



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **IMERYS Tableware CR s.r.o.**, se sídlem Závodu míru 78, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2008, č. j. 57 Ca 39/2008 - 80,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Karlovy Vary (dále jen „správce daně“), ze dne 19. 5. 2004, č. j. 86914/04/128913/1421, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 086 550 Kč.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Na rozdíl od krajského soudu se domnívá, že žalobci se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo prokázat konkrétní obsah

služeb deklarovaných jako administrativní, technická a obchodní podpora ze strany francouzské mateřské společnosti K.P.C.L. S.A. (dále jen „mateřská společnost“) včetně jejich výše, a tedy ani to, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Hlavním důvodem přitom byla skutečnost, že veškeré rozbory, výkazy a přehledy související se mzdovou agendou, prodejem, účetní agendou a hospodařením žalobce, které byly doloženy jako důkazní prostředky prokazující činnost mateřské společnosti ve vztahu k žalobci, zpracovává v České republice úplatně na základě uzavřené smlouvy účetní společnost Ing. Křížové, Ekonomické poradenství Sokolov. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že jím vydané rozhodnutí je nezákonné, neboť neprovedl výslech žalobcem navrhaného svědka Z. K. V této souvislosti stěžovatel namítá, že Z. K. byl jediným zástupcem společnosti, který byl oprávněn ji zastupovat při jednáních se správními orgány, a veškerá jednání v průběhu daňového řízení byla vedena právě s ním. Stěžovatel je toho názoru, že není možné, aby osoba mající oprávnění jednat za daňový subjekt, v řízení zároveň vystupovala v jiném procesním postavení než jako zástupce daňového subjektu, např. jako svědek. Závěru stěžovatele, že totožná osoba nemůže v daňovém řízení vystupovat jako daňový subjekt a zároveň jako svědek, svědčí i ta skutečnost, že pokud daňový subjekt má právo zúčastnit se svědecké výpovědi a klást svědkovi otázky, lze si jen stěží představit, že jedna a táž osoba bude souběžně vypovídat jako svědek a přitom využívat svého práva daňového subjektu klást svědkovi otázky. Stěžovatel nadto poukazuje na skutečnost, že žalobce měl možnost se v průběhu celého daňového řízení k věci vyjadřovat, podávat vysvětlení a navrhopvat a předkládat důkazní prostředky. Neprovedením svědeckého výslechu Z. K. tak žalobci nebyla odňata možnost prokázat naplnění podmínky stanovené § 24 zákona o daních z příjmů, tj. objasnit, jak žalobce podporu francouzské ovládající společnosti využil pro svou činnost, resp. k dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že již v průběhu daňového řízení a posléze i v podaném odvolání stěžovateli objasňoval způsob řízení své výrobní jednotky v Karlových Varech, a to především z pohledu organizačního a personálního uspořádání. Žalobce konstatoval, že v rámci své jednotky nedisponoval vlastními zaměstnanci v oblasti ekonomického, obchodního a personálního řízení. Proto pro něj tyto odborné činnosti zajišťovala mateřská společnost formou externí spolupráce na základě uzavřené smlouvy. Podklady a vstupy pro tuto činnost byly zabezpečovány sběrem dat od účetní společnosti Ekonomické poradenství Sokolov, kdy teprve na základě těchto podkladů byla prováděna manažerská činnost v příslušných oblastech. Výstupy z tohoto rozhodovacího procesu pak byly a jsou předávány řediteli společnosti, Z. K., který v průběhu daňového řízení podal potřebná vysvětlení, a následně v důsledku toho, že tato vysvětlení nebyla správcem daně akceptována, byl navržen jeho výslech jako svědka. Rovněž z předložené kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel nechápe a nechce pochopit spojitost mezi zabezpečováním konkrétních úkolů pro žalobce zahraničními manažery. Pokud jde o závěry stěžovatele ohledně výslechu svědka Z. K., pak se žalobce domnívá, že tyto nemají oporu v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V této

souvislosti žalobce namítá, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví žádná omezení, proč by jako svědek nemohl být vyslechnut také zástupce daňového subjektu, zejména jeli tou osobou, která byla přímo v kontaktu s manažery vykonávajícími pro žalobce činnosti, k jejichž provedení a vztahu k příjmům se žalobce měl jako svědek vyjádřit. Žalobce se domnívá, že na postavení svědka nemůže mít žádný vliv ta skutečnost, že jednal jako zástupce žalobce, neboť ani ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nevylučuje, aby správce daně v nutných případech jednal s daňovým subjektem přímo nebo aby jej vyzval k vykonání některých úkonů. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 13. 1. 2004 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, v němž žalobce uplatnil na základě přijatých faktur jako daňový výdaj (náklad) částku v úhrnné výši 3 504 714 Kč, a to za služby spočívající v poskytování administrativní, technické a obchodní podpory podle smlouvy uzavřené dne 2. 1. 1996 mezi žalobcem a společností K.P.C.L. S.A. se sídlem ve Francii. Vzhledem k tomu, že správce daně nepovažoval stěžovatelem předložené doklady (faktury a smlouvu o poskytování služeb) za dostatečné k prokázání toho, že uvedená částka byla daňově uznatelným výdajem (nákladem), správce daně vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly, jaké konkrétní práce byly pro žalobce vykonávány podle jednotlivých faktur, na základě jakých faktorů byla za takto vyfakturované práce stanovena cena a jaká byla souvislost takto vynaložených výdajů (nákladů) se zdanitelnými příjmy žalobce. Průběh a výsledky provedené kontroly správce daně zachytil ve Zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob, č. j. 15876/04/128932/2498, na jejímž základě a po provedeném řízení vydal dne 19. 5. 2004 dodatečný platební výměr, č. j. 86914/04/128913/1421, jímž žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 086 550 Kč.

Žalobce se shora uvedeným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které stěžovatel rozhodnutím ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se stěžovatel v plném rozsahu ztotožnil se závěry správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť průkazným způsobem nedoložil, jaké konkrétní služby byly fakturující stranou (kdy, kým a kde) vykonány, nepředložil podklady potřebné ke kontrole stanovení výše ceny a přes výzvy správce daně hodnověrným způsobem neprokával, že výdaje (náklady) za vyfakturované služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatel v této souvislosti upozornil, že pokud jde o písemnosti, které žalobce předkládal v průběhu řízení správcí daně, jednalo se o pouhý obecný výčet a všeobecný popis oblastí, v nichž měly být služby poskytovány, a ze strany žalobce nebyla prokázána jakákoli realizace takto vyjmenovaných služeb na jeho konkrétních výstupech. Stěžovatel proto po vyhodnocení všech, i v odvolacím řízení předložených důkazních prostředků, konstatoval, že žalobce neprokával konkrétní obsahovou náplň činností poskytovatele služeb, a tudíž ani konkrétní vazbu takto uplatněných výdajů (nákladů) na jeho zdanitelné příjmy.

Z obsahu rozhodnutí je dále patrné, že stěžovatel neshledal důvodnými ani námitky žalobce směřující proti formálním pochybením správce daně (namítaná neplatnost dodatečného platebního výměru správce daně, který neobsahoval jednu ze základních náležitostí, a to dodatečné vyměření základu daně) a proti porušení zásady rovnosti subjektů v daňovém řízení dle § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Na straně 6 odůvodnění rozhodnutí se stěžovatel vypořádal také s návrhem žalobce na výslech svědka Z. K. Konstatoval, že Z. K. vykonává ve společnosti žalobce funkci ředitele a veškerá jednání v daňovém řízení byla vedena právě s ním. Nebylo tedy nutné tuto osobu vyslýchat jako svědka, neboť po celou dobu řízení měla dostatečný prostor se kdykoliv v předmětné věci vyjádřit a uvést veškeré jí známé skutečnosti tak, jak vyplývají z dokumentů založených v daňovém spise žalobce.

Žalobce napadl rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání uplatnil následující žalobní námitky. Žalobce se neztotožnil se závěry stěžovatele, že dodatečný platební výměr, vydaný správcem daně, není stížen neplatností z důvodu chybějící podstatné náležitosti ve výroku rozhodnutí. Má za to, že dodatečný platební výměr je neplatným rozhodnutím, neboť v rozporu s ustanovením § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje ve výroku dodatečné vyměření základu daně, ale pouze dodatečně vyměřenou daňovou povinnost. Další okruh námitek žalobce směřoval proti porušení základní zásady daňového řízení zakotvené v ustanovení § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, tj. zásady rovnosti, podle které mají všechny daňové subjekty v daňovém řízení před správcem daně stejná práva a povinnosti. Žalobce v této souvislosti namítal, že v obecné praxi patrně neexistuje případ, kdy by byla daňová uznatelnost nákladů spojených s řízením společnosti zpochybňována a bylo vyžadováno prokazování příčinné souvislosti mezi takto vynaloženými výdaji a zdanitelnými příjmy. Z uvedených důvodů se proto domnívá, že v daňovém řízení došlo k narušení zásady rovnosti, neboť správce daně na žalobci požadoval prokázání takových skutečností, které u jiných daňových subjektů nevyžaduje. Třetí (stěžejní) okruh žalobních námitek se týkal neuznání výdajů (nákladů) za služby vyfakturované žalobci ze strany mateřské společnosti za administrativní, technickou a personální podporu s odůvodněním, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce namítal, že v průběhu daňového řízení náležitě prokázal, v čem konkrétně spočívaly fakturované služby, jaké činnosti a v jakém rozsahu byly zabezpečovány mateřskou společností a jejími manažery na základě uzavřené smlouvy. Svá tvrzení žalobce doložil relevantními důkazními prostředky a k jejich bližšímu objasnění navrhl vyslechnout svědka Z. K., který řídil činnost žalobce. Stěžovatel však odmítl navrhovaný výslech svědka provést s odůvodněním, že Z. K. zastupuje žalobce po celou dobu v daňovém řízení, veškerá jednání správce daně byla vedena s ním, a proto mohl všechny jemu známé skutečnosti uvést již v průběhu daňové kontroly. Žalobce však považoval výslech tohoto svědka za stěžejní, neboť pouze on (jakožto příjemce pokynů ze strany ovládající mateřské společnosti) se mohl kvalifikovaně vyjádřit k tomu, jak řídicí činnost probíhala a jak sloužila k dosažení zdanitelných příjmů žalobce. Podle názoru žalobce je tak rozhodnutí stěžovatele zatíženo stejnými vadami jako zpráva o daňové kontrole, a to také vadami logickými, kdy finanční orgány na jednu stranu tvrdí, že uskutečnění fakturovaných činností nebylo prokázáno, na druhou stranu však tvrdí, že tyto činnosti sloužily k dosažení příjmů mateřské společnosti.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná. Krajský soud neshledal důvodnými žalobní námitky směřující proti neplatnosti vydaného dodatečného platebního výměru a proti porušení zásady rovnosti v daňovém řízení. Přisvědčil však námitkám žalobce týkajícím se jednak naplnění podmínek pro uplatnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jednak procesního pochybení správce daně ohledně neprovedení výslechu navrženého svědka Z. K. Krajský soud dospěl k závěru, že finančním orgánům obou stupňů se nepodařilo zpochybnit žalobcem předložené důkazní prostředky, kterými opakovaně správci daně dokládal konkrétní výstupy z pracovní činnosti mateřské společnosti (resp. žalobcem označených osob) a kterými se pokoušel prokázat, že se nejednalo o fiktivní realizaci smluvního vztahu. Krajský soud uvedl, že pokud správce daně měl nadále pochybnosti o realizaci takto prováděných služeb, bylo jeho povinností v rámci řádně provedeného dokazování žalobcem předložené důkazní prostředky zpochybnit a vyvrátit, k čemuž ovšem nedošlo. Krajský soud zdůraznil, že v té fázi daňového řízení, kdy žalobce správci daně doložil konkrétní specifikaci vyfakturovaných služeb včetně jejich časového rozvrhu a osob, které dle předložených listinných materiálů poskytovaly deklarované služby, bylo povinností finančních orgánů se s takto předloženými důkazními prostředky vypořádat a tyto náležitě vyhodnotit. Pokud finanční orgány přes veškeré doložené skutečnosti setrvaly na odlišném stanovisku co se týká uznatelnosti takto vynaložených výdajů (nákladů), bylo jejich povinností odlišnou verzi reality na základě řádně provedeného dokazování prokázat (např. tak, že k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobci namísto služeb mateřské společnosti spočívajících ve službách generálního, výrobního, obchodního, finančního managementu a finanční kontroly a nákupu postačovala pouze činnost Ing. Křížové, Ekonomické poradenství Sokolov). Stěžovatel se pak v tomto směru dopustil procesního pochybení, pokud žalobci neumožnil výslech svědka Z. K., o němž žalobce tvrdil, že byl osobou v úzkém kontaktu s mateřskou společností (resp. osobami poskytujícími služby) a osobou nejlépe obeznámenou s chodem celé společnosti žalobce. Krajský soud připomněl, že Z. K. není statutárním zástupcem žalobce, a proto finančním orgánům nic nebránilo jej vyslechnout jako svědka k okolnostem přijímání příkazů ze strany mateřské společnosti a vazbě poskytovaných služeb na příjmy žalobce. V této souvislosti se dle názoru krajského soudu jeví zcela nepřipadným tvrzení stěžovatele, že výslech takto navrženého svědka byl nadbytečný, neboť v průběhu celého daňového řízení byl dialog veden právě s ním, mohl se kdykoli v projednávané věci vyjadřovat a uvést veškeré jemu známé skutečnosti tak, jak vyplývaly z dokumentů založených v daňovém spise.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávaném případě je namítána nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle věty první tohoto ustanovení „*výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Pro věc samu je tedy rozhodujícím posouzení právní otázky, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zda mu takový výdaj vznikl a zda v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že tento výdaj tvrzeným způsobem vynaložil, a to za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů (srovnej např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, rozsudek téhož soudu ze dne 9. 9. 1997, č. j. 10 Ca 206/97 - 28, případně již rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17), podle které daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení zdanitelných příjmů je přitom povinností daňového subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), správce daně je povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná případně o fiktivní obchod, musí finanční orgány vyhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.

V souzené věci přitom z obsahu předloženého daňového spisu vyplynulo, že základní příčinou, pro kterou finanční orgány obou stupňů nepovažovaly vyfakturované služby za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byla ta skutečnost, že žalobcem předložené písemnosti považovaly za pouhý všeobecný a nekonkrétní materiál, který hodnověrným způsobem neprokazuje skutečně vynaložené náklady nutné k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Správce daně rovněž uvedl, že z předložených listinných materiálů nevyplývá, jakou příčinnou souvislost mají předložené listinné materiály na dosažení zdanitelných příjmů žalobce, neboť veškeré podklady včetně účetních výkazů, rozborů a hlášení pro žalobce úplatně zpracovává účetní společnost Ing. Křížové, Ekonomické poradenství Sokolov.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že je možno částečně přisvědčit závěrům stěžovatele, že seznam služeb předložený žalobcem na samostatném listu papíru (doručený správci daně dne 5. 3. 2004) sám o sobě nepředstavuje konkrétní důkazní materiál vztahující se k vyfakturovaným nákladům, které žalobce jako daňově účinné náklady uplatnil ve zdaňovacím období roku 2002. Dle Nejvyššího správního soudu (ve shodě se závěry krajského soudu) však v dalším průběhu daňového řízení žalobce podrobně specifikoval (což je patrné zejména z jeho vyjádření ze dne 5. 3. 2004 a ze dne 16. 4. 2004), v čem konkrétně jednotlivé vyfakturované služby spočívaly a v jakém časovém horizontu a konkrétně jakými osobami byly poskytovány (generální management – J. Fady, výrobní management – P. Chabry, obchodní management – J.M. Ardisson,

finanční kontrola – E. Borne, P. Lebreuil, nákup – B. Renouard-Mendez). Tato svá tvrzení pak žalobce opakovaně dokládal konkrétními listinnými důkazními prostředky, které měly představovat jednoznačné výstupy z pracovní činnosti právě jmenovaných osob.

Pokud (i přes výše uvedené) měl správce daně i nadále pochybnosti o skutečné realizaci služeb, o skutečném vynaložení nákladů, resp. o jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak bylo jeho povinností na základě řádně provedeného dokazování jednotlivé žalobcem předložené důkazní prostředky zpochybnit a vyvrátit. Řešení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nemůže být založeno na pouhém souhrnném popření skutečností tvrzených a doložených daňovým subjektem. V takovém případě je nutno, aby se právní závěry finančních orgánů opíraly o řádně provedené dokazování tak, aby bylo zřejmé, z jakých důvodů žalobcem předložené jednotlivé důkazní prostředky není možno považovat za důkaz prokazující skutečnou realizaci služeb, případně že reálně vynaložené náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu však v předmětné věci nedošlo. Finanční orgány sice v průběhu daňového řízení nastínily jinou skutkovou verzi reality (tj. že deklarované činnosti prováděla pro žalobce česká účetní společnost - Ekonomické poradenství Sokolov), tato verze však zůstala pouze v rovině tvrzení.

Přestože tedy stěžovatel dospěl k odchylným závěrům od žalobcem tvrzených a dokládaných skutečností, žádné důkazy, které jej přivedly k zaujetí odchylného stanoviska, neprovedl. V této souvislosti se pak stěžovatel dopustil procesního pochybení, které nepochybně mělo vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí a které se týká provedení, resp. neprovedení navrženého výsledku svědka Z. K..

V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že ačkoli žalobce v podaném odvolání navrhoval provést výslech svědka Z. K., o kterém tvrdil, že byl v úzkém kontaktu s mateřskou společností a v ní působícími osobami, přijímal písemné a ústní příkazy od mateřské společnosti, stěžovatel tento důkaz v odvolacím řízení neprovedl, o čemž však žalobce před vydáním rozhodnutí neuvědomil. Ve vydaném rozhodnutí o odvolání vyslovil, že výslech takto navrženého svědka bylo nutno považovat za bezpředmětný, neboť tato osoba zastupovala daňový subjekt v celém průběhu daňového řízení, a měla možnost se kdykoli k věci vyjádřit a uvést veškeré jí známé skutečnosti. V kasační stížnosti stěžovatel svou argumentaci doplnil v tom smyslu, že pokud žalobce v daňovém řízení využil svého práva a rozhodl se nechat v řízení zastupovat, není možné, aby jím zmocněná osoba, resp. osoba mající oprávnění jednat za daňový subjekt, současně v tomto řízení vystupovala v jiném procesním postavení než jako zástupce daňového subjektu, např. jako svědek.

Nejvyšší správní soud takto uplatněné kasační námitce stěžovatele nepřisvědčil, a to z následujících důvodů:

Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními

předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle § 8 odst. 1 téhož zákona je každý povinen vypovídat jako svědek nebo osoba převážná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet.

Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k důležitým důkazním prostředkům. Svědek patří v tomto řízení mezi tzv. třetí osoby a vypovídá o důležitých skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci. Tyto skutečnosti zpravidla svědek vnímal vlastními smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem. V případě použití důkazu svědeckou výpovědí tak správní orgán obecně zjišťuje skutkové okolnosti, které jsou významné pro rozhodnutí ve správním řízení.

Jak je patrné z odborné literatury (*Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem od 1. 1. 2007. ANAG 2007, str. 94*), problémy u probíhajících daňových řízení se často vyskytují právě v souvislosti s výslechy svědků, kdy správci daně nerozlišují mezi svědkem a daňovým subjektem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné ocitovat závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>: „...dle názoru Ústavního soudu povinností správce daně je řádně posoudit, kdy skutečně jde o jednání s daňovým subjektem, ..., a kdy vzhledem k povaze předmětného jednání jde o výslech svědka ve smyslu § 8 citovaného zákona (**byť tento je současně daňovým subjektem, případně osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat**). Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 odst. 1, věta první, zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. **Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení, neboť svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet, o čemž musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi.**“

Dle výše uvedeného se tak zcela nepřipadnými a zjednodušujícími jeví závěry stěžovatele, že osoba, která v daňovém řízení jedná za daňový subjekt, nemůže za žádných okolností vystupovat v jiném procesním postavení než jako zástupce daňového subjektu, tedy např. jako svědek. Je zřejmé, že daňový subjekt měl právo provedení důkazu svědeckou výpovědí Z. K. navrhnout a na finančních orgánech následně bylo, aby s ohledem na charakter skutečností, k nimž chtěl Z. K. vypovídat, náležitě posoudily a odůvodnily, zda půjde o jednání s daňovým subjektem nebo o výslech svědka dle § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě však finanční orgány tímto způsobem nepostupovaly, neboť z odůvodnění rozhodnutí o odvolání i podané kasační stížnosti je patrné, že nečinily rozdíl mezi vyjádřením daňového subjektu a provedením důkazu svědeckou výpovědí. Pochybení finančních orgánů je umocněno také tou skutečností, že o neprovedení navrženého výslechu se

žalobce dozvěděl až z odůvodnění rozhodnutí o odvolání, a tedy se ke skutečnostem, které v předmětné věci považoval za zásadní, neměl možnost vyjádřit.

Ze shora uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalobci žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 23. července 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu