

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **TCM Bohemia, s. r. o.**, se sídlem nám. Čsl. armády 26, Hluboká nad Vltavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2009, č. j. 10 Ca 65/2009 – 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích zrušil rozsudkem ze dne 23. 7. 2009, č. j. 10 Ca 65/2009 – 27 rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „stěžovatel“) ze dne 21. 4. 2009, č. j. 2141/09-1200, jímž bylo k odvolání společnosti TCM Bohemia, s. r. o. (dále jen „účastník řízení“) změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 28. 2. 2008, č. j. 57602/08/077930/3564 tak, že byla snížena dodatečně vyměřená daňová povinnost účastníka řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 z částky 377 890 Kč na částku 242 730 Kč. V odůvodnění krajský soud uvedl, že pokud stěžovatel shledal výslech svědka MUDr. L. jako nadbytečný, byl tento postup nesprávný, když účastník řízení v doplnění odvolání navrhl výslech tohoto svědka, kterého přesně označil, a uvedl, co má být jeho výpovědí prokázáno. V této souvislosti krajský soud odkázal na ust. § 48 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého může odvolatel do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat a může navrhnout i předkládat důkazní prostředky dříve neuplatněné.

Z citovaného ustanovení vyplývá i to, že odvolací orgán, který při respektování ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tyto prostředky hodnotí, je povinen dostát rovněž ust. § 31 odst. 8 citovaného zákona, tedy unést důkazní břemeno. Z formulace, že MUDr. L. má být vyslechnut především k poskytování slev na produkty účastníka řízení, je zcela zřejmé, k jakým okolnostem má být svědek vyslechnut. Stěžovatel proto pochybil, pokud neprovedl jeho výslech a rozhodl pouze na základě listinných důkazů s odůvodněním, že shromáždil dostatek důkazních prostředků, ze kterých dovodil skutkový stav ohledně slev pro MUDr. L. Výslech svědka MUDr. L. nelze považovat za nadbytečný v případě, že se jedná o daňový subjekt, kterému byly slevy poskytovány, a tedy pouze on se může jako svědek vyjádřit k tomu, co bylo ze strany účastníka řízení důvodem k poskytování slev a jaké práce v souvislosti s poskytovanými slevami pro účastníka řízení prováděl. Účastník řízení výslech svědka navrhl proto, aby objasnil činnost MUDr. L., která nebyla honorována a jeho odměnu vyjadřovaly slevy. Krajský soud v této souvislosti odkázal na ust. § 31 odst. 2 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků. Nebyl–li navržený svědek vyslechnut, nezabýval se již krajský soud námitkou ohledně nesprávného postupu stěžovatele v případě neuznání odůvodněnosti snížení ceny bylinných směsí, neboť dosud nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Teprve po provedení výslechu MUDr. L. a zhodnocení jeho svědecké výpovědi bude možno rozhodnout, zda účastník řízení uspokojivě doložil opodstatněnost poskytnuté slevy mezi personálně propojenými osobami, jak požaduje § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dále krajský soud uvedl, že to, že MUDr. L. je jednatelem společnosti ještě neznamená, že v odměně jednatele jsou zahrnuty úhrady za veškeré činnosti, které pro obchodní společnost vykonává. Úkolem jednatele je jednání za společnost a za činnosti nad tento rámec přísluší i jednateli odměna. Je proto třeba zjišťovat, jaké další práce MUDr. L. pro účastníka řízení vykonával a v jakém rozsahu, přičemž taková zjištění jsou nezbytná i pro posouzení výše poskytnuté slevy. Z důvodů shora uvedených krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť ze strany stěžovatele došlo k procesnímu pochybení spočívajícím v neprovedení výslechu navrženého svědka, kdy bez jeho výslechu není dostatek důkazů k jím přijatému závěru. Důvodem ke zrušení rozhodnutí je tedy podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí o věci samé.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které zpochybnil závěr krajského soudu týkající se výslechu svědka MUDr. L. Výslech tohoto svědka navrhl účastník řízení až v odvolacím řízení před vydáním napadeného rozhodnutí, přičemž v jeho odůvodnění stěžovatel uvedl důvody, pro které výslech neprovedl. Jedním z nich byl i dostatek důkazních prostředků shromážděných správcem daně v předchozím řízení. To, že skutkový stav byl ohledně poskytování slev MUDr. L. zjištěn dostatečně, vyslovil i krajský soud ve svém předchozím rozsudku ze dne 5. 2. 2009, č. j. 10 Ca 205/2008 - 29. I s ohledem na právní názor krajského soudu vyslovený v citovaném rozsudku stěžovatel neprovedl navrhovaný výslech svědka MUDr. L., neboť měl oprávněně za to, že shromáždil dostatek důkazních prostředků pro takový závěr. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 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 přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci bylo jediným důvodem, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, procesní pochybení spočívající v neprovedení výslechu svědka MUDr. L. Tento závěr krajského soudu stěžovatel zpochybňuje v podstatě pouze odkazem na předchozí rozsudek krajského soudu v této věci ze dne 5. 2. 2009, č. j. 10 Ca 205/2008 - 29, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 9. 2008, č. j. 4726/08-1200. Důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí stěžovatele byl nesprávný závěr správce daně týkající se rozdílu cen fakturovaných účastníkem řízení běžným odběratelům a společnosti TCM Slovakia, s. r. o. Žalobní námitku týkající se úpravy základu daně o rozdíl mezi cenou, za kterou účastník řízení prodával zboží MUDr. L. a cenou, za níž prodával shodné zboží ostatním odběratelům, shledal krajský soud nedůvodnou a v odůvodnění rozsudku v této souvislosti mimo jiné uvedl, že *„Existence rozdílu v cenách fakturovaných za stejné zboží ekonomicky nebo personálně spojené osobě a běžným odběratelům je skutečností rozhodnou pro užití právní fikce, při které je postupem podle § 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravován základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Důkazní břemeno nese podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu, správce daně. Soud proto zkoumal, zda byl rozdíl den v rámci dokazování správcem daně vyvozen na základě řádně provedených důkazů a zda tyto důkazy náležitě hodnotil. Soud konstatuje, že správce daně dostatečně prokázal rozdíl cen, který jednoznačně vyplývá z faktur předložených žalobkyní v průběhu daňové kontroly.*

(...)

Soud se tedy musel zabývat skutečným obsahem úpravy vztahů mezi MUDr. L. a žalobkyní a důvodem nižších cen zboží jemu fakturovaných. Důkazní břemeno za této situace spočívalo na žalobkyni, která byla povinna v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu předložit či navrhnout takové důkazy, jež by vyvrátily důvodné pochybnosti správce daně a jimiž by doložila svá tvrzení o činnosti, kterou MUDr. L. vykonával pro žalobkyni. Žalobkyně oprávněnost rozdílu v cenách spolehlivě nedoložila, když výše uvedené důvody považuje soud za účelové. Postup správce daně byl proto zcela v souladu s § 23 odst. 7 zákona.“

Krajský soud tedy v předchozím rozsudku v předmětné věci dospěl k závěru, že finanční orgány prokázaly, že ceny při obchodování mezi MUDr. L. a účastníkem řízení byly nižší než ceny při obdobných obchodních transakcích účastníka řízení s jinými subjekty, a dále dovodil, že účastník řízení rozdíl v cenách uspokojivě nedoložil ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K otázce účelnosti či potřebnosti provedení výslechu MUDr. L. se však krajský soud v citovaném rozsudku nevyjádřil, neboť tato otázka nebyla v průběhu předchozího řízení před krajským soudem předmětem přezkumu. Pouze konstatoval, že za dané procesní situace účastník řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a zdůraznil povinnost daňového subjektu předložit či navrhnout důkazní prostředky vyvracející pochybnosti finančních orgánů. Nelze přehlédnout, že právě tuto povinnost se účastník řízení v pokračujícím daňovém řízení pokusil splnit tím, že v doplnění odvolání ze dne 7. 4. 2009 v souladu s ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků mimo jiné navrhl výslech svědka MUDr. L. Účastník řízení v tomto podání uvedl, že „Výslechem uvedeného svědka a listinnými důkazy prokazujeme, že rozdíl mezi cenami poskytovanými MUDr. L. a ostatním

odběratelům je uspokojivě doložen, jak požaduje ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění.“ Návrh na provedení výslechu MUDr. L. byl tedy zcela logickou reakcí účastníka řízení na rozsudek krajského soudu. Poukazuje–li nyní stěžovatel na závěry, které krajský soud vyslovil předtím, než účastník řízení výslech svědka MUDr. L. navrhl, je tato argumentace neopodstatněná. Navíc účastník řízení podle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně konkretizoval, k prokázání jaké skutečnosti provedení tohoto důkazního prostředku navrhl, na což zcela správně poukázal i krajský soud v napadeném rozsudku.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na ust. § 31 odst. 2 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Finanční orgány tedy měly vyslechnout svědka MUDr. L. i bez výslovného návrhu účastníka řízení, neboť právě provedení tohoto důkazního prostředku mohlo přispět k objasnění okolností, za nichž se realizovaly obchodní vztahy mezi účastníkem řízení a MUDr. L. Tím spíše bylo povinností finančních orgánů provést výslech MUDr. L. v situaci, kdy účastník řízení provedení tohoto důkazního prostředku výslovně navrhl a dostatečně konkretizoval, co má být tímto výslechem v daňovém řízení prokázáno (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, přístupný na www.nssoud.cz).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku, a proto kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. ledna 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu