



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ARMONET a.s.**, IČO 27380084, sídlem Bucharova 1314/8, Praha 13 – Stodůlky, zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. září 2017 č. j. 39939/17/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. ledna 2020 č. j. 10 Af 44/2017 - 66,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem činnosti žalobkyně je poskytování půjček a úvěrů, které dále postupuje převážně za nominální hodnotu.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. dubna 2015 postup k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013.

[3] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 8. července 2015 správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, co bylo obsahem služeb, které jí poskytly společnosti MSB Legal,

v.o.s. (dále jen „MSB Legal“), Garret & Morris, a.s. (dále jen „Garret“) a PESKIM s.r.o. (dále jen „PESKIM“) a I. G.

[4] Žalobkyně v odpovědi na výzvu uvedla, že vzhledem k tomu, že nemá kromě jediného člena statutárního orgánu žádné zaměstnance, najala si na veškeré činnosti spojené s restrukturalizací pohledávek formou outsourcingu specializované poradenské společnosti. Výdaje na cestovné souvisely s cestou předsedy představenstva žalobkyně na Kypr a zpět.

[5] Platebním výměrem ze dne 24. února 2016 č. j. 1011185/16/2005-53522-110664 vyměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 102 410 Kč. Konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že náklady uhrazené výše uvedeným dodavatelům vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a že uplatněné cestovné představuje výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) tohoto zákona.

[6] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, v němž namítala, že správce daně neprokázal důvodnost svých pochybností a neprovedl všechny důkazy, které žalobkyně navrhovala. V rámci odvolacího řízení správce daně vyslechl na návrh žalobkyně jako svědky D. M. (který je jediným členem představenstva žalobkyně a zároveň společníkem společnosti MSB Legal), Petra Michala (jednatele společnosti PESKIM), Martina Kowalczyka (jednatele společnosti Garret) a I. G.

[7] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr, neboť se ztotožnil se závěrem správce daně, že důkazy předložené žalobkyní neprokázaly konkrétní obsah služeb, které jí poskytly výše uvedené společnosti, ani jejich souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů žalobkyně. Dále žalovaný shledal, že D. M. nebylo možné vyslechnout jako svědka, neboť vykonává funkci statutárního orgánu žalobkyně. Ani v opačném případě by však výpověď D. M. nemohla přispět k objasnění obsahu fakturovaných služeb a ověření jejich vztahu ke zdanitelným příjmům žalobkyně, neboť nebyla, stejně jako výpovědi dalších svědků, dostatečně konkrétní a nebyla podepřena konkrétními výstupy z poskytnutých poradenských služeb. Žalovaný nepřisvědčil námitce žalobkyně, že nemůže uvést podrobnosti ohledně poskytnutých právních služeb s ohledem na advokátní mlčenlivost. K výdajům na cestovné žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila letenky ani přímé náklady na cestu, navíc žalovaný zjistil rozpor mezi cestovním příkazem a datem letu dle faktury, nebyla tedy prokázána souvislost s činností žalobkyně. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že samotné faktury s ohledem na pochybnosti správce daně k unesení důkazního břemene žalobkyně nestačí. V tom, že správce daně přikládal jednotlivým důkazním prostředkům jinou vypovídací hodnotu než žalobkyně, neshledal žalovaný nezákonný postup. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť žalobkyni neseznámil s důkazy, které by její tvrzení najisto vyvracely. Žalovaný dále konstatoval, že konkrétní listiny (rešerše, zprávy, analýzy, tabulky a doporučení), které měly být výstupem poskytnutých služeb, nelze nahradit svědeckými výpověďmi, které v takovém případě nemají dostatečnou důkazní sílu.

pokračování

[8] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Vytkl žalobkyni, že do žaloby zkopírovala námitky, které uplatnila v odvolání proti platebnímu výměru, aniž by zohlednila, že se s nimi žalovaný přezkoumatelně vypořádal způsobem, s nímž se městský soud ztotožňuje. Dle názoru městského soudu správce daně ve výzvě k odstranění pochybností a především v navazující výzvě k prokázání skutečností označil konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují žalobkyni předložené podklady. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která měla vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že deklarované výdaje skutečně vynaložila v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně sice v reakci na výzvu správce daně předložila řadu listin a poskytla obecné popisy činností, které pro ni měli vykonávat její dodavatelé, městský soud však sdílí závěr žalovaného, že tyto důkazy neprokazují, že k předmětným transakcím fakticky došlo tak, jak je uvedeno na fakturách, a že služby byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu. V tomto směru městský soud akcentoval, že žalobkyně nepředložila žádný výstup, který pro ni její dodavatelé měli zpracovávat. Její námitce, že tyto výstupy považuje za citlivé a důvěrné, městský soud nepřisvědčil, přičemž poukázal na povinnost daňového subjektu zajišťovat si potřebné podklady pro uplatnění daňově uznatelných výdajů a na mlčenlivost pracovníků správce daně. Svědecké výpovědi vyhodnotil městský soud jako obecné. Za nedůvodnou označil i námitku, že žalovaný odmítl uznat svědecké výpovědi proto, že je svědci nepodložili dalšími důkazy. Městský soud dále přisvědčil žalovanému, že D. M., který je členem představenstva žalobkyně, nemohl vypovídat jako svědek ani z pozice statutárního orgánu společnosti MSB Legal. To, že byl D. M. původně vyslechnut jako svědek, však nezakládá vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Povinnost mlčenlivosti advokáta tížila pouze žalobkynina dodavatele, nikoli žalobkyni samotnou, a proto žalobkyně mohla na výzvu správce daně uvést podrobnosti ohledně právních služeb, které jí měly být poskytnuty. K námitce, že žalovaný měl v reakci na obsah výpovědí svědků doplnit dokazování o další svědectví, městský soud uvedl, že žalobkyně další výslechy nenavrhla a žalovaný neměl povinnost je provést z vlastní iniciativy.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že žalovaný dospěl k absurdnímu a nereálnému závěru, že stěžovatelka, která neměla žádné zaměstnance, uskutečňovala svoji činnost bez vzniku jakýchkoli nákladů. Stěžovatelka doložila, že v roce 2013 započala rozsáhlou restrukturalizaci svého úvěrového portfolia, která trvala až do roku 2016. Kroky provázející restrukturalizaci musel zajišťovat větší počet osob s úzkou specializací v oblasti právní, ekonomické a finanční. Pokud by stěžovatelka na správu a restrukturalizaci svého úvěrového portfolia měla vlastní zaměstnance, vznikly by jí mzdové náklady, které by správce daně nezpochybňoval. Stěžovatelce není zřejmé, proč žalovaný zvolil tak restriktivní přístup vůči outsourcingu. Náklady, které tak stěžovatelka vynaložila, nebyly nijak nepřiměřené, správce daně je přesto vyloučil všechny. Stěžovatelka považuje za nespravedlivé, aby byly zdaněny všechny výnosy a zároveň nebyly uznány žádné související výdaje. Pokud by správce daně použil pomůcky, musel by k těmto skutečnostem přihlídnout.

[10] Stěžovatelka považuje za nesrozumitelný závěr krajského soudu, že přenesením odvolací argumentace do žaloby takřka beze změny značně snížila svou šanci na procesní úspěch. Své žalobní námitky formulovala tak, že bylo zřejmé, čeho a z jakého důvodu se domáhá. Stěžovatelka nerozumí tomu, že krajský soud po více než dvou letech po podání žaloby *de facto* odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[11] Stěžovatelka dále uvedla, že ačkoli podání ze dne 20. ledna 2016 výslovně učinila součástí své odvolací argumentace, žalovaný se konkrétními skutečnostmi uvedenými v tomto podání nezabýval. Stěžovatelka má za to, že nebyla povinna skutečnosti z podání založeného ve správním spise kopírovat a výslovně opakovat v odvolání. S ohledem na podání ze dne 20. ledna 2016 pak stěžovatelka považuje za neopodstatněnou výtku krajského soudu, že nspecifikovala a nekonkretizovala okolnosti, které by svědčily o efektu a přínosu poskytnutých služeb z hlediska dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

[12] Dle názoru stěžovatelky svědci potvrdili skutečnosti týkající se šetřených obchodních případů. Žalovaný přitom označil výpovědi svědků za nevěrohodné až následně s ohledem na jejich obsah. Martin Kowalczyk v dostatečné míře určitosti potvrdil rozsah i popis služeb tak, jak vyplývá z předložených dokladů. Dále stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný odmítl výpověď D. M. jako důkaz proto, že svědek nedoložil ke svým tvrzením důkazní prostředky, což stěžovatelka považuje za nepřijatelné. Podobně nebylo možné odmítnout výpověď I. G., kterou žalovaný vyhodnotil jako konkrétní a věrohodnou, jen proto, že nebyla podepřena jinými důkazy. Stěžovatelka též namítla, že správce daně D. M. předvolal a vyslechl jako svědka, závěr o nepřípustnosti výsledku učinil žalovaný až později, v reakci na obsah výpovědi, která vyzněla ve prospěch stěžovatelky. Městský soud navíc nezohlednil, že D. M. byl vyslýchán jako zástupce společnosti MSB Legal, nikoli stěžovatelky. Požadavek městského soudu na předložení detailní specifikace konkrétních úkonů provedených v rámci poskytování právních služeb považuje stěžovatelka za excesivní, přičemž odkazuje na povinnost správce daně šetřit práva a oprávněné zájmy daňových subjektů. Stěžovatelka rovněž namítla, že žalovaný neměl výpověď Petra Michala odmítnout jen proto, že tento svědek neprováděl činnost pro stěžovatelku osobně. Městský soud v tomto směru dotvořil odůvodnění rozhodnutí žalovaného, což nelze akceptovat. Stěžovatelka též namítla, že městský soud neprovedl detailní rozpor výpovědí I. G. a P. M.

[13] Žalovaný měl vyslechnout spolupracovníky, které P. M. a D. M. zmínili ve svých výpovědích. Požadavek na doplnění dokazování vyplynul i z vyjádření stěžovatelky k doplnění dokazování v odvolacím řízení, v němž odkazovala na § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Závěr městského soudu, že nebyl vznesen návrh na provedení výsledku, považuje stěžovatelka za formalistický. Žalovaný neměl žádný relevantní důvod, aby další svědky nevyslechl, nelze předem hodnotit, k jakým skutečnostem a jak konkrétně by se vyjádřili.

[14] Městský soud vycházel z toho, že pokud stěžovatelka nepředložila konkrétní výstupy z poskytnutých služeb, nemohla unést své důkazní břemeno. Tento předpoklad stěžovatelka považuje za nepatřičný. Zdůraznila, že svědecká výpověď je důkazním

pokračování

prostředkem a nelze požadovat, aby byla dále prokazována, pokud k tomu nejsou pádné důvody.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas se závěrem městského soudu, že stěžovatelka do žaloby pouze zkopírovala odvolací námitky a nereagovala na odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Vyjádření stěžovatelky ze dne 20. ledna 2016 vyhodnotil již správce daně jako nekonkrétní. Žalovaný má za to, že pouhý odkaz na toto podání v rámci odvolání nelze považovat za vymezení důvodu nezákonnosti platebního výměru. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb. Žalovaný se ztotožňuje s hodnocením svědeckých výpovědí ze strany městského soudu. Vyjádření stěžovatelky k doplnění dokazování v odvolacím řízení nelze chápat jako návrh na provedení výsledku dalších svědků.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[16] Podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) není kasační stížnost přípustná, opírá-li se o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Jelikož stěžovatelka námitky shrnuté v bodě [9] tohoto rozsudku v žalobě nevznesla, a městský soud se s ohledem na dispoziční zásadu těmito otázkami nezabýval, nemůže je proto posoudit ani Nejvyšší správní soud. Je totiž nutné, „*aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních)*“. Opačný přístup by fakticky vedl „*k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2008 č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud kasační stížnost ve zbývajícím rozsahu posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[18] Městskému soudu lze přisvědčit, že stěžovatelka do žaloby prakticky bez jakékoli změny přepsala argumentaci, kterou uplatnila v odvolacím řízení (v odvolání proti platebnímu výměru a ve vyjádření k doplněnému dokazování), aniž by reagovala na způsob, jakým její námitky vypořádal žalovaný. Za takové situace není vadou, pokud městský soud přejal závěry žalovaného, respektive odůvodnil svůj rozsudek stejně jako žalovaný rozhodnutí o odvolání, neboť posuzoval stejně formulované námitky a stěžovatelka k závěrům žalovaného nenabídla žádnou polemiku (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2007 č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[19] V odvolání proti platebnímu výměru stěžovatelka skutečně odkázala na své podání ze dne 20. ledna 2016, v němž se vyjádřila k výsledkům postupu k odstranění pochybností a zároveň doplnila odpověď na výzvu k prokázání skutečností, avšak kromě sdělení, že toto podání činí nedílnou součástí svého odvolání, uvedla jen to, že se s ním správce daně řádně a správně nevypořádal. V tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná,

že pokud účastník řízení „*odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje [...] za základ jím tvrzené nezákonnosti*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. prosince 2015 č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Citované závěry se sice týkaly formulace žalobních bodů, na něž je třeba s ohledem na jiný režim přezkumu ve správním soudnictví a v odvolacím daňovém řízení (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 114 daňového řádu) klást přísnější nároky, avšak jsou na nyní řešenou situaci přenositelné v tom směru, že žalovanému nelze vytýkat, že se obecným odkazem stěžovatelky na jiné podání nezabýval. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je navíc zřejmé, že žalovaný se tvrzeními stěžovatelky zabýval, avšak vyhodnotil je jako nekonkrétní a nepodložená.

[20] Nejvyšší správní soud dále posoudil závěr žalovaného a městského soudu, že jediného člena představenstva stěžovatelky D. M. nebylo možné vyslechnout v daňovém řízení jako svědka. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu je každá osoba povinna *vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat*. Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 26. ledna 2011 č. j. 5 Afs 6/2010 - 101 a ze dne 16. dubna 2015 č. j. 5 Afs 87/2014 - 50 dospěl k závěru, že výpověď fyzické osoby o záležitostech daňového subjektu, jehož je tato osoba statutárním orgánem, nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu 2013 č. j. 8 Afs 51/2013 - 41, platí to i v případech, kdy člen statutárního orgánu daňového subjektu zastává obdobnou funkci v jiné právnické osobě, za kterou by měl vypovídat. Žalovaný tedy nepochybil, pokud výpověď D. M. posoudil pouze jako tvrzení stěžovatelky. Ze dvou posledně citovaných rozhodnutí dále vyplývá, že to, že byl člen statutárního orgánu daňového subjektu vyslechnut jako svědek, nezakládá vadu způsobitou ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně ve věci samé.

[21] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[22] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Pro odečtení výdajů od základu daně podle výše citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008 č. j. 7 Afs 18/2008 - 48).

[23] Ve své další argumentaci stěžovatelka především trvá na tom, že svědci vyslechnutí v daňovém řízení její tvrzení potvrdili. Tyto námitky směřují do skutkových závěrů

pokračování

městského soudu, resp. do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především městský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [viz např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016 - 79 z 1. března 2017, bod 21, rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 - 52 z 30. května 2018, bod 25, rozsudky z 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5 a 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek č. j. 6 Afs 354/2018 - 23 z 13. února 2019, bod 9, a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Městský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, z jakých důvodů není možné svědecké výpovědi považovat za důkazy potvrzující to, že stěžovatelka deklarované výdaje skutečně vynaložila za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka na tuto argumentaci městského soudu nereagovala, z valné části pouze opakovala námitky, které uplatnila již v žalobě a ve vyjádření k doplnění dokazování v odvolacím řízení.

[24] Stěžovatelka má pravdu v tom, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) jsou všechny myslitelné důkazní prostředky rovnocenné. To na jednu stranu znamená, že prokázání určité skutečnosti nelze podmiňovat předložením konkrétního důkazu, na druhou stranu však není možné vždy trvat na tom, že jeden konkrétní důkazní prostředek bez dalšího prokazuje splnění podmínek pro odečtení výdajů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka trvá na tom, že svědci potvrdili provedení služeb v rozsahu dle faktur, které předložila správci daně. Její názor by však *ad absurdum* vedl k tomu, že pro prokázání určitého plnění by mělo stačit, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo, aniž by byl schopen specifikovat, v čem toto splnění spočívalo, kdo konkrétně je prováděl, jakým způsobem se odběrateli předalo a podobně. Nejvyšší správní soud přitom neshledal nic, co by otrásolo závěrem městského soudu, že svědci neuvedli dostatek informací, které by žalovanému umožnily ověřit, že dodavatelé stěžovatelky deklarované služby skutečně poskytli. Za takové situace nepovažuje Nejvyšší správní soud požadavek městského soudu, aby stěžovatelka výpovědi svědků podložila alespoň nějakými konkrétními výstupy z poradenských služeb, které jí měli její dodavatelé poskytnout, za excesivní. Nelze přehlížet, že stěžovatelka nepředložila ani konečný výstup z restrukturalizace svého úvěrového portfolia, ani dílčí plnění, která měla od svých dodavatelů obdržet (například Petr Michal vypověděl, že stěžovatelce předával „výstupy ve formě excelovských tabulek, grafu, analýz, finančních podkladů, cash flow, rozpočtů pro refinancování, dané skupiny“), aniž by vysvětlila, proč tyto dokumenty nemůže dát správci daně k dispozici (s výjimkou sdělení, že je považuje za důvěrné; tuto argumentaci však vyvrátil městský soud).

[25] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že žalovaný označil svědecké výpovědi za nevěrohodné až na základě jejich obsahu. Takový postup je naopak zcela v pořádku, úvahy o věrohodnosti svědka jsou součástí hodnocení jeho svědecké výpovědi jako důkazu. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného navíc nevyplývá, že by byli svědci hodnoceni jako nevěrohodní, žalovaný pouze konstatoval, že jejich výpovědi nestačí k prokázání tvrzení stěžovatelky.

[26] Nejvyšší správní soud nemohl stěžovatelce přisvědčit ani v tom, že městský soud nepřipustně dotvořil odůvodnění rozhodnutí žalovaného v rozsahu hodnocení výpovědi Petra Michala. Městský soud v obecné rovině přisvědčil stěžovatelce, že samotná okolnost, že Petr Michal konkrétní úkony za společnost PESKIM neprováděl, ještě neznamena, že by nemohl mít přehled o jednotlivých činnostech vykonávaných touto společností pro stěžovatelku. Z dalších úvah městského soudu však vyplývá, že svědek skutečně neměl potřebný přehled o plněních, která měla být stěžovatelce poskytnuta, neposkytl tedy žalovanému dostatečně konkrétní informace pro ověření faktické realizace deklarovaných služeb. Jinými slovy, městský soud obecně nevyloučil, že jednatel společnosti by mohl plnění poskytnutá zaměstnanci této společnosti potvrdit, avšak shledal, že v projednávaném případě svědek Petr Michal potřebné informace neposkytl. Shodný závěr vyplývá i z rozhodnutí žalovaného, nelze tedy tvrdit, že by městský soud vyhodnotil důkazy provedené v daňovém řízení jinak než žalovaný.

[27] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že měl žalovaný vyslechnout osoby („*team leadery*“), které při svých výpovědích zmínil Petr Michal (jednatel společnosti PESKIM), a spolupracovníci, o které hovořil D. M. (člen představenstva stěžovatelky). Stěžovatelka se odvolávala na § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Uvedené ustanovení je však třeba vykládat s ohledem na to, že v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyhledávací, nýbrž prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004 - 25, č. 1022/2007 Sb. NSS). Iniciativu ve vztahu k vyhledávání a navrhování důkazů tudíž musí projevit především daňový subjekt, neboť právě on nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání (viz výše citovaný § 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud daňový subjekt navrhne provedení nějakého důkazu, musí jej dostatečně identifikovat. *„Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2008 č. j. 8 Afs 70/2007 - 102). Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit a zásadně též uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno (kromě posledně citovaného srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2007 č. j. 8 Afs 65/2005 - 79 či ze dne 24. března 2004 č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).

[28] Na základě uvedeného dospívá Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem k závěru, že žalovaný nepochybil ani v tom směru, že nevyslechl další svědky. V prvé řadě je třeba uvést, že stěžovatelka ve vyjádření k doplnění dokazování v odvolacím řízení výslech těchto svědků výslovně nenavrhovala, spíše žalovanému vytýkala, že svědky nevyslechl z vlastní iniciativy. Ačkoli by se takové hodnocení samo o sobě mohlo zdát formalistické a vůči stěžovatelce příliš přísné, v projednávané věci ob stojí, neboť stěžovatelka svědky neidentifikovala způsobem, který by žalovanému umožnil je předvolat. Petr Michal zmiňoval „*team leadery*“, aniž by je jmenoval. D. M. sice uvedl „*paní B.*“, ani tato informace však není dostatečně konkrétní (v tomto směru srov. již citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 70/2007 - 102). U obou procesních úkonů, při nichž byly tyto osoby zmíněny, byl nadto přítomen zástupce stěžovatelky (daňový poradce), který si jistě měl být

pokračování

vědom možnosti navrhnout výslech dalších svědků zajistit, aby pro ten případ měl správce daně k dispozici potřebné informace, avšak neučinil tak.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 13. května 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu