

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Mgr. Z. H.,** zast. JUDr. Markem Hastíkem, advokátem se sídlem Všetičkova 615/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2017, č. j. 31 Af 50/2015 – 197,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2015 dne 21. 8. 2015, č. j. 27311/15/5300-21443-710979, č. j. 27312/15/5300-21443-710979, č. j. 27313/15/5300-21443-710979, č. j. 27314/15/5300-21443-710979, č. j. 27315/15/5300-21443-710979 a č. j. 27316/15/5300-21443-710979; stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě sporných daňových dokladů týkajících se jednotlivých subjektů specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2012, č. j. 11325/12/289933707746. Správce daně nezpochybnil samotné dodání zboží, nicméně stěžovatel dle něj neprokázal, že k přijetí sporných zdanitelných plnění došlo právě od na dokladech deklarovaných subjektů.

[2] Krajský soud rozhodoval ve věci opakovaně. Rozsudkem ze dne 18. 12. 2014, č. j. 31 Af 158/2012 - 37, byla zrušena tehdy vydaná rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně s tím, že daňové orgány byly zavázány v navazujícím řízení právním názorem (provedení stěžovatelem navrhované výpovědi svědka K. K. ve vztahu k dodavateli Johny-sys s. r. o.). V nyní přezkoumávané věci krajský soud vycházel z již jím učiněných závěrů v rozsudku ze dne 18. 12. 2014, č. j. 31Af 158/2012 - 37, dále zkoumal, zda a jak se daňové orgány řídily jeho dříve vysloveným právním názorem.

[3] Již ve svém prvním rozsudku, kterým bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, krajský soud poukázal na to, že správce daně, resp. žalovaný nerozporuje, zda dodavatel stěžovatele (případně jeho subdodavatel) jednal určitým způsobem, ale rozporuje samotný fakt, zda stěžovatelem deklarovaní dodavatelé těmito dodavateli ve skutečnosti byli. K žalobním námitkám týkajícímh se samotných dokladů od dodavatelů, na základě kterých stěžovatel požaduje nadměrný odpočet, poukázal na zákonnou úpravu a ustálenou judikaturu, podrobně vymezil rozložení důkazního břemene správce daně a daňového subjektu. K dodavateli Porta krajský soud přisvědčil stěžovateli v tom ohledu, že většina informací jím uvedených (s výjimkou faktu o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti) týkajících se daňových dokladů skutečně není porušením žádného právního předpisu; nicméně tyto stěžovatelem uvedené informace nesloužily správci daně k tomu, aby prokázal protiprávnost jeho jednání, ale toliko k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátily věrohodnost a průkaznost daňových dokladů; konstatoval, že na základě žádosti žalovaného o dožádání, č. j. 184792/10/289933707746, směřujícího k místně příslušnému správci daně dodavatele Porta, mu v odpovědi evidované pod č. j. 203794/10 tento správce daně sdělil, že *„ve smyslu provedeného důkazního řízení dle ust. § 43 a § 31 ZSDP považuje Finanční úřad Brno IV za prokázané, že zdanitelná plnění dle dokladů předložených Vaším plátcem daně neuskutečnil daňový subjekt PORTA MORAVIA s.r.o., DIČ: CZ27801314.“* Krajský soud proto vzal za prokázané, že se správci daně a žalovanému podařilo jednoznačně zpochybnit věrohodnost a průkaznost daňových dokladů uplatněných stěžovatelem; bylo tedy opětovně na stěžovateli, aby prokázal oprávněnost nadměrného odpočtu DPH na základě těchto dokladů; ten však již žádné další důkazní prostředky potvrzující oprávněnost tohoto nadměrného odpočtu nedodal a tedy neunesl své důkazní břemeno a nesplnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH. K dodavateli Johny krajský soud uvedl, že správce daně (a posléze žalovaný) učinil závěr o vyvrácení věrohodnosti a průkaznosti daňových dokladů na základě výpovědi stěžovatele a 2 svědků – paní M. P. a paní H. D.; výpovědi jmenovaných krajský soud neosvědčil jako důkaz svědčící o uskutečnění zdanitelných plnění ze strany dodavatele Johny; dílem nepotvrdily přesvědčivě uskutečnění plnění, dílem byly rozporné s tvrzením samotného stěžovatele. Krajský soud současně z předloženého spisového materiálu dospěl k závěru, že stěžovatelem navrhovaný výslech svědka pana K. K. mohl přinést do skutkových okolností řešeného případu nové souvislosti, tedy zejména, že by dotyčný svědek mohl potvrdit či vyvrátit, zda byl fyzicky přítomný u dodávek zboží, či objasnit další sporné okolnosti, které vzešly z rozporuplných výpovědí svědkyně D. a stěžovatele. Správce daně byl tedy podle právního názoru krajského soudu povinen provést navržený výslech svědka pana K. K., případně požádat stěžovatele o sdělení okruhu otázek, které měly být navrženému svědkovi položeny. Nevěrohodnost tvrzení stěžovatele shledal krajský soud i ve vztahu k tvrzenému dodavateli Akove; důkazy navrhované stěžovatelem měly a mohly prokázat pouze to, že společnost Akove na uvedené adrese působila a že stěžovatel do její provozovny chodil, nikoli již to, že byla jeho skutečným faktickým dodavatelem.

[4] Z důvodu neprovedeného výslechu p. K. K. krajský soud svým rozsudkem ze dne 18. 12. 2014, č. j. 31Af 158/2012 - 37, zrušil v předchozím řízení vydaná rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně a žalovanému pak uložil, aby v navazujícím řízení provedl výslech tohoto svědka, případně pak, aby vyzval stěžovatele k navržení dalších důkazů k

prokázání jím tvrzených skutečností, a na základě takto nabytých informací poté opětovně rozhodl ve věci samé.

[5] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku, v němž popsal postup žalovaného a shledal jej souladný se závazným právním názorem, konstatoval, že je zřejmé, že se správce daně pokusil, i když bez úspěchu, zajistit výpověď stěžovatelem navrhovaného svědka K. K., a s přihlédnutím ke skutečnostem, které z řízení vyplynuly (a které v souvislosti s navrhovanou výpovědí znevěrohodnily některá tvrzení stěžovatele), dospěl k závěru, že nelze daňovým orgánům klást k tíži praktickou nedosažitelnost svědka K. K. I když tedy byly správcem daně bez jakýchkoliv pochyb (a v souladu s právním názorem krajského soudu) činěny kroky k provedení výslechu svědka K. K., nedošlo vzhledem k jeho nekontaktnosti k rozšíření zjištění o stavu věci. Krajský soud tedy poté, kdy žalovaný se pokusil o svědeckou výpověď a stěžovatel byl opětovně vyzván k navržení dalších důkazních prostředků k prokázání jím tvrzených skutečností, avšak na výzvu vůbec nereagoval, shledal rozhodnutí žalovaného v souladu se zákonem a žalobu zamítl.

[6] V kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na to, že není sporu o tom, že došlo k samotnému dodání zboží vymezeného v označených daňových dokladech, ale spor je v tom, že k přijetí předmětných zdanitelných plnění došlo od subjektů deklarovaných na daňových dokladech jako dodavatelé. Stěžovatel uvádí, že velkou část obchodů uskutečňoval se společností Johny, za kterou jednal pan K. K., obchodní ředitel firmy Johny. Proto stěžovatel již ve svém přípisu ze dne 27. 10. 2011, zaevidovaném pod č. j. 290943, vztahujícím se k výsledkům daňové kontroly, k závěrům správce daně ohledně dodavatele Johny konstatoval: *„Vzhledem k tomu, že jsem v několika obchodních případech jednal i s panem K. K., který byl obchodním ředitelem uvedené firmy, zde jsem ani nevěděl, že pan K. je v příbuzenském poměru k paní D. Vzhledem i k tomu, že pan K. je v současné době ve výkonu trestu za ublížení na zdraví, žádám o jeho svědeckou výpověď, která je v daném zpochybnění mé osoby značně důležitá. Předávám Vám telefonní kontakt na jeho právního zástupce, jedná se o pana Mgr. Pleskala tel: X.“* Krajský soud tento přípis hodnotil jako jednoznačný návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí a konstatoval, že v tomto případě má z předloženého spisového materiálu za zřejmé, že výslech svědka pana K. K. mohl přinést do skutkových okolností řešeného případu nové souvislosti, tedy zejména, že by dotyčný svědek mohl potvrdit či vyvrátit, jestli byl fyzicky přítomný u dodávek zboží či objasnit další sporné okolnosti, které vzešly z rozporuplných výpovědí Žalovanému pak soud uložil, aby v navazujícím řízení provedl výslech tohoto svědka. Dále stěžovatel konstatuje, že krajský soud shledal, že se správce daně pokusil, i když bez úspěchu, zajistit výpověď navrhovaného svědka K. K., a že nelze daňovým orgánům klást k tíži praktickou nedosažitelnost tohoto svědka. I když tedy byly správcem daně bez jakýchkoliv pochyb (a v souladu s právním názorem krajského soudu) činěny kroky k provedení výslechu svědka K. K., nedošlo vzhledem k jeho nekontaktnosti k rozšíření zjištění o stavu věci.

[7] Otázkou dle stěžovatele však je, proč prvostupňový správce daně nepodnikl další kroky a nevyhradil si ještě nějaký čas na provedení výslechu svědka K. K. V předmětném případě se jedná o zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 až červenec 2009, kontrola byla zahájena 26. 8. 2010. Celý případ od zahájení kontroly trval mnoho let, v rozsahu příštích

týdnů či měsíců nehrozilo žádné prodlení, a proto mohl žalovaný s rozhodnutím posečkat, zvláště proto, že pan K. K. v dopise datovaném dne 25. 5. 2015 uvádí: *„Jak přijedu, jsem ochoten odpovídat na všechny dotazy ohledně našich dřívějších obchodů, kdy jsme spolu neměli žádné problémy a vždy proběhlo řádně, tak jak je to ve slušném obchodním styku."* Z tohoto prohlášení pana K. K. tedy vyplývá, že si na obchody mezi společností Johny a žalobcem pamatuje a je schopen k nim poskytnout informace. Podle názoru stěžovatele měl žalovaný vyvinout větší úsilí při kontaktování svědka K. K. To, že byl jednou předvolán a jednou se nemohl dostavit, přece neznamená jeho praktickou nedosažitelnost. Stěžovatel žádal o výslech svědka K. K. i na jednání soudu dne 25. 10. 2017. Soud jeho žádosti nevyhověl. Pokud jde o firmu Johny byli vyslechnuti dva svědci, kteří se obchodů přímo neúčastnili. Jednalo se o externí účetní, paní P. a jednatelku firmy paní Dvořákovou. Jejich výpovědi posloužily žalovanému ke zpochybnění předmětného plnění. Podle názoru stěžovatele však jejich výpovědi odpovídají jejich úloze v předmětných obchodech a času, který uplynul mezi uskutečněním obchodu a jejich svědeckou výpovědí. Na druhou stranu svědek K. K., který dlouhodobě a opakovaně předmětné obchody se stěžovatelem uskutečňoval, vyslechnut nebyl. Žalovaný tak porušil právo stěžovatele na řádné daňové řízení, na provedení důkazů jím navržených a další procesní práva stěžovatele. Z těchto důvodů navrhuje, aby kasační soud po projednání jeho kasační stížnosti napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný v písemném vyjádření vyslovil s námitkami stěžovatele nesouhlas, ztotožňuje se se závěrem krajského soudu a v dalším odkazuje na správní spis. Poukazuje na to, že stěžovatel zjevně považuje napadený rozsudek za nesprávný, poté však pouze opakuje výhrady proti postupu správních orgánů v řízení, které však již byly uplatněny v rámci žaloby (viz strana 11 žaloby). V kasační stížnosti tedy absentuje jakákoliv konkrétní polemika s hodnotícími závěry krajského soudu. Pokud stěžovatel zmiňuje, že dopis ze dne 25. 5. 2015 adresovaný stěžovateli obsahuje omluvu svědka pana K. K. z důvodu jeho pracovního pobytu v zahraničí a návrh termínu svědecké výpovědi na konec června roku 2015 s tím, že správci daně telefonicky upřesní konkrétní termín, je třeba uvést, že stěžovatel ani pan K. K. správce daně stran navržení termínu svědecké výpovědi nekontaktovali. Žalovanému tak není jasno, do kdy měl dle názoru stěžovatele s vydáním napadených rozhodnutí vyčkávat, když do data vydání napadených rozhodnutí I. až VI., tj. do dne 21. 8. 2015, mu nebyl žádný termín navržen, případně nebyl jinak kontaktován. Správci daně nebylo známo ani místo pobytu pana K. K. (a to činil úkony za účelem zajištění svědecké výpovědi již od března 2015). Z obsahu dopisu vyplývá, že svědek byl v neformálním vztahu ke stěžovateli, stěžovatel tak mohl mít možnost se s ním ve vlastním zájmu dohodnout alespoň na tom, aby mu sdělil místo pobytu. Co se týká samotného dopisu pana K. K., žalovaný se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který zpochybnil jeho věrohodnost. Dle žalovaného vynaložily správní orgány dostatek úsilí ke kontaktování svědka a nemožnost provedené svědecké výpovědi jim nelze klást k tíži. Žalovaný považuje napadený rozsudek za souladný se zákonem a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[9] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Důvody kasační stížnosti se musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu, důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Uvedení konkrétních důvodů kasační stížnosti není možné bez dalšího nahradit zopakováním argumentace, na které stěžovatel založil žalobu, která byla předmětem soudního přezkumu před krajským soudem. Kasační stížnost stěžovatele z převážné části spočívá právě v takovém opakování argumentace obsažené v žalobě, a dále v citacích z napadeného rozsudku spíše než v tvrzení konkrétních pochybení krajského soudu, s jehož rozsudkem stěžovatel fakticky pouze nesouhlasí. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, ze dne 25. 7. 2013, konstatoval: *„Řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu.“*

[12] Stěžovatel se v kasační stížnosti vyjadřuje de facto pouze k výslechu pana K. K. ve vztahu k plnění od dodavatele Johny. Nejprve obsáhle rekapituluje rozsudek krajského soudu a jeho závěry. Za námitky směřující k samotnému odůvodnění napadeného rozsudku ohledně hodnocení neprovedení svědecké výpovědi lze snad považovat pouze body 8 a 9 kasační stížnosti, v nichž klade stěžovatel otázku, proč si správce daně s ohledem na délku celého daňového řízení nevyhradil „ještě nějaký čas“ na provedení výslechu svědka, když nehrozilo žádné prodlení a žalovaný mohl tedy s rozhodnutím vyčkat, zvláště, když pan K. K. v dopise ze dne 25. 5. 2015, uvádí: *„Jak přijedu jsem ochoten odpovídat na všechny dotazy ohledne našich dřívějších obchodů, kdy jsme spolu neměli žádné problémy a vždy vše proběhlo řádně, tak jak je to ve slušném obchodním styku.* Z toho dle stěžovatele vyplývá, že si na obchody pamatuje a je schopen k nim poskytnout informace. Dle stěžovatele měl správce daně vyvinout větší úsilí při kontaktování svědka a skutečnost, že byl jednou předvolán a nemohl se dostavit, neznamená jeho praktickou nedostižitelnost. Z uvedeného lze dovozovat, že stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o dostačujícím postupu správce daně. Ve vztahu ke krajskému soudu pak stěžovatel pouze výslovně namítá, že nebyl proveden navrhovaný výslech svědka před soudem.

[13] Námitce nedostatečného úsilí správce daně stran možného uskutečněné svědecké výpovědi Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývají kroky, které správní orgán činil, aby provedení tohoto, dle stěžovatele zásadního důkazu, mohlo být uskutečněno.

[14] Dne 23. 3. 2015 kontaktoval správce daně stěžovatele, který mu sdělil, že pan K. K. byl již propuštěn z výkonu trestu a v současné době bydlí a pracuje v Praze, současně uvedl, že do 30. 3. 2015 sdělí telefonní číslo, na kterém je možné svědka kontaktovat (srov.

úřední záznam pod č. j. 3005110/15/3002-60563-707746). Dne 24. 3. 2015 zjistil správce daně, že pan K. K. má trvalý pobyt uvedený na adrese ohlašovny Magistrátu města Brna, tj. X, B. Dne 30. 3. 2015 kontaktoval správce daně telefonicky stěžovatele, který mu sdělil telefonní číslo, které má patřit navrženému svědkovi; osobou na telefonu mu však bylo pouze sděleno, že se pan K. K. bude od 31. 3. 2015 do 27. 4. 2015 zdržovat mimo území České republiky (viz úřední záznam pod č. j. 3005110/15/3002-60563-707746). Dne 27. 4. 2015 opět správce daně zavolal na sdělené telefonní číslo, a to za účelem zjištění aktuální adresy, na níž se zdržuje pak K. K. Aktuální adresa opětovně nebyla sdělena, přičemž osoba na telefonu pouze sdělila, že se nadále jmenovaný zdržuje v zahraničí. Správce daně výzvou ze dne 6. 5. 2015 opětovně vyzval stěžovatele ke sdělení aktuální adresy jím navrženého svědka pana K. K., a to za účelem doručení předvolání k podání svědecké výpovědi, případně za účelem předvedení svědka; současně byl stěžovatel vyzván k navržení jiných důkazních prostředků k prokázání jím tvrzených skutečností. Na tuto výzvu stěžovatel nereagoval. Dne 25. 5. 2015 správce daně vydal předvolání osoby zúčastněné na správě daní, a to pana K. K., za účelem podání svědecké výpovědi; svědek byl vyzván, aby se dostavil dne 10. 6. 2015; současně bylo odesláno vyrozumění o termínu konání svědecké výpovědi s panem K. K. stěžovateli a téhož dne mu bylo doručeno datovou schránkou. Dne 10. 6. 2015 se ke správci daně dostavil pouze stěžovatel s tím, že přišel omluvit svědka pana K. K., předložil dopis datovaný dnem 25. 5. 2015, včetně obálky, který mu měl napsat jím navrhovaný svědek; dopis byl adresován stěžovateli a dle razítka na předložené obálce byl dne 8. 6. 2015 odeslán z Prahy. Obsahem je omluva svědka z důvodu jeho dlouhodobého pracovního pobytu v Německu a návrh nového termínu svědecké výpovědi koncem června roku 2015 s tím, že upřesní telefonicky konkrétní termín a dá ho i vědět správci daně. Stěžovatel navrhl správci daně svoji aktivní spolupráci ve věci nového termínu konání svědecké výpovědi, na což správce daně přistoupil. Ani stěžovatel, ani pan K. K. však až do data vydání napadených rozhodnutí (tj. do dne 21. 8. 2015) ničeho neučinili; do dne vydání napadených rozhodnutí správce daně ohledně termínu svědecké výpovědi ani jeden z nich nekontaktoval a správci daně ani nebylo sděleno místo pobytu pana K. K.

[15] Nejvyšší správní soud zcela přisvědčil krajskému soudu v jeho hodnocení postupu správce daně. Správce daně prokazatelně a bez jakýchkoliv pochyb činil právní úkony za účelem zajištění svědecké výpovědi již od měsíce března roku 2015, a to zcela v souladu s právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu. Skutečnost, že svědek, jehož výpovědi se stěžovatel dovolával, nemohl být vyslechnut, nelze přičítat k tíži správce daně, ale toliko samotného stěžovatele. Nadto nelze si ani nevšimnout, že dopis obsahující omluvu svědka a příslib jeho součinnosti je datován ke dni 25. 5. 2015, tedy ke dni, kdy, jak vyplývá z předložené spisové dokumentace, stěžovatel obdržel vyrozumění o konání výslechu svědka K. Svědkovi – panu K. – byla ale zásilka připravena k vyzvednutí až dne 26. 5. 2015; o jejím konkrétním obsahu v podobě například data předvolání, stěží mohl mít již dne 25. 5. 2015 svědek nějaké povědomí. Kromě toho, jak správně poznamenal krajský soud, dopis předložený stěžovatelem byl dle razítka pošty na obálce dne 8. 6. 2015 podán v Praze, i když správci daně bylo opakovaně stěžovatelem (i v samotném dopise) tvrzeno, že je svědek K. K. dlouhodobě mimo Českou republiku, a to v Německu, a proto nemůže u správce daně vypovídat. Ani v dopise předloženém stěžovatelem svědek neuvádí, kde je konkrétně možné jej zastihnout – např. uvedením

pokračování

konkrétní adresy v Německu. Krajskému soudu lze proto přisvědčit, že tyto okolnosti zcela znevěrohodňují obsah dopisu a tvrzení stěžovatele.

[16] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nepovedení svědecké výpovědi před krajským soudem.

[17] Dosáhnout provedení navrhovaných důkazů (ať už nových nebo opakovaných) je vázáno na komplexní posouzení všech žalobních bodů odůvodňujících žalobcovo tvrzení, že u něj došlo ke zkrácení veřejných subjektivních práv přímo nebo v důsledku porušení jeho práv v předchozím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti a jejich důvodnosti. Případný požadavek na provedení důkazů není ani v podmínkách tzv. plné soudní jurisdikce „automatickým" nárokem na jakousi revizi předešlého správního řízení, protože soudní řízení není jeho pokračováním, nýbrž samostatným a nezávislým přezkumem (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014 – 48).

[18] Nejvyšší správní soud konstatoval např. již v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 As 147/2004 - 89: „*Soud 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 (...) Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.*" Současně však zdejší soud zdůraznil: „*V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.*" (viz též např. rozsudek č. j. 2 Afs 74/2010 - 135). V rozsudku ze dne 21. 12. 2010, č. j. 5 As 44/2008 – 57, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový

subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k uvedenému výše pouze dodává, že ve správním řízení zásadně důkazní břemeno a odpovědnost za řádné zjištění skutkového stavu stíhá správní orgán (srov. § 3 správního řádu); v řízení daňovém, byť v souvislosti s účinností daňového řádu od 1. 1. 2011 došlo k výraznému posunu v odpovědnosti za zjištění skutkového stavu, resp. stanovení daně ve správné výši, směrem ke správci daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu; viz též rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 461 či rozsudek ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33), důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených samotným daňovým subjektem stíhá nadále tento subjekt (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem; v daném případě svojí nesoučinností neumožnil provedení jím navrhovaného důkazu.

[19] Krajský soud postupoval zcela v intencích zákona, jakož i citované judikatury. Ze zvukového záznamu z jednání založeného v soudním spise jednoznačně vyplývá, proč krajský soud rozhodl, že dokazování nebude provádět a z jakých důvodů označil provedení výslechu svědka, kterého stěžovatel navrhl až při ústním jednání, byť mu nic nebránilo v tom, aby se již k tomuto jednání dostavil, za nadbytečné. Nejvyšší správní soud podotýká, že výslech svědka pana K. K. byl předmětem daňového řízení; právě k němu byl žalovaný zavázán rozsudkem krajského soudu ze dne 18. 12. 2014. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný příkaz soud naplnil a učinil všechny kroky k tomu, aby důkaz svědeckou výpovědí k upřesnění skutkového stavu učinil; to mu však bylo ze strany samotného stěžovatele znemožněno. Nelze shledat žádný rozumný důvod, pro který by měl krajský soud opakovaně provádět úkony směřující k provedení výslechu svědka, zavázal-li k tomuto žalovaného. Předmětem přezkumu krajského soudu bylo posoudit, zda žalovaný požadavku zrušujícího rozsudku vyhověl či nikoli, nebylo však zcela jistě jeho úkolem zjišťovat znovu skutkový stav, resp. provádět důkazy, které mohly být provedeny v daňovém řízení. Nutno podotknout, že stěžovatel k objasnění skutkového stavu, měl-li jej nadále za nedostatečně zjištěný, nenavrhl ani žádný jiný důkaz, který by měl být proveden (a to ani před soudem) a nadále setrvával na provedení svědecké výpovědi, přičemž okolnosti výše popsané již samotného svědka činí značně nevěrohodným.

[20] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu v souladu se zákonem. Krajský soud se podrobně zabýval všemi námitkami, které stěžovatel v žalobě vznesl, přezkoumatelným způsobem své závěry, které mají oporu ve správním spise, odůvodnil a při právním posouzení nikterak nevybočil z mezí zákona ani setrvalé judikatury.

[21] Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, proto ji dle § 110 odst., 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nenáleží; žalovanému žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost v řízení o kasační stížnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 18. října 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu