



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Aleše Sabola, v právní věci žalobkyně: **ADEN LP s. r. o.**, se sídlem Jeseník nad Odrou 28, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, čj. 5325/16/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 2. 2018, čj. 22 Af 76/2016-41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 2. 2018, čj. 22 Af 76/2016-41, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 577 600 Kč, spolu s penále ve výši 115 520 Kč. Žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání uplatnila snížení základu daně z příjmu o částku 14 040 000 Kč, jež měla být dobropisována obchodnímu partnerovi, slovenské společnosti SPEDCOM s. r. o. (dále jen „SPEDCOM“). Důvodem měla být chybná fakturace společnosti SPEDCOM za dodané zboží žalobkyní v částce 15 600 000 Kč, zatímco správně měla být fakturováno žalobkyní pouze 1 560 000 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) shledal důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že většina žalobních námitek je nedůvodná. Přisvědčil však žalobní námitce, že jednatel žalobkyně Pavel Žemla měl být v daňovém řízení vyslechnut jako svědek k okolnostem týkajících se společnosti SPEDCOM, neboť jde o osobu odlišnou od žalobkyně. Tím, že takto vyslechnut nebyl, zatížil žalovaný řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Uvedl, že Pavel Žemla byl v rozhodném období jednatelem a společníkem jak žalobkyně, tak jejího obchodního partnera společnosti SPEDCOM. Pavel Žemla nemohl být vyslechnut jako svědek, neboť svědek může vypovídat pouze o důležitých okolnostech při správě daní týkající se jiných osob. Jestliže fyzická osoba jako statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu, nemůže současně vystupovat jako svědek v pozici odlišné od daňového subjektu. Stěžovatel s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003-99, ze dne 5. 8. 2010, čj. 9 Afs 8/2010-156, a ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23) uvedl, že je-li fyzická osoba jednatelem účastníka daňového řízení a současně jednatelem jeho obchodního partnera, zakládá to překážku pro její vyslechnutí jako svědka, i pokud jde o okolnosti týkající se spolupráce těchto právnických osob. Pavel Žemla mohl rozhodné skutečnosti uvádět kdykoli v rámci daňového řízení prostřednictvím písemných podání či na ústním jednání. Účastníku řízení nebylo jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Správce daně ani stěžovatel nebyli oprávněni provést důkaz svědeckou výpovědí jednatele účastníka daňového řízení. Krajský soud posoudil právní otázku nesprávně, a proto závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalobkyně se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[7] V nyní posuzované věci byla tatáž osoba, Pavel Žemla, jak statutárním orgánem daňového subjektu, tak statutárním orgánem odlišné právnické osoby od daňového subjektu. Je tedy otázkou (a nyní sporné), zda tatáž fyzická osoba může v daňovém řízení

pokračování

vystupovat jak za daňový subjekt, tak v postavení svědka. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval (srov. např. rozsudek sp. zn. 7 Afs 15/2003, rozsudek ze dne 27. 11. 2013, čj. 8 Afs 29/2013-44 nebo rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23), přičemž právní závěry tam uvedené, jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Protože soud neshledává žádný důvod se od závěrů tam uvedených odchýlit, bude z nich vycházet i v nyní posuzované věci.

[8] Podle § 96 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) platí, *že každá osoba je povinná vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*

[9] Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného. Pro podrobnější úpravu postavení svědka lze odkázat na předpisy občanského práva procesního. Ustanovení § 126a ve spojení s § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka. K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S ohledem na § 64 s. ř. s. (nestanoví-li s. ř. s. jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení prvé a třetí části občanského soudního řádu) se ustanovení o. s. ř. o postavení svědka uplatňují i v soudním řízení správním.

[10] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2003 vyplývá, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné, přičemž mohou nastat situace, kdy fyzické osobě teoreticky svědčí jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. *„Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“* Nejvyšší správní soud podotýká, že byť se závěr týkal § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu je na nyní posuzovanou věc zcela přílehlavý.

[11] V jiné věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani fyzickou osobu, jež byla v rozhodné době jednatelem žalobkyně a zároveň jednatelem jejího obchodního partnera, není možno vyslechnout jako svědka (srov. sp. zn. 8 Afs 29/2013). Pokud ke svědecké

výpovědi účastníka řízení přesto dojde (např. chybným postupem správního orgánu), nezpůsobuje to samo o sobě bez dalšího nezákonnost porízené výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Z rozsudku však vyplývá, že výpověď shora uvedené fyzické osoby má být hodnocena pouze jako výpověď účastníka řízení.

[12] S těmito závěry koresponduje rozsudek sp. zn. 3 Afs 45/2017, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k obdobnému závěru. *„Okolnost, že ve stěžovatelské případě se v rozhodné době v osobě pana T. J. spojovalo oprávnění jednat za daňový subjekt i za jeho dodavatele, vylučuje, aby skutečnosti, jež by byly obsahem výpovědi této osoby, byly považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. Nelze připustit, aby tatáž osoba vypovídala o týchž skutečnostech nastalých v určitém okamžiku jak v pozici účastníka řízení, tak v postavení svědka.“*

[13] Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit závěru krajského soudu, jež dospěl k závěru, že Pavel Žemla může být svědkem ohledně skutečností týkajících se jiné osoby než žalobkyně. Jestliže byl Pavel Žemla jako jednatel žalobkyně v pozici účastníka řízení, nepřislušelo mu již postavení svědka a nemohl být ani jako svědek vyslýchán.

[14] Pouze nad rámec Nejvyšší správní soud uvádí, že vadou řízení by bylo, pokud by Pavlu Žemlovi nebylo umožněno uplatnit jeho práva a povinnosti, zejména pokud by nedostal možnost k věci uvést všechno, co ví a nemohl se vyjádřit k okolnostem týkajících se žalobkyně či jejích obchodních partnerů v rámci vedené daňové kontroly. Ze správního spisu však není zřejmé, že by bylo Pavlu Žemlovi jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků. Naopak Pavel Žemla k jednotlivým zjištěním správce daně jménem žalobkyně i v zastoupení prostřednictvím účetní a daňové kanceláře společnosti MPAC s.r.o. předkládal vyjádření, v nichž mohl (a také tak činil) sdělit veškeré skutečnosti, jež mu byly k daňové povinnosti žalobkyně známy. Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu (byť jiné právní síly než svědecká výpověď, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010-101), nelze než uzavřít, že jednatel žalobkyně měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl, přičemž bylo povinností daňových orgánů zvážit relevanci těchto tvrzení v procesu zjišťování skutkového stavu věci.

[15] Nejvyšší správní soud proto shledal námitku stěžovatele důvodnou a dospěl k závěru, že neprovedením výslechu Pavla Žemly jako svědka nemohlo dojít k vadě řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci.

IV. Závěr

[16] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. ledna 2020

Petr Mikeš
předseda senátu