

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. J. K.**, zastoupeného Mgr. Bronislavem Šerákem, advokátem se sídlem Na Bělidle 2/830, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Ca 282/2006 - 34,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Ca 282/2006 - 34, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce uzavřel dne 2. 1. 2001 s paní Z. J. zprostředkovatelskou smlouvu, jejímž předmětem byl závazek paní J. vykonávat ve prospěch žalobce zprostředkovatelskou činnost, a to „*zprostředkování, návrhy smluv, cenové odhady – bez rozpočtů, zajišťování HS na stavbách RD Nebřich, dodávkách pro ZOO Praha a IPS Praha*“. Dodatky ze dne 25. 1. 2001 a ze dne 1. 5. 2001 byl předmět smlouvy doplněn o stavby „*DUMA, spol. s r.o., SPOLSTAV, spol. s r.o., SaK Brandýs nad Labem a Stonex Praha*“. Odměna za zprostředkovatelskou činnost byla dohodnuta ve výši „*2 % až 5 % z hodnoty jednotlivých cen na uzavřených smlouvách*“. Na základě smlouvy vystavila paní J. daňové doklady - faktury za zprostředkování stavebních prací č. 09/02 ze dne 10. 12. 2002, č. 10/02 ze dne 10. 12. 2002, č. 11/02 ze dne 10. 12. 2002, č. 12/02 ze dne 10. 12. 2002 a č. 13/02 ze dne 10. 12. 2002. Žalobce následně uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2002 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u shora uvedených faktur.

Na základě výsledků daňové kontroly zahájené dne 12. 6. 2003 vydal Finanční úřad v Dobříši dodatečný platební výměr ze dne 29. 11. 2004, č. j. 32685/04/065970/1730, jímž doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2002 ve výši 143 880 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2006, č. j. 1489/06 - 130. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) u shora uvedených faktur. Žalobce dle žalovaného neprokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a neunesl tak důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě a daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou dne 20. 9. 2006 u Městského soudu v Praze. V žalobě uvedl, že se správce daně a žalovaný dopustili v daňovém řízení procesních vad, které mohly mít vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru a rozhodnutí žalovaného. Správce daně a žalovaný neprovedli žalobcem navržené důkazy, zejména výslechy svědků paní J. a pana D.

Žalobce dále uvedl, že paní J. zprostředkovávala pro žalobce zejména služby subdodavatelů, konkrétně služby od „*společností ukrajinských stavebních dělníků*“. Osobou, kterou paní J. kontaktovala, byl pan I. D., jednatel několika „*společností s ukrajinskými pracovníky*“. Žalobce s těmito společnostmi uzavřel smlouvy, na jejichž základě byly provedeny práce na stavbách, které žalobce prováděl pro své smluvní partnery. Těžiště dokazování správce daně a žalovaného však směrovalo k prokazování, zda zprostředkování proběhlo ve vztahu k subjektům, které si u žalobce objednaly provedení prací. Žalobce v této souvislosti předložil městskému soudu spolu s žalobou písemná prohlášení pana D. a paní J., z nichž podle něj vyplývá, že k poskytnutí zdanitelného plnění skutečně došlo. Dle svého názoru tak odstranil pochybnosti, pokud jde o otázku, zda mu byla ze strany paní J. skutečně poskytnuta smluvená plnění.

Žalobce dále namítal, že na jeho daňovou povinnost nemá žádný vliv skutečnost, že část faktur za zprostředkovatelskou činnost byla vystavena společností Centrum soukromé rehabilitace, spol. s r.o. Tyto faktury byly následně dobropisovány a paní J. poté sama vystavila předmětné faktury. Stejně tak je nesprávná argumentace žalovaného, že vyplacené odměny za zprostředkování přesahují výši dohodnuté odměny podle zprostředkovatelské smlouvy. Rozdíl v částkách vznikl dle žalobce dodatečným snížením rozsahu zakázek bez zavinění paní J., jíž vznikl nárok na plnou výši odměny.

Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Ca 282/2006 - 34. Žalobce podle městského soudu v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že došlo k poskytnutí zdanitelného plnění, tedy že paní J. vyvíjela ve prospěch žalobce zprostředkovatelskou činnost.

Pokud jde o žalobní námitku, že nebyly provedeny žalobcem navržené důkazy, městský soud poukázal na to, že v případě paní J. bylo provedeno dne 21. 1. 2004 šetření k fakturám, které měla vystavit žalobci. Paní J. uvedla, že fakturované služby nakoupila

od společnosti Centrum soukromé rehabilitace, spol. s r.o. a neví, jakým způsobem tato společnost služby zajišťovala. V té době však byla jedinou jednatelkou shora uvedené společnosti, a pokud tedy vypověděla, že neví, jakým způsobem byly služby zajištěny, zpochybnila tím podle městského soudu tvrzení žalobce o jejich spolupráci. Správce daně se neúspěšně pokusil zajistit svědeckou výpověď paní J. a opakovaně také neúspěšně vyzýval žalobce k zajištění její přítomnosti za účelem podání svědecké výpovědi, kterou sám navrhoval. Žalobce k tomu pouze sdělil, že paní J. nemůže kontaktovat a že by zprostředkování mohl pravděpodobně potvrdit pan D., který se ale zdržuje v cizině, a místo jeho pobytu mu není známo. Shora uvedenou námitku tedy městský soud neshledal důvodnou.

K námitce žalobce „*týkající se zprostředkovatelských služeb*“ městský soud pouze poukázal na to, že žalovaný popsal průběh řízení a uvedl, z jakých důvodů žalobce neunesl důkazní břemeno. Dále uvedl, že je povinností každého daňového subjektu snášet nepříznivé důsledky volby obchodního partnera, např. nemožnost prokázat existenci takových vztahů, a to i z důvodu absence spolupráce obchodního partnera.

K písemným prohlášením pana D. a paní J., které žalobce předložil jako důkaz, městský soud uvedl, že je nemohl hodnotit jako dostačující důkazní prostředky k prokázání zdanitelného plnění. K tvrzením, jež uvedla paní J., se žalovaný vyjádřil již ve svém rozhodnutí, a pan D. ve svém vyjádření dle městského soudu jen velmi obecně potvrzuje, že „*ukrajinské firmy*“ pro žalobce zprostředkovávala paní J.

Žalobce (stěžovatel) napadl dne 25. 3. 2009 rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž uvedl, že ji opírá o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit; a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před městským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel zejména namítal, že správce daně a žalovaný neprovedli stěžovatelem navrhované důkazy, především výslechy paní J. a pana D. Nekontaktnost těchto osob by mu neměla být přičítána k tíži. Městský soud v řízení ani k námitce stěžovatele nezkoumal, zda kroky, které žalovaný a správce daně podnikli k provedení navržených důkazů výslechem obou svědků, byly dostatečné. Stěžovatel dále odkázal na písemná vyjádření paní J. a pana D., která předložil jako důkaz již městskému soudu v příloze své žaloby. Z prohlášení paní J. vyplývá, že pro stěžovatele skutečně zprostředkovatelskou činnost zajišťovala. Pokud jde o vyjádření pana D., uvedl stěžovatel, že je nepovažuje za bezobsažné a důkazně bezcenné, jak je označil městský soud.

Stěžovatel také namítal, že protokol ze dne 21. 1. 2004, č. j. 6034/04/012934/5309, o ústním jednání, které proběhlo před dožádaným Finančním úřadem v Praze –

Modřanech, o nějž opírá své závěry také městský soud a jehož předmětem byla výpověď paní J., je nezákonným důkazem, neboť stěžovatel k tomuto ústnímu jednání nebyl přizván a nemohl paní J. klást otázky.

Podle stěžovatele se městský soud dále nezabýval žalobní námitkou, že těžiště dokazování správce daně a žalovaného směrovalo k prokázání toho, že zprostředkování neproběhlo ve vztahu k odběratelům stěžovatele, nikoliv k prokázání toho, zda paní J. zprostředkovávala služby subdodavatelů stěžovatele. Obdobně se městský soud nezabýval ani žalobní námitkou týkající se změny subjektu, který vůči stěžovateli nárokoval odměnu za zprostředkování, a změny výše odměny za zprostředkování oproti sjednané smlouvě o zprostředkování.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 20. 4. 2009 navrhl její zamítnutí. Z obsahu protokolu dožádaného finančního úřadu ze dne 21. 1. 2004 vyplývá dle žalovaného, že paní J. zpochybnila tvrzení stěžovatele o jejich vzájemné spolupráci, neboť uvedla, že zprostředkovatelské služby „*nakupovala*“ od společnosti Centrum soukromé rehabilitace, spol. s r.o. Otázky týkající se spolupráce paní J. s panem D. nebyly při tomto ústním jednání kladeny, neboť stěžovatel informaci o této spolupráci sdělil žalovanému až v rámci odvolacího řízení. Pokud jde o navržený výslech pana D., uvedl žalovaný, že se pokusil tohoto svědka kontaktovat a jeho neúspěch nelze interpretovat jako liknavost či nedůslednost správce daně.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval prvým okruhem kasačních námitek stěžovatele, jež se týkaly dokazování prováděného správcem daně a žalovaným a toho, jak jejich postup hodnotil městský soud. Stěžovatel zejména správci daně a žalovanému vytýká, že neprovedli důkazy výslechem paní J. a pana D., ač jejich provedení stěžovatel navrhoval, a dále i to, že protokol o výpovědi paní J. je nezákonně opatřeným důkazem, neboť k jejímu výslechu nebyl stěžovatel přizván a nemohl tedy svědkyni klást otázky, přičemž o tento nezákonný důkaz opíral své závěry i městský soud.

K otázce důkazního břemene daňového subjektu v souvislosti s prokazováním uskutečnění zdanitelného plnění na základě zprostředkovatelské smlouvy se již Nejvyšší správní soud vyslovil např. ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupném na www.nssoud.cz, v němž uvedl: „*Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z*

přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami."

V posuzované věci vznikly správci daně na základě zjištění, k nimž dospěl v průběhu daňové kontroly, pochyby o tom, zda stěžovateli skutečně vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který v souladu s § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty prokazoval předmětnými fakturami. Konkrétně správce daně své pochybnosti, zda byly stěžovateli skutečně ze strany paní J. poskytnuty zprostředkovatelské služby, zakládal na zjištění, že zástupci takřka všech společností, jimž stěžovatel dodával stavební práce, uvedli, že s paní J. nejednali a neznali ji, a dále na tom, že za předmětnou zprostředkovatelskou činnost byly napřed vystaveny faktury společností Centrum soukromé rehabilitace, spol. s r.o., které však byly následně dobropisovány, a teprve poté byly vystaveny předmětné faktury paní J. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud také na svou bohatou judikaturu, v níž se věnoval otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), 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.

V posuzované věci stěžovatel navrhoval k prokázání skutečnosti, že přijal od paní J. zdanitelná plnění, na něž byly vystaveny předmětné faktury, zejména provedení důkazu výslechem paní J. (viz vyjádření stěžovatele ze dne 14. 5. 2004 k výzvě správce daně ze dne 27. 4. 2004, č. j. 14039/04/065930/2307, a vyjádření stěžovatele ze dne 15. 7. 2004 k výzvě správce daně ze dne 30. 6. 2004, č. j. 21295/04/065930/2307) a výslechem osob jednajících za obchodní společnosti, jejichž služby byly zprostředkovány paní J. (viz odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům ze dne 27. 12. 2004), z nichž však blíže identifikoval pouze pana I. D. (viz protokol o ústním jednání sepsaný správcem daně ze dne 21. 11. 2005, č. j. 30062/05/065930/2307).

Pokud jde o výpověď paní J., z obsahu správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Praze - Modřanech na základě dožádání správce daně provedl dne 21. 1. 2004 výslech paní Z. J., o němž byl sepsán protokol z téhož dne č. j. 6034/04/012934/5309, a to za účelem

ověření skutečností souvisejících s činností stěžovatele. Byť jsou úkony dožádaných správců daně podle jakési nesprávně zavedené praxe finančních orgánů považovány bez ohledu na svou skutečnou povahu za „místní šetření“, nejsou v řadě případů, mezi něž patří i „místní šetření“ s paní J., ve skutečnosti ničím jiným, než výslechem svědka, nikoli šetřením správce daně u subjektu daně či jiných osob, jak by odpovídalo skutečné povaze místního šetření dle § 15 daňového řádu. Navíc rozlišení, zda se jednalo o výslech svědka či o místní šetření, je z hlediska práv stěžovatele jakožto daňového subjektu zcela nerozhodné, podstatné je pouze to, že paní J. byla dožádaným správcem daně tázána, ať již jako podnikající fyzická osoba či jako bývalá jednatelka společnosti Centrum soukromé rehabilitace, spol. s r.o., na skutečnosti relevantní pro určení daňových povinností stěžovatele, a to dokonce v rámci daňové kontroly prováděné správcem daně u stěžovatele. Finanční úřad v Praze - Modřanech tak měl, stejně jako ostatní dožádaní správci daně v této věci, dbát práv stěžovatele, která mu jakožto daňovému subjektu náleží, ať již v souvislosti s prováděním výslechu svědka nebo při místním šetření v průběhu daňové kontroly podle § 16 daňového řádu. Dožádaný správce daně k tomuto výslechu ovšem stěžovatele nepřizval a došlo tak k zásahu do subjektivního práva stěžovatele klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Pokud správce daně (viz zpráva o daňové kontrole) a žalovaný navíc zčásti opřeli svá rozhodnutí o tuto výpověď svědkyně, jež byla získána nezákonným způsobem, zatížili tím daňové řízení závažnou vadou. V tomto směru je třeba dát za pravdu stěžovateli, který označil výpověď svědkyně za nezákonně získaný důkaz, který nemůže být proti němu v daňovém řízení použit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 -95, www.nssoud.cz). Je pravdou, že stěžovatel přímo tuto námitku v žalobě neuplatnil a pokud by se nezákonně získaného důkazu netýkaly ani jiné jeho žalobní námitky, nebyl by městský soud povinen (a tudíž ani oprávněn) k této skutečnosti přihlédnout, přičemž takovou případnou kasační námitku by Nejvyšší správní soud musel dle § 104 odst. 4 s. ř. s. posoudit jako nepřípustnou. Ani tak by ovšem městský soud nemohl z takto nezákonně získaného důkazu ve svém rozsudku sám vycházet, což ovšem stěžovatel v kasační stížnosti namítat mohl - a také tak činil a tato jeho námitka je důvodná.

Navíc městský soud byl povinen ke skutečnosti, že byl stěžovatel zkrácen na svých procesních právech v souvislosti s výslechem paní J., přihlédnout při vypořádání přímo související námitky, která v žalobě uplatněna byla a v níž stěžovatel nesouhlasil se závěrem finančních orgánů, že v dané věci neunesl důkazní břemeno, a upozorňoval právě na to, že opakovaně navrhoval výslech paní J. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, www.nssoud.cz), pokud finanční orgány vycházejí ze závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení, jež mu ukládá § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy např. že neprokázal splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí být daňovému subjektu v průběhu daňového řízení nejprve poskytnuta možnost, aby toto důkazní břemeno unesl. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatel za tímto účelem navrhl a o němž nelze říci, že by byl zcela zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. V předmětné věci se tak, pokud jde o klíčový

důkaz výslechem paní J., nestalo, na čemž nesou svůj podíl viny také finanční orgány, které v době, kdy s nimi jmenovaná svědkyně ještě bez problémů komunikovala, zmařily řádné provedení jejího výslechu tím, že k němu nepřizvaly stěžovatele a neumožnily mu tak klást svědkyni otázky a prověřit její výpověď.

Je pravdou, že stěžovatel navrhl výslech paní J. až po té, co byl tento výslech procesně nesprávným způsobem proveden z vlastní iniciativy správce daně dožádaným správcem daně. To ovšem nic nemění na tom, že bylo stěžovateli upřeno právo být přítomen u výslechu paní J. a právo klást jí otázky, přičemž následně již vzhledem k pozdější nekontaktnosti této svědkyně nebylo možné tento výslech provést. Pochybení správce daně je vadou, již bylo možné zhojit v dalším průběhu řízení, a to řádným provedením výslechu paní J. za přítomnosti stěžovatele, kterému by byla dána možnost klást jí otázky. Toho si byl ostatně v průběhu odvolacího řízení vědom i žalovaný, jenž přípisem ze dne 29. 9. 2005, č. j. 7639/05 -130, opakovaně uložil správci daně, aby za přítomnosti stěžovatele a v součinnosti s místně příslušným správcem daně uskutečnil výslech svědkyně paní J. Sám poté uvedl, že „*(b)ez konfrontace výpovědi paní J. s tvrzeními pana Ing. J. K. nelze jednoznačně prokázat (a ani popřít) uskutečnění sporných služeb*“. Nicméně v dalším průběhu řízení se již nepodařilo výslech svědkyně provést, neboť se ji nepodařilo předvolat k výslechu ani předvést prostřednictvím Policie České republiky. Vada řízení, k níž došlo z důvodu porušení subjektivního práva stěžovatele být přítomen výslechu svědků a klást jim otázky a mít tak možnost unést důkazní břemeno, tak zůstala neodstraněna.

Za této situace ovšem nelze klást k tíži stěžovatele, že jím navrhovaný důkaz výslechem paní J. nemohl být proveden, neboť pokud by nedošlo k porušení procesních práv stěžovatele podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, mohl být tento důkaz řádně proveden. Jinak by tomu samozřejmě bylo, pokud by byla svědkyně nekontaktní od počátku a nepodařilo by se ji předvolat k výslechu ani před dožádaným správcem daně, neboť v takovém případě by žalovaný neměl povinnost napravit procesní pochybení, jehož se dopustil dožádaný správce daně. Naopak by bylo na stěžovateli, aby svědkyni dostatečně identifikoval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, www.nssoud.cz), případně navrhl provedení jiných důkazů k prokázání svých tvrzení.

Z uvedeného je zřejmé, že závěr finančních orgánů, že stěžovatel neunesl v předmětném daňovém řízení důkazní břemeno, nemůže vzhledem k popsaným procesním pochybením obstát. Jinak by tomu bylo v situaci, kdyby se finančním orgánům podařilo jiným způsobem a na základě jiných důkazů zcela vyvrátit tvrzení stěžovatele, že přijal předmětná zdanitelná plnění od deklarovaného plátce. Pak by bylo možné konstatovat, že uvedená procesní pochybení nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí finančních orgánů o věci samé, takto však závěry finančních orgánů prozatím nestojí.

Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v řízení před správcem daně a žalovaným byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí a pro tuto vadu měl městský soud žalobou napadené

rozhodnutí zrušit. Kasační námitka týkající se neprovedení důkazu výslechem paní J. je tedy v tomto rozsahu důvodná.

Kasační námitku týkající se neprovedení výslechu pana D. Nejvyšší správní soud naopak neshledal důvodnou. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, *„(p)okud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat.*“ V posuzované věci ovšem stěžovatel této povinnosti identifikovat dostatečným způsobem navrženého svědka nedostál, neboť uvedl toliko to, že svědek pobývá v zahraničí, aniž by např. adresu jeho pobytu v zahraničí jakýmkoli způsobem upřesnil. Nelze tedy klást žalovanému a správci daně za vinu, že nebylo možno výslech svědka provést, a to ani cestou mezinárodní pomoci při správě daní, na niž odkazoval stěžovatel v kasační stížnosti. Nadto je z obsahu spisu zřejmé, že se správce daně pokusil sám zjistit pobyt pana D. a předvolat ho k výslechu, což se mu ovšem nepodařilo.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti části napadeného rozsudku městského soudu. Stěžovatel namítá, že se městský soud nezabýval jeho žalobní námitkou, podle níž těžiště dokazování správce daně a žalovaného nesměrovalo k prokázání toho, zda paní J. zprostředkovávala služby subdodavatelů stěžovatele. Obdobně se městský soud nezabýval ani žalobní námitkou týkající se změny subjektu, který vůči stěžovateli nárokoval odměnu za zprostředkování, a změny výše odměny za zprostředkování. Z napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že se městský soud k těmto žalobním námitkám výslovně nevyjádřil. V odůvodnění rozsudku (viz str. 7, první odst.) toliko konstatoval, že k námitce *„týkající se zprostředkovatelských služeb*“ poukazuje na to, že žalovaný popsal průběh daňového řízení a uvedl, z jakých důvodů stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Tuto část odůvodnění by bylo možno chápat jako reakci na část žaloby označenou rubrikou *„III. Zprostředkovatelské služby*“, v níž byly shora uvedené žalobní námitky rozvedeny, nicméně z tohoto konstatování nelze dovodit, zda se městský soud ohledně uvedených námitek bez dalšího ztotožnil se závěry žalovaného a zda se jimi vůbec zabýval. Městský soud dále poznamenal, že je povinností daňového subjektu snášet nepříznivé důsledky volby obchodního partnera, např. v důsledku nemožnosti prokázat existenci obchodních vztahů s ním, a to i z důvodu absence spolupráce obchodního partnera. Městský soud ovšem nevysvětlil, jak se tento závěr vztahuje ke zmíněným žalobním námitkám a proč z něj lze usuzovat, že jsou tyto námitky nedůvodné. Nejvyšší správní soud tedy musí přisvědčit stěžovateli, že v této části je nutno považovat rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Pokud jde o písemná vyjádření paní J. a pana D. předložená stěžovatelem, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou, zda byl městský soud oprávněn tyto důkazy vůbec hodnotit a zda řízení před městským soudem nebylo v tomto ohledu zatíženo vadou, k níž by Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlédnout i nad rámec kasační námitky. Přitom dospěl k závěru, že pokud městský soud hodnotil tyto listinné důkazy a jejich věrohodnost, aniž by je vůbec provedl, dopustil se vady řízení.

Podle § 77 odst. 1 s. ř. s. správní soud provádí dokazování při jednání. Jestliže chtěl tedy soud tyto nové důkazy, které nebyly provedeny ve správním řízení, hodnotit, měl je nejdřív provést, k čemuž byl povinen nařídit jednání i přesto, že obě strany jinak souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. s rozhodnutím ve věci bez jednání; v opačném případě byl městský soud povinen zdůvodnit, proč k provedení navržených důkazů nepřistoupil.

Nejvyšší správní soud tedy nemohl posoudit stížní námitku, podle níž městský soud hodnotil uvedené listinné důkazy nesprávně, neboť ani Nejvyšší správní soud není oprávněn tyto důkazy hodnotit, dokud nebudou řádně provedeny. Nejvyšší správní soud tak v souvislosti s touto stížní námitkou shledal, že se městský soud dopustil vady řízení, jež mohla mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé.

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

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. dubna 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu