



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **O. K.**, zast. JUDr. Karlem Mikuláškem, advokátem v Brně, Biskupská 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 2007, č. j. 29 Ca 210/2005 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 2007, č. j. 29 Ca 210/2005 – 35, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3041/05/FŘ 110-0107, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 17. 8. 2000, č. j. 127996/00/288511/3549, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 641 635 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 15. 9. 2005 žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 16. 10. 2007, č. j. 29 Ca 210/2005 - 35, zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, podle níž žalobce dostatečně prokázal, že v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů náklady za plnění poskytnutá společností GP Plast production, s. r. o. a P. S., která měla spočívat zejména ve zprostředkovatelské činnosti při prodeji armatur a stáčení těžkého topného oleje (mazutu) a která finanční orgány pokládaly za fiktivní. Krajský soud konstatoval, že žalobce v této věci nesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) prokázat skutečnosti, které uváděl v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Žalobce předložil k prokázání výše uvedených skutečností pouze listinné důkazy: faktury, smlouvy a zápisy z jednání se zmíněnými obchodními partnery, příjmové a výdajové doklady, objednávku, prohlášení Ing. Suraly, ekonomického ředitele společnosti Energzet, a. s., podle něhož si tato společnost objednala dne 7. 1. 1997 u žalobce stáčení těžkého topného oleje – mazutu na základě jednání se zástupcem společnosti GP Plast production, s. r. o.

Těmito listinnými důkazy nelze podle názoru krajského soudu prokázat reálné uskutečnění předmětných plnění, neboť nemají v tomto směru potřebnou důkazní a vypovídací hodnotu, jsou nedostatečné a jednostranné, neboť je žalobce pořídil z důvodu ochrany svých zájmů. Obdobně se s předloženými doklady vypořádal žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Krajský soud zdůraznil, že žalobce nenavrhl k prokázání svých tvrzení žádné jiné důkazy, až při jednání před krajským soudem tvrdil, že požadoval výslech svědka Ing. Suraly, jehož provedení mělo být finančními orgány pro nevěrohodnost svědka zamítnuto. Krajský soud měl za to, že se uvedenou námitkou nemohl vzhledem ke koncentrační zásadě formulované v § 71 odst. 2 zákona č. 150/2005 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zabývat.

Žalobce dále namítal, že se závěry finančních orgánů opírají mj. o pouhý telefonický rozhovor se zaměstnankyní společnosti ABB Energetické systémy, s. r. o., jež měla uvést, že odběr armatur uvedené společnosti od žalobce nebyl zprostředkován společností GP Plast production, s. r. o. Krajský soud odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, podle něhož k podání svědecké výpovědi uvedené zaměstnankyně nikdy nedošlo, neboť se k výsledku u správce daně odmítla dostavit. Krajský soud konstatoval, že o zmíněném rozhovoru byl správcem daně sepsán úřední záznam, který je třeba považovat dle § 13 ve spojení s § 12 odst. 1 daňového řádu za veřejnou listinu. Nejednalo se tedy o výslech svědka, při němž by měl žalobce právo klást svědkovi otázky při ústním jednání dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, ale pouze o veřejnou listinu, kterou lze podle mínění krajského soudu hodnotit v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu jako jeden z důkazů.

Obdobně krajský soud hodnotil námitky žalobce týkající se výpovědi Zdeňka Hejče, jednatele společnosti DE-MIKO, spol. s r. o., která měla zajišťovat provádění zprostředkování, jež si žalobce měl objednat u P. S. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí opíral o výpovědi, které Zdeněk Hejč učinil při výslechu prováděném Finančním úřadem v Blansku v rámci daňové kontroly u společnosti DE-MIKO, spol. s r. o. (protokoly ze dne

29. 11. 1999, č. j. 57548/99/283930/4663 a ze dne 8. 12. 1999, č. j. 66408/99/283930/4663), kdy na otázku, zda byla zdanitelná plnění podle faktur vydaných společností DE-MIKO, spol. s r. o. fakticky uskutečněna, Z. Hejč odpověděl: „Jak která. Některá ne (...) Pro P. S. se něco dělalo, ale nebylo to v tak velkém rozsahu, jak bylo fakturováno“ a kdy při předložení konkrétních faktur vystavených společnostmi DE-MIKO spol. s r. o. pro P. S. (ovšem v roce 1998), Z. Hejč uvedl, že žádné z fakturovaných plnění se neuskutečnilo. Žalovaný dále citoval z úředního záznamu Policie ČR o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 5 tr. ř. (úřední záznam ze dne 15. 5. 2002, č. j. ČTS:PJM-48/OHK-22-02), v němž Z. Hejč vypověděl, že od roku 1997 vystavoval jménem společnosti DE-MIKO spol. s r. o. na přání pana S. fiktivní faktury. Jak již bylo řečeno, krajský soud na uvedené výpovědi vztáhl své závěry o použitelnosti takových důkazů, k nimž dospěl při hodnocení úředního záznamu o rozhovoru se zaměstnankyní společnosti ABB Energetické systémy, s. r. o. Ve všech případech se podle krajského soudu jednalo o důkazy opatřené správcem daně, které zpochybnilly uskutečnění fakturovaných plnění a bylo pouze na žalobci, aby jejich reálné uskutečnění prokázal. K tomu však dle mínění krajského soudu nedošlo.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti obdobně jako v žalobě uváděl, že vyloučení daňových výdajů v celkové výši 1 173 404 Kč považuje za nesprávné, neboť předložil finančním orgánům veškeré možné doklady, kterými oprávněnost těchto výdajů prokázal, zejména předložil smlouvu se společností GP Plast production, s. r. o. ze dne 2. 9. 1997 o zprostředkování stáčení mazutu a prodeje průmyslových armatur a dále zápisy z jednání ze dne 8. 9. 1997, 4. 11. 1997 a 8. 12. 1997, přičemž všechny tyto doklady obsahují výpočet dohodnuté provize za stáčení mazutu podle množství v tunách pro Energzet, a. s., výpočet odměny za zprostředkování ve výši 5% z tržeb a dále je uveden prodej průmyslových armatur za celkovou částku dle přiloženého seznamu. Rovněž byly předloženy faktury od společnosti GP Plast production, s. r. o. a příjmové pokladní doklady této společnosti. Pokud jde o dodavatele P. S., stěžovatel předložil zápis z jednání ze dne 4. 12. 1997, ze kterého je dle jeho názoru zřejmé, že ve sledovaném období došlo ke zprostředkování zakázky „Oprava jezu Kamenný mlýn“ v částce 20 000 Kč, k vyhledání nové možnosti stáčení mazutu – částka 10 000 Kč a k prodeji armatur v částce 590 000 Kč. Dále stěžovatel předložil fakturu vystavenou P. S. a jeho příjmový pokladní doklad na částku 756 400 Kč. Ke všem uvedeným transakcím stěžovatel předložil také v rámci svého účetnictví příslušné výdajové doklady, přestože finanční orgány mylně vycházely z toho, že tyto účetní doklady neexistují.

Stěžovatel měl za to, že finanční orgány proti němu jako argument neoprávněně používají skutečnost, že společnost GP Plast production s. r. o. je nekontaktní, písemnosti nepřebírá a na výzvy správce daně nereaguje. To může být problém policie nebo státní správy, nelze ho však přenášet na daňový subjekt.

Stěžovatel žalovanému opětovně vytýkal, že jako důkaz používá údaje zjištěné z telefonického hovoru s pracovníci společnosti ABB Energetické systémy, s. r. o., se kterou nikdo nepřišel do styku a kterou nikdo nezná, přičemž se k těmto skutečnostem stěžovatel nemohl vyjádřit, a tedy takový důkaz je pro rozpor s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu naprosto nepoužitelný. Proti stěžovateli jsou také používány jako důkazy útržky z výsledku svědků, se kterými nikdy nepřišel do styku, ani o nich nikdy neslyšel a u těchto výsledků nemohl být přítomen. Těmito manipulacemi finanční orgány obešly jeho právo klást svědkům otázky, i tyto důkazy byly tedy získány v rozporu s ustanoveními zákona.

Žalovaný navíc postupuje při používání a hodnocení důkazů podle názoru stěžovatele zcela svévolně, když důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele apriori odmítá s odkazem na § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, ačkoli stěžovatel veškeré důkazy prokazující jeho tvrzení v průběhu daňové kontroly předložil. Stěžovatel má naopak za to, že žalovaný v rozporu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele. Stěžovatel v této souvislosti připomněl, že Krajský soud v Brně již jednou rozsudkem ze dne 24. 2. 2004, č. j. 29 Ca 286/2002 - 32, předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci pro vady řízení zrušil a žalovanému vytkl, že nehodnotil důkazy jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti a že navíc nehodnotil značnou část důkazů svědčících ve prospěch stěžovatele. V novém rozhodnutí se žalovaný podle názoru stěžovatele dopustil stejných chyb, když hodnotí důkazy jen jednotlivě, některé s tímto případem naprosto nesouvisející a záměrně pomíjí zásadní důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele, jako jsou výdajové doklady v účetnictví nebo prohlášení Ing. Suraly.

Stěžovatel měl tedy za to, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle něhož jsou stěžovatelem předložené důkazy nedostatečné a nesouhlasil ani s tím, jak se krajský soud vypořádal s ostatními žalobními námitkami stěžovatele, a setrval tedy na výše uvedené argumentaci.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž odkázal na své dřívější vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se ztotožnil. Žalovaný opětovně zdůraznil, že podle jeho mínění stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by deklarované výdaje skutečně vynaložil na dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů, že by tedy faktury od dodavatelů GP Plast production, s. r. o. a P. S. byly reálně naplněny. Žalovaný se s předloženými důkazy jednoznačně vypořádal tak, že odůvodnil, který z důkazů osvědčil jako důkaz a který nikoliv. Žalovaný se rovněž plně ztotožnil s argumentací krajského soudu o přípustnosti použití důkazů spočívajících v úředním záznamech o výpovědích výše zmíněných osob. Žalovaný měl za to, že plně respektoval závěry Krajského soudu v Brně vyjádřené v jeho předchozím zrušovacím rozsudku, své rozhodnutí náležitě odůvodnil a vypořádal se se všemi námitkami (a rovněž důkazními prostředky) v odvolání uplatněnými.

Kasační stížnost je důvodná.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Kasační námitky se týkaly především způsobu, jakými finanční orgány vedly dokazování a o jaké důkazy opřely své závěry o sporných skutkových okolnostech. K těmto otázkám se vztahuje ustálená judikatura správních soudů (včetně Nejvyššího správního soudu) i Ústavního soudu, z níž jednoznačně vyplývá, že zásadu vyjádřenou v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, jsou finanční orgány povinny respektovat nejen v průběhu daňové kontroly, ale v kterékoli fázi daňového řízení, v němž je prováděno dokazování, přičemž je nepřípustné, aby finanční orgány toto právo daňového subjektu, které je součástí ústavně zaručených zásad spravedlivého procesu (čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod), jakýmkoli způsobem obcházely či oslabovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS). Tato základní pravidla podstatným způsobem omezují možnost použít v daňovém řízení v neprospěch daňového subjektu tzv. listinné důkazy zachycující výpovědi třetích osob, které ovšem nebyly správcem daně jakožto svědci řádně vyléchnuty.

Nejvyšší správní soud k této otázce ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS poznamenal: *„Je-li prováděn důkaz výslechem 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 nabrakování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.*

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 pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořizeny 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 pořizeny 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 výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

Uvedeným požadavkům, na nichž musí Nejvyšší správní soud trvat i v dané věci, finanční orgány nedostály. Předně, pokud jde o výše zmíněné záznamy o výpovědích Z. Hejče ať již v rámci jiného daňového řízení či v rámci trestního řízení, ale též o výpovědi dalšího z obchodních partnerů P. S. pana J. J. v trestním řízení, o níž se žalovaný rovněž opíral, jsou součástí pouze neveřejné části správních spisů - jak byly předloženy žalovaným - tedy stěžovatel k nim vůbec neměl přístup a nemohl se s těmito výpověďmi seznámit a vyjádřit se k nim, případně navrhnout další důkazy, které by tyto výpovědi vyvrátily či korigovaly. Za situace, kdy stěžovatel předkládal listinné důkazy, kterými prokazoval, že skutečně vynaložil zmíněné daňové náklady na dosažení svých zdanitelných příjmů, mohly záznamy o výpovědích těchto osob v jiných řízeních sloužit jako podněty pro finanční orgány k ověření věrohodnosti stěžovatelem předložených listinných důkazů, k tomuto ověření však nemohlo v tomto směru dojít jiným způsobem, než že by byly zmíněné osoby řádně vyslechnuty v daňovém řízení v této věci a stěžovateli tak dána možnost, aby se těchto výsledků zúčastnil, kladl těmto svědkům otázky a k jejich výpovědi se vyjádřil.

Tím spíše to platí o úředním záznamu o telefonickém rozhovoru správce daně se zaměstnankyní společnosti ABB Energetické systémy, s. r. o. paní D., který sice je součástí veřejné části správního spisu, u něhož je však třeba vzít v úvahu nejen to, že stěžovateli byla opět upřena možnost klást této osobě otázky, ale také, že jmenovaná zaměstnankyně nebyla při takovém rozhovoru vázána žádným procesním právním předpisem k tomu, aby vypovídala pravdivě a nic nezamlčela. Jestliže tato zaměstnankyně odmítla vypovídat jako svědek, a to dokonce z toho důvodu, jak uvádí správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že „se obává nepříjemností“, pak je třeba připomenout, že dle § 8 odst. 1 daňového řádu je každý povinen vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nesmí nic zamlčet, přičemž svědeckou výpověď lze odepřít toliko z důvodů uvedených v § 8 odst. 2 daňového řádu. Správce daně může svědkovi uložit, aby se dostavil k podání výpovědi. Tak měl také správce daně v daném případě učinit, jestliže hodlal prověřovat tvrzení stěžovatele a jím předložené důkazy. Pokud takto správce daně nepostupoval, je předmětný úřední záznam jakožto důkaz nepoužitelný a totéž platí za daných okolností též o záznamech o výpovědích dalších osob v jiných řízeních, které již byly zmiňovány.

Nelze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu o tom, že jde v těchto případech o přípustné listinné důkazy. Vzhledem k tomu, že finanční orgány při hodnocení skutkové stránky věci přikládaly takto získaným výpovědím uvedených osob značný význam, je

třeba mít za to, že jejich použitím jako důkazů bylo daňové řízení zatíženo podstatnou vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud měl žalobou napadené rozhodnutí pro uvedené vady řízení zrušit, příp. tyto vady odstranit tím, že by uvedené osoby sám při jednání za účasti stěžovatele vyslechl a doplnění dokazování pak zohlednil ve svém rozhodnutí, pokud však ani jedním z uvedených způsobů nepostupoval, je jeho rozhodnutí v rozporu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., resp. s § 78 odst. 1 s. ř. s. Námitka stěžovatele je tudíž důvodná.

Další okruh kasačních námitek se týkal způsobu, jakým žalovaný hodnotil důkazy, které měl v dané věci k dispozici, výsledků tohoto hodnocení, a také skutkových závěrů krajského soudu, který se s hodnocením žalovaného ztotožnil. I v této souvislosti je třeba dát stěžovateli za pravdu, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů vždy v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu, podle něhož při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.

Těmto zásadám skutečně neodpovídá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s některými důkazy předloženými stěžovatelem. Žalovaný se mylí, pokud uvádí, že dokladem o uhrazení peněžních prostředků dle vystavených faktur „nejdou a nemohou být příjmové pokladní doklady dodavatele, neboť tyto nejsou součástí Vašeho účetnictví a nelze jimi prokazovat hospodářské operace, neboť se dotýkají základu daně a daňové povinnosti zcela jiné účetní jednotky. Tyto doklady nejsou důkazem o faktickém naplnění předmětu smlouvy“. Příjmové doklady společnosti GP Plast production, s. r. o. společně s příslušnými výdajovými doklady stěžovatele jsou důkazy, které mohou podporovat stěžovatelovo tvrzení o tom, že vystavené faktury byly skutečně uhrazeny a finanční orgány je musí vzít při celkovém zhodnocení všech důkazů v úvahu.

Totéž platí o prohlášení Ing. Suraly, ekonomického ředitele společnosti Energzet, a. s., které stěžovatel předložil na podporu svého tvrzení, že ke zprostředkovatelské činnosti společnosti GP Plast production, s. r. o. skutečně došlo. Jde vlastně o listinný důkaz v mnoha ohledech srovnatelný s výše zmíněným záznamem o telefonickém rozhovoru, neboť v obou případech jde o písemné zachycení výpovědi třetí osoby, která

však nevypovídá v pozici svědka a není tedy vázána jeho zákonnými povinnostmi. Je tedy s podivem, že žalovaný na jedné straně záznam o telefonickém rozhovoru bez problémů akceptoval jako listinný důkaz a opíral o něj své rozhodnutí, zatímco prohlášení Ing. Suraly nepovažoval za důkaz, ale za pouhé tvrzení. Toto prohlášení je v daňovém řízení důkazem, který ovšem nemá stejnou vypovídací hodnotu jako případné svědectví Ing. Suraly. Zatímco však použití zmíněného záznamu o telefonickém hovoru jako důkazu znemožnilo stěžovateli prověřit takto zachycenou výpověď tím, že by byl přítomen výslechu dotčené osoby a kladl jí otázky, žalovaný měl v každém případě možnost Ing. Suralu vyslechnout jako svědka a jeho výpověď tak prověřit. Jestliže tak neučinil, nemůže jeho prohlášení bez dalšího vyloučit z úvah o skutkové stránce věci.

Pokud jde o úvahy žalovaného, jež se týkaly faktur vystavených druhým dodavatelem P. S., lze jim vyčíst nejen to, že se opírají o výpovědi, které, jak již bylo řečeno, stěžovatel nemohl prověřit, ale navíc žalovaný prozatím ani neprokázal procesně korektním způsobem přímou souvislost mezi výpověďmi těchto osob a skutečnostmi spornými v této věci. Žalovaný totiž v žalobou napadeném rozhodnutí tvrdí, že P. S. o zprostředkovatelské činnosti, resp. dodávkách armatur, které si u něj měl objednat stěžovatel, účtoval tak, že tyto činnosti místo něj vykonaly společnost DE-MIKO, spol. s r. o. a dále fyzické osoby J. R. a J. J. Jestliže však stěžovatel tato tvrzení rozporuje, je třeba, aby žalovaný založil do veřejné části spisu konkrétní důkazy, které by tato tvrzení podporovaly a k nimž by se opět stěžovatel mohl vyjádřit, nepostačí pouhý odkaz na sdělení dožádaného správce daně, že k takovým zjištěním dospěl. V daném případě jsou výňatky z účetnictví P. S. a kopie některých účetních dokladů přílohou odpovědi dožádaného správce daně (Finančního úřadu v Blansku), která je ovšem součástí pouze neveřejné části správního spisu.

Na druhou stranu žalovanému nelze vytýkat, že do svých úvah zahrnul i skutečnost, že stěžovatelem deklarovaný dodavatel společnost GP Plast production, s. r. o. je nekontaktní a nereaguje na výzvy správce daně. Tato skutečnost ovšem sama o sobě samozřejmě nevylučuje možnost prokázat, že k vynaložení deklarovaných daňových nákladů skutečně došlo.

Pokud jde o posouzení skutkových závěrů žalovaného i krajského soudu, nelze v této souvislosti opominout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jak vyplývá z § 31 odst. 9 a z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. I k těmto otázkám se jak Ústavní soud, tak Nejvyšší správní soud mnohokrát vyslovily. Lze ocitovat opět z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1572/2008 Sb. NSS: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správcovi daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – (...)*

zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

V daném případě stěžovatel předložil nejen příslušné účetní záznamy a účetní doklady, ale i další výše uvedené listinné důkazy, které jeho tvrzení o tom, že předmětné

výdaje skutečně vynaložil na dosažení zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů, podporují. To neznamena, že by se jednalo o nevyvratitelné důkazy, které by s konečnou platností prokazovaly rozhodné skutečnosti. V dané situaci však důkazní břemeno spočívalo na správci daně, potažmo žalovaném, jejichž povinností bylo, pokud tvrzení stěžovatele podepřená uvedenými listinnými důkazy zpochybňovali, aby své pochybnosti podepřeli důkazy. Finanční orgány sice tvrdily velmi závažné skutečnosti, jež by, pokud by je prokázaly, zásadním způsobem znevěrohodňovaly stěžovatelova tvrzení, opíraly se však z velké části o důkazy, které, jak již bylo vysvětleno, nebyly provedeny procesně korektním způsobem, jenž by respektoval práva stěžovatele, a nemohou být tedy na podporu tvrzení finančních orgánů použity. Za tohoto stavu věci nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť jím předložené toliko listinné důkazy jsou nedostatečné. Je pravdou, že stěžovatel sám nenavrhoval výslechy svědků, k takovému kroku by však byl nucen pouze ve chvíli, pokud by se správci daně podařilo jím předložené účetnictví a další listinné důkazy zásadním způsobem zpochybnit, k tomu však vlivem zmíněných procesních vad prozatím nedošlo. Byl to tedy správce daně, potažmo žalovaný, kdo prozatím neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Je pravdou, že v případě smluv o zprostředkování, u nichž může být obtížné ověřit, zda k fakturovanému plnění skutečně došlo, je třeba klást na daňový subjekt zvýšené nároky, pokud jde o prokazování jím tvrzených skutečností, ani to však nezabavuje správce daně povinností, které mu ukládá zákon.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vlivem zmíněných procesních vad prozatím nebylo možné dospět k jednoznačnému závěru o tom, zda stěžovatel prokázal vynaložení nákladů dle vystavených faktur na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Je věcí dalšího řízení, aby byly vytýkané vady odstraněny a po doplnění dokazování znovu řádným způsobem zhodnocena skutková stránka věci.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu