



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **FICHEM, spol. s r. o.**, se sídlem Olomouc, Kaštanová 1055/14, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Palackého 151/10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 30. 1. 2024, č. j. 65 Af 1/2022 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **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 :

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu dne 14. 5. 2021 platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2017 (č. j. 1084542/21/3106-50522-705530) a prosinec 2017 (č. j. 1084627/21/3106-50522-705530), kterými neuznal žalobkyni nároky na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), z přijatých plnění od dodavatele společnosti LUBĚNA WAINER CONSULTING s.r.o. (dále jen „LWC“), neboť žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění spočívající ve zprostředkování obchodu a konzultační činnosti ve věci koupě strojů BACHO a EUROKOV SK od uvedené společnosti fakticky přijala. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala odvolání, které žalovaný rozhodnutím

ze dne 26. 5. 2022, č. j. 19581/22/5300-21442-712906, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[2] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku odkázal především na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný podrobně zabýval jednotlivými skutečnostmi zjištěnými během dokazování, a uzavřel, že bylo vskutku možné ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodně pochybovat o tom, zda žalobkyně od LWC vůbec nějaké plnění obdržela. LWC neměla žádnou vazbu na strojírný Bacho a EUROKOV SK, které byly předmětem prodeje, a ani na jiné osoby, které se na zprostředkování obchodu podílely. Žalobkyně přitom měla mít podle krajského soudu příslušné podklady už přímo od pana Filly (pozn. NSS: jednatel společnosti KOREKT - INVEST s.r.o., jež zprostředkovávala prodej strojůren BACHO a EUROKOV SK), od něhož se rovněž dozvěděla i o prodeji společností (nikoliv tedy od LWC). Žalobkyně dostatečně nevysvětlila přidanou hodnotu plnění poskytnutého od LWC, ani co LWC přidala navíc oproti podkladům od pana Filly. Jednatelé společnosti LWC popsali předmět plnění velmi obecně, v jejich výpovědích se objevovaly rozpory, a žalovaný tak oprávněně považoval tyto výpovědi za nevěrohodné. Krajský soud nepopřel existenci žalobcem odkazovaných projektů týkajících se analýz prodeje podniků, považoval však za neprokázané, kdo je vytvořil. Vytvořit je totiž měl pan Filla bezplatně, a bylo tudíž dle krajského soudu nelogické, aby za tutéž službu žalobkyně platila LWC statisícové částky. Nebylo ani prokázáno, že by LWC žalobkyni informovala o prodeji obou společností, neboť pan L., jenž vystupoval jménem žalobkyně, se seznámil s panem Fillou dříve než se zástupci LWC. Z výpovědi pana F. (pozn. NSS: osoba, která seznamovala jednotlivé subjekty mezi sebou) přitom vyplynulo, že seznámil pana Fillu s panem L. právě proto, aby pro něj sehnal kupce obou podniků.

[3] Krajský soud dále uvedl, že opakovaný výslech pana F. podle něj nebyl nutný, neboť jeho výslechu se zástupce žalobkyně ani nezúčastnil. Výslechu pana Filly se sice zúčastnil, ale nepoložil svědkovi žádné doplňující otázky. Z jejich výpovědí přitom nevyplývalo, že by LWC byla jakkoliv zapojena do prodeje podniků. Žalobkyni krajský soud sice přisvědčil v tom, že uhrazení ceny plnění není hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH, to nicméně neznamená, že by tato skutečnost neměla vůbec žádnou vypovídací hodnotu. Uhrazení částek pochybnými zápočty, které neodpovídají vyfakturovaným částkám, totiž spíše nasvědčují fiktivnosti deklarovaného plnění.

[4] K námitce porušení § 92 odst. 2 daňového řádu krajský soud uvedl, že primární povinnost tvrzení a označování důkazů je na daňovém subjektu. Daňové orgány nebyly povinny zjišťovat, zda LWC vykazala plnění pro žalobkyni ve svých kontrolních hlášení, neboť tím by bylo prokázáno pouze formální uskutečnění zdanitelného plnění. V dané věci však bylo rozhodné, zda byl prokázán materiální znak uskutečnění zdanitelného plnění. Z tohoto důvodu krajský soud ani neprovedl navrhovaný důkaz jiným rozhodnutím žalovaného, týkajícího se povinnosti uvádět kontrolní hlášení, neboť rozhodnutí žalovaného v jiné věci nemělo vliv na to, zda žalobkyně fakticky přijala plnění od LWC. Porušení daňové neutrality by mělo význam jen za situace, kdy by žalobkyně přijala plnění od LWC, což se ji ovšem nepodařilo prokázat, ačkoliv to byla její povinnost. Závěrem krajský soud uvedl, že v dané věci nebyl sporný dodavatel plnění, ale existence plnění jako celku. Proto na danou věc nelze použít závěry uvedené v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20 (*Kemwater ProChemie*).

pokračování

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se podle ní nezabýval důkazy, které prokazovaly uskutečnění posuzovaného plnění. Z rozsudku pro jeho nepřehlednost není jasné, kdy se soud zabývá otázkou unesení důkazního břemene ze strany správce daně ve výzvě k odstranění pochybností a kdy hodnotí, zda u stěžovatelky došlo k aktivaci důkazní povinnosti. Není ani zřejmé, kdy se soud vyjadřuje k výzvě na splnění důkazního břemene anebo k přetrvávajícím pochybnostem ke konečnému hodnocení provedených důkazů. Krajský soud měl rovněž pominout stěžejní námitku stěžovatelky k aktivaci její důkazní povinnosti na základě skutečností formulovaných ve výzvě k odstranění pochybností a vyjádřil se pouze k závěrům daňových orgánů. Krajskému soudu dále vytkla, že nekriticky přijal závěry daňových orgánů, ačkoliv stěžovatelka podrobně argumentovala, proč s rozhodnutím žalovaného nesouhlasila. Nebylo tedy namístě pouze zopakovat závěry daňových orgánů.

[7] Dále stěžovatelka namítla, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno, neboť nezpochybnilly přijetí plnění od LWC ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K aktivaci důkazní povinnosti stěžovatelky by musely daňové orgány uvést důvodné pochybnosti. Okolnosti uvedené ve výzvě přitom nezpochybňovaly skutkový děj předestřený stěžovatelkou. Nedostatečná specifikace obsahu daňových dokladů takové pochybnosti zakládat nemůže. Stěžovatelka trvá na tom, že to byla LWC, která celou obchodní příležitost nabídla. Je pak logické, že se podklady od LWC kryjí s projektem Ing. M. (pozn. NSS: poradce strojíren BACHO, jenž připravoval podklady o tomto podniku), neboť se týkají týchž věcí. Stěžovatelka už předtím měla k dispozici dílčí podklady, které si potřebovala utřídit. V kasační stížnosti dále popisuje, v čem měla spočívat přidaná hodnota od LWC. Závěry krajského soudu na neprokázání interpretace a analýzy dat přitom jsou rozporné s daňovým spisem. Činnost LWC byla prokázána kromě daňových dokladů a písemné dohody i svědeckou výpovědí pánů Ž. a L. Podle přesvědčení stěžovatelky jí nelze vytýkat, že správce daně nezjistil souvislý řetězec vztahů, neboť to jsou nedostatky ve skutkových zjištěních správce daně. Daňový subjekt nemůže být ani nucen odstraňovat pochybnosti ohledně toho, jak jeho dodavatel zajistil plnění.

[8] Krajský soud měl podle stěžovatelky taktéž pominout, že svědeckou výpovědí obou jednatelů LWC bylo prokázáno, že jí LWC informovala o předmětné obchodní příležitosti. Z výpovědi svědků F. a Filly nelze vyvozovat, že LWC žádné plnění neposkytla. Z výpovědi svědka F. podle stěžovatelky naopak vyplývá, že se spolupráce předpokládala. Provize měla být stěžovatelkou poskytnuta za informování o možnosti koupě podniků, nikoliv za samotné zprostředkování. Není tedy rozhodné, že pan F. neznal výčet prací LWC pro stěžovatelku. Ve výpovědích svědků je s ohledem na časový odstup uvedeno jen hrubým odhadem, kdy se kdo a s kým seznámil, a nelze z toho proto vyvozovat žádné negativní závěry. Dokazování přitom nesmí být vedeno tak, aby se správce daně snažil „nachytat“ daňový subjekt; proto měl být zopakován výslech svědka F., aby se zjistilo, kdo se s kým skutečně seznámil jako první. Není tedy rozhodující, že se stěžovatelka neúčastnila výslechu svědka F. a nekladla doplňující otázky svědku Fillovi. Nemohla totiž vědět, jak daňový orgán vyhodnotí jejich výpovědi. K údajně pochybnému způsobu úhrady plnění formou

třístranného zápočtu došlo podle stěžovatelky až po jednání, na kterém správce daně vznesl dotaz na způsob platby.

[9] K otázce prokázání uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatelka uvedla, že prokázala přijetí plnění od LWC na základě řady důkazů. Předložila například daňové doklady, zápis o dohodě o spolupráci nebo zápis o předání projektu. Dále byla doložena řada vysvětlení a provedeno několik výsledků svědků. Za této situace je tvrzení žalovaného, který tvrdí, že plnění nebylo prokázáno, svévolí, neboť ignoruje výsledky dokazování. Řetězec provedených důkazů (především v jejich vzájemném souhrnu) prokazuje, že k plnění došlo; žalovaný ovšem tímto způsobem důkazy nehodnotil. Výpovědi jednatelů LWC stěžovatelka nepovažuje za nevěrohodné, naopak podle ní oba přisuzují autorství projektu LWC. Daňový subjekt netíží důkazní břemeno ohledně toho, jak dodavatel uskutečnil předmětné daňové plnění. Není ani podstatné, kdo materiálně plnění vytvořil, ale kdo stěžovatelce zajistil jeho dodání. Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že plnění bylo fakticky poskytnuto a tento stav odpovídá stavu formálně deklarovanému.

[10] Pokud jde o namítané porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, krajský soud podle stěžovatelky nepochopil podstatu jí uplatněné námitky. Stěžovatelka argumentovala tím, že správce daně má povinnost zjišťovat skutečný stav věci, a nikoliv vytvářet stav *non liquet*. Nezohlednění kontrolních hlášení je podle stěžovatelky v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Pokud dodavatel přiznal svoji daňovou povinnost, je nepravděpodobné, že by se daňová plnění neuskutečnila. Odkaz krajského soudu na formálnost kontrolního hlášení je tak nepřipadný; nejlepším nástrojem k ověření daňové neutrality je právě kontrolní hlášení. Otázka daňové neutrality není pro danou věc irelevantní. Pokud by dodavatel přiznal DPH na výstupu, potom by odepření nároku na odpočet DPH z tohoto plnění znamenalo její porušení. Z tohoto důvodu mělo být správcem daně přezkoumáno kontrolní hlášení LWC v rámci nyní posuzovaných plnění.

[11] S výše uvedeným rovněž souvisí i poslední kasační námitka stěžovatelky, dle které měl být krajským soudem proveden důkaz rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2019. Stěžovatelka má za to, že správce daně musí stejné otázky (v tomto případně ohledně potřeby zjišťování kontrolního hlášení) řešit stejně, aby bylo zamezeno jeho libovůli. Jestliže žalovaný v poukazovaném případě dovodil vysokou důkazní hodnotu kontrolního hlášení, měl ho podle stěžovatelky stejně posoudit i v jejím případě. Stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání, že její případ bude posouzen stejně; postupoval-li žalovaný odlišně, není jeho rozhodnutí předvídatelné.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve odmítl tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Má za to, že krajský soud provedl hodnocení všech důkazních prostředků, zabýval se všemi navrženými důkazy a vypořádal se s obsahem i smyslem žalobní argumentace. Nebyl naopak povinen reagovat na každou dílčí námitku. Ztotožnění se krajského soudu se závěry žalovaného taktéž nezakládá bez dalšího nepřezkoumatelnost rozsudku.

[13] K neunesení důkazního břemene daňovými orgány žalovaný uvedl, že touto otázkou se zabýval v bodech 52 až 55 svého rozhodnutí. Jelikož vznikly pochybnosti ohledně přijatého plnění, které byly správcem daně dostatečně konkretizovány, byla stěžovatelka vyzvána dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání svých tvrzení. Tím došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. V nyní projednávané věci byla zjištěna celá řada

pokračování

nesrovnalostí, které ve svém souhrnu měly za následek vznik konkrétních pochybností správce daně. Stěžovatelka po celé daňové řízení nenavrhla žádné důkazy, které by dokázaly svědčit v její prospěch. Předmět plnění spočívající v konzultační a zprostředkovatelské činnosti nebyl nijak rozveden a není zřejmé, v čem měl spočívat. Dostatečně specifikovat předmět plnění nedokázali jednatele stěžovatelky, ani vyslechnutí svědci. Podle všeho nemohla LWC zajistit prodej společnosti a neměla, respektive její jednatele neměli, ani konkrétní povědomí a znalosti o strojárnách. LWC tedy nemohla stěžovatelce poskytovat konzultační a poradenskou činnost k těmto společnostem. Mezi jednotlivými výpověďmi svědků F., Filly, Luběny a Žilky byly rozpory a svědci navržení stěžovatelkou popřeli, že by měli jakékoliv povědomí o zapojení LWC do prodejů příslušných podniků. K opakování výsledku svědka F. nebyl podle žalovaného důvod, neboť stěžovatelka měla možnost se již provedeného výsledku účastnit a klást otázky, ale neučinila tak. K úhradě deklarovaného plnění formou započtení mezi třemi společnostmi žalovaný uvedl, že nebyla nijak specifikována částka, která měla být mezi společnostmi započtena, a není zřejmý ani původ započítávaných pohledávek, což jenom potvrzuje pochybnosti o reálném uskutečnění deklarovaného plnění.

[14] K faktickému uskutečnění plnění žalovaný dále uvedl, že výpovědi svědků Filly, F., Luběny a Žilky nebyly ani ve vzájemných souvislostech schopny osvědčit faktické přijetí plnění stěžovatelkou. Naopak z nich vyplynulo, že jednatele LWC neměli hlubší povědomí o předmětu plnění. Z výsledku svědka Bacho, majitele strojírny BACHO, vyplynulo, že materiál vypracovaný LWC je jen upravený dokument zpracovaný Ing. M., který obdržela stěžovatelka přímo od pana Filly. Z výpovědi svědka Ulbrichta, majitele společnosti EUROKOV SK, vyplývá, že se s jednatelem stěžovatelky seznámil přes pana Fillu a posuzované materiály mu byly předávány napřímo. Zbytek podkladů obsažených v materiálu LWC pocházel z veřejně přístupných zdrojů. S představiteli LWC se svědek Ulbricht seznámil až na podzim 2018, tedy na zprostředkování prodeje s touto společností v prosinci 2017 nijak nespolečně pracoval. Stěžovatelka zjištěné rozpory nijak racionálně nevysvětlila a namísto prokázání pravdivosti svých tvrzení zůstala zcela pasivní.

[15] K námitce stěžovatelky ohledně neprovedení důkazu kontrolním hlášením LWC žalovaný uvedl, že vykazání údajů v kontrolním hlášení bez dalšího neprokazuje, zda stěžovatelka skutečně přijala předmětná plnění, a nelze tím osvědčit naplnění podmínek pro odpočet daně. Rozhodný je stav faktický, nikoliv evidovaný. Správci daně pro unesení důkazního břemene postačí, aby pouze prokázal důvodné pochybnosti, nikoliv samotnou fiktivnost plnění. Stěžovatelka neprokázala, že se zdanitelná plnění skutečně stala, jak je deklarováno v daňových dokladech. Namítané narušení neutrality daně se tak stalo právě na straně stěžovatelky, neboť si nárokovala daňový odpočet, jehož oprávněnost neprokázala. Pokud tedy stěžovatelka upozorňovala na jiné daňové řízení, ve kterém otázka kontrolního hlášení hrála roli, žalovaný odkazuje na odlišnost tohoto daňového řízení. Kontrolní hlášení může být relevantní v souhrnném hodnocení s ostatními důkazy, ale samo bez dalšího neprokazuje, zda stěžovatelka skutečně přijala deklarované plnění. Daňové orgány, jakož i krajský soud, se přitom se všemi jejími důkazními návrhy řádně zabývaly a hodnotily provedené důkazy ve vzájemné souvislosti. Pouhý nesouhlas s hodnocením důkazů nelze považovat za vadu řízení.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Jelikož stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto námitkou, protože případná nepřezkoumatelnost by bránila následnému vypořádání námitek věcného charakteru. Krajský soud se podle stěžovatelky nezabýval všemi důkazy prokazujícími uskutečnění plnění, především je neposoudil ve svém souhrnu, čehož se stěžovatelka ve své žalobě domáhala. Dále namítá, že napadený rozsudek je nepřehledný, neboť směšuje dohromady rozdílné otázky, krajský soud se podle ní taktéž nevypořádal s jednou její podstatnou námitkou a zároveň nekriticky přijal závěry daňových orgánů.

[19] Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za (ne)správné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)důvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je pak zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44).

[20] V této souvislosti je třeba dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále upozorňuje, že soud nemá povinnost explicitně reagovat na takovou dílčí argumentaci, která není způsobilá nijak ovlivnit výsledek řízení (tento přístup je vhodný především u velmi obsáhlých podání). Opačný postup by mohl vést k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti soudního řízení. Odpověď na základní námitku totiž v sobě může konzumovat odpověď i na námitky dílčí či související.

[21] Stěžovatelka namítala, že krajský soud pouze nekriticky přejímal argumentaci žalovaného uvedenou v jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nicméně již ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, vyslovil závěr, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími

pokračování

a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ Není tedy pochybením soudu, pokud si osvojí věcně správnou a dostatečně vyčerpávající argumentaci správního orgánu. Musí ovšem dostatečně reagovat na žalobní námitky, které zpochybňují právě odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud v nyní projednávané věci odkázal především na provedené dokazování a z něj zjištěný skutkový stav. Na základě hodnocení provedených důkazů aproboval existenci důvodných pochybností o reálnosti plnění, jež mělo být stěžovatelce poskytnuto ze strany LWC. Závěry žalovaného o skutkovém stavu jsou v jeho rozhodnutí natolik podrobně rozvedeny, že bylo v tomto případě přípustné, aby na ně krajský soud odkázal, rozvedl-li současně pro věc nejpodstatnější skutkové závěry. Nemusel se tedy sám opakovaně zabývat hodnocením každého důkazu, pokud se se závěry žalovaného plně ztotožnil a dospěl na jejich základě k tomu, že v nyní projednávané věci vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka od LWC vůbec nějaké plnění obdržela.

[22] Nutno připomenout, že krajský soud bez dalšího neodkázal pouze na závěry žalovaného, ale zabýval se jednotlivými námitkami stěžovatelky. Vyjádřil se především k otázce přenášení důkazního břemene v daňových věcech a s tím spojeným prokazováním důvodných pochybností ze strany správce daně. Zabýval se také jednotlivými podstatnými okolnostmi případu, přičemž z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že je posoudil i ve vzájemných souvislostech. Věnoval se i jednotlivým námitkám, které měly podle stěžovatelky vypovídat v její prospěch. Konkrétně krajský soud posoudil i výpovědi jednatelů LWC, otázku přidané hodnoty plnění od LWC, časový okamžik, kdy mělo dojít k seznámení zástupců stěžovatelky a zástupců LWC, respektive jiných subjektů, a výpovědi svědků Filly a F. Zabýval se i tím, zda bylo namístě provést opakovaný výslech svědka. Dále se věnoval údajnému uhrazení ceny za poskytnuté plnění a rovněž jazykem, v jakém byl projekt prodeje podniku EUROKOV SK sepsán. Posoudil i význam kontrolního hlášení LWC pro nyní posuzovanou věc. Kasační soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou, že by se krajský soud nezabýval jejími námitkami ohledně provedených důkazů (a jejich hodnocení ve vzájemném souhrnu), které by měly hovořit v její prospěch. Naopak na ně pečlivě reagoval.

[23] Stěžovatelce lze dát za pravdu potud, že z odůvodnění napadeného rozsudku není znatelný jednoznačný předěl v tom, kdy se krajský soud vyjadřuje k dostatečné specifikaci důvodných pochybností správce daně a kdy k neunesení důkazního břemene stěžovatelkou v rámci závěrečného hodnocení provedených důkazů. Lze nicméně odvodit, že v odst. 13 (obecná východiska) a dále odst. 18 (konkrétní okolnosti) odůvodnění napadeného rozsudku se krajský soud zabýval existencí důvodných pochybností a přenesením důkazního břemene. Z odstavců 15 (rekapitulace důkazních zjištění) a následujících odstavců počínaje odst. 19 odůvodnění je již patrné, že se v nich krajský soud primárně věnoval konečnému hodnocení důkazů, respektive posouzení, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno. Kasační soud dodává, že ačkoliv se krajský soud výslovně nezabýval jednotlivými výzvami k odstranění pochybností a výzvou k prokázání skutečností ze dne 10. 4. 2019, jeho závěry jsou v tomto ohledu přezkoumatelné a je z nich zřejmé, jak se vypořádal s námitkou (ne)dostatečné konkretizace důvodných pochybností ze strany daňových orgánů.

[24] Krajský soud se podle stěžovatelky dále nevypořádal s její námitkou aktivace důkazní povinnosti a vyjádřil se pouze k závěrům daňových orgánů. S tímto tvrzením nelze souhlasit, neboť, jak již bylo ostatně uvedeno výše, v odst. 13 odůvodnění napadeného

rozsudku krajský soud uvedl obecná východiska, při jejichž naplnění dochází k aktivaci důkazní povinnosti daňového subjektu, a dále v odst. 18 uvedl konkrétní okolnosti, které k této aktivaci v posuzované věci vedly. Nelze přitom přehlédnout, že se jedná pouze o dílčí námitku související s prokázáním důvodných pochybností správce daně; vypořádání této základní žalobní námitky tedy fakticky zahrnuje i odpověď na tuto dílčí související námitku.

[25] Lze tedy shrnout, že se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku náležitě zabýval podstatou všech argumentů žaloby a v dostatečném rozsahu je vypořádal. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakým závěrům na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, či ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30).

[26] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není a Nejvyšší správní soud proto může přistoupit k vypořádání dalších okruhů kasačních námitek.

[27] K námitce ohledně neunesení důkazního břemene ze strany správce daně, který podle stěžovatelky neuvedl takové důvodné pochybnosti, aby došlo k jeho přenesení na stěžovatelku, Nejvyšší správní soud připomíná, že pro uznání nároku dle § 72 a násl. ZDPH nepostačí pouze předložit daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona], ale základem je existence *faktického* přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. To stejné platí i pro otázku rozložení důkazního břemene. Správci daně postačí vyjádřit *reálné, důvodné* pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nemá ovšem povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností; postačí mu prokázat, že o souladu předkládaných dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 - 43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem, než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[28] Krajský soud v nyní projednávané věci uzavřel, že konkrétní skutková zjištění ve svém souhrnu zakládala důvodnou pochybnost správce daně o samotném přijetí deklarovaného plnění (pro stručnost lze odkázat na skutková zjištění, která krajský soud podrobně uvedl v odst. 15 odůvodnění napadeného rozsudku a shrnul v odstavci 18). Vydání výzvy k odstranění pochybností tak nebylo výrazem libovůle správce daně, nýbrž bylo v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nejvyšší správní soud tento závěr aprobejuje s tím, že v odůvodnění výzvy k prokázání skutečností ze dne 10. 4. 2019 správce daně jasně uvedl, v čem spatřuje důvodné pochybnosti. Opíral se přitom o velmi vágně pojatou smlouvu ze dne 9. 10. 2017, jejímž předmětem měla být dohoda o spolupráci mezi stěžovatelkou a LWC, dále o výpověď svědka L. jednajícího jménem stěžovatelky, výpovědi svědků F. a Filly a dále o výpověď svědka Luběny a písemného vyjádření pana Žilky, kteří jsou oba jednateli LWC a v jejichž tvrzeních byly evidentní rozpory ohledně toho, kdo vypracoval projekty, s jejichž přijetím byl spojován nárok na odpočet DPH.

pokračování

Správce daně opíral své pochybnosti rovněž o výsledek telefonického dotazu na Ing. Jana Bacho staršího, který je majitelem strojíren BACHO. Z provedených důkazů přitom nevyplývalo, čím společnost LWC přispěla ke zprostředkování koupě továren, za což fakturovala částku 1 548 101 Kč (včetně DPH). Projekty od LWC totiž měly být stěžovatelce předány již dříve panem Fillou; LWC je poté předložila téměř v nezměněné podobě (projekt týkající se EUROKOV SK byl navíc předložen ve slovenštině a angličtině). Z provedených výpovědí nebyly zřejmé ani časové souvislosti ohledně toho, kdy měla LWC začít spolupracovat se stěžovatelkou ohledně koupě podniků, respektive proč by měla do tohoto zprostředkování vstoupit, jednala-li stěžovatelka ohledně zprostředkování prodeje již se společností KOREKT - INVEST s.r.o. zastoupenou panem Fillou. Pochybnosti správce daně posilovaly i okolnosti, za nichž měla stěžovatelka uhradit deklarované plnění. Ing. L. si při ústním jednání konaného dne 9. 2. 2018 nemohl vzpomenout na způsob úhrady a až později doložil dohody o trojstranných dohodách, které se měla navíc účastnit společnost AGRO ENERGO – LAN s.r.o. V těchto dohodách nebylo přesně specifikováno, jaké pohledávky byly započítávány, což logicky vzbuzovalo další pochybnosti o tom, zda vůbec došlo k reálnému plnění zprostředkovatelských a konzultačních služeb.

[29] Kasační soud se tedy shoduje s názorem krajského soudu, že na základě výše uvedených skutečností, především v jejich vzájemném souhrnu, správce daně uvedl ve výzvě k prokázání skutečností natolik důvodné pochybnosti, že nastolují otázku věrohodnosti, respektive průkaznosti stěžovatelkou předložených dokladů, a oprávněně tak došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku.

[30] Tyto pochybnosti přitom nebyly založeny jen na obecnosti předložených dokladů, ale opíraly se i o řetězec na sebe navazujících důkazů a z nich zjištěných skutečností. Stěžovatelka sice namítala, že podobnost materiálů zpracovaných Ing. M. a LWC je logická, neboť se týkají stejné věci, z provedených důkazů ovšem nijak nevyplývá, v čem měla spočívat ona přidaná hodnota plnění dodaného LWC, za které měla stěžovatelka údajně zaplatit 1 548 101 Kč (včetně DPH). To stěžovatelka ostatně ani uspokojivě nevysvětlila v samotné kasační stížnosti; její tvrzení nebylo opřeno o žádné relevantní důkazy. Co se týče výpovědí jednatelů LWC (do vydání výzvy k prokázání skutečností měl správce daně k dispozici pouze písemné vyjádření pana Žilky, jeho výslech byl proveden teprve po přenesení důkazního břemene), svědek Luběna nedokázal k deklarovanému plnění uvést nic konkrétního a v rámci konzultačních činností pouze odkazoval na druhého jednatele společnosti, pana Žilku, který měl projekty vypracovat. Pan Žilka v písemném vyjádření uvedl, že LWC převzala podklady od pana F. a že stěžovatelce sdělili odborný názor na věc. Podle jeho slov bylo úkolem LWC najít kupce, což je ovšem v rozporu s výpovědí pana Filly, který měl mít se strojírnami BACHO a EUROKOV SK uzavřenou zprostředkovatelskou smlouvu na prodej těchto podniků a který společnost LWC neznal a nikdy s ní nespolečně pracoval. Stejně tak oba jednatele odkazovali na pana F., který se měl do projektů aktivně zapojovat, ten ovšem vypověděl, že jeho úkolem bylo pouze seznámit zástupce stěžovatelky se zástupci LWC; jeho role v této věci tím skončila a nic více již o spolupráci LWC se stěžovatelkou uvést nedokázal. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že by tvrzení jednatelů LWC hovořila ve prospěch její skutkové verze příběhu, naopak jejich tvrzení působí v souvislosti s výpověďmi dalších svědků nevěrohodně a podporují pochybnosti o přijatých plněních. Z jejich výpovědí nevyplývá ani to, že by zástupci LWC informovali stěžovatelku o předmětné obchodní příležitosti, neboť LWC nebyla podnikům strojíren BACHO a EUROKOV SK v té době (druhá polovina roku 2017) vůbec známa a je

tak velmi nepravděpodobné, že by byla za takové situace schopna obchodní příležitost obstarat, což podtrhuje i to, že v té době zde již vystupoval jako zprostředkovatel pan Filla se svojí společností.

[31] Nedůvodná je i argumentace stěžovatelky, že daňový subjekt nemůže být nucen odstraňovat pochybnosti ohledně toho, jak jeho dodavatel zajistil plnění, respektive kdo fakticky dané plnění uskutečnil nebo vytvořil. V daném případě nebylo totiž předmětem zjišťování, **jak bylo plnění dodáno** (například prostřednictvím subdodavatele), ale **zda se vůbec uskutečnilo**.

[32] K námitce stěžovatelky, že měl být zopakován výslech svědka F., Nejvyšší správní soud uvádí, že opakovaný výslech svědka by měl (při respektování zásady rychlosti a hospodárnosti daňového řízení) připadat v úvahu jen ve výjimečných situacích. Takovou situací například je, vyjde-li dodatečně najevo, že svědek může disponovat doposud neuvedenými informacemi, které mohou přispět k objasnění skutečností podstatných pro rozhodnutí ve věci samé, a k těmto rozhodujícím nebyl dříve vyslechnut, respektive k nim vyslechnut již byl, ale nemohl se k nim z objektivních důvodů relevantně vyjádřit. V nyní posuzované věci svědek F. ve své výpovědi uvedl, že seznámil zástupce společnosti LWC a žalobkyni, poté však jeho role skončila a nebyl schopen popsat rozsah prací společnosti LWC v rámci prodeje strojů Bacho a EUROKOV SK. Schůzka dle jeho výpovědi měla proběhnout přibližně ve druhém čtvrtletí roku 2017, někdy během pozdního jara. Uvedl také, že on sám měl působit jako zprostředkovatel a že společnost LWC do zprostředkování zapojena nebyla. Je tedy zřejmé, že k položeným otázkám se svědek F. vyjádřil dostatečně. Bylo jen věcí stěžovatelky, že se výslechu tohoto svědka nezúčastnila a nemohla mu tak položit ani případné upřesňující otázky.

[33] Namítla-li dále stěžovatelka, že platba formou trojstranného zápočtu proběhla až po výslechu jejího zástupce, je vhodné uvést, že zástupce stěžovatelky na jednání dne 9. 2. 2018 uvedl, že prověřovaná plnění od LWC byla již uhrazena. Nevěděl však, jakým způsobem úhrada proběhla, a proto přislíbil, že správci daně doklad o úhradě ceny doloží. Následně byly správci daně doloženy třístranné dohody o zápočtení pohledávek ze dne 1. 12. 2017 a ze dne 30. 12. 2017. Z toho tedy vyplývá, že údajné zápočty měly proběhnout již před výslechem zástupce stěžovatelky, který k tomu ale nebyl schopen nic konkrétního sdělit. I tato skutečnost tedy oprávněně vzbuzovala pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění.

[34] Stěžovatelka má dále za to, že přijetí plnění od LWC prokázáno bylo, a to na základě všech provedených důkazů a v jejich vzájemných souvislostech, kdy stav formální odpovídá stavu faktickému. K tomu je žádoucí předeslat, že jednotlivá zjištění daňových orgánů, jež se snaží stěžovatelka rozporovat, by nemusely samy o sobě indikovat důvodné pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění, nicméně v jejich vzájemném kontextu tomu tak vskutku je.

[35] Nejvyšší správní soud se v předchozích odstavcích tohoto odůvodnění podrobně zabýval provedenými důkazy až do chvíle, kdy správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti a vyzval dne 10. 4. 2019 stěžovatelku k prokázání tvrzených skutečností, čímž přešla na stěžovatelku povinnost prokázat, že k deklarovanému plnění skutečně došlo. Nyní se zaměří na to, zda stěžovatelka na základě této výzvy předložila či označila důkazy, které by pochybnosti plynoucí z výzvy rozptýlily.

pokračování

[36] Stěžovatelka v návaznosti na výše uvedenou výzvu navrhla provést výslech Ing. M. L., Ing. U. a Ing. Roganského (bývalý ředitel EUROKOV SK, se kterým ale stěžovatelka měla jednat až od června 2018). Správce daně provedl (i nad rámec důkazů označených stěžovatelkou) výslech Ing. L. (zástupce stěžovatelky), Ing. Jakuba Žilky (jednatele LWC), Ing. M. (poradce strojíren BACHO), Ing. Bacho (majitele strojíren BACHO) a Ing. Ulbrichta (majitele EUROKOV SK); zajistil rovněž materiál k prodeji strojírny BACHO vypracovaný Ing. M. Výsledky tohoto dokazování krajský soud popsal v odst. 15 napadeného rozsudku se závěrem, že ani po takto doplněném dokazování nebylo prokázáno, že stěžovatelka fakticky přijala plnění od LWC. Především svědek Bacho uvedl, že LWC nezná; Ing. M. potvrdil, že až na mírné úpravy se dokument předložený LWC shoduje s jím vypracovaným dokumentem, který předal panu Fillovi; svědek Ulbricht potvrdil, že dokument předložený LWC se z velké části shoduje s dokumentem předloženým EUROKOV SK panu Fillovi (věci doplněné nad rámec pocházejí z veřejných zdrojů), společnost LWC poznal až na podzim 2018, v době přípravy dokumentů s ní tedy v kontaktu nebyl; z výsledku svědka Žilky vyplynulo, že neměl větší povědomí o realizovaných projektech, ačkoliv na něj v podrobnostech odkázal druhý jednatel LWC, pan Luběna. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěry žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelka zjištěné rozpory nijak racionálně nevysvětlila, jí označené důkazy zjištěné pochybnosti neodstranily, jinak zůstala zcela pasivní. Stěžovatelka nijak neprokázala, jaká měla být s ohledem na výše uvedené přidaná hodnota plnění poskytnutého LWC; zcela logicky se tak nabízí otázka, zda by zástupci stěžovatelky jednali s péčí řádného hospodáře, pokud by jejich společnost zaplatila za deklarovaná plnění částku 1 548 101 Kč (včetně DPH), ačkoliv přidaná hodnota služeb byla nad rámec již dříve obdržených materiálů nulová.

[37] K neprovedení důkazu kontrolním hlášením je třeba uvést, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, je účelem kontrolního hlášení „umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí DPH a ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici, zjistit riziková sdružení osob (řetězce, karusely) neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplacených nadměrných odpočtů. Významným faktorem má být včasnost zjištění údajů, kdy správce daně získané údaje navzájem porovnává a spojuje formou párování jednotlivých kontrolních hlášení, a tak v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neodvedl.“ Prostřednictvím kontrolního hlášení tedy dochází k formálnímu nahlášení deklarovaných plnění, nejedná se nicméně o důkaz o reálném provedení plnění deklarovaným dodavatelem (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024 - 39). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023 - 37, následně dospěl k závěru, že kontrolní hlášení nelze považovat za ryze formální důkaz, který by byl při prokazování existence deklarovaných plnění bez důkazní síly, má nicméně povahu „dílčího nepřímého důkazu (střípku mozaiky)“.

[38] Jedná se tedy o důkaz jako každý jiný a svou roli v rámci provedeného dokazování bude především hrát *provázaný komplex dalších důkazů*. Jeho důkazní síla však ani ve spojení s prohlášením jednatele deklarovaného dodavatele nemůže být sama o sobě dostatečná k tomu, aby vyvrátila silné a důvodné pochybnosti správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2025, č. j. 5 Afs 265/2024 - 45).

[39] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu 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. Podle odstavce 3 téhož paragrafu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[40] Krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka označila důkaz k unesení svého důkazního břemene v podobě kontrolního hlášení teprve v podané žalobě. Bylo ovšem především na ní, aby důkazy na podporu svých tvrzení označila již v rámci probíhajícího daňového řízení. Pokud tak neučinila, nikterak to nevylučuje povinnost správce daně *zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji*, s ohledem na to, co bylo o důkazním potenciálu kontrolního hlášení pro prokazování existence deklarovaného plnění uvedeno výše, však nelze správci daně, potažmo žalovanému vytýkat, že tento důkaz neprovedli z vlastní iniciativy. Jak bylo již uvedeno, provedení důkazu kontrolním hlášením může mít za určitých okolností význam pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, a je proto třeba částečně korigovat závěr krajského soudu, který kategoricky odmítl jeho vypovídací hodnotu *per se*. V nyní projednávané věci byl ovšem proveden rozsáhlý řetězec důkazů, které na sebe navazují, a při jejich hodnocení nevznikly pochybnosti o závěrech, které z nich daňové orgány učinily. Nebylo možné po správci daně spravedlivě požadovat, aby nad rámec provedených důkazů vyhledával ještě další důkazy, a to obzvláště za situace, kdy břemeno důkazní tížilo samotnou stěžovatelku. Byla totiž provedena řada svědeckých výpovědí a listinných důkazů a z nich zjištěné skutkové závěry byly pro rozhodnutí ve věci samé dostatečné. Dílčí nesprávná úvaha krajského soudu o absenci důkazního potenciálu kontrolního hlášení pro prokazování rozhodné skutečnosti ovšem nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť výsledek zůstává stále stejný, tedy že daňové orgány nepochybily, pokud neprovedly důkaz kontrolním hlášením LWC.

[41] K namítanému porušení daňové neutrality odkazuje Nejvyšší správní soud na svůj rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, v němž uvedl, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout a musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. LWC tak logicky neměla přiznávat daň na výstupu, pokud se zdanitelné plnění neuskutečnilo, respektive jeho uskutečnění nebylo prokázáno. Stěžovatelka si tak nemohla žádat o odpočet daně a v takové situaci pak vůbec nemohlo dojít k porušení zásady neutrality daně.

[42] Na závěr stěžovatelka namítala, že nebyl krajským soudem proveden důkaz rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2019, ve kterém se žalovaný zabýval důkazní hodnotou kontrolního hlášení a jímž stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání, že bude v nyní projednávané věci postupováno obdobně. Neprovedení důkazu krajský soud odůvodnil tím, že s ohledem na vypovídací hodnotu kontrolního hlášení takový důkaz nemohl prokázat faktické přijetí plnění stěžovatelkou od LWC.

[43] Na úvod je třeba podotknout, že stěžovatelka nenavrhovala provést důkaz rozhodnutím ze dne 13. 9. 2019, pouze odkazovala na závěry v něm uvedené. Krajský soud tedy nadbytečně rozhodoval o tom, proč neprovede důkaz tímto rozhodnutím. Nejvyšší správní soud se nicméně k této otázce vyjádří v mezích, v jakých tuto problematiku uchopil krajský soud.

pokračování

[44] Ústavní soud ve své judikatuře k neakceptování důkazních návrhů soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud: a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení; b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit (nemá vypovídací potenci); anebo c) skutečnost již byla potvrzena, a provedení důkazu je tak nadbytečné (srov. nález ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či nález ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03). Nejvyšší správní soud k této otázce v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, uvedl, že *„[s]oud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné.“*

[45] Odůvodnění napadeného rozsudku je z hlediska důvodů neprovedení navrženého důkazu s výše uvedenou judikaturou v souladu, neboť podle krajského soudu *nebyl navrhovaný důkaz způsobilý potvrdit tvrzenou skutečnost*. Krajský soud tak řádně odůvodnil, proč navrhovaný důkaz neprovedl. Nejvyšší správní soud nicméně tento důvod pro odmítnutí provedení důkazu musí korigovat v intencích závěrů uvedených již v odst. [40] tohoto odůvodnění, protože krajský soud měl tento důkaz odmítnout *pro nadbytečnost*, neboť dosavadní dokazování správce daně bylo pro vydání rozhodnutí ve věci dostačující.

[46] K otázce legitimního očekávání rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, uvedl, že *„[s]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“* Zásada legitimního očekávání naopak neznámá, že by všechny správní orgány byly zavázány na základě jednou vyřčeného názoru postupovat unifikovaně, tedy že by v České republice měl vzniknout jakýsi precedenční systém práva. O to více je odkaz na dodržování zásady legitimního očekávání nepřipadný za situace, kdy je odkazované rozhodnutí založeno na jiném skutkovém základě než v nyní posuzované věci. Stěžovatelce tedy nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že v její věci bude postupováno stejně, jako v jiném samostatně posuzovaném případě, kde skutkové okolnosti případu byly odlišné.

[47] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[48] O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovaný byl sice ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení nicméně nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladu řízení ani jednomu z účastníků.

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

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu