

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 žalobkyně: **WAY MORAVA, s. r. o., v konkursu,** se sídlem Bohunická cesta 727/15, Moravany, zastoupená Mgr. Jiřím Slováčkem, advokátem se sídlem Štěpánská 45, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 1. 2015, č. j. 2865/15/5200-20442-704601, a ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4258/15/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 21. 2. 2017, č. j. 65 Af 14/2015 – 46,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyni se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci shora označeným rozsudkem ve výroku I. řízení ve věci žalobkyně proti žalovanému o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4258/15/5200-11431-706871, vedené dosud tímto soudem samostatně pod sp. zn. 65 Af 15/2015, spojil ke společnému projednání a rozhodnutí, a to pod sp. zn. 65 Af 14/2015. Výrokem II. pak krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2015, č. j. 2865/15/5200-20442-704601, a ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4258/15/5200-11431-706871, a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Nadepsaným rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 1. 2015 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1039238/13/3101-24804-801307, č. j. 1039266/13/3101-24804-801307 a č. j. 1039276/13/3101-24804-801307, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen, říjen a prosinec 2009 v celkové výši 193 325 Kč a předepsáno penále v celkové výši 38 665 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 2. 2015 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1039004/13/3101-24804-801307, a ze dne 23. 5. 2013, č. j. 1038460/13/3101-24804-801307, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za zdaňovací období roku 2009 a 2010 v celkové výši 1 059 800 Kč a předepsáno penále v celkové výši 211 960 Kč. Výrokem III. uložil krajský soud žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval dosavadní průběh dané věci, přičemž konstatoval, že daňové přiznání k DPH za srpen 2009 bylo třeba podat do dne 25. 9. 2009. Daňová povinnost vznikla dne 31. 8. 2009. Byla-li tedy u žalobkyně zahájena daňová kontrola dne 23. 4. 2012, stalo se tak dříve, než uplynula prekluzivní lhůta stanovená § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), aplikovaného ve smyslu § 264 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola (...), běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tříletá lhůta pro doměření daně tak počala běžet znovu dnem 23. 4. 2012, přičemž jistě neskončila ke dni 30. 1. 2015 ani ke dni 11. 2. 2015 (tj. doručení napadených rozhodnutí žalobkyni). K prekluzi práva doměřit daň proto dle názoru krajského soudu nedošlo.

[3] Krajský soud poté uvedl, že podstatou závěrů napadených rozhodnutí bylo, že žalobkyně v řízení neprokázala, že by k uskutečnění deklarovaného plnění (zprostředkování provedené společnostmi MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o.) vůbec došlo. K tomu krajský soud z obsahu předložených daňových spisů zjistil, že žalobkyně, seznámena se závěry daňových orgánů, založila do spisů dne 27. 1. 2015 čestné prohlášení T. D. (s úředně ověřeným podpisem) týkající se jím prováděných zprostředkovatelských služeb právě pro žalobkyni. Ve světle uvedeného čestného prohlášení, které bylo ke dni vydání napadených rozhodnutí součástí daňových spisů, tak nemohly podle krajského soudu obstát závěry žalovaného, že T. D. byl členem statutárních orgánů jiných společností, u nichž nebyla zjištěna žádná vazba na žalobkyni, ani žádná souvislost s její činností. Nepřípadný byl rovněž názor, že u žalobkyní navrhované svědkyně S. nevyplynula v řízení žádná souvislost její osoby s deklarovanými zprostředkovateli. Takové hodnocení bylo dle krajského soudu v přímém rozporu s obsahem čestného prohlášení, které bylo do spisu založeno.

[4] Jestliže žalovaný dále hodnotil případný obsah svědecké výpovědi T. D. v konfrontaci s ostatními v řízení provedenými důkazy, podle krajského soudu hodnotil důkaz, který nebyl řádně proveden. Krajský soud v tomto kontextu akcentoval své již dříve uvedené judikaturní závěry, že *„rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal svá tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že*

správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl." Takovýmto hodnocením zatížil žalovaný napadené rozhodnutí ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4258/15/5200-11431-706871, vadou, která je způsobilá přivodit nezákonnost tohoto rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí ze dne 29. 1. 2015, č. j. 2865/15/5200-20442-704601, pak jakákoli reakce na čestné prohlášení T. D. zcela absentuje, což dle krajského soudu zatěžuje dané rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[5] Z těchto důvodů krajský soud napadená rozhodnutí zrušil, přičemž pro úplnost dodal, že před provedením výslechů žalobkyní navržených svědků D. a S., případně před uvedením řádného důvodu, pro který nebude k těmto výslechům přistoupeno, bylo předčasné celkově hodnotit výsledky provedeného dokazování, stejně jako hmotněprávní posouzení věci.

II. Kasační stížnost žalovaného

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel") proti tomuto rozsudku, v rozsahu výroků II. a III., podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenou o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Úvodem kasační stížnosti stěžovatel vymezil, že podstatou závěrů napadených správních rozhodnutí bylo neprokázání uskutečnění deklarovaného plnění. Konkrétně se jednalo o zprostředkování provedené pro žalobkyni společnostmi MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o. Soudní řízení však bylo zaměřeno pouze na hodnocení postupu stěžovatele v souvislosti s navrženými svědeckými výpověďmi D. a S., resp. jeho dopadu na zákonnost a přezkoumatelnost dotčených rozhodnutí o odvolání.

[8] Stěžovatel poté obsáhle zrekapituloval skutkové okolnosti případu, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím o odvolání ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4258/15/5200-11431-706871 (DPPO). Konstatoval přitom, že posouzení krajského soudu v této části považuje za neúplné, neboť ten nevzal v potaz celý obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zaprvé, v soudem citovaných pasážích rozhodnutí o odvolání (str. 23 a 24) se stěžovatel nezabýval hodnocením čestného prohlášení D., ale doplněním odvolání ze dne 3. 11. 2014, v němž žalobkyně navrhla provedení výslechu D. a S. pouze s tím, že „*tyto osoby se přímo účastnily nebo jsou jim známy okolnosti provedeného zprostředkování pro společnost účastníka řízení a měly by potvrdit způsob a průběh zprostředkování*". Skutečnosti uvedené v čestném prohlášení D. totiž byly stěžovatelem vypořádány až na str. 26 a 27 napadeného rozhodnutí. Krajský soud tak spojil reakci stěžovatele se zcela odlišným podáním žalobkyně. Stěžovatel považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí za adekvátní pro odmítnutí provedení svědeckých výpovědí. K tomu poukázal například na skutečnost, že v rámci svědecké výpovědi jednatel společnosti MODESTAV, s. r. o., vystavení předmětných faktur popřel. Informace o náplni smluv o zprostředkování pak byly ze strany žalobkyně měněny v závislosti na postupu a zjištěních správních orgánů.

[9] V uvedených souvislostech stěžovatel upozornil též na to, že čestné prohlášení nemá v daňovém řízení postavení důkazního prostředku, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33. S ohledem na charakter čestného prohlášení tedy stěžovatel konstatoval, že skutečnosti v něm tvrzené bylo v daném případě nutné pojmout pouze jako takové, které jej měly přesvědčit k tomu, aby navržené výslechy svědků provedl. Správní orgány zároveň nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 7 Afs 175/2005 - 103). Podle názoru stěžovatele tak bylo řádně zdůvodněno, proč k předmětným výslechům nebylo přistoupeno. Stěžovatel současně zdůraznil, že neprováděl hodnocení navržených svědeckých výpovědí, ale pouze zdůvodnil odmítnutí jejich provedení, a to v reakci na konkrétní žalobkyní vznesená tvrzení. Krajský soud se pak měl v rámci své rozhodovací činnosti primárně zaměřit právě na relevanci důvodů uvedených pro odmítnutí provedení těchto výslechů.

[10] Co se týče napadeného rozhodnutí ze dne 29. 1. 2015, č. j. 2865/15/5200-20442-704601 (DPH), stěžovatel konstatoval, že na jeho str. 16 reagoval na prostý návrh žalobkyně na provedení výslechu svědků D. a S. „*za účelem potvrzení uskutečnění zprostředkovatelské činnosti a způsobu financování nákupu a prodeje strojů účastníka řízení*“. Tento návrh byl učiněn jako jedna z odvolacích námitek žalobkyně a neobsahoval žádná jiná tvrzení ani žádné čestné prohlášení. Stěžovatel následně obsáhle citoval odůvodnění odmítnutí provedení svědeckých výpovědí z předmětného rozhodnutí, přičemž toto považoval za zcela zákonné.

[11] Krajský soud měl v dané části pochybit také z toho důvodu, že nevzal v úvahu časové souvislosti konkrétního postupu stěžovatele. Čestné prohlášení D. je sice součástí spisové dokumentace, nicméně zásadním je zde okamžik doručení podání obsahujícího toto prohlášení. Stěžovatel zaslal žalobkyni *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* č. j. 32924/14/5200-20442-704601, které bylo doručeno do datové schránky dne 8. 12. 2014. Stanovená 15denní lhůta marně uplynula dne 23. 12. 2014. Podání žalobkyně doručené stěžovateli dne 27. 1. 2015 nazvané jako *Doplnení vyjádrení k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, č. j. 32924/14/5200-20442-704601, ze dne 8. 12. 2014*, které obsahovalo čestné prohlášení D., tak bylo doručeno až po uplynutí nadepsané lhůty stanovené žalobkyni výzvou ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel poté vydal dne 29. 1. 2015 rozhodnutí o odvolání bez přihlédnutí ke skutečnostem tvrzeným v podání ze dne 27. 1. 2015. Žalobkyni bylo po vydání tohoto rozhodnutí též zasláno sdělení č. j. 3454/15, kterým mu bylo oznámeno, že v souladu se zásadou koncentrace řízení vyjádřenou v § 115 odst. 4 daňového řádu, k případným návrhům na provedení dalších důkazu po uplynutí stanovené lhůty odvolací orgán nepřihlíží.

[12] Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti předmětného rozhodnutí opřený o absenci jakékoliv reakce na čestné prohlášení D. tudíž nelze dle stěžovatele považovat za souladný se zákonem. Za vnitřně rozpornou pak stěžovatel označil část napadeného rozsudku, ve které krajský soud na jednom místě hovoří o tom, které závěry stěžovatele

nemohou obstát ve světle čestného prohlášení D., přičemž dále uzavírá, že na čestné prohlášení nebylo jakkoliv reagováno.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přičemž shledal, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Úvodem samotného posouzení projednávané věci je třeba připomenout, že podstatou daného sporu je závěr správních orgánů o neprokázání uskutečnění žalobkyní deklarovaného plnění. Konkrétně se jednalo o zprostředkování provedené pro žalobkyni společnostmi MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o. Krajský soud se pak v řízení o žalobě zaměřil pouze na hodnocení postupu stěžovatele v souvislosti s navrženými svědeckými výpověďmi D. a S., resp. jeho dopadu na zákonnost napadených rozhodnutí.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje podstatné okolnosti řešeného případu, které v tomto kontextu vyplynuly z obsahu správních spisů. Žalobkyně uzavřela dne 17. 3. 2009 se společností MODESTAV, s. r. o., jako zprostředkovatelem, zastoupeným jejím jednatelem Miroslavem Nádvorníkem, smlouvu o zprostředkování č. 01/2009. Poté žalobkyně uzavřela dne 1. 7. 2009 se společností STAV ACTIVE, s. r. o., jako zprostředkovatelem, zastoupeným jejím jednatelem Robertem Novákem, smlouvu o zprostředkování č. 02/2009. Předmětem obou uvedených smluv o zprostředkování bylo: *„Zprostředkovatel se zavazuje za podmínek v této smlouvě dále uvedených zprostředkovat pro zájemce možnost uzavření kupních smluv na prodej zboží zájemce* (tj. žalobkyni), *zejména stavebních strojů a drobné stavební mechanizace.“* V rámci daňové kontroly správce daně z předloženého účetnictví zjistil, že žalobkyně zaúčtovala náklady za zprostředkovatelské služby, které uplatnila ve zdaňovacím období roku 2009 jako daňově účinné. V souvislosti s těmito zprostředkovateli si žalobkyně nárokovala též odpočet DPH. Správce daně na základě tohoto zjištění žalobkyni opakovaně vyzval (výzvou ze dne 25. 6. 2012, č. j. 330729/12/379931800131, a opakovanou výzvou ze dne 10. 8. 2012, č. j. 384894/12/379931800131) k prokázání skutečností, že předmětné náklady uplatnila oprávněně, a že přijatá zdanitelná plnění od subjektů MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o., byla použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti. V odpovědi ze dne 2. 8. 2012 se žalobkyně vyjádřila ke zprostředkovateli MODESTAV, s. r. o., a ke způsobu realizace dílčích obchodních případů tak, že zprostředkovatel zajišťoval kontakt se zájemcem *„na základě osobních známostí“*. Žalobkyně též konstatovala, že *„Pan Nádvorník kontaktoval Ing. Strýčka* (tj. jednatele žalobkyně) *a předal mu kontaktní údaje na zájemce. Ing. Strýček posoudil situaci, určil nejnižší možnou prodejní cenu, maximální možnou výši provize a obchodní případ předal příslušnému regionálnímu prodejci společnosti WAY MORAVA, který řešil podrobnosti.“* Společnost MODESTAV, s. r. o., podle tvrzení žalobkyně zastupoval *„pan Nádvorník.*

Komunikace mezi panem Nádvorníkem a Ing. Strýčkem probíhala převážně osobně v kanceláři žalobkyně. Občas prostřednictvím emailu, případně osobně při předávání provize. Informace o důvěryhodnosti konečného odběratele – především o jeho platební kázni – byly předávány rovněž telefonicky." Co se týče zprostředkovatele STAV ACTIVE, s. r. o., žalobkyně uvedla naprosto totožné informace, pouze s výjimkou osoby jednatele této společnosti, kterým byl Robert Novák. Dále žalobkyně reagovala podáním doručeným správci daně dne 3. 9. 2012, ve kterém uvedla pouze v několika obchodních případech zástupce konečných odběratelů, výslovně se jednalo o *„osoby, které kontaktoval zprostředkovatel u zájemce*", přičemž ke zbývajícím případům se vůbec nevyjádřila. Správce daně následně přiřazením faktur za zprostředkovatelské služby od společností MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o., k fakturám vydaným žalovanou zjistil zbylé konečné odběratele stavebních strojů a stavební mechanizace. Dožádáním u místně příslušných správců daně konečných odběratelů správce daně požádal o provedení svědeckých výpovědí těchto subjektů ve věci ověření faktické zprostředkovatelské činnosti deklarovaných zprostředkovatelů se zájemci, vedoucí k následnému uzavření kupní smlouvy s žalobkyní. Z takto provedených svědeckých výpovědí (zástupců) konečných odběratelů vyplynulo, že se předmětné obchodní případy uskutečnily vždy na základě jejich konkrétních potřeb a požadavků, přičemž bylo jednáno přímo s obchodními zástupci žalobkyně, bez účasti jakéhokoliv zprostředkovatele. Svědci též shodně uváděli, že společnosti MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o., neznají. Dne 6. 3. 2013 byla žalobkyně (protokol č. j. 310842/13/3101-05402-801296) seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Podáním ze dne 19. 3. 2013 se žalobkyně ke kontrolnímu zjištění, jež se týkalo zprostředkovatelských činností, vyjádřila tak, že *„... předmětem zprostředkování nebyl vlastní prodej strojů, ale způsob financování (většinou leasing nebo úvěr), proto byly informace o důvěryhodnosti konečného odběratele a především o jeho platební kázni podstatné a potřebné. Zprostředkovatel tak nezajišťoval vlastní prodej, ale způsob úhrady za prodej.*" Jelikož žalobkyně dle názoru správce daně citovaná tvrzení nijak nepodložila, tato nevedla ke změně hodnocení věci ani výsledků kontrolního zjištění. Správce daně tudíž vydal nadepsané dodatečné platební výměry.

[18] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v nichž znovu zopakovala výše citované skutečnosti, přičemž doplnila, že *„[s]právce daně se tak dotazoval svědků na skutečnosti, které nebyly předmětem zprostředkování, a přitom vůbec nekontaktoval zástupce zprostředkovatelských společností MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o. Zprostředkovatel společnost MODESTAV, s. r. o., měla smlouvu se společností ČSOB Leasing, a. s.* (...) *Za účelem potvrzení uskutečnění zprostředkovatelské činnosti a způsobu financování nákupu a prodeje strojů navrhujeme výslech svědků pana T. D., nar.* (...), *bytem* (...), *a paní S., zaměstnankyně ČSOB Leasing, a. s., pobočka Hradec Králové.*" Vzhledem k takto uplatněným odvolacím důvodům stěžovatel správce daně vyzval k doplnění podkladů. Ten dne 26. 3. 2014 provedl výslech svědka Roberta Nováka, jednatele společnosti STAV ACTIVE, s. r. o., který k dotazu správce daně, jakým způsobem s žalobkyní navázal kontakt, sdělil: *„Byl tam takový plešatý pán, myslím pan R., pravděpodobně obchoďák. Kontakt jsem si vyhledal sám na internetu za účelem koupě stroje. Jednal jsem i zřejmě s jednatelem firmy, jméno si nevzpomínám, zřejmě na písmeno S.*" Dále tento svědek uvedl, že *„[p]rvně jsem si koupil od této společnosti 2 stroje a následně mi pan R. nabídl možnost zprostředkovávat prodej strojů pro žalobkyni. Zprostředkovával jsem pro ně prodej strojů prostřednictvím známých a inzerátů na internetu, v novinách apod. Smlouvu* (tj. smlouvu o zprostředkování č. 02/2009) *jsem podepsal, razítko i podpis*

odpovídá. Předmětem zprostředkování byly stavební stroje, zejména nakladače. Adresy nevím, bylo tam AŽD, také nějací Ostraváci – dělali kabelové vedení, ale myslím si, že by si na mě ti odběratelé měli vzpomenout. Informace o potencionálních zájemcích byly předávány panu R. osobně, případně telefonicky. A také ještě jednateli společnosti, jméno si nevzpomínám." Správcem daně předložené faktury svědek poznal; potvrdil, že je dříve vystavil. Jejich úhrady proběhly v hotovosti a bylo o nich účtováno. Dne 3. 9. 2014 pak správce daně provedl výslech svědka Miroslava Nádvorníka, jednatele společnosti MODESTAV, s. r. o., který uvedl, že mu žalobkyně byla doporučena, přičemž jednal s panem Strýčkem (tj. jednatelem žalobkyně). Ke způsobu jejich spolupráce daný svědek následně konstatoval, že „*[v] podstatě jsem od žalobkyně nakoupil stavební stroje. Jednalo se o 2 stroje, mini rýpadla značky NEUSON. V tento okamžik si uvědomuji pouze tuto formu spolupráce, tzn. nákup strojů. V současnosti si již na existenci smlouvy o zprostředkování č. 01/2009 nevzpomínám, ale podpis i razítko zřejmě odpovídají. Maximálně mohlo být domluveno, že v případě, pokud mi bude znám nějaký zájemce o zboží žalobkyně, tuto společnost doporučím. Předmětem zprostředkování měly zřejmě být stavební stroje, které žalobkyně nabízí. Jsem si jistý, že jsem žádné zájemce o koupi strojů nedoporučil. Kromě nákupu 2 strojů pro mé účely k dalším jednáním nedošlo. V rámci zprostředkování prodeje strojů k žádné komunikaci nedošlo. Žádná provize mi vyplacena nebyla. Předložené faktury společnost MODESTAV, s. r. o., nevystavila, tyto faktury jsem nikdy neviděl. Razítko by mohlo odpovídat, ale podpisy rozhodně nejsou moje. Uvedené částky jsem nikdy nepřevzal.*" V podání žalobkyně (konkrétně doplnění odvolání) doručeném stěžovateli dne 3. 11. 2014 tato uvedla, že „*[s]vědek pan Nádvorník osvědčil uzavření smlouvy o zprostředkování a skutečnost, že neví nic o provedeném zprostředkování a předávání informací. V tomto ohledu není pan Nádvorník svědkem ve smyslu § 96 daňového řádu. Opakovaně navrhujeme výslech svědků a poukazujeme na to, že je v této věci nutné vyslechnout pana T. D., nar.* (...), *bytem* (...), *a paní S., zaměstnankyni společnosti ČSOB Leasing, a. s., pobočka Hradec Králové. Jde o osoby, které se přímo účastnily nebo jsou jim známy okolnosti provedeného zprostředkování pro naši společnost a měly by potvrdit způsob a průběh zprostředkování. Správce daně se měl a mohl na výše uvedené skutečnosti o zprostředkování a jmenované osoby, svědka pana Nádvorníka, zeptat. To však neučinil, a tak svědecká výpověď nevedla k objasnění okolnosti o provedení zprostředkování.*" Podáním ze dne 22. 12. 2014 žalobkyně vyjádřila své přesvědčení o nutnosti pokračovat v dokazování, když opakovaně žádala výslech svědků D a S. Oba navržení svědci podle žalobkyně „*mají potvrdit, jak fakticky probíhala zprostředkovatelská činnost společnosti MODESTAV, s. r. o., pro žalobkyni. Kdo, kdy, jak a s kým jednal, kdo vystavoval daňové doklady, přijímal platby za zprostředkování a pro jaké společnosti bylo zprostředkování provedeno.*" Na tomto stanovisku žalobkyně setrvala i v rámci podání doručeném stěžovateli dne 29. 12. 2014.

[19] Dne 27. 1. 2015 byla stěžovateli doručena písemnost, ve které žalobkyně zdůraznila, že „*T. D. je osobou, která může vypovídat o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy*". Přílohou předmětného podání byla kopie čestného prohlášení T. D. ze dne 15. 1. 2015 a prohlášení o pravosti podpisu na listině nesepsané advokátem. V tomto čestném prohlášení se výslovně uvádí: „*Já, níže podepsaný T. D., narozen* (...), *bytem* (...), *čestně prohlašuji, že jsem za společnost MODESTAV stavební a obchodní, s. r. o., DIČ* (...), *se sídlem* (...), *v červenci a srpnu roku 2009, prováděl zprostředkovací služby pro společnost WAY MORAVA, s. r. o.* (tj. žalobkyni). *Zprostředkování bylo prováděno na základě smluvní dohody při prodeji sedmi stavebních strojů (nakladačů, rypadel a válců), veškeré daňové doklady a ostatní dokumenty podepsané a*

schválené jednatelem společnosti MODESTAV stavební a obchodní, s. r. o., jsem předal k zaúčtování, včetně provize, která byla zaplacena dle dohody. Zprostředkovatelská činnost spočívala v prověření potencionálních zákazníků vzhledem k jejich bonitě a v některých případech v zajištění (zprostředkování) financování tohoto prodeje, zejména ve spolupráci s ČSOB Leasing. Při této činnosti jsem jednal s vedoucím prodeje panem R. a s jednatelem společnosti Ing. Strýčkem a s pracovníky ČSOB Leasing, a to především s paní S., zaměstnankyní společnosti ČSOB Leasing, a. s., pobočka Hradec Králové." Citované čestné prohlášení tak bylo ke dni vydání napadených rozhodnutí součástí daňových spisů. Stěžovatel nicméně setrval po celou dobu daňového řízení na svém stanovisku, že navrhované výslechy svědků D. a S. by vzhledem ke zjištěným skutečnostem nepřinesly žádnou důkazní hodnotu.

[20] Nejvyšší správní soud na tomto místě předně uvádí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. 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 (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

[21] Daňovému subjektu proto musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat" na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[22] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře již dříve zabýval také právní otázkou týkající se smluv o zprostředkování v rámci daňového procesu, když v rozsudku ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 192/2006 – 122, vyslovil závěr přiléhavý i pro nyní projednávanou věc, a sice že *„[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že unést důkazní břemeno týkající se smluv o zprostředkování může být pro daňový subjekt značně obtížné, ale rozhodně není nemožné. Daňový subjekt by si měl*

být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy ke zprostředkování dochází, a cíleně shromažďovat důkazy, že ke zprostředkování skutečně došlo. Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti nákup a prodej komodit) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen. Je však nutné zdůraznit, že takto předložené důkazy musí mít konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody, ne sloužit jako modelový příklad, jak by v dané situaci ke zprostředkování dojít mohlo."

[23] Při hodnocení toho, zda stěžovatel postupoval v daném případě v souladu se zákonem, pokud neprovedl navržené důkazní prostředky, konkrétně svědecké výpovědi D. a S., tak bylo třeba zvážit, k jakým skutečnostem měli být tito svědci slyšeni a jaké relevantní skutečnosti měly být jejich výpověďmi prokázány. Žalobkyně v rámci odvolacího daňového řízení opakovaně uváděla, že výslech svědků D. a S. navrhuje „*za účelem potvrzení uskutečnění zprostředkovatelské činnosti a způsobu financování nákupu a prodeje strojů*". Z provedeného dokazování nicméně vyplynulo, že koneční odběratelé uzavřeli předmětné obchody vždy na základě svých konkrétních potřeb a požadavků, přičemž mělo být jednáno přímo s obchodními zástupci žalobkyně, bez účasti jakéhokoliv zprostředkovatele. Tito odběratelé v postavení svědků také shodně uváděli, že společnosti MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o., neznají. Tato zjištění tedy nepotvrdila tvrzení žalobkyně uváděná v jejích vyjádřeních ze dne 2. 8. 2012 a 3. 9. 2012, jež byla založena na tom, že zprostředkovatelé zajišťovali kontakt se zájemci „*na základě osobních známostí*". Pokud žalobkyně po seznámení se s těmito skutečnostmi nově přednesla jinou náplň činnosti deklarovaných zprostředkovatelů, resp. změnila své původní vyjádření, když tito měli pouze předávat informace o důvěryhodnosti konečných odběratelů a především o jejich platební kázni, přičemž předmětem zprostředkování neměl být vlastní prodej strojů, ale způsob financování (většinou leasing nebo úvěr), pak je namístě zdůraznit obsah svědeckých výpovědí Roberta Nováka, jednatele společnosti STAV ACTIVE, s. r. o., a Miroslava Nádvorníka, jednatele společnosti MODESTAV, s. r. o. Svědek Robert Novák nevypovídal tak, že by to bylo v souladu s nově uplatněnou verzí žalobkyně. Pouze v obecné rovině popsal zprostředkovatelskou činnost tak, že „*zprostředkovával pro žalobkyni prodej strojů prostřednictvím známých, inzerátů na internetu a v novinách. Předmětem zprostředkování byly stavební stroje, zejména nakladače. Informace o potencionálních zájemcích byly předávány panu R. osobně, případně telefonicky.*" Miroslav Nádvorník vypověděl, že „*maximálně mohlo být domluveno, že v případě, pokud mi bude znám nějaký zájemce o zboží*

žalobkyně, tuto společnost doporučím. Předmětem zprostředkování měly zřejmě být stavební stroje, které žalobkyně nabízí. Jsem si jistý, že jsem žádné zájemce o koupi strojů nedoporučil. Kromě nákupu 2 strojů pro mé účely k dalším jednáním nedošlo." K prokázání uskutečnění žalobkyní deklarovaného plnění tedy zatím nevedly ani svědecké výpovědi jednatelů společností MODESTAV, s. r. o., a STAV ACTIVE, s. r. o., tj. přímo uváděných zprostředkovatelů. Poukázat lze přitom i na skutečnost, že se v řadě předmětných obchodních případů jednalo o konečné odběratele, se kterými se žalobkyně podle všeho znala po delší dobu, neboť s nimi, dle jejich tvrzení, již v dřívějších letech obchodně jednala. V této souvislosti se nově uplatněná konstrukce žalobkyně jeví poněkud nevěrohodnou i z toho důvodu, že není zřejmé, jak zprostředkovatelé mohli předávat informace o důvěryhodnosti konečných odběratelů a o jejich platební kázni (odhlédneme-li od faktu, že tato verze byla výpověďmi deklarovaných zprostředkovatelů značně zpochybněna), když s nimi zjevně nebyli v žádném kontaktu, neboť tito je neznali.

[24] V dané věci nicméně není možno odhlédnout od celkového kontextu vystupování žalobkyně v daňovém řízení. Je zjevné, že její prvotní tvrzení byla skutečnosti poměrně značně vzdálena či přinejmenším neúplná. Změny v tvrzeních žalobkyně pak vedly k tomu, že jejich důvěryhodnost eroduje a že správce daně k nim právem přistupuje s ostražitostí. Je nepochybné, že jakkoli má žalobkyně právo svá tvrzení měnit a upravovat dle své úvahy, může v jistý moment dojít k tomu, že její tvrzení bude třeba považovat za nevěrohodná jako celek a nezpůsobilá být dále zkoumána prováděním důkazů, jež k prokázání tvrzených skutečností opakovaně nevedou. Jinak a „drsněji" řečeno, daňovému subjektu zásadně nelze zakázat, aby o svých daňově relevantních záležitostech neuváděl pravdu či některé zamlčel. Pokud je však něco takového zjištěno, musí daňový subjekt počítat s tím, že k jeho dalším tvrzením, která uvede v reakci na zjištění nepravdivosti či neúplnosti tvrzení dřívějších, bude správce daně přistupovat s podstatně větší nedůvěrou a bude k jejich prokázání vyžadovat vskutku přesvědčivé a spolehlivé důkazy.

[25] Tvrzení žalobkyně týkající se navržených svědků D. a S. jsou nicméně takové povahy, že mají být ještě důkazně ověřena. Je tomu tak proto, že uvedení svědci jdou takříkajíc „s kůží na trh" tím, že uvádějí (přesněji jeden ze svědků uvádí o sobě a druhém svědkovi) vcelku jednoznačná a ověřitelná tvrzení. V čestném prohlášení z 15. 1. 2015 navržený svědek D. konkrétně popisuje, v čem měla spočívat jeho činnost pro žalobkyni, a taktéž popisuje roli druhé navržené svědkyně S. Tvrdí, že „*za společnost MODESTAV stavební a obchodní, s. r. o. (...) v červenci a srpnu roku 2009, prováděl zprostředkovací služby pro společnost WAY MORAVA, s. r. o.*", tj. pro žalobkyni. Zprostředkování mělo být prováděno na základě smluvní dohody „*při prodeji sedmi stavebních strojů (nakladačů, rypadel a válců).*" *Dodal* pak následující: „*Veškeré daňové doklady a ostatní dokumenty podepsané a schválené jednatelem společnosti MODESTAV stavební a obchodní, s. r. o., jsem předal k zaúčtování, včetně provize, která byla zaplacena dle dohody.*" Zprostředkovatelská činnost měla spočívat „*v prověření potencionálních zákazníků vzhledem k jejich bonitě a v některých případech v zajištění (zprostředkování) financování tohoto prodeje, zejména ve spolupráci s ČSOB Leasing.*" Při této činnosti měl jednat „*s vedoucím prodeje panem R. a s jednatelem společnosti Ing. Strýčkem a s pracovníky ČSOB Leasing, a to především s paní S., zaměstnankyní společnosti ČSOB Leasing, a. s., pobočka Hradec Králové.*"

[26] Jistěže nelze čestné prohlášení navrženého svědka D. považovat za ekvivalent svědecké výpovědi učiněné před správcem daně. Stěžovatel se však mýlí, pokud takové prohlášení důkazně bagatelizuje. Z uvedeného prohlášení jsou totiž patrná tvrzení, která jsou natolik konkrétní a jednoznačná, že mohou být podrobena důkladnému zkoumání ohledně jejich pravdivosti, a tak potvrzena, anebo vyvrácena. Správci daně dávají uvedená tvrzení dostatek výchozích podnětů ke kladení zcela konkrétních otázek ohledně toho, v čem měla údajná činnost pana D. pro žalobkyni spočívat, jak prakticky probíhala, tj. zejména s jakými konkrétními osobami se pan D. v zájmu žalobkyně setkával, co jim nabízel či s nimi sjednával a jak se to projevovalo v obchodních úspěších žalobkyně. Stejně tak lze podrobit výslechu i další osoby panem D. v prohlášení označené, zejména navrženou svědkyni S., a objasnit faktický mechanismus prodeje a financování strojů prostřednictvím leasingu a to, nakolik lze případné působení pana D. přičítat společnosti MODESTAV, s. r. o. Informace uvedené navrženými svědky lze zpětně předestřít jiným údajně zainteresovaným osobám, např. panu R., a dále jejich věrohodnost prověřovat. Svědci budou vyslechnuti v postavení, v němž jsou povinni vypovědět pravdu a nic nezamlčet, a za nesplnění povinnosti svědčit jim v určitých případech hrozí i peněžitá sankce (§ 96, § 247 daňového řádu). Navrženého svědka D. by bylo vhodné konfrontovat i se zatím učiněnými svědeckými výpověďmi jiných osob, a to nejen za účelem zjištění, jak to ve skutečnosti s údajným zprostředkováním bylo, ale i k ověření, zda jiní svědci dříve vypovídali v souladu s povinnostmi, které jim daňový řád v § 96 ukládá. Výpovědi navržených svědků D. a S. mohou tedy významně přispět k ověření pravdivosti tvrzení žalobkyně a teprve po jejich provedení (a tedy až po zjištění, a to dostatečně důkladném a podrobném, co o věci vědí) lze jejich výpovědi a výpovědi dalších slyšených svědků hodnotit v jejich vzájemné souvislosti, jak to mj. vyžaduje § 8 odst. 1, část věty před středníkem daňového řádu.

[27] Je nepochybné, že pokud by se i tvrzení navrženého svědka D. obsažené v jeho čestném prohlášení ukázalo být v rozporu se skutečností a stejně tak se ukázala pro prokázání údajného zprostředkování irelevantními další svědectví, dostalo by se daňové řízení s velkou pravděpodobností do momentu, kdy by další, nově žalobkyní předestřené skutkové verze údajného zprostředkování bylo nutno považovat za natolik nedůvěryhodné, že by za určitých okolností nebylo účelné jejich pravdivost dále prokazovat.

[28] Do tohoto momentu se však daňové řízení u žalobkyně zatím nedostalo. Krajský soud proto správně shledal, že stěžovatel se v daňovém řízení dopustil vady, která mohla mít zcela konkrétní pro žalobkyni negativní vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Neprovedení navržených výpovědí svědků D. a S. za současné absence přesvědčivého odůvodnění, proč tato navržená svědectví za žádných rozumně představitelných okolností nemohou přinést nic pro daňové řízení relevantního, mohlo vést ke znemožnění žalobkyni unést její důkazní břemeno. Správce daně postupoval v rozporu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a doposud nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Kasační stížnost stěžovatele byla nedůvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jejich náhrada by příslušela procesně úspěšné žalobkyni. Té však žádné takové náklady nevznikly, proto nebylo důvodu je přiznávat.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu