



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **SPOLINVESTMENT, s. r. o.**, se sídlem Praha 9 - Vysočany, Kolmá č. p. 675, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2005, č. j. 3854-1997/120/03 a č. j. 3854-1998/120/03, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 5. 2006, č. j. 15 Ca 70/2005 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 5. 2006, č. j. 15 Ca 70/2005 - 35, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2005, č. j. 3854-1997/120/03, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2002, č. j. 200872/02/214913/5891, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 částku 826 410 Kč. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2005, č. j. 3854-1998/120/03, žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2002, č. j. 200883/02/214913/5891, tak, že částku 868 350 Kč správcem daně dodatečně vyměřenou na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 snížil na částku 134 400 Kč.

Žalobce napadl dne 29. 3. 2005 rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, přičemž uváděl, že důvodem doměření daně bylo mj. vyloučení nákladů, které žalobce vynaložil v obou zdaňovacích obdobích při plnění mandátní smlouvy uzavřené se společností FIRST SERVICE INTERNATIONAL, Inc. (dále jen „FSI“) dne 1. 8. 1997 a dodatků této smlouvy. Společnost FSI vyvíjela činnost, která podle žalobce směřovala k dokončení velké investiční akce „Nákupní centrum Všebořice“, na jejíž realizaci se žalobce podílel a na jejímž dokončení měl zájem. Společnost FSI přispěla podle tvrzení žalobce k zajištění nového investora akce v situaci, kdy se původní investor chystal od projektu odstoupit a jeho realizaci tak zastavit.

Žalobce mj. namítal, že finanční orgány odmítly provést výsledky svědků, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, aniž by k tomuto postupu uvedly relevantní důvody.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 17. 5. 2006, č. j. 15 Ca 70/2005 - 35, žalobou napadená rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že v projednávané věci správce daně vycházel z žalobcem předložených listin, z nichž nikterak nevyplývala potřeba zajištění jiných než již smluvně upravených obchodních vztahů s jinými subjekty. Žalobce byl tedy v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen prokázat, že byly splněny podmínky vyplývající z § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy že vynaložil náklady za služby skutečně poskytnuté společností FSI v rámci předmětné mandátní smlouvy, které měly konkrétní souvislost s jeho podnikatelskou činností. Žalobce k prokázání svých tvrzení v průběhu daňového řízení opakovaně navrhoval výsledky svědků, které však s výjimkou výsledku jednatele společnosti Thorkild Kristensen Czech, s. r. o., ing. Jana Valenty, nebyly provedeny.

Podle krajského soudu platí, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je však správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v tomto ohledu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS.

Žalobce v projednávané věci navrhoval výsledek následujících osob: B. H. S., který měl v rozhodném období zastupovat společnost FSI a z jehož výpovědi tedy bylo možné přímo ověřit existenci žalobcem deklarovaného vztahu; dále ing. P. K., manažera projektu za společnost Nákupní park Průhonice, s. r. o., z jehož výpovědi bylo možné zjistit, zda tento subjekt skutečně od realizace projektu odstoupil a případně o jejím dokončení jednal s FSI; dále M. F., který prověřoval existenci společnosti FSI a mohl být tedy informován o jejích aktivitách ve prospěch žalobce; a konečně i výsledky svědků ing. arch. A. a ing. arch. J. a zástupce společnosti LOXIA, a. s., kteří se měli na výstavbě obchodního centra podílet, a proto se od nich dalo očekávat vyjádření k případnému podílu společnosti FSI na jejím dokončení.

Krajský soud byl tedy toho názoru, že se jednalo o relevantní důkazní prostředky, neakceptoval tak závěr finančních orgánů o jejich bezvýznamnosti či o tom, že by s ohledem na výpověď svědka ing. Valenty, či výsledek šetření amerických orgánů nemohly tyto důkazní prostředky výsledky dosavadního řízení zvrátit. Mezinárodní výměnou informací bylo zjištěno, že společnost FSI nevyvíjela obchodní činnost ve Spojených státech, avšak registrací byla doložena její existence, podnikatelskou činnost tedy mohla vyvíjet mimo území Spojených států. Svědek ing. Jan Valenta sice nepotvrdil účast společnosti FSI na dokončení projektu, avšak ani ji zcela nevyločil. Výsledky svědků zdržujících se v zahraničí je možné provádět formou mezinárodní právní pomoci, a proto je správce daně není oprávněn odmítnout kvůli tomu, že jejich realizace může být obtížná. Žalovaný navíc v odůvodnění svých rozhodnutí zcela pominul písemné prohlášení L. H., ve kterém se tato osoba zmiňuje o existenci smluvního vztahu mezi žalobcem a společností FSI při realizaci obchodního centra.

Podle závěrů krajského soudu tedy žalovaný a správce daně porušili § 31 odst. 2 daňového řádu, když neprovedli žalobcem navrhované výsledky svědků. V důsledku toho došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonná rozhodnutí ve věci samé. Pokud jde o prohlášení L. H., trpí žalobou napadená rozhodnutí navíc nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Pro tyto vady řízení krajský soud zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale i dodatečné platební výměry správce daně, což zdůvodnil tím, že žalobcem navržené dokazování nebylo provedeno již ve stádiu řízení před správním orgánem 1. stupně a navíc je natolik rozsáhlé a zásadní, že z důvodu dvojinstančnosti řízení nemůže být provedeno až v řízení odvolacím.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel především nesouhlasil s důvody, které krajský soud uváděl pro zrušení prvostupňových platebních výměrů. Stěžovatel poukazoval na to, že daň byla v daném případě stanovena dokazováním, stěžovatel byl tedy v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Soud tedy nesprávně posoudil otázku doplnění dokazování v odvolacím řízení, neboť v případě, kdy je žalobou napadené daňové rozhodnutí rušeno pro vady řízení, mělo by být podle názoru stěžovatele vždy zrušeno pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, který v rámci odvolacího řízení sám posoudí, jak soudem vytčené vady řešit. Podle stěžovatele tedy v předmětné věci nebyly dány okolnosti ke zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s.

Stěžovatel rovněž napadal závěr krajského soudu týkající se navržených svědků. Žalobce měl v daňovém řízení prokázat své tvrzení, že na základě zmíněné mandátní smlouvy a jejích dodatků připravila společnost FSI, tedy americká poradenská firma, jednání s novým potenciálním investorem, dánsko-švédskou společností Thorkild Kristensen a že zajistila svým vlivem u zahraničních investorů možnost pokračování činnosti žalobce až do fáze vydání územního rozhodnutí. Ze smluvního ujednání vyplývá, že aktivity společnosti FSI měly být realizovány mimo území ČR. Žalobcem navržení svědci byli především zástupci společnosti, které se zabývaly již přímou realizací zakázky v České republice, zatímco společnost FSI měla zajišťovat konkrétní výkony a činnosti mimo území ČR. Správce daně proto dospěl k závěru, že informace o aktivitách společnosti FSI, které měly probíhat v zahraničí, mohl mít pouze ing. Jan Valenta, který byl v té době jednatelem společnosti Thorkild Kristensen Czech, s. r. o.,

dceřinné společnosti zmiňovaného investora, a provedl jeho výslech. Tato svědecká výpověď nepotvrdila konkrétní aktivity společnosti FSI. Žalobce okolnosti vstupu společnosti Thorkild Kristensen Czech, s. r. o. do projektu, jak byly zmíněným svědkem věrohodně popsány, nevyvracel, naopak v reakci na tuto výpověď sám uvedl, že k přímému jednání společnosti FSI se společnostmi Thorkild Kristensen Czech, s. r. o., Nákupní park Průhonice, s. r. o. či EURO-PROJEKT s. r. o. nebyl důvod, neboť FSI vyhledávala nového investora mimo území ČR. Stěžovatel se tedy domnívá, že v daném případě nepředjímal obsah svědeckých výpovědí, pouze hodnotil, jaké skutečnosti navrhuje žalobce ověřit a jaký význam má ověřování těchto skutečností pro prokazování tvrzených aktivit společnosti FSI.

Význam výslechu svědka B. H. S. stěžovatel nikdy nezpochybňoval, ovšem vycházel z odpovědi kompetentních amerických orgánů zaslané v rámci mezinárodní výměny informací, podle níž byla společnost FSI zapsána do rejstříku státu Delaware dne 16. 7. 1997 a status této společnosti byl zrušen dne 1. 3. 2000. Adresa uváděná v mandátní smlouvě nebyla obchodní adresou FSI, ale jejího oprávněného zástupce, tedy právě B. H. S. Tohoto zástupce však není možné kontaktovat, neboť se přestěhoval a neudal novou adresu svého působení. Stěžovatel se domnívá, že není povinností správce daně provádět výslechy osob, které se zdržují mimo území ČR, daňový řád ani tento postup neumožňuje. Pokud by se správce daně obrátil na americké orgány s žádostí o provedení výslechu, musel by těmto orgánům poskytnout konkrétní identifikační údaje svědka, což v daném případě není možné. Správci daně tedy nelze uložit provést výslech svědka, když takový výslech není ve skutečnosti proveditelný.

Další navrhovaný svědek M. F. je odesilatelem elektronické zprávy ze dne 11. 11. 1997, v níž žalobce informoval, že společnost FSI v té době opravdu existovala, přičemž tento důkazní prostředek žalobce předložil společně s potvrzením o registraci uvedené společnosti. Tyto skutečnosti stěžovatel akceptoval, ovšem z návrhu žalobce na provedení výslechu tohoto svědka nebylo zřejmé, o jakých dalších skutečnostech by pan F. mohl svědčit. Správce daně tedy nepovažoval provedení tohoto výslechu za potřebné.

Podle názoru stěžovatele krajský soud v rozporu s tím, co sám v rozsudku v obecné rovině vyjádřil, rozhodl o tom, že je nutno akceptovat veškeré navržené svědky, ačkoli z průběhu řízení vyplývá, že tito svědci nemohou mít informace o aktivitách společnosti FSI, jež měly být vykonávány mimo území ČR. U svědka S. zase nejsou k provedení výslechu k dispozici potřebné identifikační údaje, což bylo ze správního spisu zřejmé. Krajský soud tak podle stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku vztahu ustanovení § 31 odst. 2 a § 31 odst. 9 daňového řádu a zasáhl do práva správce daně na volné hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel měl rovněž za to, že rozsudek krajského soudu trpí v otázce nutnosti provedení předmětných výslechů nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a ve vztahu k výslechu svědka S. jinou vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce se v průběhu daňového řízení nikdy nezmínil o L. H., stěžovatel vycházel z toho, že písemné prohlášení této osoby není důkazním prostředkem, kterým lze ověřit rozhodné skutečnosti, proto neověřoval informace uvedené ve zmíněném prohlášení u daňových orgánů země, kde se pan H. zdržuje.

Žalobce se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Pokud jde o otázku zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně, Nejvyšší správní soud především poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, dostupné na www.nssoud.cz, které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Krajský soud má tedy zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jak je však patrné z dikce ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., světuje na rozdíl od ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., které vymezuje důvody pro zrušení rozhodnutí žalobou přímo napadeného, posouzení důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně do volné úvahy krajského soudu. Nejvyšší správní soud tedy dospěl v citovaném usnesení k závěru, že na zrušení rozhodnutí prvního stupně nemá žalobce před krajským soudem právní nárok, pokud tedy krajský soud neshledá důvod pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, nemusí o tom rozhodovat ve výroku soudního rozsudku a případná kasační stížnost žalobce, která brojí pouze proti nezrušení prvostupňového správního rozhodnutí, v takovém případě směřuje toliko proti důvodům rozhodnutí krajského soudu a je tudíž nepřipustná (§ 104 odst. 2 s. ř. s.).

Jak však Nejvyšší správní soud zdůraznil v citované věci, o typově odlišnou situaci se bude jednat v případě, kdy krajský soud svoji úvahu svěřenou mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. provede, dojde k pozitivnímu závěru, že jsou dány okolnosti též pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a k jeho zrušení také ve výroku svého rozsudku přistoupí. V takovém případě není pochyb o tom, že zrušující výrok může zasáhnout nejen do veřejných subjektivních práv žalobce, ale také do zájmů žalovaného. Je nezbytné, aby soud i tento výrok náležitě odůvodnil. Pokud některý z účastníků řízení v podobném případě namítá, že nebyl dán důvod pro zrušení správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pak kasační stížnost bude přípustná, neboť v takovém případě směřuje do výroku rozhodnutí krajského soudu, byť věcně jistě polemizuje s jeho důvody, resp. může namítat, že takové důvody chybí (§ 104 odst. 2 s. ř. s. *a contrario*).

Z těchto závěrů rozšířeného senátu již Nejvyšší správní soud vyšel ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, www.nssoud.cz, když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokiem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil.

V předmětné věci Krajský soud v Ústí nad Labem zrušení dodatečných platebních výměrů, jak je patrné z dosavadního výkladu, řádně odůvodnil. Na druhou stranu je však zřejmé, že důvody krajským soudem uváděné nemohou obstát. Podle § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně a nejde-li o vyměření daně podle pomůcek, rozhodnutí v odvolacím řízení změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne. Daňový řád nesevřuje odvolacímu orgánu pravomoc v případech zjištěných vad řízení před prvostupňovým správcem daně, jako je mj. neprovedení navrhovaných důkazů, rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Daňový řád totiž na rozdíl od úpravy odvolacího řízení ve správním řádu v takových případech předpokládá postup dle § 50 odst. 3 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či odvolací orgán, vždy se tak děje v řízení odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém, přičemž podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního

soudu má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky. Ani pokud by odvolací orgán zjistil ve výjimečných případech takové vady prvostupňového řízení, které již nelze v odvolacím řízení odstranit, není podle daňového řádu oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit věc k dalšímu řízení, nezbude mu tedy, než prvostupňové rozhodnutí bez dalšího zrušit. V běžných případech, kdy bylo podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, již totiž není v prvostupňovém řízení místo pro nové dokazování, jež by mělo vyústit v opětovné dodatečné vyměření daně. K němu lze totiž dospět, jak konstatoval Nejvyšší správní soud mj. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, www.nssoud.cz, pouze na základě daňové kontroly, jež však už byla v těchto případech řádně ukončena, a její opakování, nebyl-li povolena obnova řízení či nejsou-li naplněny podmínky obdobné zákonným důvodům pro povolení obnovy řízení, není přípustné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS).

Tuto zvláštní úpravu daňového řízení musí respektovat i správní soud. Jestliže mu tedy § 78 odst. 3 s. ř. s. svěřuje pravomoc uvážit, zda je podle okolností věci vhodné zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí správního orgánu, neznamená to, že by mu zákon svěřoval možnost zcela neomezené úvahy, tak jako ji nesvěřuje ani správnímu orgánu při použití správního uvážení. Krajský soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena, např. tehdy, když krajský soud shledá důvodnou námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Výjimečně může tento postup připadat v úvahu tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení odstranit. Rozhodně však takto nelze postupovat v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů a tedy uloží správnímu orgánu doplnění dokazování. Lze plně přisvědčit stěžovateli, že takové doplnění dokazování musí probíhat v rámci odvolacího řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku stěžovatele mířící proti zrušení dodatečných platebních výměrů správce daně důvodnou.

Co do zbytku kasační stížnosti však již Nejvyšší správní soud stěžovateli za pravdu dát nemohl. Již krajský soud správně poukázal na to, že daňovým subjektem navrhované výslechy svědků nemůže správce daně či stěžovatel bez dalšího odmítnout již z toho důvodu, že daňový subjekt stíhá důkazní břemeno v daňovém řízení dle § 31 odst. 9 daňového řádu z hlediska prokázání všech skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by bylo zcela nepochybné, že prostřednictvím těchto důkazů nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (viz cit. rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. 39/2003 Sb. NSS, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75, publikovaný pod č. 780/2006 Sb. NSS). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze na základě stávajících podkladů daňového řízení apriori dospět k závěru, že by navrhovanými výslechy svědků nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány.

Skutečnost, že žalobce navrhl jako svědky představitele zúčastněných společností, které se již přímo účastnily předmětné stavební zakázky, neznamená, že by tyto společnosti a tudíž ani konkrétní osoby jednající jejich jménem nemohly mít povědomost o tom, zda a za jakých okolností společnost FSI zprostředkovala vstup nového investora do projektu, byť by se i takové aktivity FSI uskutečnily výhradně v cizině. Nelze vyloučit, že byly tyto společnosti zejména právě novým investorem, společností Thorkild Kristensen, o těchto okolnostech s tou či onou mírou konkrétnosti informovány. Jak již poznamenal krajský soud, svědek ing. Jan Valenta, který byl v té době jednatelem společnosti Thorkild Kristensen Czech, s. r. o., zprostředkování ze strany FSI sice přímo nepotvrdil, ale ani nevyvrátil, když uvedl, že sice osobně se společností FSI nejednal, nicméně se mu „vybavuje, že se pan T. K. o ní mohl někdy zmínit jako o kontaktu dánské strany, obchodním kontaktu v souvislosti s tímto obchodem“. Obdobně považuje Nejvyšší správní soud za správný závěr krajského soudu, podle něhož ani u navrhovaného svědka M. F. nelze předem vyloučit, že mohl být informován o aktivitách FSI ve prospěch žalobce, neboť právě tento svědek prověřoval pro žalobce existenci společnosti FSI. Správce daně, resp. stěžovatel byli jistě oprávněni požadovat po žalobci, aby konkretizoval, jaké nové skutečnosti jeho svědectví mohlo přinést, nicméně tak neučinili a provedení výslechu bez dalšího odmítli.

Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud posoudil uvedenou otázku zcela v souladu se zákonem a už vůbec nelze tvrdit, že by jeho rozhodnutí v tomto ohledu trpěla vadou spočívající v nedostatku důvodů. Naopak platí, že odmítnutí navržených výsledků dostatečně nezdůvodnili správce daně ani stěžovatel. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole pouze uvedl, že výčet doporučených svědků je z hlediska pochybností správce daně zcela irelevantní, a stěžovatel v žalobou napadených rozhodnutích bez jakéhokoli zdůvodnění konstatoval, že z výčtu osob, které byly navrhovány daňovým subjektem, provedl toliko výslech ing. Jana Valenty a ing. arch. Z. U. Důvody pro odmítnutí výsledku ostatních navržených svědků stěžovatel uváděl až ve vyjádření k žalobě a následně v kasační stížnosti. Lze plně přisvědčit krajskému soudu i v tom ohledu, že stěžovatel zcela pominul písemné prohlášení L. H. ze dne 30. 4. 2004. Podle tohoto prohlášení jmenovaný působil v letech 1997 - 8 jako ředitel společnosti FSI, přičemž tato společnost uzavřela s žalobcem smlouvu, jejíž dodatky se týkaly činnosti směřující k dokončení investiční akce – obchodního centra ve Všebořicích, přičemž smlouva ve znění dodatků byla naplněna, neboť FSI oslovila více možných investorů, zejména v západní Evropě, včetně dánské společnosti TK Bygge-Holdnig A/S, která se do projektu následně zapojila. Nejvyšší správní soud rozhodně nemůže souhlasit se stěžovatelem, že uvedené písemné prohlášení není důkazním prostředkem. Jedná se o prohlášení třetí osoby, odlišné od daňového subjektu, ovšem předložené daňovým subjektem, jehož obsah je z hlediska dokazovaných skutečností nanejvýš relevantní, přičemž podle § 31 odst. 4 daňového řádu lze jako důkaz užít všech zákonně získaných prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel se tedy měl v žalobou napadených rozhodnutích s tímto důkazem vypořádat, pokud tak neučinil a nevypořádal se ani s návrhy na provedení výslechů svědků, trpí jeho rozhodnutí mj. nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Tento závěr platí i pro navrhovaného svědka B. H. S., neboť i v tomto případě v žalobou napadených rozhodnutích jakékoli důvody pro neprovedení jeho výslechu absentují. Jen stěžít lze pak krajskému soudu vytýkat, že tyto důvody nerozpoznal ze správního spisu. Navíc rozhodně nelze souhlasit s tím, že by byl správce daně bez dalšího zproštěn povinnosti provést výslech určité osoby v případě jejího pobytu v zahraničí či že by daňový řád výslech svědka v zahraničí neumožňoval. Daňový řád v tomto ohledu nerozlišuje důkazy získané na území ČR a v zahraničí, přičemž tuto problematiku upravuje speciální právní předpis, jímž je zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona orgány ČR poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní

mezinárodní pomoc při jejich správě, a to buďto na základě uzavřené mezinárodní smlouvy nebo v souladu s právem ES ve vztahu k členským státům Evropské unie. Pokud jde o Spojené státy, platí Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (č. 32/1994 Sb.), která upravuje v čl. 27 výměnu informací a pomoc v oblasti daňové správy, mimo jiné právě pro účely aplikace vnitrostátních právních předpisů v oblasti daní z příjmů. Podle tohoto ustanovení, pokud je požadována informace jedním smluvním státem, získá druhý smluvní stát informaci, na kterou se vztahuje požadavek, stejným způsobem a ve stejném rozsahu, jako kdyby daň prvně zmíněného státu byla daní tohoto druhého státu a byla uložena tímto druhým státem. Tato informace může být poskytnuta i ve formě výpovědí svědků, a to v témže rozsahu, v jakém mohou být takové výpovědi získány podle právních předpisů a správní praxe druhého státu. Podle těchto ustanovení tedy měly finanční orgány postupovat a obrátit se prostřednictvím Ministerstva financí na příslušné orgány Spojených států nejen s žádostí o ověření existence a činnosti společnosti FSI, ale i o výslech uvedeného svědka, a pokud tak neučinily, nemá smysl spekulovat, zda by americká strana měla k vyhledání tohoto svědka dostatek nutných údajů či nikoli. Pokud se v následném daňovém řízení prokáže, že tento výslech nelze přes veškeré úsilí provést, nebude možné vycházet z toho, že by stěžovatel nerespektoval závazný právní názor krajského soudu, na druhou stranu však nelze tvrdit, že by se krajský soud dopustil vady řízení tím, že stěžovateli uložil, aby se o provedení tohoto nanejvýš relevantního důkazu pokusil.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v rozsahu, v němž stěžovatel namítal nezákonnost zrušení správních rozhodnutí prvního stupně, důvodnou a vzhledem k tomu, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl o zrušení správních rozhodnutí obou stupňů jedním výrokem, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu