

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **SUPTel – DISK s.r.o.**, IČ: 45354871, se sídlem Hřbitovní 1322/15, Plzeň, zastoupená Mgr. Martinem Vovsíkem, advokátem, se sídlem Malá 43/6, Plzeň, proti žalované: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalované ze dne 25. srpna 2015, č. j. 26380/15/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. dubna 2017, č. j. 57 Af 21/2015 - 74,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad v Plzni zahájil dne 12. března 2012 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyně opakovaně vyzývána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně prokazujících, že některé výdaje žalobkyně skutečně vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční úřad pro

Plzeňský kraj (dále jen „finanční úřad“), na který v důsledku účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky přešla příslušnost k vedení daňového řízení s žalobkyní, seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění dne 3. října 2013. Žalobkyně s některými závěry finančního úřadu nesouhlasila a ve vyjádření ze dne 30. října 2013 mu navrhla doplnit dokazování výslechem svědků a dalšími listinami. Finanční úřad provedl či prostřednictvím dožádání zajistil provedení výslechů sedmi z žalobkyní navrhovaných svědků. Další svědky – jednatele a několik stávajících zaměstnanců žalobkyně, zástupce jejího obchodního partnera a účastníky přijímacích pohovorů (zájemců o zaměstnání u žalobkyně) – finanční úřad nevyslechl. V případě jednatele dospěl k závěru, že ten z pozice zástupce žalobkyně již vše podstatné sdělil, další zaměstnanci žalobkyně jsou na ní ekonomicky závislí a finanční úřad předpokládal, že by jejich výpovědi nebyly objektivní. Tyto výpovědi by navíc nemohly odstranit rozpory vyplývající z doposud provedeného dokazování. Dne 4. června 2014 seznámil finanční úřad žalobkyni s novými výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně v reakci na tento úkon finančního úřadu setrvala na svých důkazních návrzích a navrhla výslech dalšího svědka. Finanční úřad návrhům žalobkyně nevyhověl, neboť skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný, a dne 17. října 2014 s ní projednal zprávu o daňové kontrole. Dne 21. října 2014 vydal finanční úřad dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, jímž žalobkyni doměřil tuto daň ve výši 72 600 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 520 Kč. Finanční úřad neuznal žalobkyni náklady vynaložené na společenské akce pro zákazníky, pohoštění při pohovorech a na provoz kamerového systému; proti tomu závěru žalobkyně po celou dobu řízení nic nenamítala. Dále byl žalobkyni navýšen základ daně o náklady vynaložené na školení techniků v Jihlavě, setkání zaměstnanců spojené se školením a vyhodnocením výsledků za rok 2009 v Plzni, nájem skladovacích prostor v obci Hracholusky a na personální poradenství.

[2] Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním. Brojila především proti postupu finančního úřadu, který neprovedl všechny žalobkyní navržené důkazy, neboť je *a priori* shledal nedůvěryhodnými. Žalovaný odvolání zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím. Výpověď jednatele daňového subjektu nemůže být dle jeho názoru nikdy hodnocena jako výpověď svědka, ale pouze jako tvrzení daňového subjektu. To platí i pro osobu, která již jednatelem daňového subjektu není. Žalovaný navíc předpokládá, že pan Tomáš Jílek uvedl v pozici jednatele žalobkyně veškeré jemu známé skutečnosti. Další svědci, jejichž výslech žalobkyně navrhovala, nemohli spolehlivě potvrdit ani vyvrátit její tvrzení, že sporné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Čestné prohlášení, které mělo dle žalobkyně prokázat užívání skladovacích prostor v obci Hracholusky, je v rozporu se zjištěními finančního úřadu i s tvrzeními samotné žalobkyně; taková listina navíc může skutečnosti v ní uvedené pouze osvědčit, nikoli prokázat. V závěru svého rozhodnutí žalovaný konstatoval, že finanční úřad provedl za součinnosti žalobkyně rozsáhlé dokazování a řádně zdůvodnil, proč dalším důkazním návrhům žalobkyně nevyhověl.

[3] Žalobu, jíž se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i dodatečného platebního výměru, zamítl Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně navrhovala důkazy v podobě svědeckých výpovědí pouze obecně, aniž by uvedla, jakou konkrétní skutečnost

má který svědek potvrdit. Žádný z vyslechnutých svědků nedokázal o činnosti žalobkyně uvést nic konkrétního, další výslechy (osob ve srovnatelném postavení) proto byly nadbytečné. Výslech jednatele žalobkyně, byť po zániku jeho funkce, neshledal krajský soud možným. Pan Tomáš Jílek by totiž v každém případě vypovídal o skutečnostech, k nimž došlo v době, kdy vykonával funkci statutárního orgánu žalobkyně, a proto by se vůči ní nejednalo o jinou osobu, jak pro svědka požaduje daňový řád. Žalovaný oprávněně předpokládal, že pan Tomáš Jílek uvedl v pozici jednatele žalobkyně veškeré skutečnosti, které mu byly známy. Z týchž důvodů nevyhověl krajský soud ani návrhu žalobkyně, aby výslech pana Tomáše Jílka provedl sám. Krajský soud pečlivě přezkoumal skutková zjištění žalovaného a ztotožnil se s jeho závěry, že žalobkyně v případě sporných výdajů neprokázala, že byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. První kasační námitka spočívala v tom, že dle názoru stěžovatelky je výslech jednatele daňového subjektu jako důkaz v daňovém řízení obecně možný, a to fakticky v pozici účastníka řízení. Stěžovatelka v tomto směru odkazuje na úpravu občanského soudního řízení, které s důkazem v podobě výslechu účastníka řízení počítá. V jejím případě však byl možný výslech jednatele i v pozici svědka, neboť pan Tomáš Jílek by vypovídal o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli jeho v postavení statutárního orgánu stěžovatelky.

[5] Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatelka dále za nepřezkoumatelný. Krajský soud se totiž nevypořádal s námitkami, že žalovaný nebyl oprávněn hodnotit důvěryhodnost stěžovatelkou navržených svědků, aniž by je předtím vyslechl, že stěžovatelce žalovaný vyčítal neunesení důkazního břemene v situaci, kdy neprovedl všechny jí navržené důkazy, a že zásada volného hodnocení důkazů a důkazní břemeno daňového subjektu nejsou bezbřehé, přičemž žalovaný v tomto případě vybočil z mezí správního uvážení. Stěžovatelka je přesvědčena, že není možné, aby žalovaný na jednu stranu zamítal její důkazní návrhy a zároveň jí vyčítal, že svá tvrzení neprokázala. Žalovaný je oprávněn označit za neprokázaná pouze ta tvrzení, o nichž existují důvodné pochybnosti. Krajský soud měl přezkoumat postup žalovaného při hodnocení důkazů, což však neučinil. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl ji zamítnout. Stěžovatelka v zásadě opakuje svoji argumentaci z předešlých fází řízení, a proto žalovaný odkazuje na své rozhodnutí i vyjádření k žalobě a rovněž na odůvodnění napadeného rozsudku. Žalovaný trvá na svém názoru, že výslech jednatele stěžovatelky možný nebyl a aplikaci ustanovení občanského soudního řádu daňový řád (s výjimkou daňové exekuce) nepřipouští. Jednatel stěžovatelky se mohl vyjadřovat z pozice zástupce stěžovatelky a nic mu nebránilo žalovanému sdělit všechny informace, které měl o daňové povinnosti stěžovatelky k dispozici. Byl přítomen řadě úkonů prováděných finančním úřadem během daňové kontroly a vždy bylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření. Žalovaný předpokládal, že jednatel stěžovatelky ve svých vyjádřeních uvedl vše, co mu

bylo známo. Taková vyjádření je však třeba považovat za tvrzení stěžovatelky, jež je třeba prokázat, a nikoli za svědeckou výpověď. Dle daňového řádu je tvrzení daňového subjektu jedním z důkazních prostředků. Je tedy zbytečné, aby byla táž osoba opakovaně vyslýchána jako svědek.

[7] Rozsudek krajského soudu je dle názoru žalovaného zcela přezkoumatelný, neboť obsahuje veškeré skutečnosti, na jejichž základě krajský soud dospěl k zamítnutí žaloby. Krajský soud se zabýval všemi uplatněnými námitkami, což žalovaný demonstroval přímou citací z odůvodnění napadeného rozsudku.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Z povahy věci je třeba nejdříve posoudit námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Tato námitka stěžovatelky však důvodná není. Je třeba mít na paměti, že povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení (nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, N 225/51 SbNU 807). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že krajský soud ve svém rozsudku posoudil všechny žalobní námitky, včetně obecnější argumentace uvedené stěžovatelkou v závěru žaloby. Neučinil tak sice výslovně, z textu odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že ani námitky o porušení zásad ovládajících dokazování v daňovém řízení krajský soud za důvodné nepovažoval.

[10] Se stěžovatelkou je třeba souhlasit v tom, že hodnotit důkazy lze logicky až poté, co byly provedeny. Odkazy žalovaného na zásadu volného hodnocení důkazů v té části rozhodnutí, v níž zdůvodňoval, proč neprovedl výslechy všech stěžovatelkou navržených svědků, stejně jako úvahy finančního úřadu o ekonomické závislosti navržených svědků na stěžovatelce a jejich nedůvěryhodnosti lze proto považovat za poněkud nešťastné a především nesprávné. Nejvyšší správní soud však považuje za rozhodující závěr žalovaného, že dosud provedené důkazy přinesly rozpory tak závažné, že by je další dokazování nemohlo odstranit. V tomto ohledu lze poznamenat, že pokud každý z vyslechnutých svědků vypovídal odlišně, další svědci by mohli pouze potvrdit jednu z verzí, popřípadě přinést další, novou. Nemohlo by však dojít ke spolehlivému zjištění průběhu událostí, neboť každá ze svědeckých výpovědí osob ve stejném postavení má v zásadě stejnou váhu. Námitka stěžovatelky, že její stávající zaměstnanci mohli uvést podrobnější informace než osoby, které již nezaměstnává, protože si systém školení pořádaných stěžovatelkou vybaví snáze, postrádá opodstatnění, neboť jak bývalí, tak současní zaměstnanci stěžovatelky by byli tázáni na dvě konkrétní školení, která proběhla v roce 2009. Finanční úřad navíc vyslechl jednu osobu, která byla doposud zaměstnancem stěžovatelky, a ani ta nebyla schopna o školeních uvést nic podrobnějšího.

[11] Pokud jde o osoby, které měly z pozice uchazečů o spolupráci se stěžovatelkou potvrdit, že personální poradenské služby, které stěžovatelka ve svém účetnictví rovněž vykázala, skutečně proběhly, sdílí Nejvyšší správní soud přesvědčení žalovaného, že nedokázal-li tyto služby blíže popsat Bc. A. K., který je měl dle tvrzení stěžovatelky

osobně poskytovat, nebylo možné očekávat objasnění situace ani od tvrzených účastníků pohovorů.

[12] Taktéž v případě nájemného za skladovací prostory v Hracholuskách lze konstatovat, že žalovaný identifikoval tak závažné rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a skutkovým stavem vyplývajícím zejména z listinných důkazů, že jakýkoli pokus o jejich odstranění ze strany navržených svědků byl předem odsouzen k nezdaru. Šlo zejména o tu skutečnost, že v roce 2009 již pan Tomáš Jílek, jemuž stěžovatelka v roce 2006 uhradila nájemné na několik let dopředu, nebyl vlastníkem předmětných skladovacích prostor. Stěžovatelka ani neprokázala, že by skladovací prostory v roce 2009 využívala – zjištění finančního úřadu svědčila spíše o opaku.

[13] Zdůvodnění žalovaného, proč neprovedl všechny důkazy, jež stěžovatelka navrhovala, je proto správné a zcela postačující. Výslechy dalších osob by pouze protáhly již tak dlouhé řízení, aniž by mohly odstranit otazníky, které se nad doposud zjištěným skutkovým stavem vznášely. Žalovaný tedy nebránil stěžovatelce v prokázání jejích tvrzení, neboť navrhované (a neprovedené) důkazy nemohly verzi událostí uváděnou stěžovatelkou spolehlivě potvrdit.

[14] Co se výslechu (dnes již bývalého) jednatele stěžovatelky týče, lze shodně s krajským soudem i žalovaným odkázat na rozsudek ze dne 19. října 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 - 99, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. 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. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.*“ Jelikož je znění § 96 odst. 1 daňového řádu prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, uplatní se uvedený výklad i na dokazování v režimu daňového řádu.

[15] Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č. j. 7 Afs 15/2013 - 99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). V rozsudku ze dne 27. listopadu 2013, č. j. 8 Afs 31/2031 - 52,

Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že *„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 (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) 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 (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.).“*

[16] Z citované judikatury vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. Finanční úřad nemohl provést důkaz – výslech svědka pana Tomáše Jílka proto, že v době jeho rozhodování byl pan Jílek stále jednatelem stěžovatelky. V průběhu odvolacího řízení sice již pan Tomáš Jílek jednatelem stěžovatelky nebyl, avšak případný výslech by se stále vztahoval k období, kdy tuto funkci vykonával, a nebylo jej tudíž možno provést. Žalovaný navíc zcela logicky předpokládal, že pan Tomáš Jílek v rámci vyjádření činěných v průběhu daňové kontroly jménem stěžovatelky sdělil veškeré skutečnosti, jež mu byly k daňové povinnosti stěžovatelky známy. Jelikož § 93 odst. 1 řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu, nelze než uzavřít, že jednatel stěžovatelky měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl. Stěžovatelka se jeho výslechu domáhala, aniž by specifikovala, jaké další skutečnosti by z něj žalovaný mohl zjistit. Také proto není ani poslední z kasačních námitek důvodná.

[17] Kromě námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, spočívající v nedostatečném a nesprávném odůvodnění neprovedení výslechu dalších navržených svědků obecně a ve vztahu k jednateli stěžovatelky konkrétně, stěžovatelka žádné jiné konkrétní kasační námitky proti skutkovým zjištěním žalovaného, potažmo krajského soudu nevznesla. Skutkovými zjištěními vyplývajícími z provedených důkazů se proto nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud, ostatně je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žádné takové však, jak bylo rekapitulováno výše, Nejvyšší správní soud neshledal.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka své důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla. Z provedených důkazů nevyplynulo, že by sporné výdaje skutečně vynaložila na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (respektive že by akce, na něž je vynaložila, skutečně proběhly tak, jak stěžovatelka tvrdila), a proto si je stěžovatelka ze základu daně odečetla neoprávněně. Důkazy, které stěžovatelka v daňovém řízení navrhovala a které žalovaný pro nadbytečnost neprovedl, tento závěr nemohly nikterak zvrátit. Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty §

110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[19] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 20. září 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu