



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **D. G.** zast. Mgr. Hanou Rodovou, advokátkou se sídlem Šítkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2020, čj. 35314/20/5300-22441-712931, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2022, čj. 51 Af 58/2020-39,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 uplatnil nárok na odpočet v celkové výši 40 084 Kč ze základu daně v celkové výši 190 875 Kč. Nárok na odpočet uplatnil z titulu plnění přijatého od společnosti Podolí Invest s. r. o. na základě faktury – daňového dokladu ze dne 28. 1. 2017, č. 28/01/2017. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) zahájil pro dané zdaňovací období u žalobce postup k odstranění pochybností. V jeho průběhu žalobce dokládal další dokumenty. Správce daně však dospěl k závěru, že žalobcem předložené listiny prokazují dovršení hmotněprávních aspektů pouze po formální stránce. Neplýne z nich faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Zahájil proto daňovou kontrolu. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně vydal dne 7. 5. 2018 platební výměr čj. 2772228/18/2124-52521-209306, jímž žalobci za

období leden 2017 vyměřil DPH ve výši 26 838 Kč odpovídající rozdílu mezi přiznanou a stanovenou daní.

[2] Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný jej v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Praze. Ten ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud se neztotožnil s žalobní argumentací ohledně otázky rozložení důkazního břemene. Žalobce předložením daňového dokladu splnil svou primární důkazní povinnost. Správce daně však s odkazem na údaje v daňovém přiznání poukázal na celkově nízkou ekonomickou výkonnost žalobce. Tím založil důvodnou pochybnost o správnosti údajů odůvodňujících nárok na odpočet, čímž přešlo důkazní břemeno na žalobce. Daňový doklad obsahoval pouze následující popis: „*Fakturujeme vám: Za zprostředkovatelkou činnost za měsíc Leden*“. Soud s daňovými orgány souhlasil, že takto popsany rozsah zdanitelného plnění je tak obecný, že z něj není možno bez dalšího určit, o jaké plnění se mělo jednat, natož zda se toto plnění fakticky uskutečnilo. Žalobce dále předložil objednávkový list, výdajový pokladní doklad, příjmový pokladní doklad a mandátní smlouvu. Tyto dokumenty osvědčují, že společnost Podolí Invest žalobci účtovala celkovou částku 150 040 Kč a žalobce tuto částku v hotovosti vyplatil. Nijak však nedokazují, že došlo k faktickému uskutečnění plnění. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil řadu faktur, které vystavil svým odběratelům. Z těch plyne, že žalobce skutečně poskytoval služby týkající se ostrahy objektů. Nelze z nich ale dovodit žádnou spojitost s dodávkami služeb od společnosti Podolí Invest. Obdobně je tomu i ve vztahu k dohodám o provedení práce a k nim přiloženému soupisu odpracovaných hodin za leden 2017. Z nich plyne, že žalobce měl s osobami uvedenými v těchto smlouvách uzavřenou dohodu o provedení práce a že tyto osoby sjednané práce vykonaly. Není zde však zřejmá žádná spojitost s plněním od společnosti Podolí Invest. Pouze na soupisech odpracovaných hodin týkajících se J. H., K. N. a V. S. je ručně dopsáno „Podolí Invest s. r. o.“ včetně uvedení nečitelného podpisu. To nicméně není věrohodným a dostatečným důkazem o tom, že by skutečně mělo jít o pracovníky, které pro žalobce zajišťovala společnost Podolí Invest.

[5] Žalobce dále předložil čestná prohlášení. Krajský soud korigoval názor žalovaného, že by takové prohlášení nemohlo sloužit jako důkaz. Jde o standardní listinný důkaz a správní orgán se jím musí zabývat jako jakýmkoliv jiným takovým důkazem. Tomu však daňové orgány v této věci dostály. K prvnímu čestnému prohlášení Z. D. (tehdejšího jednatele společnosti Podolí Invest) ze dne 27. 10. 2017 uvedly, že jej nelze považovat za věrohodné a průkazné. Jejich formální výtky (chybné IČO, chybné číslo daňového dokladu apod.) soud za zásadní nepovažoval. Ztotožnil se ale s tím, že prohlášení neposkytuje žádné informace nad rámec předložených listin, neboť ohledně povahy poskytnutých služeb je velmi povrchní. V zásadě totéž lze uvést i ke druhému čestnému prohlášení pana D. ze dne 5. 6. 2018, které žalobce doložil v průběhu odvolacího řízení. Ani žalobcem předložené vlastnoručně psané poznámky nepřinášejí žádné cenné informace – jsou převážně nečitelné a z čitelných částí nelze dovodit souvislost s deklarovaným plněním. Za dané situace se proto skutečně (jak argumentuje žalobce) nabízelo vyslechnout pana D. jako svědka. Správce daně se o to také opakovaně pokoušel. Zasilal mu předvolání k podání svědecké výpovědi, avšak neúspěšně. Požádal proto o předvedení Polici ČR. Ta mu nicméně odpověděla, že žádosti

pokračování

nebylo možno vyhovět, neboť v místě bydliště nebylo na zvoncích ani jinde uvedeno jméno Z. D., ani název společnosti Podolí Invest, a navíc tamní obyvatelé zasahujícím policistům sdělili, že jim jméno Z. D. nic neříká a že nevědí, že by tam někdo takový bydlel. Důkaz svědeckou výpovědí tak nebylo možné provést. Soudu postup správních orgánů přijde logický a není mu jasné, jak konkrétně si žalobce představuje, že by měly vyvíjet další úsilí k tomu, aby výslech pana D. provedly. Byl to žalobce, kdo v průběhu odvolacího řízení předložil nové čestné prohlášení pana D. Musel jej tak být schopen nějak zkontaktovat. Je proto s podivem, že použité kontaktní údaje správním orgánům nesdělil, ale omezil se na předložení čestného prohlášení. Soud souhlasí s výtkou daňových orgánů, že žalobce neposkytl pro zajištění svědecké výpovědi dostatečnou součinnost. Nejedná se o žádné přenášání veřejných povinností na soukromý subjekt, nýbrž o poukázání na absurditu zvolené procesní strategie.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací ohledně hodnocení důkazů. Žalobce argumentoval, že po něm nelze spravedlivě požadovat uchování rozsáhlé dokumentace, protože mu to žádný právní předpis neukládá. To ani nikdo netvrdí. Žalobce jistě nemusí dané doklady uchovávat. Přípravuje se však tím o možnost uplatnit odpočet. Soud se neztotožnil ani s výtkou, že daňové orgány pouze důkazy hodnotily a samy dokazování neprováděly. Taková výtka by byla na místě, pokud by daňové orgány předložené důkazy – či skutečnosti, které z nich plynou – zpochybňovaly. Závěry žalovaného ani správce daně nicméně nestojí na tom, že by žalobcem předkládané listiny zachycovaly skutečnosti v rozporu s realitou. Jejich závěry stojí primárně na tom, že skutečnosti plynoucí z daných listin nepostačují k prokázání žalobcových tvrzení. V takovém případě skutečně postačovalo důkazy hodnotit, bez nutnosti opatřovat protidůkazy či vést zvláštní dokazování za účelem zpochybnění již provedených důkazů. Žalovaný rovněž dostatečně vysvětlil, proč neprovedl důkazy navržené v odvolání. K navrženému důkazu svědeckou výpovědí Ing. M. Ch. žalovaný nepřistoupil pro nadbytečnost, neboť jde o zástupce žalobcova odběratele (TOPENSTAV s. r. o.). Jeho výpověď by tak těžko mohla prokázat existenci plnění mezi žalobcem a společností Podolí Invest. Ostatní navržené svědecké výpovědi nebylo možné provést. Dále žalobce navrhl provést důkaz čestnými prohlášeními, ta však nepředložil. Soud se neztotožnil ani s argumentem, že žalovaný nezohlednil zdravotní stav žalobce (žalobce předložil lékařskou zprávu, podle níž prodělal transplantaci a má oslabenou imunitu). Žalovaný s vydáním rozhodnutí vyčkal na žalobcem avizovaný termín, kdy měl doplnit tvrzení a důkazní návrhy.

[7] Závěrem krajský soud vysvětlil, proč neprovedl důkazy navržené v soudním řízení. Žalobce navrhoval důkaz čestnými prohlášeními J. H., D. H. a Ing. Ch. K nim soud uvedl, že jejich provedení navrhoval žalobce již v odvolacím řízení, aniž by je ovšem předložil. Soud nepřehlíží, že k žalobě připojovaná čestná prohlášení jsou datována ke dnům 14. 11. 2020 a 16. 11. 2020, a tudíž jde o listiny opatřené až po vydání napadeného rozhodnutí (čili v době jeho vydání ještě neexistující). To však nemění nic na tom, že objektivně bylo možno čestná prohlášení zmiňovaných osob opatřit již v průběhu odvolacího řízení před žalovaným – jinak by je žalobce nenavrhoval k důkazu. Bylo tedy na něm, aby čestná opatřil a předložil. Z judikatury plyne, že provedení nově navržených důkazů teprve před krajským soudem je na místě obvykle tehdy, pokud dané důkazy nemohly být navrženy v odvolacím řízení (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, bod 44). To se v nyní řešené věci nestalo, a soud proto důkaz neprovedl. Soud neprovedl ani důkaz svědeckou výpovědí pana

D. Soud nemá k dispozici žádnou jinou adresu než tu, na níž se již Polici ČR nepovedlo svědka dohledat. Žalobce žádný nový údaj neposkytl. Opětovný pokus o předvolání či předvedení svědka z téhož místa by tedy sotva mohl být úspěšný jen proto, že by jej nyní učinil soud. Pokud jde návrh na důkaz zprávou OSSZ ohledně počtu zaměstnanců v příslušném zdaňovacím období, žalobce patrně přehlíží, že orgány finanční správy nezpochybňovaly jeho tvrzení o absenci vlastních zaměstnanců. Tato otázka nebyla předmětem sporu mezi ním a žalovaným. Sporné bylo, zda žalobce při zajišťování pracovních sil (pracovníků ostrahy) pro své odběratele v lednu 2017 skutečně využil zprostředkovatelských služeb společnosti Podolí Invest. Daný důkaz tedy není relevantní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Ta směřuje do tří okruhu.

[9] V prvním okruhu stěžovatel napadá závěry krajského soudu ohledně rozložení důkazního břemene. Argumentuje, že k přenosu důkazního břemene nedošlo. Stěžovatel předložil požadovaný daňový doklad. Správce daně nevěrohodnost anebo neúplnost dokladu nijak neprokázal. K tomu nestačí prosté konstatování pochybností či opakované obecně formulované výzvy k prokázání oprávněnosti. Navíc, přestože k přenosu důkazního břemene nedošlo, stěžovatel v daňovém řízení aktivně vystupoval a prokazoval, že plnění skutečně přijal. Dále stěžovatel vyjmenovává veškeré předložené důkazy.

[10] Ve druhém okruhu kasační argumentace stěžovatel nesouhlasí s hodnocením důkazů, které krajský soud provedl. Není pravdou, že by předložené důkazy faktické provedení plnění neprokazovaly. Předložené důkazy faktické provedení a přijetí deklarovaných plnění dokládají. V odst. 25 napadený rozsudek vytýká stěžovateli, že na předkládaných listinách jsou uvedeny obecné údaje typu „zprostředkování služeb“ či „administrativně hosp. činnost“. Takto obecné názvosloví na obchodních listinách je však běžnou praxí. Není nijak výjimečné či podezřelé. Dovožovat z něj, že se listina nevztahuje ke spornému plnění není správné. V odst. 26 napadený rozsudek stěžovateli vytýká, že z faktur odběratelů (Eurovia, Metrostav, TOPTRANS) nelze dovodit spojitost s dodávkami od společnosti Podolí Invest. Není ale povinností daňového subjektu uvádět, že některé činnosti pro své odběratele zajišťuje prostřednictvím subdodávek. Skutečnost, že tyto činnosti souvisely s dodávkami služeb od společnosti Podolí Invest stěžovatel prokázal dalšími důkazy. Nadto stěžovatel by bez subdodávek výslednou zakázku svým odběratelům dodat nemohl (neměl na to kapacitu).

[11] Ve třetím okruhu kasační argumentace se stěžovatel vymezuje proti neprovedení navržených důkazů. Předně poukazuje na to, že s ním krajský soud souhlasí, že výslech Z. D. byl třeba – dle stěžovatele byl klíčový. Krajský soud ale rovněž uvedl, že svědka D. nebylo možné vyslechnout, a to přičítá k tíži stěžovateli. To je však ve veřejném právu nepřijatelné. Obstarání svědecké výpovědi je úkolem správních orgánů, které k tomu mají veškeré možnosti a pravomoci. Požadovat to po stěžovateli – a v případě neúspěchu dovozovat z této skutečnosti cokoli v jeho neprospěch – je nezákonné. Na výslech svědka D. rezignoval i soud. Ten se jej ani nepokusil obeslat a rovnou konstatoval, že by to bylo neúčelné. Rovněž pak stěžovateli vytkl, že na svědka nevedl žádný kontakt. Avšak skutečnost, že je svědek D. nekontaktní nemůže jít k tíži stěžovatele. Co se týče důkazu čestnými prohlášeními J. H., D. H. a Ing. M. Ch., soud uvedl, že jej bylo možné provést již v odvolacím řízení. Není

pokračování

ale zřejmé, jak k tomu dospěl. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, protože prohlášení k dispozici neměl, a tak je nemohl předložit. K výsledku svědka Ing. Ch. soud uvedl, že souhlasí s daňovými orgány, že by tento výsledek byl nadbytečný, protože by mohl těžko prokázat existenci plnění mezi stěžovatelem a společností Podolí Invest. Jak k takovému závěru soud dospěl ale není zřejmé. Stěžovatel s ním nesouhlasí. Výpověď svědka Ing. Ch. byla způsobilá tvrzení stěžovatele potvrdit. Úvahy soudu jsou nepřezkoumatelné.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kasační námitky v zásadě odpovídají námitkám v odvolání i žalobě. Co se důkazního břemene týče, splnil stěžovatel své primární důkazní břemeno. Následně však správce daně poukázal na nízkou ekonomickou výkonnost stěžovatele, čímž založil pochybnosti o správnosti údajů v daňovém přiznání. Závěry daňových orgánů ale nestály na tom, že by stěžovatelem předkládané listiny zachycovaly skutečnosti nepravdivě či že by jejich obsah byl klamavý, ani nijak nerozporovaly skutečnosti z nich plynoucí. Jejich závěry stály primárně na tom, že skutečnosti plynoucí z daných listin nepostačují k prokázání stěžovatelových tvrzení. Dále žalovaný popisuje jednotlivé provedené důkazy a opakuje důvody, proč nebyly dostatečné k prokázání tvrzených skutečností. Pokud stěžovatel argumentuje, že nebylo jeho povinností uvádět některé skutečnosti (například to, které činnosti zajišťuje prostřednictvím subdodávek), pak lze uvést, že uplatnění nároku na odpočet není povinností, nýbrž právem. Žalovaný se ztotožňuje i se závěry krajského soudu ohledně navržených výsledků. Stěžovatel k jednotlivým svědkům neposkytl potřebné identifikační údaje; poskytl pouze telefonní čísla. Žalovaný se tedy snažil svědky kontaktovat telefonicky, ale vesměs nebyl úspěšný. Žalovaný souhlasí i s tím, jak se krajský soud vypořádal s návrhem stěžovatele na provedení důkazu čestnými prohlášeními.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III. 1) Přípustnost kasačních námitek

[13] Kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Kasační stížnost je nepřipustná mimo jiné tehdy, pokud se kasační námitky míjí s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí (usnesení NSS ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 As 119/2022-19, bod 7, či ze dne 4. 3. 2004, čj. 1 Azs 23/2004-55). Stěžovatel rovněž musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[14] Co se prvního okruhu kasačních námitek (ohledně rozložení důkazního břemene) týče, není tato část argumentace přípustná. Stěžovatel zde pouze opakuje tvrzení, která uvedl již v žalobě. Nesouhlasí s tím, že by na něj přešlo důkazní břemeno – podle něj správní orgány nevyvrátily věrohodnost či úplnost jím předloženého účetního dokladu. Stejně argumentoval již v žalobě a krajský soud se s touto argumentací v bodech 21-23 napadeného

rozsudku vypořádal. Odkázal na judikaturu, podle níž platí, že „*Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133). Následně krajský soud popsal, jak správce daně unesl své důkazní břemeno. Stěžovatel tyto závěry krajského soudu nijak kvalifikovaně nenapadá. Pouze opakuje, že k unesení důkazního břemene správcem daně nepostačí vyslovení pochybnosti či obecně formulované výzvy. To ale krajský soud netvrdil. Kasační argumentace tak na zdůvodnění krajského soudu nereaguje, a je proto nepřipustná.

[15] Nepřipustný je i druhý okruh kasační argumentace ohledně hodnocení důkazů. V prvním odstavci stěžovatel obecně opakuje, že prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění plnění. Tato obecná tvrzení nijak na napadený rozsudek nereagují, a platí pro ně tedy to, co bylo uvedeno v předchozím odstavci. Dále stěžovatel v této souvislosti uvádí dvě konkrétní reakce na závěry krajského soudu. Předně reaguje na bod 25 napadeného rozsudku. Podle stěžovatele mu tam krajský soud vytkl, že na předkládaných listinách byly uvedeny obecné údaje typu „zprostředkování služeb“ či „administrativně hosp. činnost“. Z tohoto měl krajský soud dospět k závěru, že nelze určit, že by se listiny vztahovaly ke spornému plnění. Tento závěr stěžovatel rozporuje s tím, že takto obecné názvosloví na obchodních listinách běžné; není ničím výjimečné či podezřelé. Dovožovat z něj, že se listiny nevztahují k danému plnění, není správné. Tímto se však stěžovatel mýjí s tím, co krajský soud uvedl. Krajský soud neargumentoval, že by obecné názvosloví nebylo obvyklé či snad, že by nebylo možné dovodit, že se listiny vztahují k danému plnění. Krajský soud uvedl, že předložené listiny (vzhledem ke své obecnosti) nijak neprokazují, že by došlo k faktickému uskutečnění plnění a neprokazují rozsah poskytnutého plnění. Tedy předložené listiny dle krajského soudu trpěly stejným nedostatkem jako daňový doklad. Stěžovatelova argumentace se s tímto zdůvodněním mýjí. Dále stěžovatel konkrétně reaguje na odst. 26 napadeného rozsudku. Argumentuje, že mu krajský soud vytkl, že z faktur jeho odběratelů nelze zjistit žádnou spojitost s dodávkami služeb od společnosti Podolí Invest. Nebylo však povinností stěžovatele uvádět, že některé činnosti zajišťoval pomocí subdodavatelů. Stěžovatel by bez subdodavatelů ani služby poskytovat nemohl, protože neměl dostatečnou kapacitu. I tato argumentace se však s odůvodněním napadeného rozsudku mýjí. Ten stěžovateli nevytýkal to, že se na daných fakturách údaj o subdodavateli neobjevil. Pouze vzhledem k této skutečnosti – z faktur neplyne spojitost se společností Podolí Invest – dané faktury neprokazují uskutečnění plnění, které měla poskytnout společnost Podolí Invest. I tato argumentace se tedy s rozhodovacími důvody krajského soudu mýjí.

III. 2) Neprovedení navržených důkazů

[16] Co se přípustných kasačních námitek týče, Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud napadený rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti tím, jak se vypořádal s neprovedenou svědeckou výpovědí Ing. Ch. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že daná výpověď

pokračování

byla nadbytečná. Ing. Ch., jakožto zástupce odběratele (společnosti TOPENSTAV), by nemohl nic uvést k tomu, zda stěžovateli poskytl služby jeho subdodavatel: Podolí Invest. Takové zdůvodnění je třeba považovat za přezkoumatelné. Krajský soud uvedl, z jakého důvodu bylo možné důkaz neprovést a jeho zdůvodnění je srozumitelné (k nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS; k nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[19] Je však pravdou, že uvedené zdůvodnění není úplně přesné. „Nadbytečnost“ důkazu není jakýmsi obecným termínem pro nepotřebnost důkazu. Jde o jeden z důvodů, na jehož základě lze důkaz neprovést. Konkrétně je nadbytečnost *„argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno“* (nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49). Již z této citace je zřejmé, že v nyní řešené věci těžko mohla být svědecká výpověď Ing. Ch. nadbytečná. Nadbytečný totiž může být důkaz pouze tehdy, pokud je již určitá skutečnost prokázána. Pokud je však nějaká skutečnost prokázána, pak nelze danou skutečnost posoudit podle pravidel rozložení důkazního břemene. V nyní řešené věci tedy nebylo dost dobře možné tvrdit, že daná skutečnost byla již dostatečně prokázána a zároveň, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění plnění. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu je tak zřejmé, že důvodem pro neprovedení důkazu byl závěr, že daný důkaz nemá ve vztahu ke sporné skutečnosti vypovídající hodnotu (nemůže danou skutečnost prokázat či vyvrátit). Uvedená dílčí nepřesnost v odůvodnění nemá na věc vliv; je však třeba se zabývat tím, zda skutečně nemohla svědecká výpověď Ing. Ch. (odběratele) nic prokázat ve vztahu k plnění subdodavatele.

[20] V žalobě stěžovatel postavení Ing. Ch. popsal tak, že zastupoval jeho potenciálního obchodního partnera (společnost TOPENSTAV s.r.o.). Pan D. ze společnosti Podolí Invest měl s Ing. Ch. jednat o možné práci stěžovatele pro společnost TOPENSTAV. Ing. Ch. by tedy mohl potvrdit, že Podolí Invest skutečně stěžovateli poskytovala služby v podobě zprostředkování nových zakázek, a tedy došlo (alespoň v této části) k faktickému uskutečnění plnění. Tato argumentace je logická a na jejím základě by skutečně mohlo být na místě Ing. Ch. vyslechnout. Přesto však rozsudek krajského soudu v dané části ob stojí. Stěžovatel totiž tyto skutečnosti neuvedl v daňovém řízení.

[21] Ve vztahu k daňovému řízení platí, že je třeba důkazy navrhnout již v řízení před daňovými orgány. Nejvyšší správní soud tak opakovaně v judikatuře potvrdil, že závěry daňových orgánů vycházejí z toho, zda daňový subjekt unesl své důkazní břemeno. Pokud jej daňový subjekt v řízení před daňovými orgány neunes, nemůže dodatečně v řízení před soudem navrhnout provedení dalších důkazů, které mohl uplatnit již v daňovém řízení. Řízení před soudem nemá nahrazovat řízení před správním orgánem (rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, bod 44; ze dne 14. 11. 2015, čj. 6 Afs 204/2014-58, bod 15; ze dne 29. 11. 2011, čj. 8 Afs 37/2011-161, bod 38; ze dne 19. 5. 2011 čj. 5 Afs 22/2010-95; či ze dne 21. 12. 2010, čj. 2 Afs 74/2010-135, bod 19). Nejvyšší správní soud doplňuje, že důsledné trvání na tom, aby daňové subjekty důkazy navrhly již v řízení před daňovými orgány není samoučelné. Soud rozhodující o správním žalobě nemůže sám o věci rozhodnout (nemůže nahradit rozhodnutí správního orgánu). Pokud tak daňový subjekt navrhne

relevantní důkaz až v řízení před soudem – a současně by platilo, že takový důkazní návrh by byl přípustný – nezbylo by soudu než případně rozhodnutí zrušit. Pokud by byl takový postup připuštěn, bylo by z pohledu daňových subjektů zcela racionální relevantní důkazy navrhnout až v řízení před soudem, a tím dosáhnout zrušení vydaného rozhodnutí. Zrušení vydaného rozhodnutí ale vždy přináší zvýšení administrativních nákladů a prodloužení celé věci. To může být (za určité situace) žádoucí z pohledu konkrétního daňového subjektu; z pohledu celého systému je však takový důsledek krajně nežádoucí. Aby nebyla tato strategie umožněna, je třeba trvat na tom, aby daňové subjekty důkazní návrhy uplatnily již v řízení před daňovými orgány.

[22] Ve vztahu k výpovědi svědků pak platí, že daňový subjekt musí rovněž popsat, *které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit* (§ 96 odst. 6 daňového řádu). To v této věci stěžovatel neučinil; respektive učinil tak až v žalobě. V řízení před daňovými orgány stěžovatel společnost TOPENSTAV zprvu vůbec nezmiňoval. Předložil sice faktury svých odběratelů vztahující se k danému období, jednalo se však o společnosti Metrostav a.s., EUROVIA CS, a.s. a TOPTRANS EU, a.s., - organizační složka, National Facility Service s.r.o. či Caesar's Gladiators s.r.o. Stěžovatel sice obecně tvrdil, že společnost Podolí Invest mu zprostředkovávala i nové obchody, k této činnosti ale nic konkrétního neuvedl. V odvolacím řízení byl vyzván k vyjádření se k důkazním prostředkům. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval s tím, že ještě uplatní návrhy na další svědecké výpovědi, avšak vzhledem ke svému zdravotnímu stavu tak učiní až později, nejpozději do 31. 8. 2020. Žalovaný jej poté vyzval k doplnění důkazních návrhů. V podání z 20. 8. 2020 stěžovatel uvedl na Ing. Ch. kontaktní údaje. Nespecifikoval však, o koho by se mělo jednat – uvedl pouze, že tato osoba může vypovídat „za odběratele“. Obecně pak k odběratelům (nikoliv tedy konkrétně ve vztahu k Ing. Ch.) uvedl, že tito mohou prokázat, že stěžovatel fakticky zakázky realizoval a rovněž mohou potvrdit účast Podolí Invest. Druhý jmenovaný aspekt – zapojení společnosti Podolí Invest – stěžovatel nijak nerozvedl. V posledním podání z 15. 9. 2020 stěžovatel k Ing. Ch. uvedl pouze podrobnější identifikační údaje a zopakoval, že zastupoval odběratele. Za této situace žalovaný nejednal nezákonně, pokud svědeckou výpověď Ing. Ch. neprovedl. Z toho, co stěžovatel tvrdil v daňovém řízení, totiž přinejlepším plynulo, že Ing. Ch. zastupoval nějakého z odběratelů stěžovatele, a tedy osobu, které stěžovatel poskytoval služby ostrahy majetku. U takové osoby se skutečně nedalo předpokládat, že by její výslech přinesl relevantní informace o plnění, které stěžovateli měl poskytovat jeho subdodavatel, společnost Podolí Invest. Situace se jeví jinak, jestliže stěžovatel doplní svá tvrzení v tom smyslu, že společnost Podolí Invest mu měla zprostředkovávat zakázku od společnosti TOPENSTAV, kterou měl zastupovat Ing. Ch. Takové informace však stěžovatel uvedl až v žalobě. Nelze proto daňovým orgánům vytýkat, že je nezohlednily. Krajský soud tedy nepochybil, když napadené rozhodnutí z uvedeného důvodu nezrušil, ale ztotožnil se s tím, že výslech Ing. Ch. a nebylo – vzhledem k informacím, které stěžovatel poskytl daňovým orgánům – nezbytné provést. Kasační námitka není důvodná.

[23] S uvedeným souvisí i stěžovatelova námitka napadající to, že krajský soud neprovedl k důkazu předložená čestná prohlášení. Krajský soud uvedl, že provést nové důkazy před soudem lze tehdy, pokud nemohly být navrženy v řízení před daňovými orgány. Byť předložená čestná prohlášení v době konání daňového řízení neexistovala, mohl je stěžovatel opatřit již v řízení před daňovými orgány. Stěžovatel tento závěr napadá s tím, že není zřejmé, jak k němu krajský soud dospěl. Stěžovatel předložená čestná prohlášení dříve k dispozici neměl, a proto je objektivně předložit nemohl. I tato kasační argumentace je na

pokračování

hraně přípustnosti (stěžovatel na zdůvodnění krajského soudu reaguje minimálně). Lze nicméně dovodit, že stěžovatel argumentuje, že závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel mohl předložit čestná prohlášení již daňovým orgánům neplatí, protože je neměl k dispozici. Nejvyšší správní soud tedy tuto argumentaci shledal hraničně přípustnou, avšak nedůvodnou. Judikatura Nejvyššího správního soudu totiž rovněž dovodila, že v soudním řízení nemá být proveden důkaz, který sice v době daňového řízení ještě neexistoval, ale daňový subjekt si jej mohl již během řízení před daňovými orgány opatřit. Takto judikatura řešila otázku znaleckých posudků (rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2023, čj. 5 Afs 3/2022-41, bod 41 či ze dne 18. 9. 2023, čj. 4 Afs 115/2023-90, bod 45). To stejné bude zpravidla platit i pro čestná prohlášení. Tedy i čestná prohlášení, která sice vznikla až po datu rozhodnutí daňových orgánů, ale která bylo možno opatřit již během řízení před těmito orgány, není možné v řízení před soudem provést. Výjimkou budou situace, kdy objektivně nebylo možné si v řízení před daňovými orgány čestné prohlášení opatřit. Tak tomu bude například tehdy, pokud by daná osoba byla po dobu daňového řízení nedosažitelná. Nic takového však v této věci nenastalo (respektive stěžovatel nic takového netvrdí).

[24] K oběma uvedeným námitkám Nejvyšší správní soud doplňuje, že pokud něco stěžovateli bránilo důkazy uplatnit již před daňovými orgány, měl to popsat a vysvětlit. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel v daňovém řízení poukazoval na to, že je zdravotně indisponován. Pokud mu však tato skutečnost bránila v tom, aby splnil svou důkazní povinnost (tedy bránila mu popsat to, o čem má Ing. Ch. vypovídat, či kvůli této skutečnosti nemohl dříve předložit čestná prohlášení), měl to stěžovatel vysvětlit. V kasační stížnosti stěžovatel nic takového neuvádí.

[25] Dále se stěžovatel vymezuje proti závěrům napadeného rozsudku ohledně výpovědi svědka D. Stěžovatel v zásadě argumentuje, že pokud se nepodaří provést výpověď svědka, musí tato skutečnost jít k tíži správních orgánů, nikoliv daňového subjektu.

[26] Požadavkům na zajištění svědecké výpovědi se taktéž věnovala již početná judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta trvá na tom, aby daňové orgány byly při zajišťování svědeckých výpovědí do nejvyšší možné míry kreativní a iniciativní, tj. aby se o výslech dostatečně identifikovaného svědka skutečně a prokazatelně snažily a upustily od něj jen za výjimečných okolností. Pokud se například při pokusu o předvedení ukáže, že se svědek v pracovní době v místě svého bydliště nezdržuje, lze uvažovat o předvedení v jinou denní dobu nebo provést šetření ve známém místě svědkova pracovního působení (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009-124, bod 43). Pokud se ovšem svědek na „oficiální“ adrese nezdržuje dlouhodobě a daňové orgány nemají žádnou další možnost, jak ho kontaktovat, mohou pro nedosažitelnost svědka od jeho výslechu upustit (rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 30; ze dne 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39, bod 10; nebo ze dne 13. 7. 2021, čj. 6 Afs 70/2021-29, bod 17). Naopak sdělí-li daňový subjekt k navrhovanému svědkovi jiné kontaktní údaje, prověří daňový orgán jejich využitelnost (rozsudek ze dne 30. 6. 2022, čj. 3 Afs 393/2020-32, bod 19). Podobně má daňový orgán využít i sdělený telefonický kontakt na svědka, ovšem už není povinen si ho sám dohledávat lustrací nejrůznějších databází, na jejichž vztah k tomuto svědkovi ani není upozorněn (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019-32, bod 14).

[27] Odkazovaná judikatura beze zbytku řeší i stěžovatelovy námitky v této věci. Platí tedy, že správní orgány mají povinnost snažit se všemi dostupnými prostředky svědeckou výpověď zajistit. Krajský soud shledal, že tak správní orgány v nyní řešené věci učinily. Stěžovatel tento závěr v zásadě nezpochybňuje. Rozporuje však to, že snad měl poskytovat jakoukoliv součinnost při zajištění výpovědi svědka a domnívá se, že nemožnost provést tento důkaz by měla jít k tíži správních orgánů. Tato argumentace neobstojí. Judikatura naopak (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 3 Afs 393/2020, bod 20) uvádí, že „Úlohou stěžovatelky tedy bylo aktivně správci daně sdělit maximum možných údajů, které by mu umožnily navrhaného svědka vyslechnout. To platí tím spíše, že se svědkem byla v kontaktu, věděla, že se opakovaně k výslechu nedostavil a byla schopna od něj získat čestné prohlášení“. Podobně tedy i v nyní řešené věci měl stěžovatel poskytnout správním orgánům veškerou součinnost, aby bylo možné svědeckou výpověď obstarat. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že zvolená procesní strategie stěžovatele byla absurdní. Stěžovatel na jednu stranu považoval výslech pana D. za klíčový a byl schopen jej nějak kontaktovat (předložil jeho čestné prohlášení); na stranu druhou však správním orgánům neposkytl žádnou součinnost, aby mohly svědeckou výpověď obstarat. Stěžovatel tento rozpor nijak nevysvětluje ani v kasační stížnosti. Se závěry krajského soudu lze tedy plně souhlasit. Co se týče dopadů nemožnosti provést svědeckou výpověď, tak tato skutečnost vede jednoduše k tomu, že důkaz nelze provést. Z neprovedeného důkazu pak neplyne žádné skutkové zjištění. Za situace, kdy důkazní břemeno tíží stěžovatele (proti tomuto závěru přípustná kasační námitka nesměřuje), to znamená, že neprokázal tvrzenou skutečnost. I v tomto ohledu tedy závěry krajského soudu obstojí.

[28] Obstat nemůže ani kasační námitka proti postupu krajského soudu, který již svědka opětovně nepředvolával. Za situace, kdy se svědek na poskytnuté adrese prokazatelně nevyskytoval a soud neměl k dispozici žádnou jinou adresu, skutečně nemělo smysl pokus o zajištění svědka opakovat. Situace by mohla být jiná, pokud by stěžovatel v žalobě tvrdil, že svědek je již na dané adrese (či na jiné adrese, kterou by soudu sdělil) dosažitelný. Nic takového se však v nyní řešené věci nestalo, a nebylo tak nezbytné pokus o předvolání svědka opakovat. To platí tím spíše za situace, kdy podle všeho bylo možné před daňovými orgány svědeckou výpověď provést, pokud by stěžovatel poskytl potřebnou součinnost. Tedy stěžovatel musel být se svědkem v kontaktu, jelikož byl schopen si od něj opatřit čestné prohlášení. Pak měl ale kontaktní údaje sdělit již daňovým orgánům. Ani tato námitka tak není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Kasační stížnost není s ohledem na výše uvedené důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

pokračování

V Brně 15. února 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu