

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupený JUDr. Ing. Petrem Kučerou, advokátem se sídlem Pod Vyšehradem 28, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2009, č. j. 31 Ca 141/2008 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 21. 5. 2008, č. j. 4795/08-1100-603519, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 29. 6. 2007, č. j. 37516/07/274970/3499, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze zdaňovací období roku 2004 ve výši 241 849 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 31 Ca 141/2008 – 32, zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že deklarované výdaje ve výši 890 000 Kč, které měl uhradit společnosti ASYNET spol. s r. o. na základě smlouvy o dílo ze dne 9. 1. 2003, skutečně vynaložil za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. V průběhu daňové kontroly zahájené dne 24. 5. 2006 zjistil správce daně skutečnosti, které vzbudily důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce a o správnosti jím předložených účetních záznamů. Jednatel společnosti ASYNET spol. s r. o., pan Petr

Němec, ve své svědecké výpovědi mj. uvedl, že společnost předmětné práce neprovedla a nevystavila stěžovatelem předložené faktury. Správce daně podle krajského soudu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví žalobce podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „zákon o správě daní“) a bylo tedy na žalobci, aby prokázal svá tvrzení dalšími důkazy.

Krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám, které se týkaly tvrzeného pochybení správce daně při výslechu svědka Petra Němce. Svědek Petr Němec byl vyslechnut dne 28. 6. 2006 (krajský soud v rozsudku chybně uvedl datum 28. 6. 2007 – pozn. NSS). Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňové kontroly namítal, že o výslechu svědka konaném dne 28. 6. 2006 nebyl řádně vyrozuměn, přistoupil žalovaný k opakování výslechu v odvolacím řízení dne 5. 3. 2008. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž se zástupce žalobce nemohl zúčastnit opakovaného výslechu z důvodu své hospitalizace. Podle krajského soudu měl zástupce žalobce požádat z tohoto důvodu o odložení výslechu, což však neučinil a naopak sdělil správci daně, že se nechce osobně účastnit výslechu svědka a že chce být pouze seznámen s protokoly, které budou při těchto výsleších sepsány. Výslech svědka tedy podle krajského soudu proběhl zákonným způsobem.

Pokud jde o nové důkazy, jejichž provedení žalobce navrhl v žalobě, poukázal krajský soud na to, že řízení o žalobě není pokračováním správního řízení. Mělo by být přednostní snahou daňového subjektu, aby důkazní prostředky navrhoval v průběhu daňové kontroly, jejímž cílem je správné stanovení daňové povinnosti. Žalobce během daňového řízení nepředložil žádné důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení, že byly pro něho v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu provedeny montážní a svářečské práce uvedené na předmětných fakturách. Nedůvodnou shledal krajský soud též žalobní námitku, podle níž bylo rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění, neboť správce daně neprovedl z vlastní iniciativy výslech odběratelů žalobce o tom, zda byly předmětné práce údajným subdodavatelem žalobce skutečně provedeny. Neprokáže-li totiž daňový subjekt tvrzené skutečnosti, nemá správce daně povinnost zjišťovat a prokazovat tyto skutečnosti za něho.

Pokud jde o výslechy svědků P., Š., B. a V., které žalobce navrhl v žalobě, konstatoval krajský soud, že tito svědci nebyli v daňovém řízení žalobce vyslechnuti, neboť žalobce nespecifikoval jejich jména a neuvedl, k čemu se mají vyjádřit, a to ani na výzvu správce daně. Krajský soud dále poukázal na to, že svědci P. a V. byli vyslechnuti v daňovém řízení vedeném s bratrem žalobce L. M. Z jejich výpovědi nevyplynulo, že by pracovali se zaměstnanci společnosti ASYNET spol. s r. o., a tito svědci ani nepotvrdili, že došlo k uskutečnění předmětných plnění. Svědci B. a Š. nebyli ani v řízení s L. M. vyslechnuti. Písemné prohlášení svědka P., které žalobce předložil krajskému soudu a podle něhož tento svědek působil jako prostředník mezi žalobcem a Petrem Němcem, označil krajský soud za nevěrohodné. Z výslechu svědka P. totiž vyplynulo, že žádné práce pro žalobce ani společnost ASYNET spol. s r. o. osobně neprováděl a ani jeho další výslech by proto nemohl potvrdit rozsah fakturovaných prací. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný měl v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní hodnotit i výpovědi svědků, kteří vypovídali v daňovém řízení L. M. a vyjadřovali se rovněž o žalobci, neboť jejich vztah

k předmětu řízení byl zřejmý. Žalobce však proti postupu správce daně žádné námitky nevznesl a ani případná náprava tohoto pochybení by podle krajského soudu neměla vliv na konečné rozhodnutí ve věci.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu dne 17. 1. 2010 kasační stížností, v níž uvedl, že ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Uplatněné stížní námitky pak stěžovatel upřesnil a rozvedl v doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 6. 2010.

Stěžovatel namítal, že nebyly dodrženy zákonné lhůty pro předvolávání svědků a telefonickými změnami v termínech mu bylo znemožněno zúčastnit se výslechu svědků. V této souvislosti uvedl, že prokazování doručení výzev zprávami SMS není přípustné.

Správce daně vedl dvě řízení současně (se stěžovatelem a s jeho bratrem L. M.), v důsledku čehož nebylo zřejmé, které řízení bylo vedeno, a někteří svědci nepochopili, ke kterému řízení jsou vyslechnuti. Správce daně tímto postupem zároveň porušil zásadu neveřejnosti řízení.

Správce daně rovněž porušil zásadu volného hodnocení důkazů, přičemž důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele pominul, nebo potlačil jejich váhu a naopak důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele bezdůvodně nadhodnotil. Soud tyto vady řízení pominul, navíc odkazoval na zjištění správce daně, která nemají oporu ve spise či jsou s ním v rozporu, zejména pokud jde o interpretaci výpovědi R. P. a jeho tvrzení o vztazích se svědkem Petrem Němcem. Správce daně ani soud se těmito rozpory nezabývali.

Stěžovatel dále namítal, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť nebyly provedeny výslechy svědků, které navrhl k prokázání svého tvrzení, že předmětné práce podle smlouvy o dílo byly uskutečněny. Krajský soud podle stěžovatele navržené důkazy opomenul a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Stejně tak krajský soud opomenul další navržené důkazy, např. stavební deníky, výslech stavebního dozoru, deník ostrahy staveb, předávací protokoly, zápisy z kontrolních dnů a harmonogramy staveb, na nichž se stěžovatel podílel.

Stěžovatel dále uvedl, že správce daně neobesílal zástupce stěžovatele zákonným způsobem. Na jednání se svědkem Petrem Němcem dne 7. 6. 2007 nebyl tehdejší zástupce stěžovatele pan L. M. pozván. Ani o druhém výslechu svědka Petra Němce dne 28. 6. 2007 nebyl zástupce stěžovatele včas vyrozuměn. Pokud jde o opakovaný výslech Petra Němce dne 5. 3. 2008, poukazuje stěžovatel na úřední záznam ze dne 4. 3. 2008, v němž správce daně uvedl, že mu zástupce stěžovatele telefonicky sdělil, že se nechce osobně účastnit výslechu svědka. Vzhledem k poranění hlavy a hospitalizaci zástupce stěžovatele je třeba tento záznam interpretovat tak, že se výslechu účastnit nemohl. Správce daně měl proto výslech odložit. Ani písemné sdělení ze dne 28. 3. 2008, v němž zástupce stěžovatele potvrdil, že netrvá na účasti při výslechu svědků, podle stěžovatele nic nemění na tom, že výslech byl proveden v rozporu se zákonem.

Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s vadami ve výslechu svědka R. P., který údajně předával platby za provedené práce Petru Němcovi, jenž však tyto příjmy

neuváděl a měl proto důvod vypovídat v neprospěch stěžovatele. Krajský soud nepřezkoumal ani důvody nepředvolání svědků M. Š., F. V. a dalších, odkaz na „ES 1798/2003“ [míněno patrně nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 – pozn. NSS] je podle stěžovatele nepřípadný. Krajský soud dále při svém rozhodování opomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 7/2003-65, publikovaný pod č. 557/2005 Sb.NSS.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti. Prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní byla v posuzované věci podle žalovaného zachována.

Usnesením ze dne 29. 4. 2010, č. j. 5 Afs 22/2010 – 80, přiznal Nejvyšší správní soud kasační stížnosti odkladný účinek.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Pokud jde o stížní důvody týkající se nedodržení zákonných lhůt pro vyrozumění stěžovatele o konání výslechu svědka, změn termínu konání výslechů, doručení vyrozumění o výslechu svědka textovou zprávou, údajných nejasností vyvolaných vedením dvou daňových řízení se stěžovatelem a jeho bratrem L. M., konstatuje Nejvyšší správní soud, že tyto námitky stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že v řízení před krajským soudem stěžovatel tyto námitky řádně neuplatnil, ač tak učinit mohl, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se jedná o nepřípustné kasační důvody podle § 104 odst. 4 s. ř. s., kterými se nemohl zabývat.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jež podle stěžovatele spočívá v tom, že krajský soud opomenul stěžovatelem navržené důkazy. V daném případě stěžovatel tvrdil, že práce, na nichž se podílela společnost ASYNET spol. s. r. o., byly řádně provedeny. V žalobě navrhl k prokázání tohoto tvrzení provedení důkazu výslechem M. Š., tj. statutárního orgánu společnosti BS International Czech, spol. s r. o. a dále důkaz výslechem statutárního orgánu společnosti Total Walther - Stabilní hasicí zařízení, s.r.o. Dále navrhl, aby krajský soud zajistil a provedl jako důkaz stavební deníky, výslech stavebního dozoru, deník ostrahy stavby, harmonogram stavby, předávací protokoly a zápisy z kontrolních dnů. Stěžovatel v žalobě navrhoval rovněž výslech R. P., F. V. a svědků s bydlištěm na Slovensku (míněn patrně M. Š. a A. B.), opakování výslechu svědka Petra Němce a jeho konfrontaci se stěžovatelem a se svědkem P.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu záleží na úvaze krajského soudu, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb.NSS). V případě opomenutí důkazu, tj. pokud se soud nevypořádá s provedeným důkazem při hodnocení důkazů nebo pokud neuvede v odůvodnění rozhodnutí důvody, proč nebyl navržený důkaz vůbec proveden, dochází k vadě řízení, která může mít zpravidla za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp.zn. III. ÚS 61/94, publikovaný pod č. 10 sv. 3 Sb.ÚS, nález ze dne 8. 7. 1999, sp.zn. III. ÚS 87/99, publikovaný pod č. 100 sv.15 Sb.ÚS).

Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel navrhl uvedené důkazy až v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v této souvislosti konstatoval, že řízení před soudem ve správním soudnictví není pokračováním správního (daňového) řízení, během něhož by stěžovatel mohl navrhovat nové důkazy, jež nenavrhl v průběhu daňového řízení. Stěžovatel měl navrhnout a předložit důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly, jejímž cílem bylo správné stanovení daňové povinnosti. Následky nedostatečné aktivity při obstarávání důkazů podle krajského soudu stíhají daňový subjekt v podobě neunesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud k této otázce konstantně judikuje, že daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno k prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhovat již v daňovém řízení důkazy k prokázání svých tvrzení. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů, založené právě na faktu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit právě v řízení daňovém. Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat daňové řízení a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010 - 135, www.nssoud.cz).

Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může krajský soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaném pod č. 1906/2009 Sb.NSS, je třeba vždy nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé. Nově navržené důkazy je proto třeba provést v řízení před krajským soudem tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

O takový případ se však v předmětné věci nejednalo. Stěžovatel měl příležitost navrhnout provedení uvedených důkazů již v průběhu daňového řízení. Z obsahu správního spisu přitom nevyplývá, že by mu v uplatnění návrhu bránily jakékoliv překážky; nic takového ostatně ani netvrdil. Stěžovatel byl naopak v průběhu daňové

kontroly vyzván správcem daně k tomu, aby označil další důkazy k prokázání svých tvrzení (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2007), což však neučinil. Stěžovatel navrhl pouze opakování výslechu svědka Petra Němce a výslech *„dalších osob, které na stavbách pracovaly“*, s tím, že konkrétní jména svědků doplní později (viz protokoly o ústním jednání s tehdejším zástupcem stěžovatele L. M. ze dne 11. 10. 2006 a 29. 1. 2007). Stěžovatel ovšem tento svůj návrh v dalším průběhu daňového řízení nijak neupřesnil, zejména neuvedl, které konkrétní osoby navrhuje vyslechnout, ač byl k tomu správcem daně opakovaně vyzýván. Své důkazní návrhy stěžovatel nedoplnil ani v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, jenž dospěl k závěru, že se stěžovatel z uvedených důvodů nemohl dodatečně domáhat provedení uvedených důkazů v řízení o žalobě. Krajský soud přitom dostál své povinnosti řádně se s důkazními návrhy stěžovatele vypořádat. Nejvyšší správní soud proto shledal předmětnou kasační námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nedůvodnou.

Stěžovatel dále namítal, že mu bylo v důsledku pochybení správce daně znemožněno zúčastnit se výslechu svědka Petra Němce. Stěžovatel v prvé řadě vytýkal správci daně, že jej nevyrozuměl o výslechu Petra Němce, který se měl údajně konat dne 7. 6. 2007 (příp. 7. 6. 2006). Nahlédnutím do správního spisu ovšem Nejvyšší správní soud zjistil, že zde nejsou založeny žádné písemnosti potvrzující, že by se v tyto dny výslech uvedeného svědka skutečně konal. Podle protokolu ze dne 7. 6. 2006 se v tento den sice konalo u správce daně jednání, jeho průběhu však byla přítomna pouze paní J. T., tehdejší účetní stěžovatele, která předala správci daně listiny týkající se podnikatelské činnosti stěžovatele. Správci daně tedy nelze důvodně vytýkat, že stěžovatele na tento den nepřizval k údajnému výslechu svědka.

První výslech svědka Petra Němce provedl dožádaný Finanční úřad Brno IV dne 28. 6. 2006 (viz protokol o jeho svědecké výpovědi ze dne 28. 6. 2006, č. j. 123249/06/291932/4189). Krajský soud se v tomto případě dopustil zjevné chyby v psaní, když v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že se tento výslech konal dne 28. 6. 2007. Toto chybné datum následně uvedl také stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovateli je však třeba dát za pravdu v tom, že nebyl řádně vyrozuměn o konání výslechu. Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní má správce daně povinnost včas vyrozumět daňový subjekt o provádění svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. V daném případě správce daně této povinnosti nedostál. Ve správním spise nejsou obsaženy žádné písemné doklady potvrzující, že by zástupci stěžovatele bylo odesláno a řádně doručeno vyrozumění o tom, že se v daňovém řízení stěžovatele bude konat uvedeného dne výslech svědka. Tento nedostatek nemohla zhojit ani následná snaha správce daně informovat stěžovatele a jeho zástupce o konání výslechu faxem a textovými zprávami.

Za rozhodující však Nejvyšší správní soud považuje skutečnost, že výslech svědka Němce byl zopakován dne 5. 3. 2008, tedy v průběhu odvolacího řízení. O konání výslechu správce daně předem vyrozuměl také nově zvoleného zástupce stěžovatele Ing. C. a dal tak stěžovateli možnost k uplatnění jeho práva zúčastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Jak vyplývá z doručenky obsažené ve správním spise, převzal zástupce stěžovatele vyrozumění o opakovaném výslechu svědka Němce dne 18. 2. 2008 a měl tedy dostatečný časový prostor k přípravě na tento výslech. Jak však vyplývá z úředního záznamu ze dne

4. 3. 2008, den před konáním výslechu sdělil zástupce stěžovatele telefonicky správci daně, že se nechce výslechu svědků v daňovém řízení stěžovatele (ani v daňovém řízení jeho bratra L. M.) zúčastnit a požádal pouze o to, aby byl seznámen s protokoly o svědeckých výpovědích. Toto stanovisko následně potvrdil i v písemném podání ze dne 25. 3. 2008, v němž mj. znovu uvedl, že netrvá na své účasti při výslechu svědka Němce v daňovém řízení stěžovatele a požádal o zaslání protokolu o svědecké výpovědi. Nemůže být proto pochyb o tom, že zástupci stěžovatele bylo předem známo datum výslechu a přitom souhlasil s tím, aby se výslech svědka Němce konal, přestože se ho on ani stěžovatel osobně nezúčastní. Zástupce stěžovatele v této souvislosti neuvedl žádné důvody, které by mu v jeho účasti při výslechu bránily. Nelze proto souhlasit s názorem stěžovatele, že je třeba interpretovat vyjádření jeho zástupce jako oznámení o tom, že se výslechu nemůže zúčastnit v důsledku poranění hlavy a hospitalizace. Nemohl-li se zástupce stěžovatele z takto vážných důvodů zúčastnit výslechu svědka, mohl svoji neúčast řádně omluvit a požádat správce daně o odložení termínu výslechu. Neučinil-li tak, jdou následky jeho nedostatečné aktivity k tíži stěžovatele. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, že opakovaný výslech svědka Petra Němce proběhl zákonným způsobem. Zopakováním výslechu v odvolacím řízení bylo zhojeno pochybení, jehož se správce daně dopustil při přípravě předchozího výslechu v průběhu daňové kontroly. Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud předmětnou kasační námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se tvrzeného pochybení při provádění výslechu svědka R. P. V této souvislosti je třeba poukázat na ustálenou judikaturu zdejšího soudu, která se váže k otázce rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, primárně tím, že prokáže tato tvrzení svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, ledaže ovšem správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví (evidence) daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Doloží-li tedy správce daně tuto svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 - 133, www.nssoud.cz).

V daném případě stěžovatel tvrdil, že ve zdaňovacím období roku 2004 uhradil společnosti ASYNET spol. s r. o. částku ve výši 890 000 Kč za práce provedené na základě smlouvy o dílo ze dne 9. 1. 2003. V daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2004 stěžovatel uplatnil tuto částku jako výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Poté, co byla zahájena daňová kontrola, předložil správci daně k prokázání svých tvrzení rámcovou smlouvu označenou jako smlouvu o dílo a šest faktur, které byly podle jeho tvrzení vystaveny společností ASYNET spol. s r. o. Toto tvrzení ovšem popřel ve své výpovědi svědek Petr Němec, jenž byl v předmětné době jednatelem společnosti.

Svědek mj. uvedl, že razítko použité na předložených fakturách společnost ASYNET spol. s r. o. nikdy nepoužívala a ani podpisy na fakturách nejsou pravé. Navíc čísla předložených faktur neodpovídají číselné řadě používané touto společností v roce 2004. Věrohodnost a správnost předložených dokladů a údajů v nich uvedených tak byla výpovědí tohoto svědka zpochybněna. Bylo proto na stěžovateli, aby své původní tvrzení prokázal dalšími důkazy, neboť na něm leželo břemeno důkazní. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel za této situace nepředložil žádné další konkrétní důkazy a navrhl pouze opakování výslechu svědka Němce. Další svědci (tj. R. P. a F. V.) byli navrženi a vyslechnuti pouze v daňovém řízení s bratrem stěžovatele L. M. Žalovaný proto výslech těchto svědků nezohlednil při rozhodování o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru. Za těchto okolností tak stěžovatel nemůže důvodně namítat, že tvrzená pochybení, k nimž podle jeho názoru došlo při výslechu svědka R. P. v daňovém řízení jeho bratra, mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v jeho věci.

Pokud jde o související stížní námitku spočívající v tom, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s tvrzením stěžovatele o tom, že svědek R. P. působil jako zprostředkovatel při sjednávání zakázek mezi stěžovatelem a společností ASYNET spol. s r. o., poukazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění napadeného rozsudku (viz str. 9). Krajský soud ve shodě s již konstatovanými závěry Nejvyššího správního soudu uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení konkrétní jména svědků (kromě Petra Němce) nenavrhl a ani žalovaný se proto výslechem dalších svědků nezabýval. V této souvislosti poukázal krajský soud na výpověď svědka R. P., jenž byl vyslechnut v daňovém řízení s bratrem stěžovatele L. M. Z jeho výpovědi a z výpovědi svědka F. V. podle krajského soudu nelze dovodit, že by došlo k uskutečnění předmětných prací a uhrazení stěžovatelem deklarovaných částek. Krajský soud se tedy výpovědí R. P., ač nešlo o důkaz provedený v daňovém řízení se stěžovatelem, zabýval, námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v tomto ohledu tedy shledává Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Lze dodat, že krajský soud pochybil, pokud hodnotil obsah čestného prohlášení R. P. ze dne 25. 8. 2008, které stěžovatel předložil krajskému soudu společně s žalobou, aniž by krajský soud tento listinný důkaz, který není součástí správního spisu, řádně provedl (§ 77 s. ř. s.). Tato vada řízení však v daném případě nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, neboť o neprovedení tohoto důkazu krajským soudem platí výše uvedené závěry krajského soudu i Nejvyššího správního soudu o důkazní pasivitě stěžovatele v daňovém řízení a o tom, že neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení nemůže být následně zhojeno v řízení před správními soudy. Zároveň je z rozsudku krajského soudu patrné, že na jeho skutkových závěrech by se ani po vypuštění hodnocení zmiňovaného listinného důkazu nic nezměnilo.

Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou rovněž stížní námitku, podle níž krajský soud nepřezkoumal důvody nepředvolání svědků M. Š., F. V. a dalších (míněn patrně M. Š. a A. B.). Tato námitka nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Jak již bylo řečeno, krajský soud se dostatečně a správně vypořádal s návrhem na provedení výslechu těchto svědků v řízení o žalobě. Pokud jde o případné provedení těchto výslechů v daňovém řízení, krajský soud zcela důvodně konstatoval, že stěžovatel výslech uvedených svědků v průběhu daňového řízení nenavrhl, a proto tyto výslechy také nebyly v tomto řízení provedeny. Pokud jde o stížní námitku týkající se údajného odkazu na nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty,

konstatuje Nejvyšší správní soud, že stěžovatel podstatu této námitky nikterak neupřesnil a není proto zřejmé, proti kterým závěrům krajského soudu brojí. Krajský soud se v napadeném rozsudku uvedeným nařízením nezabýval a toto nařízení na nyní posuzovanou věc vůbec nedopadá.

K tvrzení stěžovatele, že krajský soud při rozhodování opomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č.j. 1 Afs 7/2003-65, nutno poznamenat, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyslovil právní názor, podle něhož je správce daně povinen poskytnout informace o osobě svědka, který bude v daňovém řízení vyslýchán, požádá-li o to daňový subjekt. Stěžovatel v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ovšem takové pochybení správci daně přímo nevytýkal, pouze uváděl, že vyhledávání, zajišťování a vyhodnocování důkazů je v pravomoci správce daně. Jak již bylo řečeno, v posuzovaném daňovém řízení stěžovatel vůbec výslechy konkrétních osob, s výjimkou opakování výslechu Petra Němce, nenavrhoval a jiné výslechy svědků tedy ani nebyly provedeny. Rovněž již bylo konstatováno, že o novém výslechu Petra Němce v odvolacím řízení byl stěžovatel řádně informován.

Nejvyšší správní soud se nemůže ztotožnit ani se stížní námitkou, podle níž správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Jak již vyplývá z předchozích závěrů, správce daně i žalovaný hodnotili důkazy provedené v daňovém řízení zcela korektně a dospěli k oprávněnému závěru, že stěžovatel neprokázal, že částky uvedené na předmětných fakturách skutečně vynaložil na práce prováděné společností ASYNET spol. s r. o.

Stěžovatel sice namítal, že krajský soud odkazoval na zjištění správce daně, která nemají oporu ve spise či jsou s ním v rozporu, zejména pokud jde o interpretaci výpovědi R. P. a jeho tvrzení o vztazích se svědkem Petrem Němcem, neuvedl však, v čem konkrétně by měly tyto rozpory se spisem spočívat. Jak již bylo opakovaně konstatováno, R. P. nebyl vyslechnut v daňovém řízení se stěžovatelem, neboť to stěžovatel nenavrhoval, a finanční orgány se tak jeho výpovědí, k níž došlo v jiném řízení, v nyní posuzované věci nezabývaly. Pokud jde o zmiňované hodnocení této výpovědi ze strany krajského soudu, neshledal v něm Nejvyšší správní soud nic, co by bylo v rozporu se spisem či v něm nemělo oporu.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. května 2011

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu