ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **OBAL CENTRUM s. r. o.** se sídlem Veská 35, Sezemice, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2006, čj. 2766/130/2006-An, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 144/2008 - 137,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 144/2008 - 137, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2006, čj. 2766/130/2006-An, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 10. 2005, čj. 181099/05/248912/3009, a ze dne 18. 10. 2005, čj. 180131/05/248912/3009, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000 ve výši 247 720 Kč a za zdaňovací období ledna 2001 ve výši 212 300 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 219/2006 - 68, zrušil napadané rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 71/2007 - 116, zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

Krajský soud poté rozsudkem ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 144/2008 - 137, opět zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně postupoval v daňovém řízení v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Správce daně totiž vycházel z důkazů opatřených v rámci daňových řízení s jinými daňovými subjekty a získaných na základě protokolů zachycujících výpovědi J. Š. v rámci jiných daňových řízení. Krajský soud konstatoval, že správce daně nezákonně hodnotil tyto důkazní prostředky a tím porušil právo žalobce předvídané v § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Podle krajského soudu *„(t)oto procesní pochybení pak muselo nutně mít v daňovém řízení dopad i na posouzení hmotněprávní povahy věci"*, přičemž *„(n)ezákonné provedení svědeckých výpovědí je v daném případě brzdou pro vyslovení jakýchkoli závěrů důkazního řízení"*.

Dále krajský soud přisvědčil žalobní námitce, že žalovaný nezákonně hodnotil důkazy získané na základě provedení výslechu L. B. jako osoby přezvědné dne 12. 6. 2003, aniž by bylo žalobci při tomto výslechu zaručeno jeho právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Krajský soud shledal obdobné procesní pochybení i v případě výpovědi Ing. Dušana Kačmarika ze dne 23. 6. 2003, kdy opět nebyla dána možnost žalobci se dané výpovědi účastnit a klást vypovídající osobě otázky.

Stejně tak v případě výpovědi Ing. M. M., učiněné v rámci místního šetření dne 2. 7. 2003, krajský soud přitakal žalobní námitce porušení práva žalobce dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Krajský soud naopak nepřisvědčil námitce zpochybňující postup správce daně, který svědkům před jejich výslechem předestřel obsah jejich dřívějších výpovědí.

Krajský soud také shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným v části odůvodnění týkající se hodnocení důkazů ve vztahu k neuznání nákladů na propagaci žalobce na hudebním CD. Krajský soud uvedl, že *„žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem, když v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že z provedených svědeckých výpovědí nevyplynulo, v rámci které šarže a kolika kusech CD bylo předmětné logo prezentováno, a tudíž ani nebylo možno ověřit tvrzení, že předmětné logo bylo umístěno na 20.000 kusech CD…Pouhé obecné konstatování o provedených svědeckých výpovědích je naprosto nedostatečné pro přezkoumání, proč takové výslechy danou skutečnost neprokázaly."*.

Dále krajský soud neshledal důvodnou námitku poukazující na nedostatek řádného projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Tvrdil-li žalobce, že v doručené obálce obdržel pouze doplněnou a nepodepsanou zprávu o daňové kontrole, nikoliv předvolání k jejímu projednání, přestože na obálce bylo uvedeno číslo jednací odpovídající tomuto předvolání, bylo povinností žalobce dbát na ochranu svých práv. Žalobce si měl podle krajského soudu zásilku řádně zkontrolovat. Pokud později namítané skutečnosti neodhalil, ocitl se v situaci, kdy by své tvrzení musel podpořit důkazem.

Konečně pak krajský soud nepřisvědčil ani námitce zpochybňující zákonnost zahájení daňové kontroly, doplněnou odkazem na současnou rozhodovací praxi Ústavního soudu. Ten požaduje formulaci důvodů k zahájení kontroly, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než měla být. Krajský soud konstatoval, že z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2003, je jednoznačně seznatelné, že daňová kontrola, týkající se skutečností rozhodných pro stanovení daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2000, bude správcem daně zaměřena na náklady vynaložené daňovým subjektem na reklamu a propagaci. Uvedený právní závěr nemůže být podle krajského soudu změněn tím, že z protokolu o zahájení daňové

kontroly ze dne 14. 11. 2003, zaměřené na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna 2001, již konkrétní pochybnosti správce daně explicitně nevyplývají. Krajský soud uvedl, že žalobce nemohl mít *„při zahájení této další kontroly ani náznak pochybností o tom, že se jedná o daňovou kontrolu bezprostředně navazující na kontrolu předcházejících zdaňovacích období…“*.

V.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky stěžovatel spatřoval v tom, že mu krajský soud *„upírá…využít při daňovém řízení“* § 31 odst. 4 a § 36 daňového řádu. Konstatoval, že během celého daňového řízení postupoval v souladu s platnými právními předpisy a rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

Dále stěžovatel upřesnil tvrzená pochybení krajského soudu při posuzování přípustnosti jednotlivých důkazních prostředků.

V případě výpovědi J. Š. krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku využití důkazů opatřených v jiných daňových řízeních. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že k důkazům získaným v jiných řízeních nelze přihlížet s tím, že při provádění příslušných důkazních prostředků nebylo respektováno právo žalobce být výpovědím přítomen a klást vypovídajícím osobám otázky. Výslech této osoby byl totiž v daňovém řízení žalobce zopakován, proto nebylo zkráceno právo žalobce dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu zaručeno. Žalobce tohoto práva také odpovídajícím způsobem využil.

Co do výslechu D. D., zachyceného v protokolu ze dne 30. 10. 2003, čj. 180596/03/248932/1132, jeho termín byl daňovému subjektu řádně oznámen. Daňový subjekt se však výslechu nezúčastnil.

K výslechům Ing. Dušana Kačmarika a Ing. M. M. stěžovatel uvedl, že v těchto případech vycházel při rozhodování pouze z opakovaných výslechů, jichž se žalobce účastnil a při nichž využil svého práva dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Protokoly obsahující původní výpovědi těchto osob nebyly dle stěžovatele vůbec zahrnuty mezi důkazní prostředky použité v daňovém řízení. V případě výpovědi Ing. Dušana Kačmarika stěžovatel navíc doplnil, že byla realizována v rámci jiného daňového řízení, ve kterém nutně nemohl mít žalobce zaručeno právo dle zmíněného ustanovení.

Co do výslechu L. B. jako osoby přezvědné stěžovatel uvedl, že nařídil správci daně provést opakovaný výslech této osoby za účasti daňového subjektu. Správce daně jej provedl a zaznamenal v protokolu ze dne 23. 8. 2006, čj. 163697/06/248932/7330.

K závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele ve vztahu k neuznání nákladů na propagaci žalobce na hudebním CD stěžovatel odkázal na příslušnou pasáž odůvodnění rozhodnutí. Konstatoval, že *„(p)ředložením pouze jedné kartičky s reklamou na CD nelze ověřit tvrzení daňového subjektu, že logo předmětné společnosti bylo umístěno na 20.000 ks CD, čímž došlo k neprokázání přijetí zdanitelného plnění v uvedeném rozsahu“*. Stěžovatel uvedl, že tento závěr učinil na základě vyhodnocení více důkazů, přičemž důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností o přijatých zdanitelných plněních bylo na žalobci.

VI.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že *„k opakování výslechů jednotlivých osob sice docházelo, avšak správce daně poté vycházel nejen z opakovaných výslechů, nýbrž i ze skutečností, které vycházely najevo v původních výsleších, kterých se žalobce nezúčastnil“*.

Podle žalobce správce daně také provedl některé opakované výslechy nezákonně, protože vyslýchaným osobám předestřel jejich původní výpovědi. Na tomto místě žalobce nesouhlasil se závěry vyslovenými krajským soudem.

K výslechům Ing. Kačmarika a Ing. M. žalobce namítl, že neuvedení důkazních prostředků v rozhodnutí stěžovatele neznamená, že poznatky získané na základě provedení těchto důkazních prostředků nebyly použity jako důkaz. Žalobce je přesvědčen, že správce daně tyto důkazy používal a hodnotil a stěžovatel tuto vadu nijak nenapravil.

K neuznaným nákladům na propagaci žalobce na hudebním CD žalobce namítl, že správním orgánům prokázal veškeré skutečnosti o uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Hodnocení příslušných důkazních prostředků ze strany správních orgánů pak bylo nepřiměřené a nezákonné.

Žalobce také uvedl, že dle jeho názoru nelze podle ustálené rozhodovací praxe soudů využívat důkazních prostředků získaných v jiných řízeních bez toho, aby byla žalobci zajištěna práva, která mu podle zákona náležejí.

Ve zbytku žalobce odkázal na žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

VII.

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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítl nesprávné posouzení otázky využití důkazů opatřených prostřednictvím výpovědí J. Š. v jiných řízeních s tím, že při těchto výpovědích nebylo respektováno právo žalobce dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že ústavní kautelu vyplývající z článku 38 odst. 2 věty první Listiny základních práv a svobod *in fine*, tedy zajištění základního práva každého vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, je nutno respektovat i v daňovém řízení, jak ostatně setrvale judikuje i Ústavní soud (srov. nález ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, a nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, http://nalus.usoud.cz).

Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu potom plyne, že úpravu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je třeba považovat za jeden z nástrojů zajištění principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení, jež napomáhá k naplnění povinnosti správce daně v daňovém řízení dle § 31 odst. 2 věty první daňového řádu, a sice dbát, *„aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji“*. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, konstatoval, že *„(v)ystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu*

a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.“.

Pro úplnost je možno dodat, že právo daňového subjektu zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nelze v žádném případě omezovat pouze pro případ daňové kontroly, ale je nutno jej respektovat i v rámci místního šetření či v řízení vytýkacím (srov. rozsudek ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 - 60, č. 1021/2007 Sb. NSS). Tímto právem přitom daňový subjekt disponuje i vůči osobám přezvědným (srov. rozsudek ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Afs 194/2006 - 52, www.nssoud.cz).

V posuzované věci se účastníci neshodli, zda bylo možné použít v daňovém řízení důkazy opatřené prostřednictvím výpovědí J. Š. v jiných řízeních tehdy, nebylo-li při jejich provádění zajištěno právo žalobce založené § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se již ve svých rozhodnutích vyjádřil k otázce, zda je možné v daňovém řízení použít jako důkazní prostředky listiny zachycující obsah výpovědí osob v jiných řízeních. Konstatoval přitom, že *„(l)istiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít 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 vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. 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. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení…“* (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

Obdobně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2004, čj. 2 Afs 50/2004 - 76 (www.nssoud.cz), uvedl, že *„výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výslechu povahu listinného důkazu (podle § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání veřejnou listinou)“*. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rámci odůvodnění rozsudku ze dne 15. 11. 2007, čj. 9 Afs 79/2007 - 65 (www.nssoud.cz). Dále pak konstatoval, že *„(p)ouhá skutečnost, že se…důkaz z časového hlediska netýkal daňového řízení ve zmíněné společnosti, ale byl pořízen v jiném daňovém řízení, nemá podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě za následek jeho absolutní neplatnost“*.

Z citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze vyvodit následující závěry.

Předně je nutno uvést, že důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze *a priori* vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu

přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily.

V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé.

V neposlední řadě pak z dosavadní judikatury vyplývá, že v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.

V posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že správce daně nezákonně přistoupil k hodnocení důkazů opatřených v rámci daňových řízení s jinými daňovými subjekty, protože při provádění těchto důkazních prostředků nebylo respektováno právo žalobce podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Podle krajského soudu *„(t)oto procesní pochybení pak muselo nutně mít v daňovém řízení dopad i na posouzení hmotněprávní povahy věci“*.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně. Závěr krajského soudu, že *a priori* není možné hodnotit důkazy získané prostřednictvím listin zachycujících výpovědi J. Š. v jiných daňových řízení z toho důvodu, že nebylo respektováno právo žalobce být účasten těmto výpovědím a klást vypovídajícím osobám otázky, je totiž v rozporu se shora vymezenými závěry plynoucími z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu mohou být nepochybně podkladem pro rozhodnutí správce daně i listiny zachycující výpovědi osob v jiných řízeních, dotýkají-li se předmětu správcem daně vedeného daňového řízení. Je přitom zřejmé, že z povahy věci nemohl v jiných daňových řízeních žalobce bez dalšího disponovat svým právem dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Právě proto je tak nutno respektovat výše zmíněné podmínky pro zahrnutí takových listin mezi důkazní prostředky v daňovém řízení vedeném proti žalobci.

V případě, kdy správce daně zahrnul listiny obsahující relevantní výpovědi J. Š. v jiných daňových řízeních mezi důkazní prostředky v daňovém řízení žalobce, tedy krajský soud měl zkoumat, zda byly výše nastíněné podmínky splněny, nikoliv bez dalšího konstatovat procesní pochybení, které mohlo mít vliv na meritorní posouzení věci. Obezřetnost při odmítnutí těchto důkazních prostředků v hodnocení krajského soudu byla na místě tím spíše, že správce daně tuto osobu, jejíž výpovědi byly v listinách zachyceny, vyslechl znovu v rámci daňového řízení žalobce, a to již za jeho plné účasti, který v rámci těchto výslechů svého práva zakotveného v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu využil.

Krajský soud tak měl hodnotit, zda a jak se stěžovatel a správce daně v rámci odůvodnění svých rozhodnutí vypořádali s případným rozporem listin zachycujících výpovědi J. Š. v jiných daňových řízeních a výpověďmi této osoby v daném daňovém řízení. Mohl se zabývat otázkou,

zda hodnocení důkazních prostředků správcem daně, potažmo stěžovatelem, vyhovělo požadavkům daným daňovým řádem a shora citovanou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

Lze proto uzavřít, že shledal-li krajský soud bez dalšího procesní pochybení, protože správce daně zahrnul listiny zachycující výpovědi J. Š. v jiných daňových řízeních mezi důkazní prostředky v daňovém řízení, a neuvážil přitom, zda byly splněny podmínky pro zahrnutí těchto listin mezi důkazní prostředky, ani se nezabýval tím, jak se správce daně a stěžovatel v odůvodnění svých rozhodnutích zabývali hodnocením důkazních prostředků a odstraňováním případných rozporů, postupoval nezákonně.

S ohledem na shora uvedené se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit ani s námitkou žalobce, že opakované výslechy osob byly správcem daně provedeny nezákonně, protože vypovídajícím osobám byl předestřen obsah jejich výpovědí učiněných dříve v jiných daňových řízeních. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že právě předestření předchozí výpovědi je možným a žádoucím instrumentem odstraňování případných rozporů mezi poznatky získanými na základě provedení jednotlivých důkazních prostředků.

Nejvyšší správní soud nemohl posoudit stížní námitku, že výslech D. D., zachycený v protokolu ze dne 30. 10. 2003, čj. 180596/03/248932/1132, byl proveden v souladu s daňovým řádem, protože termín výslechu byl daňovému subjektu řádně oznámen. Krajský soud se totiž okolnostmi výslechu tohoto svědka nezabýval a výslovně jej zmiňuje pouze v narativní části rozsudku. Zahrnul-li krajský soud implicitně skutečnosti související s výslechem D. D. pod své závěry, které obecně shledaly postup daňových orgánů nezákonným, odkazuje Nejvyšší správní soud na své předchozí odůvodnění, jímž krajskému soudu nepřisvědčil. Opomněl-li se krajský soud s namítanými skutečnostmi, týkajícími se výslechu tohoto svědka, vypořádat, pak by jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou, týkající se posouzení výpovědi Ing. Dušana Kačmarika ze dne 23. 6. 2003, a to se zřetelem na použitelnost z ní vyplynuvších poznatků jako důkazů v daňovém řízení vedeném proti žalobci.

Ze spisů vyplývá, že výpověď Ing. Dušana Kačmarika ze dne 23. 6. 2003, zachycená v protokolu čj. 122564/03/248932/7330, byla učiněna při ústním jednání v prostorách Finančního úřadu v Pardubicích. Ing. Kačmarik přitom vypovídal jako předseda představenstva daňového subjektu D. A. G. Z popisu předmětu jednání zachyceného v protokolu plyne, že Ing. Kačmarik byl předvolán k podání vysvětlení *„k realizaci reklamy provedené sportovním klubem…D. A. G. v roce 2000…“*. Z ničeho nevyplývá, že by byla výpověď realizována v rámci daňového řízení žalobce, jak ostatně namítl i stěžovatel.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v tvrzení, že daná výpověď nebyla zahrnuta mezi důkazní prostředky. Správce daně totiž předmětný protokol zmiňuje v bodu 2.2.3 ve spojení s bodem 2.1.3 zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2004, čj. 134219/03/248932/4184, a stěžovatel na tuto část zprávy ve svém rozhodnutí odkazuje. Stížní námitka je přesto důvodná. Krajský soud se měl s ohledem na shora pojednanou otázku použití listin, zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních, zabývat především tím, zda byla daná výpověď zajištěna správcem daně v rámci daňového řízení vedeného proti žalobci, či mimo něj. Shledal-li krajský soud implicitně procesní pochybení, týkající se zahrnutí výpovědi Ing. Kačmarika ze dne 23. 6. 2003 mezi důkazní prostředky v daňovém řízení vedeném proti žalobci, aniž by se touto otázkou výslovně zabýval, pochybil.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou týkající se výpovědi Ing. M. M. ze dne 2. 7. 2003, z hlediska její způsobilosti být důkazním prostředkem v daňovém řízení vedeném proti žalobci.

Ze spisu vyplynulo, že výpověď Ing. M. zachycená v protokolu ze dne 2. 7. 2003, čj. 29026/03/200350/045930, realizovaná dožádáním Finančního úřadu v Neratovicích, byla učiněna přímo v souvislosti s daňovým řízením vedeným proti žalobci, a to aniž by bylo žalobci zaručeno jeho právo dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Potud se jedná o nezákonně získaný důkaz. S ohledem na skutečnost, že výpověď Ing. M. byla jako jediná ze zpochybňovaných výpovědí učiněna v rámci řízení vedeného proti žalobci, jedná se o jinou situaci než ve shora popsaných případech.

I tato výpověď však byla v daném daňovém řízení zopakována, protože Finanční úřad v Neratovicích dne 3. 9. 2003 vyslechl Ing. M. znovu, a to již za účasti žalobce (srov. protokol čj. 34618/03/045930/0350). Účelem opakování výslechu mělo být zcela zřejmě právě odstranění popsané procesní vady. Z rozhodnutí stěžovatele navíc nevyplývá, že by přihlédl k poznatkům, které vyplynuly z výpovědi jmenovaného svědka. Ostatně, je zřejmé, že podle závěru stěžovatele žalobce neprokázal existenci zprostředkovatelského vztahu. Namítaná procesní vada pak neměla ve výsledku za následek nezákonnost meritorního rozhodnutí. I tato stížní námitka proto byla důvodná.

Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že krajský soud vyčerpal žalobní námitku, týkající se posouzení existence zprostředkovatelského vztahu, pouze posouzením zákonnosti výpovědi Ing. M. Žalobce však v žalobě také namítl, že stěžovatel neosvědčil jako důkazy některé žalobcem navržené důkazní prostředky (v žalobě označeny jako *„potvrzení osob z odběratelských společností“*). V dalším řízení se tak krajský soud bude zabývat touto žalobní námitkou v její úplnosti.

Nejvyšší správní soud se zabýval také stížní námitkou týkající se výpovědi L. B. ze dne 12. 6. 2003 jako osoby přezvědné. Zatímco krajský soud shledal i v tomto případě procesní pochybení, stěžovatel namítl, že nařídil správci daně provedení opakovaného výslechu této osoby za účasti daňového subjektu. Správce daně jej provedl a zaznamenal a žalobce tak nebyl ani v případě této výpovědi zkrácen na svých právech.

Z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že zjistil, že správce daně zaznamenal výpověď přezvědné osoby ze dne 12. 6. 2003, a žalobce se výslechu neúčastnil. Stěžovatel proto nařídil správci daně v odvolacím řízení provést výslech opakovaně, a to za účasti žalobce (přípis ze dne 7. 8. 2006, čj. 2766a/130/2006-An). Správce daně tak učinil a výpověď L. B. jako osoby přezvědné zachytil v protokolu ze dne 23. 8. 2006, čj. 163697/06/248932/7330. Z protokolu je přitom zřejmé, že se žalobce této výpovědi účastnil a využil svého práva dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. V rámci odůvodnění rozhodnutí pak stěžovatel argumentoval pouze poznatky plynoucími z opakované výpovědi této osoby.

Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že dle § 50 odst. 3 věty čtvrté daňového řádu může *„(v) rámci odvolacího řízení…odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty“*.

Nařídil-li tedy stěžovatel správci daně zajistit provedení opakované výpovědi přezvědné osoby a správce daně tak učinil, přičemž napadené rozhodnutí stěžovatele se v příslušné části odůvodnění opírá pouze o poznatky plynoucí z opakované výpovědi, postup stěžovatele nevybočil z mantinelů stanovených v § 50 odst. 3 daňového řádu.

Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou vztahující se k závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele co do neuznaných nákladů na propagaci žalobce na hudebním CD. Krajský soud shledal nepřezkoumatelnou úvahu stěžovatele, že *„z provedených svědeckých výpovědí nevyplynulo, v rámci které šarže a v kolika kusech CD bylo předmětné logo prezentováno, a tudíž nelze ověřit…tvrzení, že logo…bylo umístěno na 20.000 ks CD“*. Krajský soud doplnil, *že „(p)ouhé obecné konstatování o provedených svědeckých výpovědích je naprosto nedostatečné pro přezkoumání, proč takové výslechy danou skutečnost neprokázaly“*.

Krajský soud založil tento závěr na jedné větě rozhodnutí stěžovatele, aniž se zabýval jejím zařazením v rámci celého odůvodnění. Navíc lze dodat, že pokud určitá skutečnost z žádné ze svědeckých výpovědí neplynula, resp. žádný ze svědků takovou skutečnost netvrdil, není rozdílu mezi konstatováním, které učinil žalovaný, a mezi případným výčtem všech svědků s konstatováním, že žádný z nich určitou skutečnost netvrdil.

Krajský soud se zároveň závěrem o nepřezkoumatelnosti vyhnul podstatné otázce, a to otázce „přerušení řetězce“ smluvních vztahů mezi společnostmi Bon Art Music spol. s r. o. a MARK PROFI&MILITECH s. r. o., a s ní souvisejících úvah správních orgánů. Krajský soud by se tak měl v dalším řízení vypořádat s odpovídajícím žalobním bodem v jeho úplnosti a vyslovit se i ke shora naznačené otázce.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu