



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **ANTICO spol. s r. o.**, se sídlem Zborovská 1358, Český Brod, zastoupeného Mgr. Michalem Šebánkem, advokátem se sídlem Haštalská 27, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2007, čj. 17440/07-1300-105163 a ze dne 1. 11. 2007, čj. 17930/07-1300-105163, čj. 17928/07-1300-105163 a čj. 17926/07-1300-105163, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2008, čj. 11 Ca 302/2007 - 47,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Shora označenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu, prosince, října a srpna roku 2000 v celkové výši 501 589 Kč. Žalovaný rozhodoval o podaných odvoláních poté, co jeho předchozí rozhodnutí byla Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“) v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zrušena.

Daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur přijatých od společnosti MALMA s. r. o. (dále jen „Malma“) za dodávky materiálu Orsil sloužícího k zateplování budov, dubových přířezů, dubového řeziva a provedení stavebních prací. V průběhu řízení bylo zjištěno, že jediní tvrzení dodavatelé společnosti Malma v roce 2000 – Ing. Marek Pavel v. o. s. a Ing. Laněk Petr v. o. s. - nejsou registrováni pod danými identifikačními čísly, a jako fyzické osoby nejsou evidovány v registru obyvatel.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce čtyři samostatné žaloby u městského soudu. Soud je nejprve spojil ke společnému projednávání a rozhodnutí a následně je rozhodnutím ze dne 17. 6. 2008, čj. 11 Ca 302/2007 - 47, zamítl. Městský soud v odůvodnění zdůraznil, že žalovaný poté, co jeho „původní“ rozhodnutí o odvolání byla v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu čj. 2 Afs 139/2004 - 81 zrušena, byl dle § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) vázán právním názorem soudu o tom, že žalobce doposud dostal svým povinností v daňovém řízení a správci daně se doposud nepodařilo prokázat, že nedošlo k přijetí plnění od společnosti Malma. Městský soud dospěl k závěru, že žalovaný doplněním odvolacího řízení dostal svým povinností ohledně prokazování existence zdanitelného plnění.

Soud přisvědčil žalobci v tom, že za situace, kdy důkazní břemeno bylo v návaznosti na závazný právní názor kasačního soudu přeneseno na žalovaného, nebylo by možné z výpovědi svědka J. M. ze dne 25. 4. 2007 dovozovat pro žalobce nepříznivé následky jen proto, že tento svědek odmítl podat svědeckou výpověď. V mezidobí se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí čj. 2 Afs 24/2007 - 119 vyslovil k obecné přípustnosti využití listin o výpovědích svědků pocházejících z jiných řízení. Jestliže žalobce namítal, že se proti obsahu protokolu o výpovědi učiněné na Policii ČR dne 27. 4. 2005 nemohl nikterak bránit, pak je třeba konstatovat, že žalovaný z procesního hlediska dostal všem svým povinností dle výše uvedeného rozhodnutí. Protokol proto mohl být použit jako důkazní prostředek i v daňovém řízení.

Městský soud dále uvedl, že předpokladem pro samostatné rozhodnutí o opravném prostředku je to, že materiálně jde o opravný prostředek - procesní postup proti zcela konkrétnímu rozhodnutí učiněnému v rámci řízení. Tak tomu v souzené věci ovšem nebylo. Z obsahu podání ze dne 18. 6. 2007 vyplývá, že žalobce brojil proti procesní přípustnosti využití důkazu z trestního řízení. Rozhodnutí nebylo napadáno cestou opravného prostředku, ale šlo o vyjádření žalobce k průběhu odvolacího řízení. Žalovaný postupoval správně, pokud o takovém podání nerozhodoval samostatným rozhodnutím. Žalobce dále vznesl námitky k ústnímu jednání konanému dne 17. 10. 2007. Namítal, že neměl potřebu vzhledem k průběhu svědecké výpovědi a stavu svědka mu pokládat jakékoliv dotazy, v protokolu o ústním jednání z uvedeného dne ovšem není zachyceno, že by právě tato okolnost byla tímto důvodem. Provedení výslechu svědka M. bylo snahou o zajištění procesních práv žalobce, jakož i snahou o splnění důkazní povinností, kterou soudy žalovanému uložily. Ze správního spisu nelze seznat, že by žalovaný na svědka vytvářel nátlak.

Namítal-li žalobce, že jím navrhované důkazy nebyly provedeny, je třeba přisvědčit žalovanému, že předmětem dokazování nebylo to, zda žalobce zpracoval řezivo, ale to, zda žalobci byl od společnosti Malma dodán materiál v určitém čase, ve specifikovaném množství a ceně. Žalobcem navrhovaný důkazní prostředek směřuje k prokázání poněkud jiných skutečností, než které jsou pro závěr o uznání odpočtu rozhodné. Pokud by bylo řezivo zajištěno, ještě to neznámá, že jde o zboží, ze kterého žalobce uplatnil nárok na odpočet. Městský soud neshledal důvodnými ani námitky směřující k neurčitosti odůvodnění správních rozhodnutí. Závěrem vyloučil, že by došlo k prekluzi práva daň za jednotlivá zdaňovací období doměřit.

Proti zamítavému rozhodnutí městského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností, v níž výslovně uplatnil stížní důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel je toho názoru, že žalovaný doplnil důkazní řízení toliko o důkazy, které nemění dosavadní závěry daňového řízení formulované v závazném soudním rozhodnutí. Nesouhlasí, že žalovaný nerozhodl ani samostatně ani v napadeném rozhodnutí o námitkách (reklamaci) ze dne 18. 6. 2007 týkajících se zhodnocení použitelnosti policejního protokolu v daňovém řízení. O opravných prostředcích je třeba rozhodnout; nastalou vadu nelze obcházet konstatováním, že se nejednalo o opravný prostředek, ale pouhé vyjádření k věci.

Jediný důkaz, o který se závěry žalovaného opírají, tedy protokol o výslechu svědka ze dne 27. 4. 2005 učiněný na Policii ČR, je nepoužitelný důkaz, resp. minimálně důkaz s velmi omezenou použitelností v rámci daňového řízení. Stěžovatel má za to, že městský soud nesprávně interpretoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rovněž nezohlednil specifika řízení. Takto pořízené listiny mohou být použity pouze v omezeném rozsahu a žalovaný má povinnost se snažit odstranit rozpory, minimálně provedením důkazu silnějšího, tedy výslechem svědka v samotném daňovém řízení. Je naprosto logické, že stěžovatel nekladl svědkovi žádné dotazy, jelikož je svědek jakožto osoba konzumující alkohol osobou nedůvěryhodnou, což činí její výpověď nepoužitelnou. Část jeho výpovědi nelze považovat za věrohodnou. Soud pouze izolovaně posuzoval výslechy provedené v posledním odvolacím řízení a na Policii ČR a zcela pominul ostatní důkazy včetně předchozí výpovědi svědka M. ze dne 4. 7. 2002. Stěžovatel se domnívá, že postupem žalovaného byl vytvářen nátlak na svědka. Nelze přitom opomenout ani fakt, že svědek M. svoji výpověď učiněnou na Policii ČR nikdy nepotvrdil. Protokol ze dne 27. 4. 2005 nelze v daňovém řízení zcela neomezeně použít, a to zvláště v případě, pokud existují jiné výpovědi svědka učiněné přímo v daňovém řízení.

Poslední okruh stížných námitek se týkal nekonkrétnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný nedoplnil řízení v intencích soudních rozhodnutí. Pouze vyslechl J. M., stěžovatelem navrhované důkazní prostředky neprovedl s tím, že je již nelze provést, jelikož řezivo bylo zpracováno, a nebo nemají pro posouzení zdanitelného plnění žádný význam. Je ovšem chybou žalovaného, že tyto důkazy neprovedl dříve. Tvrzení soudu, že odvolací orgán zhodnotil doklady předložené odvolatelem vzhledem k jednotlivým výpovědím svědka M., je nepřezkoumatelné.

Stěžovatel i v doplnění kasační stížnosti ze dne 18. 3. 2009 poukazuje na nedůvěryhodnost důkazů a zjištění, ze kterých žalovaný vycházel.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výpověď J. M. učiněnou na Policii ČR považuje za důkaz, kterým bylo doplněno odvolací řízení a kterým současně došlo i ke změně důkazní hodnoty důkazních prostředků získaných správcem daně prvního stupně. Podání stěžovatele ze dne 18. 6. 2007 nemohlo být považováno za námitku či reklamaci ve smyslu § 16, § 52 a § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). K opakovaným výslechům svědka M. žalovaný přistoupil ve snaze vysvětlit rozpory v jeho jednotlivých výpovědích. Opakování výpovědi nelze považovat za nátlak. Stěžovatel ohledně stavu svědka ničeho nenamítal a nepožádal ani o opakování výslechu. Výpověď svědka ze dne 4. 7. 2002 byla zhodnocena, a to na straně 3 napadeného rozhodnutí o odvolání. Skutečnost, že nebylo možné reálně ověřit existenci předmětu plnění, nebyla přičtena k tíži stěžovatele. To, že žalovaný označil „nepovedené“ výpovědi J. M. za výpovědi svědka a hodnotil je v souvislostech, neznamená, že by žalovaný zkresloval skutečný stav věci. Nelze bezdůvodně vyloučit některé důkazní prostředky jen proto, že mají omezenou vypovídací schopnost.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo uvedeno výše, nyní souzená věc byla již jednou předmětem zkoumání Nejvyššího správního soudu, který rozsudkem ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 139/2004 - 81, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), rozhodnutí městského soudu zrušil z důvodu, že soud potvrdil toliko domněnky žalovaného. Správce daně totiž opřel závěry, že žalobce nepřijal zdanitelné plnění od společnosti Malma, pouze o zjištění, že tato společnost měla dotčený materiál získat od neexistujícího právního

subjektu. Kasační soud uzavřel, že správci daně se získanými důkazy doposud nepodařilo prokázat, že by k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně nedošlo. V dalším řízení se proto měl soustředit na vztah mezi společností Malma a stěžovatelem.

Předmětem nového řízení před správcem daně nemělo být toliko prokazování negativních skutečností, tedy neexistence zdanitelného plnění, ale stále musela být respektována podstata důkazního řízení. Správce daně neměl pouze prokazovat, že plnění od společnosti Malma nebylo uskutečněno, i když to bylo předpokladem pro vyslovení zákonnosti při soudním přezkumu. Nezávisle na tom, kdo byl za dané situace právě zatížen důkazním břemenem, byl to stále žalovaný, kdo musel dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejuplněji. Pro své rozhodnutí tudíž nemohl použít jen důkazy, které byly v neprospěch daňového subjektu, ale všechny, které pomohly co nejlépe objasnit skutkový stav.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) daňového řádu. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí formální – dokladovou. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který musí mít všechny předepsané náležitosti ve smyslu § 12 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „o dani z přidané hodnoty“) a který je vystaven plátcem daně. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obстоjí jako výdaj daňově uznatelný.

Podstatou projednávané věci je otázka, zda stěžovatel byl oprávněn uplatnit odpočet daně dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na základě jím předložených faktur. K prokázání fakticity tvrzeného plnění je třeba splnit dvě podmínky, a to, že předmětné plnění (zboží, služby) se ve specifikovaném rozsahu a době dostalo do dispoziční pravomoci daňového subjektu a dále, že plnění poskytl subjekt uvedený na dokladu, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na daňový odpočet. Bylo nutno vyjít z toho, že rozhodný je vztah mezi společností Malma a stěžovatelem, a nikoliv vztah mezi společností Malma a jeho tvrzenými subdodavateli, jak učinil správce daně v předcházejícím řízení. Daňový subjekt předložil formálně správné daňové doklady a dostatečné množství podkladů, jimiž prokazoval existenci zboží. Lze mít za prokázané, že sporné zboží existovalo a mohlo být použito k stěžovatelem tvrzeným činnostem. To ovšem správce daně ani nepopíral. Sporná otázka spočívala v prokázání, že deklarované plnění v tvrzeném rozsahu skutečně poskytla společnost Malma.

Nejvyšší správní soud se prvně zabýval možností použití protokolu o výsledku svědka J. M. učiněného na Policii ČR. Základem řešení souzené věci je interpretace § 31 odst. 4 daňového řádu. Výklad tohoto ustanovení byl již několikrát předmětem soudního přezkumu, z něhož vyplynulo, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je zásadně přípustné. Tak tomu bylo například i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, na něž rovněž odkázal i městský soud v napadeném rozhodnutí. Kasační soud v citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí, a to za splnění tří podmínek: *„v první řadě musí být porřizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porřizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porřizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkaz užívat listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny*

*daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplyvající z dotyčných listin upřesnil, korigovaly či vyvrátily.*“ Z této právní argumentace pak vycházejí i následující rozhodnutí kasačního soudu, přičemž lze výslovně odkázat zejména na rozhodnutí ze dne 6. 1. 2009, čj. 7 Afs 93/2007 - 82 a ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009 - 57, vše dostupné z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), která se zabývala situacemi, kdy svědek odmítl před správcem daně vypovídat, což je situace zčásti dopadající i na nyní souzenou věc.

Nejvyšší správní soud má za to, že byly splněny všechny tři podmínky vyslovené v prvně citovaném rozhodnutí. Protokol ze dne 27. 4. 2005 byl pořízen v rámci probíhajícího trestního stíhání vůči J. M., za přítomnosti jeho obhájce. Daňový subjekt s ním byl seznámen v rámci ústního jednání dne 28. 6. 2007. Správce daně stěžovateli současně sdělil, že předmětné části protokolu byly posouzeny jako důkaz. Stěžovatel přitom netrval na opakování výslechu svědka M., jelikož jeho výslech již proběhl. Policejních výslechů s tímto svědkem proběhlo vícero, ovšem ostatní se týkaly jiných tvrzených obchodních partnerů a nebyly užity pro rozhodování správce daně ve věci stěžovatele. Proto tyto protokoly nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel se ohradil proti zákonnosti použitého důkazu ještě před tím, než byl seznámen s jeho obsahem. Po seznámení se s ním, samotný obsah již nezpochybňoval. V této části rozhodnutí lze tak uzavřít, že se žalovaný nevyhýbal a ani účelově neobcházel institut svědecké výpovědi v daňovém řízení, přičemž prostřednictvím dožádaného správce daně učinil vše pro to, aby svědek J. M. byl řádně vyslechnut i v rámci daňového řízení.

Pro zákonnost rozhodnutí ovšem nestačí vypořádat se s možností užití protokolu z policejních výslechů. To je toliko první krok, jímž správce daně získal důkaz, který musí hodnotit jednotlivě, tak i s ohledem na všechny další důkazy. Jinou otázkou totiž je důkazní hodnota takového protokolu. K použití důkazu získaného v trestním řízení je třeba přistoupit s jistou mírou opatrnosti, a to jednak z důvodu, že se jeho užitím snižuje standard práv daňového subjektu a jednak s ohledem na samou podstatu výpovědi obviněného (obžalovaného) získávanou v jiném procesním režimu. Vypovídá-li osoba jako obviněná, nemusí uvádět pravdu, jelikož výslech je prostředkem její vlastní obhajoby. To může zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Je běžné, že osoba obviněná (obžalovaná) v průběhu celého trestního řízení mění výpovědi. Výpověď obviněného je uskutečňována ve fázi, kdy řízení není ještě uzavřeno a není zatím jisté, zda konkrétní protokol o výslechu bude následně hodnocen jako relevantní důkaz pro konečné rozhodnutí. Je povinností trestního soudu se ve světle všech zjištěných skutečností s jednotlivými protichůdnými tvrzeními vypořádat. Jak se ostatně vyjádřil kasační soud v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009 - 57, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby důkaz mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud v již citovaném rozhodnutí čj. 2 Afs 24/2007 – 119 dále uvedl, že *„v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.*“ Určil tak, že důkazní prostředek získaný z trestního řízení může být použit toliko za situace, kdy jeho obsah koresponduje s dalšími důkazy získanými v průběhu daňového řízení, přičemž jej nelze použít jako zásadní a jediný důkaz. Daňové řízení se po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání městským soudem vrátilo do odvolacího řízení. Žalovaný správní orgán musel při respektování § 31 odst. 2 daňového řádu zohlednit všechny skutečnosti, které během správního řízení vyšly najevo a které mohly být pro výsledek řízení rozhodné. Správce daně disponoval s výpovědí stěžovatele a důkazními prostředky, jež předložil (faktury, doklady o zaplacení části zboží,

skladové karty, doklady o využití dodaného materiálu); dále podklady vzešlémi z daňové kontroly učiněné u společnosti Malma, výpovědi J. M. jakožto svědka u daňové kontroly provedené u stěžovatele a taktéž policejními protokoly z výslechů obviněného J. M.; stěžovatel byl seznámen pouze s protokolem ze dne 27. 4. 2005.

Nutno říci, že výpovědi svědka M. učiněné v rámci trestního řízení z důvodu jeho obvinění ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nebyly jednotné. Svědek nejprve tvrdil, že plnění byla uskutečňována a o panu Laňkovi a Markovi hovořil jako o existujících osobách. Svědek svá skutková tvrzení změnil až v průběhu výslechu konaného dne 27. 4. 2005, ve kterém uvedl, že existenci společností i firem Marek a Laněk si vymyslel. K dani na vstupu sdělil, že činnosti uvedené na vystavených fakturách neprováděl. Ohledně faktury na dodávku krovu v České Lípě vystavené stěžovatelem pro společnost Malma uvedl, že k dodávce nedošlo a nikdy dojít nemělo. Stěžovateli rovněž vystavil nějaké faktury, většinou na dodávky dřevařského materiálu, ale nevěděl, kolik jich bylo přesně; nikdy ovšem žádný materiál nedodal.

Protokoly byly pořízeny ve fázi obvinění, v době, kdy nebylo o věci konečně rozhodnuto. Svědek v průběhu trestního řízení měnil výpovědi, a proto nemohlo být vyloučeno, že svou výpověď opětovně změní. Správce daně proto nemohl obsah tohoto protokolu považovat za nepopiratelný fakt a nemohl se spokojit jen s takto „vytrženými“ informacemi. Svědek podal také výpovědi i v rámci daňové kontroly týkající se společnosti, jejímž byl společníkem. Zde při ústním jednání konaném dne 30. 1. 2002 popřel fiktivnost jím vystavených faktur. Jak stavební práce na skladu stěžovatele v Českém Brodě, tak i dodávání dubových přířezů a materiálu Orsil bylo dle jeho tvrzení skutečně realizováno. V rámci daňové kontroly u stěžovatele, při níž byl M. vyslýchán dne 4. 7. 2002 jako svědek, potvrdil dodání dubových přířezů. Samotný stěžovatel během celého správního řízení tvrdil, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Vyloučil pouze montáž krovu v České Lípě, kterou měl stěžovatel provést pro společnost Malma. Přestože faktura na tuto činnost byla vydána omylem, došlo mezi ním a společností Malma k započtení pohledávek. Stěžovatel se ovšem proti vyměření daně na základě této faktury v odvolání neohradil.

Existovaly tedy listiny zachycující rozpory ve výpovědích svědka M. ve vztahu ke stěžovateli, a sice jeho výpovědi učiněné v rámci správního řízení dne 30. 1. 2002 a 4. 7. 2002 a rozporná výpověď učiněná v rámci trestního řízení dne 27. 4. 2005. S ohledem na výše vymezenou judikaturu bylo třeba tyto rozpory odstranit. Správce daně o těchto rozporech nepochybně věděl, jelikož je předestřel v dožádání ze dne 27. 9. 2007, kterým správce daně prvního stupně požádal o provedení svědecké výpovědi J. M., ve kterém by se vyjádřil právě k rozdílnosti svých výpovědí. Správce daně prvního stupně předvolal svědka M. ke svědecké výpovědi dvakrát. Z těchto procesních úkonů ovšem nevzešly žádné relevantní informace, které by umožnily odstranit nastíněné rozpory. V rámci prvního ústního jednání dne 25. 4. 2007 využil svého práva odmítnout vypovídat a k následnému výslechu se dne 17. 10. 2007 dostavil v podnapilém stavu. Potvrdil sice vystavení faktur, ale k faktické realizaci obchodu nic neuvedl s poukazem na dobu uběhlou od uskutečnění sporného plnění. Poté, co se jej správce daně začal dotazovat na rozpory mezi jeho tvrzeními, svědek uvedl, že ať řekne cokoliv, může to být lež. Na další otázky buď odmítl odpovídat s tím, že je choromyslný a nebo se vyjadřoval zmateně a zcela mimo rozebírané téma.

Stěžovateli bylo při těchto výsleších zachováno právo být přítomen při výslechu svědka a klást mu otázky. Nutno ovšem poukázat, že toto právo mu bylo zaručeno spíše formálně, jelikož v prvním případě svědek odmítl vypovídat a v druhém případě se k pohovoru dostavil opilý, kde sice již vypovídal, ale z větší části zmateně a nesmyslně. Přesto mu nikdo nebránil, aby se při druhém výslechu pokusil otázku vznést. Správce daně je povinen hodnotit každý důkaz

jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. To samé jde v podstatě říct i o hodnocení protokolu o výpovědi, kterou svědek učinil ve stavu opilosti. Ačkoliv se byl přes svůj stav schopen vyjadřovat k některým skutečnostem věcně, není možné z tohoto protokolu vyjít, jelikož svědek neřekl v podstatě nic relevantního, a jeho stav a odpovědi k některým otázkám zpochybňují v celku věrohodnost a praktickou důkazní využitelnost provedeného výsledku.

Daňový orgán ovšem nemohl na danou situaci rezignovat. Je-li správní rozhodnutí postaveno primárně na protokolu pořízeném v trestním řízení, kdy zjištění ze správního řízení nejsou souladná, je třeba na odůvodnění tohoto rozhodnutí, ve kterém se správce daně vypořádává s rozporů v výpovědích, klást vyšší nároky. Žalovaný byl proto povinen se přesvědčivě vypořádat s důkazy, kterými disponoval a jejich přesvědčivým zhodnocením se vyjádřit k daným rozporům. Nejvyšší správní soud proto dále zkoumal, jak se žalovaný vypořádal s nastalou situací a dospěl k závěru, že odůvodnění žalovaného je v tomto směru kusé, leč stále vyhovuje požadavkům kladeným na zákonné rozhodnutí. Odvolací orgán v rozhodnutí uvedl, že zhodnotil doklady předložené odvolatelem ve vztahu k jednotlivým výpovědím J. M., které byly provedeny za účasti stěžovatele a nebo se kterými byl odvolatel seznámen, a proto dospěl k závěru, že nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch daňového subjektu. Toto rozhodnutí postavil primárně na skutečnosti, že tvrzení jediní subdodavatelé Laněk a Marek neexistují. Stručně dále uvedl, že doklady uvedené odvolatelem lze považovat za důkazy o skladování a použití určitého zboží, ale nikoliv za důkazy o přijetí zboží od společnosti Malma. K dodání dubových přířezů vyslovil, že společnost Malma neprokázala ani jejich nákup ani jejich prodej. Nakonec dodal, že všechny skutečnosti nasvědčují tomu, že společnost Malma vystavovala v řadě případů jen daňové doklady, aniž by měla pro jejich vystavení věcné opodstatnění. S ohledem na okolnosti případu je toto odůvodnění velmi stručné, přičemž správce daně se jistě mohl podrobněji vyjádřit k rozporům mezi jednotlivými výpověďmi svědka. Závěry správce daně o skutkové stránce věci ale nejsou výsledkem libovůle. Z celého rozhodnutí je zřejmé, o jaké skutečnosti se žalovaný při hodnocení důkazů opíral. S ohledem na obsah spisového materiálu ze správního rozhodnutí rozhodně nevyplývá, že by žalovaný vyšel ze skutečností, které nebyly zjištěny nebo byly zjištěny v rozporu se zákonem, přičemž hodnocení důkazů odpovídá požadavkům formální logiky. Jeho úvahy byly stručným a poněkud obecným, byť stále přezkoumatelným, způsobem v konečném rozhodnutí vyjádřeny. Správní rozhodnutí a jeho hodnocení provedené městským soudem proto ob stojí.

Z jednání správce daně nelze vypořádat, že by se opakovaným výsledkem snažil svědka jakkoliv donutit k podání či změně výpovědi ve prospěch správce daně či v neprospěch daňového subjektu. Skutečnost, že výslech svědka neprovedl žalovaný, ale dožádaný správce daně prvního stupně, nemůže být v žádném případě spojována s nátlakem na svědka či dokonce se zákonností takového úkonu.

Kasační soud se ztotožňuje se způsobem, jakým se městský soud vypořádal s námitkou opětovného neprovedení důkazů navržených stěžovatelem. Jak již bylo v tomto rozsudku uvedeno, podstata sporu nespočívala v prokazování existence zboží, ale v tom, zda jej skutečně dodala společnost Malma, lhostejno kterým subdodavatelem. To ovšem v řízení prokázáno nebylo.

Následující kasační bod směřoval proti procesnímu postupu správce daně, který dle názoru stěžovatele nesprávně posoudil jeho námitky, příp. reklamaci. Stěžovatel dne 18. 6. 2007 zaslal žalovanému podání nazvané „Vyjádření daňového subjektu k provedeným důkazům – námitky (příp. reklamace) proti použití některých důkazů v řízení“, ve kterém uvedl, že výsledky svědka M. získané od Policie ČR jsou pro daňové řízení nepoužitelné, jelikož byly

získány v rozporu se zákonem. Tato stížní výtka není důvodná. Za opravný prostředek ve smyslu daňového řádu nelze považovat jakékoliv podání, ve kterém se polemizuje s jakýmkoliv úkonem správce daně, ale jen takový úkon, který svým obsahem odpovídá jednotlivým opravným prostředkům vymezeným v daňovém řádu (§ 48 až § 56a). Stěžovatel svou výtku označil jako námitku, příp. reklamaci, čímž lze dovodit, že ji pravděpodobně pokládal za opravný prostředek upravený v § 52 nebo § 53 daňového řádu. Námitku lze přitom použít proti jakémukoliv úkonu správce daně provedenému v souvislosti s řízením vymáhacím a řízením zajišťovacím. Reklamacie je pak opravným prostředkem proti postupu správce daně při placení a evidenci daně. Napadáný důkazní prostředek byl ovšem použit v rámci doplňování důkazního řízení, což je taková procesní část daňového řízení, která nespadá ani pod vymáhací ani zajišťovací řízení. Daňový řád upravuje vícero typů námitek, ovšem z obsahu stěžovatelova podání nevyplývá, že by to byla některá z nich: ať již námitka proti obsahu protokolu o ústním jednání, námitka proti postupu pracovníku správce daně při daňové kontrole ani námitka podjatosti. O těchto námitkách správce daně rozhoduje způsobem stanoveným v příslušných ustanoveních daňového řádu a nikoliv jako o opravném prostředku. Žalovaný tuto výtku přitom neopomenul a vypořádal se s ní ve své odpovědi ze dne 3. 10. 2007.

K doplnění kasační stížnosti o usnesení Městského soudu v Praze lze uvést: Trestní a daňové řízení jsou řízeními zcela odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků. Stěžovatel se mylí, jestliže předpokládá, že bylo-li trestní řízení ve věci jeho jednatele zastaveno, bude to mít bez dalšího za následek, že závěry správce daně učiněné v daňovém řízení neobstojí. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že žalobce spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. To, že s ohledem na specifika daného případu byla použita výpověď svědka učiněného před policejním orgánem, nemá na tuto skutečnost vliv. S tímto také nikterak nesouvisí fakt, že správce daně oznámil orgánům činným v trestním řízení své podezření ze spáchání trestného činu, jelikož k tomu byl povinen dle § 8 trestního řádu.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z uplatněných kasačních důvodů, sám neshledal ani jiné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. listopadu 2009

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu