



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **RUDEX, spol. s r. o.**, se sídlem Záhřebská 25/244, Praha 2, zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 11. 2008, č. j. 7 Ca 173/2007 – 63,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 11. 2008, č. j. 7 Ca 173/2007 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 11. 2008, č. j. 7 Ca 173/2007 – 63, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19. 4. 2007, č. j. 6646/07-1300-200746, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 dne 31. 1. 2006, č. j. 10254/06/02513/8263, o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2005 v částce 79 850 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že není důvodná námitka, že žalobce splnil všechny zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet DPH. Důkazní prostředky předložené žalobcem totiž nedokládají přijetí zdanitelného plnění v konkrétním rozsahu od konkrétního plátce daně. Podle městského soudu není důvodné tvrzení žalobce, že to bylo finanční ředitelství, které neuneslo důkazní břemeno, když neprokázalo existence skutečností vyvracejících věrohodnost dokladů o uskutečněných zdanitelných plněních ve prospěch žalobce jeho dodavatelem. Předmětem řízení totiž bylo prokázání, že žalobce od dodavatele zdanitelné plnění v rozsahu a předmětu podle účetních dokladů skutečně přijal. Finanční ředitelství v rozhodnutí uzavřelo, že MUDr. H. plnění ve prospěch žalobce popřel, daň neodvedl, nepředložil ani

své účetnictví. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce zbožím disponoval. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH není neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, nýbrž pochybnosti správce daně o tom, že žalobce skutečně přijal dodávky zboží od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Finanční orgány přitom při svých pochybnostech vycházely zejména ze skutečnosti, že dodavatel neprokázal přijetí a uskutečnění plnění tak, jak je deklarováno na vystavených dokladech. Žalobce prokazoval přijetí zdanitelného plnění fakturou FDT0500001 a kupní smlouvou č. 2005/1 uzavřenou dne 22. 2. 2005 mezi žalobcem a MUDr. M. H. Současně měl jako svědek ve prospěch žalobce vypovídat ing. J.. Tyto důkazní prostředky však nemohou obstát vedle skutečnosti, že dodavatel poskytnutí zdanitelného plnění výslovně popřel. Navíc na jeho straně neexistuje jiná objektivně zjiitelná skutečnost, která by o dodání zboží svědčila. Zásadním způsobem tak došlo ke zpochybnění skutečností uváděných žalobcem v daňových dokladech. Pouze obstarání jiných důkazních prostředků schopných objektivně prokázat poskytnutí plnění dodavatelem uvedeným na daňových dokladech mohlo znamenat unesení důkazního břemene žalobcem. Pokud takové důkazy nebyl schopen obstarat, znamená to pro něj neunesení důkazního břemene, a tedy nutně nepřiznání nároku na odpočet daně. K výpovědím žalobcem navržených svědků (pracovníků exekutorského úřadu) městský soud uvedl, že nemohli poskytnout svědectví, že dodavatelem zboží v předmětu a rozsahu kupní smlouvy byl MUDr. H., protože nemohli mít povědomí o smluvním vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Městský soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobce o nesprávnosti osvědčení tvrzení MUDr. H. jako důkazu. Výpověď dodavatele žalobce byla nesporně získána v daňovém řízení, neboť byla poskytnuta Policií České republiky v rámci výzvy o poskytnutí součinnosti. Finanční ředitelství pak k této výpovědi přihlédlo v souladu s ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud se neztotožnil ani s námitkou, že správce daně měl povinnost předvést svědka v případě, kdy se k výpovědi nedostavuje. Jelikož důkazní povinnost stíhá zásadně žalobce a k přechodu důkazní povinnosti nedošlo, přitom důkaz svědeckou výpovědí dodavatele byl navrhován právě žalobcem, bylo výlučně na něm, aby takový procesní postup, tj. předvedení svědka, navrhl. V případě, že by žalobce takový postup navrhl, musel by se s ním správce daně vypořádat. Pokud však zůstal nečinný, nebylo důvodu svědka nechat předvést. Poukaz žalobce na rozsudky Evropského soudního dvora o tzv. podvodných daňových řetězcích nelze podle městského soudu na daný případ jednoznačně vztáhnout, neboť se o řetězec podvodných plnění nejednalo. Plnění dodavatele žalobci vychází z úplně jiného skutkového stavu.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel označil za jediný „sporný bod“ to, zda unesl důkazní břemeno o tom, že obchodní případ (zdanitelné plnění mezi účastníky) nastal, a pokud ano, tak za jakých okolností. Předmětný obchodní případ se vymyká běžné obchodní praxi a jako takový se také stal ojedinělým ve způsobu, a zejména možnostech, dokazování. Zvláštní byl jednak tím, že se dodavatel dostal pod tlak hrozícího trestního stíhání, byl v pozici exekutovaného subjektu, zboží prodal stěžovateli a úhrada byla proti jeho očekávání provedena započtením na pohledávku, kterou stěžovatel získal od jiného věřitele, a v neposlední řadě množstvím zboží, které bylo předmětem obchodu. Stěžovatel se v průběhu celého řízení snažil aktivně spolupracovat se správcem daně a předložil všechny důkazy, které měl k

dispozici a které by u standardního obchodu zřejmě k prokázání plnění postačovaly. Když pochybnosti správce daně přetrvávaly, navrhl výslech svědků, o kterých je přesvědčen, že mají, resp. mohou mít, povědomí o okolnostech obchodu a mohou mít v držení i důležité listiny. Správci daně přistoupili ke svým povinnostem (zjištění skutkového stavu věci, provedení řádného dokazování a hodnocení důkazů) zcela formálně a v důsledku tohoto nezákonného postupu vydali nezákonná rozhodnutí. Městský soud pak tento nezákonný postup toleroval a přesto, že stěžovatel tuto vadu řízení důvodně vytýkal, napadené rozhodnutí nezrušil. Městský soud také nesprávně posoudil věrohodnost výpovědi dodavatele před orgány Policie České republiky a použití takové výpovědi v daňovém řízení, nadbytečnost výpovědí navržených svědků a důkazní nouzi stěžovatele ve vztahu k možnostem a oprávnění správců daně. Dodavatel byl účastníkem obchodu, z výpovědi svědků vyplývá, že byl v objektu skladů v den uzavření kupní smlouvy a nikterak nezpochybnil uzavíraný obchod a že podepsal kupní smlouvu s přílohami. Je nesporné, že dodavatel měl věřitele, který postoupil svoji pohledávku stěžovateli, a vzhledem k tomu, v jaké byl situaci, lze dovodit, že očekával finanční plnění. Správci daně v řízení použili část jeho výpovědi před orgány Policie České republiky, kterou učinil v době, kdy si byl zcela zřejmě vědom toho, že kdyby přiznal, že obchod uzavřel, způsobil by si trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně, protože daň z tohoto obchodu sám nepřiznal. Stěžovatel nemá oprávnění k donucení třetí osoby k účasti na řízení, a tak navrhoval opakovaně důkaz výsledkem dodavatele. Správce daně však nevyužil své pravomoci a zcela účelově osvědčil „výpověď“ dodavatele v jiném řízení, před jiným orgánem a v jiné věci za věrohodný důkaz. Městský soud se k tomuto právnímu hodnocení přiklonil a podpořil finanční ředitelství v nezákonné argumentaci. Stěžovatel navrhl provedení důkazů výpověďmi svědků, ale správci daně důkazy neprovedli a zdůvodnili to tím, že vlastně nemohou nic prokázat a že nebyli účastníky obchodního případu. Nevypořádali se s tím, že charakter tohoto netypického případu vyžaduje využití všech dostupných způsobů zjištění skutkového stavu a že se navíc u navržených svědků jedná o zcela zjevně odborně zdatné osoby (správce podniku, vykonavatelé, ostraha skladů). K těmto závěrům se městský soud přiklonil. Správci daně uzavřeli svá řízení lakonicky konstatováním, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno přesto, že v řízení předložil všechny důkazy, které měl k předmětnému obchodu k dispozici. Když ani tyto nestačily, navrhl výslech konkrétních osob ke konkrétním skutečnostem. Provedení výslechu těchto osob bylo reálné, neboť s jejich předvoláním nebyly spojeny žádné překážky. Jediným, kdo dal evidentně najevo nezájem o účast v daňovém řízení, byl dodavatel, ale toho se žádný ze správců daně ani nepokusil zákonnými prostředky přimět k účasti na řízení. Stěžovatel tedy své povinnosti navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení plně dostal. Pokud nastala situace neprokázání některých okolností nebo skutečností, pak se tak stalo v důsledku nezákonného postupu správce daně a předčasného vydání rozhodnutí bez provedení řádného dokazování. Městský soud tedy nesprávně posoudil vztah splnění důkazní povinnosti a unesení důkazního břemene, právní otázku hodnocení důkazů a úplnosti dokazování. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že z důvodu existence pochybností, v nichž byl správce daně utvrzován skutečnostmi uvedenými k MUDr. H. v odpovědi dožádaného Finančního úřadu Brno 1, byl stěžovatel vyzván v souladu s ust. § 31 odst. 9 a § 43 zákona o správě daní a poplatků, aby prokázal přijetí předmětného

zdanitelného plnění od MUDr. H. předložením jakýchkoliv jiných důkazních prostředků než předmětné kupní smlouvy. Stěžovatel však důkazní břemeno neunesl, když nepředložil takové relevantní důkazní prostředky, které by pochybnost správce daně vyvrátily. Finanční ředitelství podotklo, že správci daně nepříslušelo zabývat se skutečným stavem věci tak, jak vyplývá z rozporů v tvrzeních smluvních stran ve smyslu, aby jej vyšetřoval. V souladu se zákonem o správě daní a poplatků byl správce daně vycházející z tvrzení stěžovatele v daňovém řízení, deklarovaném v přiznání k DPH, povinen zabývat se otázkou, zda se předmětné plnění fakticky uskutečnilo právě tak, jak je prezentováno po formální stránce předmětnou smlouvou, a zda s přihlédnutím ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, byly splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Proto tvrzenou skutečnost, že stěžovatel k uvedenému dni přijal plnění od MUDr. H. v rozsahu a předmětu podle kupní smlouvy, ověřoval i vlastním poměrně rozsáhlým šetřením, při němž byly provedeny svědecké výpovědi a shromážděny listinné důkazní prostředky vztahující se k předmětnému plnění, s jejichž existencí a hodnocením byl stěžovatel seznámen. Skutečnost, že při hodnocení důkazních prostředků dospěl správce daně k tomu, že je nelze osvědčit za důkazy umožňující uznat stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně, však není dokladem o formálním, a tedy nezákonném, postupu správce daně. Tíha důkazního břemene spočívala na stěžovateli. K přenosu důkazního břemene na správce daně nedošlo a ten rovněž nemá za povinnost vyhledávat místo stěžovatele důkazní prostředky v jeho prospěch. MUDr. H. byl v průběhu daňového řízení dvakrát bezvýsledně předvolán k podání svědecké výpovědi. Vzhledem ke zvláštním okolnostem spojeným s úhradou deklarovaného obchodu bylo podle finančního ředitelství především v zájmu stěžovatele, aby MUDr. H. poskytl svědeckou výpověď. O tom, proč tak MUDr. H. neučinil, nehodlá finanční ředitelství spekulovat. K vyjádření MUDr. H. k podstatným skutečnostem vztahujícím se bezprostředně k předmětnému plnění učiněným před orgány Policie České republiky, byl správce daně povinen přihlížet. Jednalo se totiž o důkazní prostředky získané vlastním šetřením ve smyslu ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že vyjádření MUDr. H. zpochybňují tvrzení stěžovatele o přijetí předmětného zboží i předmětnou kupní smlouvu jako daňový doklad, však automaticky nečiní tato vyjádření nevěrohodnými. Ani to, že předmětné listinné podklady byly získány v daňovém řízení od Policie České republiky je ještě nečiní nezákonnými. K tvrzení stěžovatele, že z výpovědí svědků údajně vyplývá, že MUDr. H. byl v objektu skladu v den uzavření předmětné kupní smlouvy, že nijak nepochybnil uzavřený obchod a že podepsal kupní smlouvu s přílohami, finanční ředitelství uvedlo, že pouze v jediné svědecké výpovědi, a to jednatele stěžovatele, je uvedeno, že byl osobně přítomen při tom, když MUDr. H. podepsal předmětnou kupní smlouvu. K podpisu mělo dojít ve Vyškově v hotelové restauraci naproti skladu. Jednatel stěžovatele sice také uvedl, že u podpisu smlouvy byli přítomni i dva muži z exekutorského úřadu, neuvedl však kteří. Finanční ředitelství nesdílí názor stěžovatele, že byl při dokazování poškozen tím, že nebyly jako svědci vyslechnuty všechny osoby jím navržené. Neprovedení svědeckých výpovědí bylo dostatečně odůvodněno správcem daně i finančním ředitelstvím. Pokud bylo v návrhu důkazních prostředků jako důvod k provedení svědeckých výpovědí pracovníků exekutorského úřadu a exekutorem ustanoveného správce podniku MUDr. H. uvedeno, že tito mají poznatky o vztahu MUDr. H. k exekuovanému majetku, který byl stěžovateli prodán, o uplatnění práva jiné osoby k majetku MUDr. H. a o množství uskladněného zboží v prostorách dlužníka, jedná se podle finančního ředitelství o skutečnosti, jež nebyly předmětem daňového řízení stěžovatele. Navíc ze svědecké výpovědi soudního exekutora

JUDr. J. vyplývá, že soupis MUDr. H. skladovaných zásob zboží nebyl v exekučním řízení vůbec proveden. Navržení svědci jsou osobami mimo smluvní vztah deklarovaný předmětnou kupní smlouvou. Fyzická existence předmětného zboží nacházejícího se ve skladu nebyla v daňovém řízení zpochybněna a správce daně měl k dispozici informace o tom, jaké zboží, v jakém množství a sortimentu bylo uskladněno, a i o tom, že část skladovaného zboží nemusela být vlastnictvím MUDr. H.. Stěžovatel navrhl výslech svědků, kteří se však přímo uzavření či naplnění smluvního vztahu neúčastnili. K předmětné smlouvě se vztahuje seznam zboží, u kterého podle finančního ředitelství není zřejmé, zda jde o seznam konečný, neboť jeho úplnost není nijak vyznačena, například konečným součtem, podpisem vyhotovitele či jiným způsobem. Pokud jde o sortiment zboží, výpovědi osob, jež se k tomu vyjadřovaly, se různí. Z přeložených dokladů, svědeckých výpovědí a zjištění správce daně lze mít podle finančního ředitelství za prokázanou pouze fyzickou existenci zboží. V jakém množství a sortimentu měl toto zboží stěžovatel nakoupit, však jednoznačně zjištěno nebylo. Nebyl tak prokázán ani předmět a rozsah fakturovaného plnění. MUDr. H. neposkytl správci daně svou svědeckou výpověď, ale v podaných trestních oznámeních uskutečnění takového plnění pro stěžovatele popřel. Finanční ředitelství proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou týkající se nesprávného posouzení nadbytečnosti navržených důkazů, konkrétně výsledku správkyně podniku v exekučním řízení JUDr. Jany Gregorové, pracovníků exekutorského úřadu Z., N., M., E., pracovníka ostrahy J. Ž. a pronajímatel skladu J. M.. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí poukázalo na to, že správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 30. 3. 2007 uvedl, co jej vedlo k tomu, že neprovedl výslech navrhovaných svědků s tím, že i podle jeho názoru by tyto důkazy provedené v odvolacím řízení nevněsly do celé záležitosti nové skutečnosti, jednalo by se jen o potvrzení informací o skutečnostech v proběhlém exekučním řízení s povinnou osobou, které tito pracovníci nemohli nijak ovlivnit, případně zvrátit, a o těchto byl správce daně již zpraven. Městský soud pak vyslovil souhlas s právním názorem finančního ředitelství, neboť pracovníci exekutorského úřadu nemohli poskytnout svědectví, že dodavatelem zboží v předmětu a rozsahu kupní smlouvy byl MUDr. H., neboť nemohli mít povědomí o smluvním vztahu mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem.

Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených

důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval právní relevancí stěžovatelem navržených důkazů, tedy, zda byly nepodstatné, nezpůsobilé nebo nadbytečné v rámci dokazování před správními orgány a dospěl k závěru, že výslech pracovníků exekutorského úřadu a dalších svědků není nadbytečný, neboť skutečnost, že stěžovatel přijal dodávky zboží právě od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech, nebyla zatím v dosavadním řízení prokázána a má jednoznačně relevantní souvislost s předmětem řízení. Stěžovatel uváděl, že svědci mají přímé poznatky o vztahu MUDr. H. k exekuovanému majetku, který byl stěžovateli prodán, přímé poznatky o tom, zda k majetku MUDr. H. někdo uplatnil své právo, o množství uskladněného zboží v prostorách skladu a o dalších okolnostech případu. Proto nelze mít a priori za to, že navrhované důkazy nejsou způsobilé potvrdit tvrzenou skutečnost. Pokud městský soud uvedl, že pracovníci exekutorského úřadu nemohli poskytnout svědectví o tom, že dodavatelem zboží v předmětu a rozsahu kupní smlouvy byl MUDr. H., neboť nemohli mít povědomí o smluvním vztahu mezi ním a stěžovatelem, není zřejmé, z čeho tento závěr dovodil. Nelze předem hodnotit, zda určití svědci, o nichž je známo, že zřejmě byli přítomni událostem rozhodným pro posuzování určitého obchodního případu, mají o tomto případu povědomost, aniž by byli vyslechnuti. Nelze souhlasit ani s argumentací, že navržení svědci nebyli účastníky předmětné kupní smlouvy, a proto nemohou prokázat tvrzenou skutečnost. Tato argumentace by totiž zcela vyloučila dokazování v dané věci. V situaci, kdy MUDr. H. popřel uzavření kupní smlouvy a stěžovatel tvrdí opak, nelze trvat na tom, že skutečnost, že stěžovatel přijal dodávky zboží právě od MUDr. H., mohou prokázat jen účastníci daného vztahu, když je zřejmé, že tvrzení jsou navzájem rozporná. Je proto třeba zjistit, která z těchto dvou skutkových alternativ se opravdu stala, a to prostřednictvím dalších důkazů. Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože neprokázal svá tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že řádně a úplně zjistí skutkový stav. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže je ze všech okolností případu zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Správní orgán však nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž je vůbec provedl. Jestliže se navrhovaní svědci účastnili úkonů, které byly v souvislosti s předmětným zdanitelným plněním stěžovatelem a dodavatelem činěny, nelze dospět bez provedení těchto důkazů k závěru, že nemohli mít povědomí o smluvním vztahu mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. Podle výpovědi exekutorky JUDr. J. byli pracovníci exekutorského úřadu fyzicky ve skladu, kde bylo předmětné zboží ve Vyškově, osobně byl v areálu MUDr. H. a dále tam byli správkyňe, zástupce E-banky, která byla věřitelem MUDr. H. a Ing. V. J.. Z jejich výpovědí by rovněž bylo možné usuzovat i na věrohodnost tvrzení MUDr. H. v trestním oznámení před orgány Policie České republiky. Navíc jednatel stěžovatele ve správním řízení uváděl, že kupní smlouva byla podepsána okolo 20. 2. 2005 ve Vyškově v hotelové restauraci naproti skladu, že byl osobně přítomen při podpisu této smlouvy a že tam byli MUDr. H. a dva muži z exekutorského úřadu. Výslechem pracovníků exekutorského úřadu a dalších osob proto může být zjištěno, zda pracovníci exekutorského úřadu byli přítomni při uzavírání kupní

smlouvy či zda MUDr. H. vůbec jednal se stěžovatelem, zda bylo stěžovatelem prohlíženo zboží umístěné ve skladu, atd. Stěžovatel totiž může prokázat, že přijal dodávky zboží právě od MUDr. H. nejen na základě přímých důkazů, ale i na základě nepřímých důkazů, ovšem jen za předpokladu, že tyto tvoří ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu důkazů vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících, které v celku shodně a spolehlivě dokazují tvrzenou skutečnost nebo skutečnosti, jež jsou v takovém příčinném vztahu, že z nich lze dovodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. Nejvyšší správní soud také poukazuje na to, že neveřejná část spisu obsahuje sdělení o poskytnutí informací o průběhu odvolacího řízení ze dne 7. 3. 2007, v němž je uvedeno, že správce daně se rozhodl provést navržené svědecké výpovědi a z tohoto důvodu není možné dodržet lhůtu již prodlouženou do 31. 3. 2007. Je proto zřejmé, že následný názor správce daně o nadbytečnosti navržených důkazů není zcela konzistentní s tímto sdělením. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že námitka stěžovatele, že městský soud nesprávně posoudil otázku nadbytečnosti navržených důkazů, je důvodná. Nevyslechnutí stěžovatelem navržených svědků je zároveň vadou řízení spočívající v tom, že byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem a městský soud měl rozhodnutí správního orgánu pro tuto vadu zrušit. Stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. byl tak v tomto případě uplatněn důvodně.

Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem městského soudu, že nemá-li daňový subjekt důkazy, ať už není v jeho silách je obstarat nebo objektivně ani existovat nemohou, znamená to neunesení důkazního břemene. Podle Nejvyššího správního soudu správní orgány a soudy mohou klást na účastníka řízení jen rozumné, ve smyslu reálně splnitelné nároky při dokazování, přičemž rozumnost, resp. splnitelnost, požadavku se nutně odvíjí od konkrétní situace, která ovlivní nároky na druh a charakter jednotlivých důkazů (srov. nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). V daném případě správní orgány na stěžovatele nekladly reálně nesplnitelné nároky, ovšem nebylo provedeno řádné dokazování, jak je uvedeno ve vztahu k předcházející námitce.

Městský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku věrohodnosti výpovědi dodavatele před orgány Policie České republiky a její použití v daňovém řízení. K této otázce se vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS tak, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou být za splnění určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí. *„V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny 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 pořízeny 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 předešleny.*

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 pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl, že „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 výslechu 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 výslechu svědků a jejich nabazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.“

V daném případě sice správce daně na návrh stěžovatele předvolal MUDr. H., ovšem již nepožádal o jeho předvedení podle ust. § 29 zákona o správě daní a poplatků, a to ani poté, co se bez omluvy nedostavil ani po opakovaném předvolání. Jelikož správce daně neumožnil stěžovateli, aby byl přítomen výslechu svědka a mohl mu klást otázky, měl velice obezřetně posuzovat věrohodnost tvrzení MUDr. H. učiněného v trestním oznámení a v souladu s požadavky na hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) zohlednit vše, co vyšlo v daňovém řízení najevo. To se však nestalo, neboť správce daně z odpovědi Policie České republiky na výzvu k součinnosti třetích osob vytrhl pouze tvrzení MUDr. H., že nepodepsal předmětnou kupní smlouvu. V této odpovědi je ale i hodnocení věrohodnosti tvrzení MUDr. H., když je v ní uvedeno, že MUDr. H. hledal různé důvody, aby odvrátil pozornost a vyhnul se takto případným postihům, že je proti jeho osobě v současné době prováděno šetření i ze strany Policie České republiky, Městského ředitelství, SKPV OHK Brno, ale výsledek není znám. Rovněž je v ní uvedeno, že MUDr. H. podal trestní oznámení i pro odcizení účetnictví, přitom však při provádění šetření ve skladu bylo zjištěno, že údajně odcizené účetnictví bylo uloženo na několika místech v krabicích a majitel areálu potom nechal přenést krabice do jedné místnosti, kde byla dne 21. 4. 2006 pořízena jejich fotodokumentace. V odpovědi exekutorky JUDr. J. Policii České republiky je uvedeno, že se MUDr. H. pokoušel mařit výkon rozhodnutí převodem majetku, odpíráním předložení účetnictví či zatajováním skutečností. Z výše uvedeného je proto zřejmé, že správce daně v celkovém kontextu nepřihlédl dostatečně k obsahu najevo vyšlých skutečností a učinil skutkové závěry, aniž by si řádně ujasnil, jaké skutkové alternativy z provedených důkazů vůbec mohou vyplývat a která z nich se opravdu stala. Stěžovatel ve vyjádření k protokolu o ústním jednání ze dne 30. 3. 2007 uvedl, že odvoz části zboží MUDr. H. je předmětem trestního oznámení na MUDr. H. a že v případě pochybností správce daně je možné si tyto skutečnosti ověřit. To však správce daně neučinil. Správce daně tak zásadním způsobem porušil svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji ve smyslu ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Není případné tvrzení finančního ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti, že o tom, proč MUDr. H. před správcem daně nevypovídal a

zda tím důvodem skutečně bylo nebezpečí možného trestního stíhání pro trestný čin zkrácení daně, jak uvádí stěžovatel, nehodlá finanční ředitelství spekulovat. Správce daně při posuzování věrohodnosti tvrzení MUDr. H. v trestním oznámení musí hodnotit všechny okolnosti vyšlé najevo, tedy i to, co namítal stěžovatel, zda by si MUDr. H. mohl výpovědí způsobit trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně. Nejvyšší správní soud proto považuje za důvodnou námitku stěžovatele, že správci daně přistoupili ke svým povinnostem při zjištění skutkového stavu věci, provedení řádného dokazování a hodnocení důkazů formálně a nezákonně.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. července 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu