



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Fitness pro s.r.o.**, se sídlem Trávník 322/29, Přerov, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2014, č. j. 10582/14/5000-14301-706470, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 27. 1. 2016, č. j. 65 Af 14/2014 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 27. 1. 2016, č. j. 65 Af 14/2014 – 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“) označeného v záhlaví, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného specifikované tamtéž. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 20. 9. 2013, č. j. 1234787/13/3107-24801-800637, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 313 485 Kč, zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20%, tj. 62 697 Kč.

[2] Důvodem doměření daně a stanovení penále bylo vyloučení uplatněného nároku na odpočet daně deklarovaného daňovými doklady od společnosti J – EKONOM, s. r. o., na provizi za zprostředkování prodeje zboží. Žalobkyně sice doložila formálně vyhovující daňové doklady a smlouvy, ani na výzvu však neprokázala jejich soulad se skutečným stavem.

[3] V rámci dokazování byl mimo jiné proveden výslech paní Lenky Horákové, jediné jednatelky J – EKONOM v rozhodné době, která uskutečnění zdanitelných plnění ani vystavení daňových dokladů nepotvrdila. Později byl do spisu na žádost žalobkyně doplněn úřední záznam o podaném vysvětlení, zachycující pozdější výpověď paní Horákové před Policií České republiky. Odlišně uvedla, že vystavovala faktury za zakázky sjednané předchozím jednatelem. Žalovaný tuto výpověď vyhodnotil jako nekonkrétní a nevěrohodnou a vycházel z výpovědi učiněné v daňovém řízení, která je bezprostředně získaným důkazním prostředkem. Podané vysvětlení navíc nepředstavuje zásadní zvrát, neboť v něm svědkyně pouze potvrdila vystavování faktur.

[4] Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro vadu řízení spočívající v tom, že žalovaný neodstranil rozpor mezi výpověďmi svědků zaznamenanými v listinách s jinými provedenými důkazy. Nemohl tak učinit pouze vlastní úvahu a byl povinen zopakovat výslech svědkyně, a to tím spíše, že to požadoval daňový subjekt. Výpověď svědkyně před policií nemohl hodnotit jako nekonkrétní a nevěrohodnou, neboť výslech neprováděl a nemůže tak vědět, zda byla svědkyně na relevantní skutečnosti dotazována. Svůj závěr podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nejprve popsal, z jakého důvodu nebylo možné použít úřední záznam o podaném vysvětlení jako důkaz. Výpověď není dostatečně konkrétní a věrohodná. Svědkyně pouze obecně konstatovala, že vystavovala faktury za již uskutečněné zakázky, které zprostředkoval předchozí jednatel společnosti, ale neuvédla bližší časové nebo věcné souvislosti. Toto sdělení proto vůbec nemusí souviset s projednávanou věcí. Nevěrohodné je proto, že je v rozporu s výpovědí učiněnou v daňovém řízení, viz bod [3] tohoto rozsudku.

[7] Dále se stěžovatel obecně vyjádřil k použitelnosti úředního záznamu o podaném vysvětlení jako důkazu v daňovém řízení. Zdůraznil, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu jej lze použít jako důkaz až v situaci, kdy by nebylo možné opatřit a provést důkazy v daňovém řízení, např. z důvodu nekontaktnosti svědků nebo odmítnutí podání svědecké výpovědi. K zajištění svědecké výpovědi paní Horákové sice došlo dříve než k podání vysvětlení na policii, tato skutečnost by však neměla bránit tomu, aby byl upřednostněn důkazní prostředek opatřený správcem daně.

[8] Pokračoval, že nelze postupovat tak, jak žádá krajský soud, neboť rozpor ve výpovědích svědkyně je neodstranitelný. Opakování jejího výslechu by nevedlo ke kvalitnějšímu zjištění skutkového stavu, ale výsledkem by bylo konstatování nevěrohodnosti svědkyně, která střídavě vypověděla, že daňové doklady vystavila či nevystavila.

[9] Zopakoval, že v projednávané věci bylo stěžejní neunesení důkazního břemene žalobkyní, která doložila pouze formální daňové doklady a smlouvy, ale neprokázala, že k uskutečnění zdanitelných plnění skutečně došlo. Závěr daňového řízení by se nezměnil ani v případě opakovaného provedení výslechů svědků (stěžovatel se na tomto místě vyjadřuje také k výslechu dalšího svědka, v této části se však jeho argumentace mívá se zrušovacím důvodem krajského soudu, pozn. NSS). Ani dva nevěrohodní svědci by žalobkyni nebyli nápomocni v unesení důkazního břemene.

pokračování

[10] Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[11] Žalobkyně zdůraznila, že výpověď svědkyně před policií, dle které vystavovala faktury za již proběhlé zakázky, které zprostředkoval předchozí jednatel, je pro projednávanou věc zcela zásadní. Nemůže se proto ztotožnit se závěrem žalovaného, že tato výpověď je nevěrohodná a nemá vliv na daňové řízení. Rozpor ve výpovědích měl být pro žalovaného impulsem, aby zjistil skutečný stav věci. Mělo dojít k opakování výsledku svědkyně. Žalovaný je povinen hodnotit důkazy jak ve prospěch, tak neprospěch účastníka, porušil tak zásadu nestrannosti.

[12] Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, považuje za nepřipadný, neboť mu není vytýkáno, že svědeckou výpověď jako důkaz nepřipustil, ale že neprovedl další výslech za účelem odstranění rozporu. Relevantní závěry obsahuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právníckým vzděláním. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přezkumem rozsudku v tomto rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] V projednávané věci je sporné, zda žalovaný byl povinen zopakovat výslech svědkyně paní Horákové, aby odstranil rozpor v jejích výpovědích. První z nich učinila v daňovém řízení, později v rámci podání vysvětlení před Policií České republiky.

[15] Nejvyšší správní soud za účelem zodpovězení této otázky nejprve ve správním spise ověřil, že v daňovém řízení byl dne 29. 1. 2013 proveden výslech svědkyně, o kterém byl sepsán protokol č. j. 46752/13/3107-05400-806766. Z výpovědi plyne, že svědkyně neví, jakým způsobem na ni byl převeden obchodní podíl na společnosti J – EKONOM, nemá přehled o její činnosti ani majetku, neví, kdo vedl účetnictví, ona za společnost pouze podepisovala a měla dispoziční právo k bankovním účtům, ze kterých vybírala hotovost a předávala je osobě, na kterou si již nepamatuje. Žalobkyni nezná, nejednala s ní ani nespolečně pracovala, neuzavřela s ní smlouvy, zprostředkování neprováděla, daňové doklady nevystavila.

[16] Později byl do spisu doplněn úřední záznam o vysvětlení podle § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, které svědkyně podala na Policii České republiky, Krajském ředitelství policie Olomouckého kraje, Územním odboru Přerov, Oddělení hospodářské kriminality SKPV, dne 10. 2. 2014. Ve vztahu ke spolupráci se žalobkyní uvedla, že s ní nejednala, pouze dofaktovovala zakázky, které provedl předchozí jednatel.

[17] Výpovědi svědkyně jsou rozporné jak v rozsahu činnosti, kterou pro společnost J - EKONOM vykonávala (dle první výpovědi bylo její angažmá ryze formální), tak v tom, zda zná žalobkyni a společnost s ní spolupracovala a zda vystavila faktury. Nejvyšší správní soud však

na rozdíl od krajského soudu dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl povinen tento rozpor odstranit provedením dalšího výslechu svědkyně.

[18] Předně zdůrazňuje, že stěžovatel, respektive finanční úřad postupoval v intencích judikatury zdejšího soudu, když svědkyni sám vyslechl a z takto pořízené výpovědi vycházel. Svědeckou výpověď získanou přímo rozhodujícím orgánem je totiž obecně třeba preferovat oproti obstarání vyjádření osoby v jiné formě, např. v podobě listinného důkazu zachycujícího její výpověď v jiném řízení. Pouze při bezprostředním získání výpovědi může rozhodující orgán (ale i účastník řízení) pružně reagovat, zohlednit při tom specifika konkrétní věci a učinit si závěry o věrohodnosti a relevanci výpovědi nejen na základě obsahu sdělení svědka, ale také z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. Je zřejmé, že provedením listinného důkazu v podobě protokolu o výslechu pořízeného v jiném řízení stejného výsledku dosáhnout nelze; jeho vypovídací hodnota je proto odlišná (srovnej také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62).

[19] Krajský soud z těchto závěrů judikatury vycházel, ale nesprávně je aplikoval. Nejvyšší správní soud v rozsudku, na který bylo v napadeném rozsudku odkazováno (ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119), dovedl, že snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních, je v rozporu se zákonem. Takové listinné důkazy mohou představovat podklad pro rozhodnutí pouze za splnění určitých podmínek; jednou z nich je požadavek, aby nebyly v rozporu s jinými provedenými důkazy. V odkazované věci správní orgány pochybily, neboť vycházely ze zprostředkované výpovědi, nikoli z výpovědi v daňovém řízení, aniž by svědka znovu vyslechly a zjištěný rozpor odstranily.

[20] V projednávané věci byla situace opačná. Stěžovatel vzal za podklad pro rozhodnutí výslech svědkyně získaný v daňovém řízení, tedy postupoval v souladu s výše citovanou judikaturou. Vzhledem k tomu, že *[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení* (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější a vzhledem k tomu, že ji vyhodnotil jako věrohodnou, je logické, že pozdější zprostředkovanou výpověď nikoli. Tento závěr mohl učinit přesto, že druhý výslech zajistila Policie České republiky, neboť úřední záznam zachycuje položené otázky i odpovědi na ně a stěžovatel konstatoval nevěrohodnost výpovědi z důvodu zásadního rozporu sdělení svědkyně.

[21] Lze tedy uzavřít, že stěžovatel nepochybil, když první svědecké výpovědi přiznal větší váhu a druhou vyhodnotil jako nevěrohodnou, protože byly v rozporu. Vzhledem k tomu, že za podklad pro rozhodnutí vzal svědeckou výpověď bezprostředně získanou v daňovém řízení, nikoli výpověď zprostředkovanou úředním záznamem o podaném vysvětlení, nemusel rozpor mezi nimi odstraňovat dalším výslechem svědkyně. Zohlednil konkrétní okolnosti věci a svůj postup řádně zdůvodnil, proto mu nelze nic vytknout.

[22] Nad rámec výše uvedeného soud upozorňuje na eventuelní argument stěžovatele, že svědkyně v podaném vysvětlení toliko potvrdila vystavení faktur. Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyni bylo vyčítáno neunesení důkazního břemene zejména ve vztahu k prokázání

pokračování

uskutečnění zdanitelných plnění, na čemž by tvrzení svědkyně o tom, že vystavovala faktury, nemohlo nic změnit.

V. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu dalšímu řízení. Soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti mezi účastníky rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. června 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu