



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. P. K.**, zastoupený JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaničkova 1112/27, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 3743/12-1300-505196, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 271/2012 – 80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč k rukám JUDr. Luboše Hendrycha, advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Rozsudek krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 271/2012 – 80, vyhověl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobě, již se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2012, č. j. 3743/12-1300-505196, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 ze dne 28. 2. 2006, č. j. 48444/06/214911/6569, jímž byla žalobci daň z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období vyměřena ve výši 986 403 Kč tak, že se mění výše daně z této částky na 895 115 Kč.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku se krajský soud vypořádal s několika námitkami žalobce týkajícími se zejména problematiky prekluze, které shledal nedůvodnými. Důvodnou shledal až námitku žalobce, která napadala postup Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“), jež neprovedlo žalobcem navrhované důkazy a řádně se nevypořádalo s tímto odmítnutím důkazních prostředků v písemném odůvodnění. K tomuto postupu došlo na podkladě zrušeného rozhodnutí původního žalovaného, které bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 15 Af 49/2011 – 89. Jedním z důvodů zrušení rozhodnutí byl nesprávný postup původního žalovaného, jenž žalobci neumožnil, aby se před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s hodnocením důkazů v odvolacím řízení a se závěry, ke kterým odvolací orgán dospěl. Původní žalovaný po zrušení rozhodnutí realizoval tuto povinnost výzvou ze dne 8. 12. 2011, č. j. 11487/11-1300-505196. Na tuto výzvu žalobce reagoval a navrhl provedení nové svědecké výpovědi již dříve vyslechnutého svědka. Původní žalovaný provedení tohoto důkazu odmítl s odůvodněním, že svědek byl již jednou vyslechnut a pro hodnocení předmětné záležitosti není nutné provádět opětovný výslech, protože odvolací orgán má dostatek podkladů pro rozhodnutí. S tímto odůvodněním se krajský soud neztotožnil, neboť opětovné vyslechnutí svědka mělo prokázat nové skutečnosti. Soud konstatoval, že v souladu s ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), leží důkazní břemeno na bedrech daňového subjektu. Navrhované důkazy však provádí daňové orgány. Pokud správce daně některý navržený důkaz neprovede, je třeba trvat na tom, že musí svůj postup řádně odůvodnit. V posuzovaném případě původní žalovaný svůj postup odůvodnil pouhým poukazem na skutečnost, že svědek by již jednou vyslechnut. Původní žalovaný zcela pominul skutečnost, že v původním výslechu nemohl být předmětný svědek vyslechnut ve vztahu k novým tvrzením žalobce. V tomto směru posuzované řízení původní žalovaný zatížil vadou, a proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatel namítá, že původní žalovaný se v rozhodnutí o odvolání řádně vypořádal s návrhem žalobce na provedení opakovaného výslechu svědka. Stěžovatel uvádí, že předmětem sporu v posuzovaném řízení bylo to, zda žalobce prokázal, že mu v souvislosti se zprostředkovatelskou činností obchodní společnosti NUMERO CZ s. r. o. vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Z rozhodnutí o odvolání je patrné, že původní žalovaný dospěl k závěru, že žalobce prokázal uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 73 288 Kč. Ohledně ostatních žalobcem deklarovaných smluv původní žalovaný konstatoval, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by tyto smlouvy byly uzavřeny na základě zprostředkovatelské činnosti jiné osoby. Původní žalovaný rovněž přihlédl ke skutečnosti, že nabídky zboží odběratelům byly v případě velké části následně uzavřených smluv učiněny ještě před uzavřením smlouvy o zprostředkování mezi žalobcem a obchodní společností NUMERO CZ s. r. o., některé nabídky byly učiněny dokonce před samotným vznikem obchodní společnosti.

pokračování

[5] Stěžovatel dále uvádí, že původní žalovaný neprovedení důkazu skutečně odůvodnil tím, že svědek byl již jednou vyslechnut, zároveň však uvedl, že opětovné provedení výslechu by bylo nadbytečné, neboť k posouzení věci je dostatek důkazních prostředků. V souladu s usnesením Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, je nadbytečnost a bezvýznamnost navržených důkazních prostředků ve vztahu k řízení, v němž jsou tvrzené skutečnosti již spolehlivě ověřeny či vyvráceny, důvodem pro odmítnutí provedení navrženého důkazu. Stěžovatel dále upozorňuje na skutečnost, že žalobce s novým tvrzením, kdo pro něj fakticky vykonával zprostředkovatelskou činnost, přišel až po více než osmi letech od zahájení daňové kontroly. Tomuto tvrzení nelze proto přiřkládát mnoho věrohodnosti. Stěžovatel souhlasí, že faktický výkon zprostředkovatelské činnosti fyzickou osobou je skutečnost, která by měla význam pro posouzení oprávněnosti žalobcem nárokováného odpočtu daně z přidané hodnoty. Nicméně žalobce od počátku tvrdil, že předmětnou zprostředkovatelskou činnost pro něj vykonávala obchodní společnost NUMERO CZ s. r. o., a nikoliv fyzická osoba.

[6] Stěžovatel na závěr odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, který se zabýval rozsahem provádění důkazů před správním soudem, pokud tyto důkazy nebyly uplatněny již před finančním orgánem v daňovém řízení. Stěžovatel uvádí, že závěry tohoto rozsudku by měly být přiměřeně vztaheny i na daňové řízení, a to zejména v pasáži týkající se možnosti zamezení zjevným obstrukcím a prodlužování řízení.

[7] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, které považuje za věcně správné. Dále uvedl, že nesouhlasí s názorem stěžovatele, že přišel s novým tvrzením až po více jak osmi letech od zahájení daňové kontroly. Žalobce poukazuje na skutečnost, že jeho návrh na provedení nového důkazního prostředku byl uplatněn poté, co se seznámil s písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ vydanou původním žalovaným v prosinci 2011. Na základě tohoto seznámení využil svého práva a navrhl další důkazní prostředky. Žalobce je přesvědčen, že tento postup nelze považovat za obstrukční, když pouze využil svého práva podle ustanovení daňového řádu. Žalobce dále upozorňuje na stěžovatelem zkreslenou interpretaci výslechu svědka, podle které z výslechu neplynulo, že by svědek prováděl zprostředkovatelskou činnost pro daňový subjekt ještě před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a obchodní společností NUMERO CZ s. r. o. Žalobce je naopak přesvědčen, že z výslechu dostatečně vyplynulo, jak probíhala činnost svědka v rámci zprostředkování smluv, kde získával potřebné informace, které byly následně předmětem činnosti, a že tuto činnost svědek vykonával vždy osobně jako fyzická osoba samostatně výdělečně činná nebo jako jednatel společnosti NUMERO CZ s. r. o. Správce daně tyto skutečnosti nezpochybnil a výslech svědka směřoval jiným směrem. Žalobce v této souvislosti upozorňuje, že nikdy nenavrhoval provedení opakovaných svědeckých výpovědí, ale pouze provedení nových svědeckých výpovědí prokazujících existenci skutečností a vyvracejících pochybnosti správce daně. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Předně je třeba zdůraznit, že dle § 111 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět*. V odvolacím řízení se tak neuplatní zásada koncentrace řízení. Odvolatel může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je naopak vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty (srov. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s.). Žalobce byl tudíž oprávněn uvádět nová tvrzení a předkládat nové důkazy kdykoli během odvolacího řízení.

[11] Námitka stěžovatele, kterou napadá věrohodnost nových tvrzení žalobce proto, že byla uplatněna až po osmi letech od zahájení daňové kontroly, není opodstatněná. Žalobce pouze využil svého zákonného práva tvrdit nové skutečnosti na podkladě závěrů, které se dozvěděl od stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel nedal žalobci prostor k vyjádření a jeho právo mohlo být realizováno až poté, co bylo rozhodnutí č. j. 16778/07-1100-500331 zrušeno krajským soudem, nemůže být přičítána k tíži žalobce. Rovněž nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že by na daňové řízení měly být vztaženy závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Provedení nových důkazů v rámci soudního přezkumu má dle citovaného rozsudku svá omezení, která plynou z důkazního břemene na straně žalobce v daňovém řízení. Nicméně tato omezení nelze z podstaty věci aplikovat na řízení před správním orgánem, neboť právě zde má žalobce plnit povinnost prokazovat svá tvrzení.

[12] Předmětem nyní posuzovaného sporu je, zda měl stěžovatel povinnost provést důkazy navržené žalobcem v podání ze dne 22. 2. 2012 v reakci na závěry stěžovatele, se kterými byl dle pokynu krajského soudu dodatečně seznámen přípisem ze dne 19. 1. 2012. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu je *„regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci“* (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Neprovedení důkazu je nicméně v každém případě třeba řádně odůvodnit (nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

pokračování

[13] Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v podání ze dne 22. 2. 2012 uvedl, že „[f]irma Ing. P. K. zahájila spolupráci na zprostředkování obchodních případů s paní V. již v roce 2001 na základě Dohody o spolupráci při přípravě obchodních případů. Vzhledem k tomu, že v roce 2001 probíhaly pouze přípravné práce na získávání dalších obchodních zakázek a žádný obchodní případ nebyl dokončen, nebyly v roce 2001 firmou Ing. P. K. vypláceny žádné provize vyplývající z citované dohody o spolupráci ... Na základě dohody obou smluvních stran pak měla přejít práva na fakturaci provizní činnosti ze strany fyzické osoby paní V. na nově zakládanou společnost NUMERO CZ s. r. o., jejímž jediným vlastníkem byla právě paní V.“ Dále žalobce v podání upřesnil, že se jednalo o „ústní dohodu o způsobu vyplacení provizí v návaznosti na skutečně realizované obchody dle kupních smluv uzavřených již za existence smlouvy o zprostředkování, která je předmětem této kauzy“ (viz Odpověď na výzvu ze dne 22. 2. 2012, poř. č. 12 spisu odvolacího správního orgánu). V rozporu s tvrzením stěžovatele nešlo o pouhé prokázání toho, že existovala dohoda o převodu práva na fakturaci, nýbrž především o uvedení nové skutečnosti, a to, že paní V. vykonávala na základě ústní dohody pro žalobce před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy ze dne 12. 2. 2002 zprostředkovatelskou činnost jako fyzická osoba, přičemž vzniklé právo na provizi bylo převedeno na společnost NUMERO CZ s. r. o. rovněž ústním ujednáním. K prokázání těchto skutečností žalobce navrhl opětovné vyslechnutí žalobce a paní V.

[14] Vzhledem k tomu, že stěžovatel své závěry týkající se neuznání provize vyplacené společnosti NUMERO CZ s. r. o. jako oprávněně uplatněného výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů založil mimo jiné i na zjištění, že řada nabídek vůči potenciálním klientům byla žalobcem učiněna před uzavřením smlouvy o zprostředkování mezi žalobcem a společností NUMERO CZ s. r. o. či dokonce před vznikem této společnosti, jsou tyto nově uvedené skutečnosti a navrhované důkazy nanejvýš podstatné. Původní výslech paní V. a žalobce byl prováděn za účelem prokázání dříve uvedených žalobcových tvrzení, což se odrazilo ve formulaci jednotlivých otázek položených svědkovi. Nová tvrzení dříve provedený výslech nepotvrzuje ani nevyvrací, neboť patřičné otázky dosud svědkovi položeny nebyly. Postup stěžovatele způsobil, že žalobci sice bylo na podkladě rozhodnutí krajského soudu umožněno uvést nová tvrzení, ale již mu nebylo umožněno tato tvrzení prokázat, neboť správnímu orgánu postačily dřívější důkazy, které ale směřovaly k prokázání odlišných tvrzených skutečností. Odůvodnění, že nové výsledky provedeny nebyly, neboť „zmíněné osoby již vyslechnuty v daňovém řízení byly a pro hodnocení předmětné záležitosti není nutné provádět opětovné výsledky již vyslechnutých osob. Jak odvolací orgán, tak i soud měl pro posouzení dané věci dostatek důkazních prostředků, a bylo možné provést jejich konkrétní vyhodnocení, což je patrné z jiné části odůvodnění tohoto rozhodnutí“ (viz napadené rozhodnutí, str. 20), není, jak správně uvedl krajský soud, dostačující k odmítnutí navrženého důkazu.

[15] Stěžovatel neprovedením navrhovaných důkazů zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto bylo zcela na místě, že krajský soud napadené rozhodnutí zrušil postupem dle § 76 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však napadený rozsudek musí částečně korigovat v tom, že zásadní vadou v nyní posuzované věci nebylo neodůvodnění neprovedení důkazu, nýbrž samotné odmítnutí důkaz provést. Stěžovatel neprovedení důkazu odůvodnil, při posuzování navrženého důkazu nicméně vůbec nezohlednil, že daňový subjekt poté, co mu bylo umožněno seznámit se se závěry

stěžovatele o tvrzených skutečnostech a provedených důkazech, využil svého zákonného práva na tyto závěry reagovat novými tvrzeními. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na bedrech žalobce, je nanejvýš důležité, aby mu bylo ze strany správních orgánů umožněno splnit svou povinnost prokázat předložená tvrzení. Z hlediska efektivní a v zásadách právního státu ukotvené správy daní je žádoucí, aby správní orgán věnoval své úsilí řádnému vyhodnocení věrohodnosti předložených tvrzení a důkazů namísto složitého odůvodňování jejich neprovedení.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[17] Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele, a proto rozhodl o přiznání náhrady nákladů řízení žalobci. V řízení o kasační stížnosti vznikly žalobci náklady řízení v podobě odměny zástupce.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení.

[19] Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) 3100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)], náhrada hotových výdajů činí 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. odměna zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3400 Kč, tj. 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 4114 Kč.

[20] Procesně neúspěšnému stěžovateli tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit úspěšnému žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 4114 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 21. července 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

