neprokázaly, že předmětný náklad byl vynaložen na dosažení, zajištění udržení příjmů. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI.

Právní hodnocení soudu

[8] Soud přezkoumal v intencích žaloby napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a dospěl k závěru, že ve věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).

[9] Soud se nejprve zabýval žalobcem namítaným vyloučením Z. M. z daňového řízení. Dle ust. § 26 odst. 2 d. ř. je pracovník správce daně z daňového řízení vyloučen též v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. V daném případě musí soud souhlasit se stanoviskem žalovaného, že paní Z. M. v řízení nevystupovala jako pracovník Finančního ředitelství, ale účastnila se řízení pouze jako pracovník správce daně prvního stupně - Finančního úřadu Brno IV. Pokud v rámci odvolacího

řízení prováděla některé úkony, na tuto její činnost je nutné aplikovat § 50 odst. 3 d. ř., který přímo počítá s tím, že odvolací orgán může správci daně prvního stupně uložit doplnění výsledků řízení nebo odstranění vad. Lze tedy uzavřít, že k namítanému porušení ust. § 26 odst. 2 zákona d. ř. dojít v daném případě nemohlo, protože Z. M. se neúčastnila daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně a její činnost v rámci odvolacího řízení byla plně v souladu s ust. § 50 odst. 3 d. ř. (k tomu srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního ze dne 28.7.2011, č.j. 7 Afs 77/2010-122).

[10] Jako významné zkrácení na procesních právech žalobce s možným dopadem na rozhodnutí o věci samé však soud hodnotí neprovedení výsledků žalobcem navržených svědků J. G., JUDr. Ing. P. B. a JUDr. M. B. Žalovaný v rámci doplnění dokazování na žádost žalobce vyžádal kopie předmětných svědeckých výpovědí z trestního spisu Městského soudu v Brně sp. zn. 2 T 32/2007 a úředních záznamů o podaných vysvětleních ze spisu Policie ČR. Žalobce však nesouhlasil se způsobem hodnocení těchto listinných důkazů a požadoval doplnění dokazování výsledky JUDr. Ing. P. B., J. G., J. J. a P. M. K jeho žádosti však žalobce provedl toliko výslech P. M. Neprovedení výsledku J. J., který zemřel, nelze klást k tíži správci daně.

[11] V rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 publ. na www.nssoud.cz (a též např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 19/2009-57 ze dne 22. 7. 2009) jsou specifikovány podmínky, za kterých mohou být použity výpovědi např. z trestního řízení pro účely řízení daňového. *Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porovnány nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porovnány 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 porovnány 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. 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 (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech.)*

[12] S ohledem na shora uvedené lze konstatovat, že podmínky pro použití listinných důkazů z jiného řízení byly v daném případě splněny. Ne však beze zbytku. Jestliže totiž žalobce poté, co byl seznámen se způsobem vyhodnocení listinných důkazů získaných v rámci doplnění dokazování, opětovně navrhl k prokázání svých tvrzení výsledky svědků J. G. a P. B., a posléze i JUDr. M. B., bylo povinností žalovaného ve smyslu ust. § 31 odst. 2 d.ř. tyto důkazy provést nebo se o provedení těchto výsledků alespoň pokusit, popř. v rozhodnutí konkrétně zdůvodnit, proč provedení těchto výsledků nebylo možné. Pochybení soud spatřuje zejména v tom, že správce daně nevyužil všech zákonných možností, aby byly předmětné výsledky navržených svědků provedeny. Tento fakt hodnotí soud jako zásadní procesní vadu

předmětného daňového řízení, neboť tak došlo k omezení zásady bezprostřednosti dokazování. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 *je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. 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. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.*

[13] Při zkoumání konkrétních pochybení žalovaného je nutné podrobně rozebrat průběh dokazování. Svědek J. G. se z jednání na den 25. 3. 2009 omluvil ze zdravotních důvodů, na jednání dne 22. 4. 2009 a dne 12. 5. 2009 se bez omluvy nedostavil, jeho předvedení Policií ČR na den 18. 5. 2009 se také nezdařilo, neboť z důvodu nemoci odmítl opustit bydliště. Správce daně však obdržel jeho omluvu, kde uvádí, že bude plně zdravotně způsobilý od 1. 6. 2009. Ovšem žádné další kroky směřující k předvolání nebo předvedení svědka ze strany správce daně učiněny nebyly. Nebyl-li tedy realizován výsledek žalobcem navrženého svědka J. G., a to i za pomoci jeho předvedení, i když už provedené výsledku svědka nebránil jeho nepříznivý zdravotní stav, jednalo se o porušení ust. § 31 odst. 2 d.ř.

[14] Dále nelze přehlédnout skutečnost, že žalovaný sice na žádost žalobce, kdy byl navíc vázán závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku zdejšího soudu, předvolal k výsledku svědka JUDr. Ing P. B. Ten uvedl, že nebude vypovídat, neboť nebyl ve věci zbaven povinnosti mlčenlivosti. Žalovaný však neučinil žádné další kroky, a to i přesto, že žalobce byl výsledku svědka přítomen a navrhl, aby byl povinnosti mlčenlivosti zbaven. Nelze pak souhlasit s tím, že by bylo povinností žalobce, který navrhl svědeckou výpověď, aby si zproštění povinnosti mlčenlivosti sám od klienta svědka zajišťoval. Žalobce může navrhopvat v rámci daňového řízení provedení důkazu svědeckou výpovědí, ovšem samotný výsledek provádí správce daně, který je zodpovědný i za zákonnost provedení tohoto důkazu včetně zajištění podmínek pro jeho provedení.

[15] V průběhu odvolacího řízení byl žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Brně 30 Ca 179/2006 i co se týče nemožnosti použít výpověď JUDr. M. B. získanou v průběhu daňového řízení bez ověření zproštění povinnosti mlčenlivosti. Přesto žalovaný i v žalobou napadeném rozhodnutí, byť zkráceně, popisuje obsah výpovědi JUDr. M. B. (str. 2 rozhodnutí), ač ani v dalším průběhu daňovém řízení nebylo postaveno najisto, zda a kdy žalobce tohoto svědka povinnosti mlčenlivosti zprostil. I když v odůvodnění rozhodnutí žalovaný dále uvádí, že tento důkazní prostředek nemohl odvolací orgán vázán právním názorem krajského soudu hodnotit, je soud toho názoru, že takovou výpověď v odůvodnění rozhodnutí nelze ani citovat. Podle ust. § 21 odst. 1 zák. č. 85/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. Podle ust. §

21 odst. 2 zák. č. 85/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, povinnosti mlčenlivosti může advokáta zprostit pouze klient. Pokud tedy žalobce požádal o výslech JUDr. M. B., měl ho žalovaný opětovně vyzvat k předložení zproštění povinnosti mlčenlivosti a až poté buď nařídit nebo nenařizovat výslech. Žalovaný nemůže automaticky očekávat, že navržený svědek si sám k výslechu bude zajišťovat a nosit zproštění povinnosti mlčenlivosti. V daném případě pak nebylo na místě vycházet pouze z protokolu o výslechu obviněného JUDr. M. B., když žalobce trval na provedení jeho výslechu. Výpověď obviněného má v trestním řízení svá specifika, kdy obviněný může uvádět i nepravdu, což může zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o jeho výpovědi pro účely daňové. Současně nelze pominout, že obsah protokolu o výslechu JUDr. M. B. z trestního řízení je v zásadním rozporu s dalšími důkazy ve věci provedenými, např. s výpovědí V. M. Z tohoto důvodu bylo na místě dát žalobci možnost vyslechnout svědka v jeho přítomnosti a umožnit mu klást svědkovi otázky. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 19/2009-57 ze dne 22. 7. 2009, publ. na www.nssoud.cz, *daňové orgány si musí být vědomy specifík důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení, a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení. Současně se musí pokusit k žádosti daňového subjektu znovu vyslechnout obviněného v daňovém řízení jako svědka. Pouze poskytuje-li důkaz získaný z výpovědi obviněného v trestním řízení společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, lze hovořit o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno.*

[16] Lze tedy shrnout, že pokud po provedení listinných důkazů o výpovědích svědků z trestního řízení žalobce nesouhlasil se způsobem hodnocení těchto svědeckých výpovědí, bylo povinností žalovaného ve smyslu § 31 odst. 2 d. ř. tyto důkazy při dodržení zásady bezprostřednosti provést, popř. se o jejich provedení pokusit (to samozřejmě neplatí o navrhovaném výslechu svědka J. J., který zemřel). I kdyby výše popsané jednání žalobce a některých svědků mělo vést k úmyslnému zdržení a prodlužování daňového řízení, měl žalovaný postupovat v daňovém řízení tak, aby procesní práva daňového subjektu nebyla zkrácena. Nevyužil-li žalovaný všech možností daných mu zákonem, aby byly předmětné výslechy svědků provedeny, a to buď tím, že neučinil účinné kroky k zajištění výslechů navrhovaných osob (např. při aplikaci ust. § 29 odst. 2 d. ř.) nebo tím, že nevytvořil podmínky pro zákonné provedení výslechu (zajištění zproštění mlčenlivosti), je takový postup v rozporu s ust. 31 odst. 2 d. ř. Z výše uvedených důvodů soud rozhodnutí žalovaného ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. bez jednání zrušil pro vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán.

VI. Náklady řízení

[17] Protože byl žalobce zcela úspěšný ve věci, přísluší mu podle § 60 odst.1 s.ř.s. náhrada nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna za 2 úkony právní služby po 2.100,- Kč, a to za převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby (§ 9 odst. 3 písm. d), § 7 bod 1, § 11 odst.1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.), náhrada hotových výdajů za 2 úkony právní služby po 300,- Kč dle § 13 odst.3 citované vyhl. a náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč. Zástupce žalobce je plátcem DPH, a proto bylo nutné zvýšit celou částku o 20 %. Celkem činí přiznaná náhrada nákladů řízení částku 7 760 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 29.11.2011

Za správnost vyhotovení:
Kristýna Pejčochová

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu