



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. K.**, zast. Bc. Zdeňkem Vondrákem, daňovým poradcem, se sídlem Spálená 92/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 - 68,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 3.400 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Bc. Zdeňka Vondráka, daňového poradce, se sídlem Spálená 92/21, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767 (dále též „napadené rozhodnutí 1“), byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vydaný Finančním úřadem v Litoměřicích ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135398/12/196913503400, kterým mu byla doměřena za zdaňovací období roku 2008 daň ve výši 281.580 Kč, doměřen daňový bonus ve výši – 21.360 Kč a současně byla uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně ve výši 56.316 Kč. Dodatečný platební výměr byl změněn v části týkající se bankovního spojení.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767 (dále též „napadené rozhodnutí 2“), byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob vydaný Finančním úřadem v Litoměřicích ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135420/12/196913503400, kterým mu byla doměřena za zdaňovací období roku 2009 daň ve výši 154.260 Kč a současně byla uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně

ve výši 30.852 Kč. Dodatečný platební výměr byl změněn pouze v části týkající se bankovního spojení v důsledku organizační změny, k níž došlo zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, podle nichž se odvolacím orgánem stalo Odvolací finanční ředitelství v Brně, čímž došlo i ke změně bankovního účtu, na který měla být částka vyměřené daně uhrazena.

[3] V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný popsal, že u žalobce proběhla daňová kontrola u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 a 2009, přičemž správce daně zjistil, že žalobce uplatnil daňové náklady „za zprostředkování a provizi“ v celkové výši 1.580.875 Kč za rok 2008 a ve výši 947275 za rok 2009 od dodavatele A. P., které správce daně neuznal. Návrh na provedení výslechu tohoto svědka nemohl být správcem daně proveden, jelikož svědek je nekontaktní vůči příslušnému správci daně. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění fakturovaných služeb. Ve vztahu k neuznání výdajů dle smlouvy o provedení reklamy ve výši 600.000 Kč žalovaný uvedl, že žalobce uzavřel tuto smlouvu se společností FREEZE BEE s.r.o., společnost však je nekontaktní. Podle zjištění správce daně tato společnost uzavřela smlouvu o reklamě se společností BB Production s.r.o., která je agenturním zástupcem B. B., a ze které vyplývá propagace loga firem KLÍMA a KOMA, avšak smluvní cena byla sjednána jen ve výši 10.000 Kč + 19 % DPH; rovněž byly shledány rozpory mezi rozsahem závazků vyplývajících z jednotlivých smluv. Tyto skutečnosti podle žalovaného dokládají, že nebyla provedena reklama v rozsahu tvrzeném žalobcem a že ten neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání tohoto nákladu. Ve vztahu k výdaji ze smlouvy o realizaci obchodní a zprostředkovatelské činnosti uzavřené mezi žalobcem a A. P. žalovaný vysvětlil, že správce daně nezpochybňoval existenci této spolupráce a fakt, že tento mandátář pro žalobce vykonával určitou činnost, avšak žalobce nebyl schopen prokázat oprávněnost výše jím vyplacené odměny, neboť smlouva hovoří o tom, že mandátář má nárok na odměnu maximálně ve výši 50 % ze zisku mandanta. Správce daně totiž nikdy nezpochybnil, že by určitá spolupráce mezi těmito subjekty existovala, jen požadoval, aby žalobce prokázal oprávněnost výše této odměny, zvláště když měl uzavřeny další smlouvy o zprostředkování, na jejichž základě vyplácel provize, a když některé smlouvy uzavíral podle výpovědi svědků sám žalobce. Nebyly tedy prokázány konkrétní případy, které zprostředkoval A. P., ani výše odměny, která mu za tyto obchody náležela. Správce daně se pokoušel tohoto svědka kontaktovat a vyslechnout, ale to se opakovaně nedařilo, jelikož tato osoba je nekontaktní. Výzvy k předložení dokladů mu byly doručovány fikcí, proto bylo přistoupeno k předvedení této osoby Policií ČR, ale ani to nebylo úspěšné.

[4] Žalobce proti napadeným rozhodnutím brojil žalobou doručenou krajskému soudu dne 12. 7. 2013, v níž podrobně popsal průběh předmětných daňových řízení. Namítal, že správce daně porušil jeho práva tím, že při prvním nahlížení do spisu mu nesdělil, kde se nachází soupis spisu, tudíž neměl možnost obsah spisu vlastně zjistit. Správce daně měl dále postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, nikoli rovnou zahájit daňovou kontrolu. Poukazoval na to, že správce daně nepostupoval stejně u všech jeho zprostředkovatelů, neboť u M. P. akceptoval jím vystavené faktury za zprostředkování, avšak u A. P. doklady předložené žalobcem neakceptoval. S ohledem na provedené důkazy žalobce přitom dostatečným způsobem prokázal, nejen že A. P. platil odměnu za zprostředkování, ale i v jaké výši tak činil; výše odměny přitom odpovídá tomu, co bylo sjednáno v mandátní smlouvě. Správce daně dospěl k závěrům ohledně daňové neuznatelnosti těchto výdajů jen proto, že A. P. se opakovaně odmítl dostavit k výslechu, avšak správce daně nevyužil další možnosti např. předvedení svědka. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu trvající na tom, aby Policie se pokusila předvést svědka v dobu, kdy lze očekávat jeho přítomnost na daném místě. Nezákonný postup A. P., který se vyhýbá plnění svých daňových povinností, nelze klást k tíži žalobce, jak správce daně ve skutečnosti učinil. Poukázal na to, že správce daně již v minulosti obchodní vztah žalobce s A. P. řešil, přičemž ten, slyšen jako svědek, veškeré tehdejší pochybnosti správce daně, které byly obdobného charakteru, vyvrátil, když

pokračování

vedl, že z fakturace na odběratele se odečetly náklady žalobce a z tohoto rozdílu se dělily rovným dílem. Není proto jasné, proč takto není postupováno i v tomto případě. Již tehdy přitom správce daně našel rozdíl mezi počtem vystavených faktur A. P. nacházejících se v evidenci žalobce a v evidenci předložené A. P. Ze všech důkazních prostředků, které uznal i trestní soud v související věci přitom vyplývá, že žalobce s A. P. spolupracoval, proto nemohou být závěry správce daně správné. Žalobce navrhol, aby soud napadená rozhodnutí zrušil.

[5] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 23. 8. 2013, v němž podrobně popsal průběh daňového řízení. Zdůraznil, že neporušil práva žalobce při nahlížení do spisu, neboť žalobci bylo umožněno nahlížení dne 10. 5. 2011, o čemž byl sepsán protokol, neboť zástupce žalobce vznesl výhradu, že ve spise není založena korespondence mezi správcem daně a jinými subjekty. V inkriminované době žádná další komunikace s třetími osobami však nebyla vedena. Správce daně nemohl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, neboť pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny podmínky, jelikož v době před zahájením daňové kontroly neměl takové poznatky, na jejichž základě si mohl vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně. Správce daně totiž měl určité pochybnosti, které byly pouze zčásti rozptýleny. Správce daně při svém postupu nezatěžovatel žalobce podle názoru žalovaného nepřiměřeným způsobem. Ohledně vztahu žalobce k A. P. zdůraznil, že předmětem sporu není, zda tato spolupráce probíhala, neboť to správce daně nerozporoval, ale jaká byla oprávněná výše vyfakturovaných služeb za jednotlivé měsíce. Proto správce daně požadoval prokázat jednotlivé konkrétní obchodní případy, což se nestalo. Žalovaný měl za to, že byly vyčerpány veškeré možnosti při zajištění výpovědi svědka A. P., který byl nekontaktní a jenž se odmítl ke správci daně i přes předchozí telefonickou domluvu dostavit. Žalobce se nemůže dovolávat závěrů správce daně ve vztahu k M. P., neboť ten doložil příslušné doklady, jež odpovídaly údajům poskytnutým žalobcem. Žalobce sám přiznal, že nemůže předložit jednotlivá vyúčtování ve vztahu k A. P., což je v rozporu s daňovým řádem, který daňovému subjektu předepisuje povinnost tvrzení a důkazní. Jestliže žalobce spoléhal při svém podnikání na problematický subjekt, přičemž vlastní doklady pro fakturaci nebyl schopen dohledat, je nutno toto klást k jeho tíži. Pokud žalobce odkazuje na daňovou kontrolu z roku 2004 a mandátní smlouvu z roku 2001, nelze příslušné závěry podle názoru žalovaného s ohledem na jinou důkazní situaci přenášet na další zdaňovací období. Žalovaný proto navrhol, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[6] V replice ze dne 15. 9. 2013 žalobce zopakoval, že při prvním nahlížení do daňového spisu v něm nebyla obsažena žádná korespondence, ačkoli ta podle jeho názoru již v té době musela existovat, především vzhledem k tomu, že daňový subjekt podniká již řadu let. Namítal, že není jediný důvod pro postup žalovaného, který odmítl využít závěry z výsledku A. P. z roku 2004, když ten se týká naprosto stejné obchodní spolupráce mezi ním a žalobcem. Předchozí výpověď A. P. byla pro správce daně postačující (byla jím dostatečně potvrzena spolupráce mezi žalobcem a A. P.) proto neměl žalobce důvod se domnívat, že spolupracuje s nespolehlivým subjektem.

[7] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 - 68, napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil procesní námitce žalobce, že finanční orgány neprovedly dostatečné dokazování. K námitce, že správce daně porušil daňový řád tím, že před zahájením daňové kontroly daňový spis neobsahoval příslušnou korespondenci, uvedl, že to nemůže v posuzované věci řešit, neboť toto údajné pochybení se stalo před zahájením daňové kontroly, která je v tomto řízení posuzována. Správce daně rovněž neporušil ani ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého by měl daňový subjekt vyzvat za určitých podmínek k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť tak by mohl správce daně postupovat pouze tehdy, lze-li důvodně předpokládat, že daň má být vyšší, tudíž správce daně musí mít určitý rozsah vědomostí, který zde podle závěru soudu neměl, neboť dokazování probíhalo až v průběhu daňové kontroly. Souhlasil však s žalobcem, že správce

daně měl vynaložit větší úsilí k provedení svědeckého výslechu pana A. P., neboť je to on, kdo disponuje prostředky k zajištění účasti svědka v řízení. Finanční orgány podle soudu nesprávně vycházely pouze ze sdělení Finančního úřadu v Lounech ze dne 2. 1. 2012, podle kterého tento svědek na předvolání nereagoval (což podle soudu neznamená, že by předvolání bylo nedoručitelné). Správci daně se však podařilo pana A. P. kontaktovat, což byl jediný úkon z jeho strany, avšak nepožádal o předvedení této osoby Policií ČR, ani dále nereagoval na konkrétní tvrzení žalobce o tom, že se svědek zdržuje na adrese svého bydliště. Z daňového spisu je přitom patrné, že nelze očekávat, že tento svědek bude dobrovolně spolupracovat s finančními orgány ve věci žalobce, a to s ohledem na občanskoprávní a i trestněprávní dohru jejich vzájemných vztahů. Na druhou stranu se však podle soudu nejedná o zjevně nedostupnou osobu. Správce daně mohl A. P. uložit pořádkovou pokutu nebo jej mohl nechat předvést Policií ČR. Soud připomněl judikaturu Ústavního soudu, podle které vystavení účetního dokladu nekontaktním subjektem neznamená samo o sobě derealizaci zdanitelného plnění. Uzavřel proto, že daňové orgány předčasně upustily od snahy opatřit pro věc podstatný výsledek A. P., čímž svůj postup zatížily vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[8] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 - 68, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 12. 2. 2016 z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 3. 2016 vytýkal krajskému soudu, že řádně nezvážil všechny okolnosti případu. Zdůraznil, že správce daně požadoval místně příslušného správce daně daňového subjektu A. P. o provedení určitých úkonů. V odpovědi na toto dožádání Finanční úřad v Lounech označil úkony, které dožádaný správce daně provedl za účelem zajištění svědecké výpovědi tohoto svědka, avšak s negativním výsledkem. Byly přitom provedeny tyto úkony – telefonický příslib svědka, že se dostaví k výslechu, pokus o předvolání s osobním doručením, případně s místním šetřením podle požadavků v dožádání, dvě písemné výzvy a žádost o předvedení. Žalobce byl o těchto skutečnostech informován, stejně jako o tom, že svědka se nepodařilo zkontaktovat. Žalobce na tuto situaci reagoval podáním ze dne 12. 4. 2012, v němž trval na provedení výslechu svědka, přičemž uvedl kontaktní údaje tohoto svědka, které však byly finančním orgánům již známy. Správce daně se za této situace pokusil svědka telefonicky kontaktovat, ten přislíbil spolupráci, avšak na výslech se opět nedostavil. Podle názoru žalovaného bylo postupováno v souladu se zákonem, když správce daně využil institutu dožádání, čímž mělo být zabráněno vynakládání neúčelných nákladů. Nesouhlasil s názorem, že správce daně a žalovaný vycházeli pouze ze sdělení Finančního úřadu v Lounech o tom, že žádost o předvedení svědka byla bezúspěšná. Bylo totiž řádně doloženo, že všechny úkony, které by jinak provedl příslušný správce daně se pokusil zajistit dožádaný správní orgán a správce daně se je ještě doplnil. Za dané situace tedy nebylo povinností správce daně svědka předvolávat nebo předvádět, neboť o tyto úkony se již pokusil dožádaný správce daně. Soud přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč by tyto úkony měl správce daně provést znovu. Na opakované pokusy o kontakt s A. P. ze strany správce daně tak lze nahlížet jako na projev jeho vstřícnosti; finanční orgány tak vyčerpaly všechny možnosti pro zajištění svědecké výpovědi. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 31. 3. 2016, v němž vysvětlil, že je obchodníkem s dobyt看, který svou činnost provozuje již dlouhá léta naprosto stejným způsobem, jenž byl již v minulosti podroben daňové kontrole, a to bez jakýchkoli výtek. Jeho podnikání je závislé na činnosti zprostředkovatele, kterého odměňuje dle výše zisku z obchodního případu. Žalobce nechápal, proč u jiných zprostředkovatelů správce daně jimi předložené faktury akceptoval, kdežto u pana A. P. nikoli; jestliže chtěl vysvětlit výši jednotlivé provize, měl ohledně toho vést řádné dokazování, a to právě u A. P., který disponuje veškerými podklady. Správce daně proto měl provést veškeré dokazování stran této skutečnosti, zvláště když bylo prokázáno, že žalobce s A. P. dlouhodobě spolupracoval. Bylo přitom věcí státu

pokračování

provést výslech tohoto svědka, neboť podle názoru žalobce právě tento daňový subjekt zjevně porušoval zákon, když se nestal plátcem daně z přidané hodnoty. Nelze přitom pochybení tohoto subjektu přenášet na něj. Žalobce proto souhlasil s názorem krajského soudu, že finanční orgány v jeho případě nepostupovaly správně, tudíž navrhol, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřípustnost.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[12] Po přezkoumání věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[14] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho

obsahu porozuměl, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby ve vztahu k provedení dostatečného dokazování.

[15] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

[16] Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že finanční orgány postupovaly nedůsledně, když nevyčerpaly všechny možnosti při zajištění výpovědi svědka A. P. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na recentní judikaturu správních soudů; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatel v tomto směru krajskému soudu ve skutečnosti vyčítá pouze to, že podle jeho názoru nedostatečně vysvětlil, proč trvá na výsledku svědka A. P., avšak ve skutečnosti jsou závěry krajského soudu z odůvodnění napadeného rozsudku patrné, nadto jim zjevně rozumí i samotný stěžovatel, který s těmito závěry obsáhle ve své kasační stížnosti polemizuje a dovozuje jejich nesprávnost. Za takové situace tedy nelze hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] K věci samé, tedy naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a otázky správnosti závěrů krajského soudu ohledně nutnosti provedení dalších úkonů správcem daně za účelem získání svědecké výpovědi pana A. P., Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[19] Ze správního spisu postoupeného žalovaným soud zjistil, že u žalobce byla dne 10. 8. 2011 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Správce daně výzvou ze dne 1. 9. 2011 vyzval žalobce k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících přijetí fakturovaných služeb za zprostředkování a provize od M. P. a A. P. a jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce k prokázání uplatněných nákladů předložil mimo jiné faktury vystavené M. P. i A. P., dále pak mandátní smlouvy, ve vztahu k A. P. pak žalobce dále předložil i výpověď mandátní smlouvy mandatáři (A. P.) ke dni 12. 10. 2010, dále předložil mimo jiné platební rozkaz Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 19 Cm 79/2011-33, ukládající A. P., aby žalobci zaplatil částku ve výši 568.845 Kč a penále ve výši 65.884,50 Kč a náklady řízení ve výši 25.390 Kč, dále usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 19 Cm 79/2011-37, kterým byl uvedený platební rozkaz zrušen, dále vyrozumění Okresního státního zastupitelství v Litoměřicích ve věci podání trestního oznámení na A. P., smlouvu o splátkovém kalendáři mezi žalobcem a A. P. jako dlužníkem ze dne 27. 10. 2010. Dále se ve spise nachází odpověď na dožádání správce daně od Finančního úřadu v Lounech ze dne 2. 1. 2012 v němž je uvedeno, že přes veškerou snahu se nepodařilo zkontaktovat s A. P., aby bylo možno zjistit skutečnosti a ověřit doklady dle dožádání správce daně. Ze zprávy společnosti Skaličan a.s. ze dne 18. 1. 2012 vyplývá, že A. P. v obchodních vztazích s touto společností zastupoval žalobce. Žalobce dále v průběhu daňové kontroly předložil tabulku uvádějící celkové čtvrtletní nákupy a prodeje s provizí A. P. za rok 2008. Svědek Ing. Z. K., ředitel společnosti Procházka s.r.o., potvrdil, že A. P. byl dlouhodobým partnerem žalobce, byla se žalobcem uzavřena rámcová smlouva a jednáno bylo jak se žalobcem, tak s A. P. Obchodní spolupráce probíhala v letech 2008 a 2009 v řádech milionů za rok. Ve vyjádření k protokolům o ústním jednání ze dne 12. 4. 2012 žalobce sdělil, že

pokračování

vyúčtování jednotlivých obchodů prováděl žalobce s A. P. pravidelně a písemně, nicméně z důvodu stěhování žalobce se zatím podrobné vyúčtování nepodařilo nalézt. Žalobce navrhl jako svědka A. P., protože ten si vyúčtování od žalobce přebíral a na základě nich vystavoval faktury, takže jako podklad pro fakturaci je musí mít ve svém účetnictví. Dále uvedl, že se A. P. zdržuje na adrese svého bydliště a nadále používá svůj mobilní telefon, jehož číslo žalobce uvedl.

[20] Z obsahu daňového spisu tudíž vyplývá, že správce daně učinil dožádání u Finančního úřadu v Lounech, aby u pana A. P. ověřil výši poskytnutých odměn, které si žalobce uplatňoval jako náklady. Finanční úřad v Lounech (dále též „dožádaný správce daně“) v přípisu ze dne 2. 1. 2012 sdělil, že se mu přes veškerou snahu a veškeré úkony nepodařilo se svědkem zkontaktovat. Dožádaný správce daně přitom svědka telefonicky zastihl a ten mu přislíbil, že se dostaví k výsledku. Následně jej předvolal, o čemž svědčí doklad o osobním doručení do domovní schránky jmenovaného, což zopakoval dvakrát písemně. Rovněž dožádaný správce daně dvakrát žádal o jeho předvedení. Dožádaný správce daně dále uvedl, že svědek za zdaňovací období let 2008 a 2009 nepodal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a není registrován k DPH. Správce daně se následně rovněž snažil svědka zkontaktovat telefonicky, přičemž z úředního záznamu ze dne 23. 4. 2012 vyplývá, že svědka zkontaktoval, ten uvedl, že správci daně zavolá další den a sdělí, kdy se ke svědecké výpovědi dostaví. Z úředního záznamu ze dne 3. 5. 2012 vyplývá, že pan A. P. navrhl, že se dostaví k výpovědi dne 2. 5. 2012, avšak neučinil tak a na další telefon úřední osoby již nereagoval.

[21] Nejvyšší správní soud se zabýval námitkou stěžovatele, v níž uváděl, že byla učiněna dostatečná opatření k zajištění výsledku svědka A. P. K této otázce Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že výslech svědka A. P. může být stěžejní pro posouzení věci, neboť žalobce setrvale tvrdil, že všechny dotazy správce daně ohledně přesného průběhu zastupování a výši jednotlivých provizí, které jsou dle správce daně pro správné doměření daně zásadní, může zodpovědět právě tento svědek. Ze strany žalobce se tak vskutku jedná o klíčový důkazní návrh, s jehož pomocí by eventuálně mohl unést důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázat, že tyto náklady řádně uplatnil v daňových přiznáních za zdaňovací období 2008 a 2009. Výslech tohoto svědka by rovněž mohl vést k označení dalších důkazních prostředků na podporu tvrzení žalobce.

[22] S ohledem na předložený daňový spis je zřejmé, že se finanční orgány snažily výpověď pana A. P. zajistit, a to i prostřednictvím dožádání u správce daně v jehož obvodu se nachází místo bydliště tohoto svědka. Krajský soud správně uvedl, že i vzdor tomu, že bylo dožádání neúspěšné, nemohl správce daně následně rezignovat na svou povinnost zajistit výslech tohoto svědka ohledně prokázání rozhodných skutečností pro posouzení případu, přičemž krajský soud právem odmítl tvrzení žalovaného, že pokud je A. P. nekontaktní a nepovedlo se ho předvést ani Policii ČR, je nutné uzavřít, že tohoto důkazního prostředku nelze využít. Skutečnost, že správce daně využil institut dožádání, jej nezbavuje povinnosti řádně vést daňové řízení. Z odpovědi dožádaného správce daně přitom není zcela zřejmé, jakým způsobem tohoto svědka kontaktoval, zda se všechny písemnosti podařilo doručit na známou adresu osobně svědkovi, anebo zda je doručoval tzv. fikcí, případně kolikrát, kdy a jakým způsobem bylo ze strany policie přistoupeno k pokusu o předvedení tohoto svědka. Nelze tedy přijmout jednoznačný závěr stěžovatele, že byly využity všechny možnosti, jak zajistit výslech tohoto svědka, neboť skutečnosti svědčící pro tento závěr z obsahu předloženého daňového spisu nevyplývají.

[23] Nejvyšší správní soud v tomto směru v žádném případě nezpochybňuje správnost úvahy správce daně ohledně vhodnosti využití institutu dožádání s ohledem na nutnost dodržování zásady procesní ekonomie, avšak ani to nemůže vést k závěru, o možnosti rezignovat na úkon, který měl správce daně provést, resp. k jehož provedení měl učinit nezbytné kroky. Pouhé konstatování, že se dožádanému správci daně nepodařilo zajistit výslech, není dostatečný, když z obsahu daňového spisu vyplývá, že svědek A. P. se na žalobcem uvedené adrese zdržuje a

že nadále využívá mobilní telefon, na němž jej finanční orgány opakovaně kontaktovaly. Je tedy zjevné, že se nejedná o fiktivní osobu, která by byla pro správce daně nedosažitelná, ale o osobu, která odmítá se správcem daně spolupracovat, přičemž ten disponuje dostatečnými dalšími prostředky (než jen prostřednictvím neformálního telefonického rozhovoru), jak svědka zkontaktovat a donutit jej k tomu, aby se dostavil k výslechu; to zvláště když místo působnosti tohoto svědka se nachází přibližně 40 km od sídla správce daně a svědek, byť zjevně účelově, přislíbil, že se dostaví k výslechu ke správci daně.

[24] Jedná se tedy o jinou situaci, než která byla popsána v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, na nějž poukazuje žalovaný, podle kterého „*Nejvyšší správní soud soublesí s městským soudem, že správce daně vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu ke kontaktování společností a jejich jednatelů (srov. například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013). Nadto je třeba konstatovat, jak ostatně zdejší soud již učinil například v rozsudku ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, že ani sama stěžovatelka zjištění správních orgánů o fiktivních sídlech společností a nepobývání jednatelů na adresách zapsaných v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel nijak nevyvracela (např. tvrzením, že v minulosti na uvedených adresách se společnostmi jednala) ani neuvedla žádnou jinou možnost (adresa, telefon, e-mail), jak uvedené tři společnosti či jejich jednatele kontaktovat (případně jak a kde je kontaktovala v minulosti). Judikatura zdejšího soudu při tom vychází z toho, že navrhně-li daňový subjekt ke prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navrhovaný daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102, kde bylo uvedeno, že ke tíži správního orgánu nelze připsat skutečnost, že navržený svědek byl na adrese uvedené daňovým subjektem nedostižitelný a daňový subjekt neuvedl jiny důkaz.*

Městským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 24/2010 skutečně uvádí, že by „bylo iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje, či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje“. Přesně tohoto postupu se finanční orgány v nynější věci držely. Pokud pátý senát Nejvyššího správního soudu dále pokračoval, že v odpovědi na dožádání byla sdělena další možná adresa svědka, a to navíc adresa, na které si svědek převzal doručovanou písemnost, je zcela evidentní, že bylo povinností správních orgánů prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka předvolat, případně z ní předvést. Shodná situace však v nynějším případě nenastala, oba případy se tak od sebe zásadním způsobem odlišují. Finančním orgánům nebyla známá žádná další adresa, na které by se mohly relevantní osoby zdržovat, a nebyla sdělena ani ze strany dožádaného finančního úřadu či stěžovatelky. Z citovaného judikátu nelze dovodit požadavek na větší procesní aktivitu finančních orgánů.“

[25] V posuzované věci se však zjevně jedná o osobu, která skutečně existuje a která je pro finanční orgány dosažitelná, neboť o ní mají maximum relevantních informací umožňujících její nalezení. Jestliže svědci mají v daňovém řízení určité povinnosti (srov. § 96 daňového řádu), je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela na místě, aby jejich splnění správce daně adekvátním způsobem v souladu s právem i vynucoval. Pokud daňový subjekt nabídne v řízení pro prokázání svých tvrzení výpověď svědka, která je i podle závěru správce daně pro danou věc relevantní, neboť jejím prostřednictvím lze prokázat tvrzení daňového subjektu, přičemž tento svědek není fiktivní osobou, ale je naopak pro finanční orgány dosažitelný, je možné po správci daně požadovat, aby vynaložil veškeré možné úsilí k získání jeho výpovědi. Zvláště, když je ze správního spisu patrné, že od A. P. nelze očekávat, že by dobrovolně se správními orgány spolupracoval. Správce daně poté, co využil dožádání, blíže neověřil, jakým způsobem se dožádaný správce daně pokusil zajistit výslech tohoto svědka, pouze se následně snažil svědka telefonicky neformálně zkontaktovat a domluvit s ním schůzku, aniž by aplikoval všechny donucující prostředky upravené daňovým řádem. Není potom možné hovořit o tom, že daňový subjekt neunesl břemeno tvrzení a důkazní, když ten naopak uvedl všechny relevantní, logicky souladné a pochopitelné okolnosti, které však správce daně následně v rozporu s daňovým řádem dostatečně neověřil. Správně odkázal v tomto směru krajský soud na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 33/2009 – 124, v němž NSS poukázal na to, že je možné pokusit

pokračování

se o předvedení svědka v různou denní dobu či požádat Policii ČR o šetření i v místě podnikání osoby, která má být předvedena.

[26] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje pro úplnost na to, že ve vztahu ke svědkovi M. P. a prokázání nákladů žalobce, správci daně postačovalo, že tento svědek ohledně spolupráce se žalobcem uvedl, že ta probíhala tak, jak byla žalobcem zachycena v jeho účetnictví, přičemž příslušné částky obdržené od žalobce svědek řádně zdanil. Je tedy zjevné, že pokud by též svědek A. P. s finančními orgány spolupracoval, mohlo by to závěry správce daně podstatným způsobem změnit, neboť by zřejmě nebyl důvod, aby správce daně ve vztahu k obdobné situaci u jednotlivých obchodních partnerů žalobce dospěl k různým závěrům, pokud by byl obsah výpovědi A. P. a jím předložené podklady podobného charakteru jako u M. P.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny zástupce žalobce byla stanovena za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 4. 2016), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu ve výši 3.100 Kč. K tomu zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 3.400 Kč, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce.

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

V Brně dne 5. srpna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu