



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **V. J.**, zastoupený Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem, sídlem Konviktská 291/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19953/18/5200-10422-708855, a ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20040/18/5300-21442-712243, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2020, č. j. 54 Af 18/2018 - 98,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19953/18/5200-10422-708855, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2016, č. j. 4533444/16/2115-50521-204535, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 732 830 Kč a daňový bonus ve výši minus 12 543 Kč a současně bylo rozhodnuto, že žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 149 074 Kč. Žalobce neprokázal daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně z patnácti dokladů (přijatých faktur), jejichž specifikaci obsahuje zpráva o daňové kontrole č. j. 4518603/16/2115-60561-203706, viz str. 6 a 7). V souhrnu se jednalo o výdaje ve výši 3 654 000 Kč za služby dodavatele – společnosti BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o., IČO 28563387 (dále jen „společnost BELLS“), spočívající ve zprostředkovatelské činnosti pro žalobkyni.

[2] Rozhodnutím ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20040/18/5300-21442-712243, pak žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4533707/16/2115-50521-204535, č. j. 4533787/16/2115-50521-204535 a č. j. 4533819/16/2115-50521-204535, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců října, listopadu a prosince 2013 v celkové výši 170 163 Kč a sdělil povinnost k úhradě penále ve výši 34 032 Kč. Žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019, a to ze tří daňových dokladů vydaných společností BELLS.

[3] Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobami, které Krajský soud v Praze (po spojení ke společnému projednání a rozhodnutí) zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud konstatoval, že správce daně po žalobci oprávněně požadoval konkretizaci obchodů zprostředkovaných společností BELLS, byť v prvotní výzvě dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neuvedl podrobnější specifikaci pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti či správnosti zpochybněných daňových dokladů. Žalobce nebyl schopen v průběhu daňové kontroly ani následného daňového řízení jmenovitě určit obchody zprostředkované touto společností. Z této skutečnosti, jakož i z pozdějších výpovědí svědků, tak krajský soud ve shodě s žalovaným dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání toho, že mu ze strany společnosti BELLS byla skutečně poskytnuta plnění v podobě služeb spočívajících ve zprostředkovatelské činnosti v rozsahu odpovídajícím částkám fakturovaným na dokladech.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nebyl schopen doložit žádné hmatatelné výsledky údajné spolupráce se společností BELLS, a tedy existenci konkrétního plnění poskytnutého v rozsahu fakturovaných částek. Počáteční tvrzení žalobce a jím předkládané rozporné verze týkající se marketingové strategie krajský soud odmítl s tím, že žalobce v průběhu daňového řízení měnil svá tvrzení (bezplatné poskytnutí studie společností BELLS vs. studie coby výsledek spolupráce s uvedenou společností). Krajský soud považoval za nadbytečné zabývat se uvedenou studií, neboť se zjevně nejednalo o plnění obsažené na fakturách (daňových dokladech). Krajský soud rovněž neměl ve shodě s žalovaným za prokázané, že došlo k poskytnutí zprostředkovatelských služeb (na dokladech označených jako „zprostředkování obchodu“), neboť výsledky množství svědků, kteří jednali se žalobcem jako odběratelé, poskytnutí těchto služeb vyvrátily. Krajský soud taktéž poukázal na další nevěrohodnou změnu žalobcova tvrzení obsaženého v žalobě, kde uvedl, že fakturované částky nebyly pouze odměnami za zprostředkování, ale za celkové obchodní a poradenské služby. V této souvislosti se krajský soud pozastavil nad skutečností, že bylo-li tomu tak, ani původně tvrzené plnění od společnosti BELLS (spočívající ve zprostředkování obchodu) zcela neodpovídá obsahu smlouvy pojednávající o poskytování odlišných služeb (e-prezentace žalobce, tvorba propagačních materiálů), které žalobce vůbec nezmínil. Reálné poskytnutí plnění společností BELLS žalobci dle krajského soudu zpochybňuje rovněž nesoulad v datech vystavení faktur s příslušným fakturovaným obdobím, na který poukázal již správce daně. V době vystavení některých faktur (daňových dokladů) totiž ještě nemohla být známa částka tržeb, z nichž měla být dle smlouvy odvozena provize za zprostředkování.

[5] Krajský soud se podrobně věnoval také hodnocení výsledku Tomáše Kozlíka, jednatele a společníka společnosti BELLS, jakož i M. K., bývalého zaměstnance společnosti TOHA – Automobil Vertriebs GmbH (dále jen „společnost TOHA“), jejíž spolupráci se žalobcem měla zprostředkovat právě společnost BELLS. V této souvislosti poukázal na velmi obecné výpovědi těchto osob postrádající potřebnou konkrétnost tvrzení, která by umožnila prověření dalšími důkazními prostředky. Upozornil, že oba vyslechnutí svědci si bližší okolnosti zprostředkování

pokračování

nepamatují. Zejména výpověď svědka Tomáše Kozlíka krajský soud pokládal za zcela nedůvěryhodnou. Ačkoli společnost BELLS, v níž působil jako jednatel, vyúčtovala žalobci v průběhu roku 2013 provizi za „zprostředkování obchodů“ v celkové výši 3 654 000 Kč, jmenovaný jednatel si nepamatoval, se kterými konkrétními subjekty jednal a zda z těchto jednání vzešla spolupráce se žalobcem. Společnost TOHA svědek znal, avšak nebyl schopen specifikovat konkrétní obchodní případy, ani uvést jména konkrétních osob, s nimiž jednal. Nepamatoval si ani okolnosti předávání značných částek v hotovosti, potvrdil pouze to, že podpisy na příjmových dokladech jsou jeho a že platby přebíral. Z výpovědi svědka M. K., který se měl podílet na zprostředkování obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností TOHA, v níž byl pan K. zaměstnán (spolupráce měla vzejít ze setkání s Tomášem Kozlíkem na golfu), vyplynulo, že ke společnosti TOHA nastoupil až v lednu roku 2013. Krajský soud poukázal na skutečnost, že z knihy faktur předložené žalobcem vyplývá, že spolupráce mezi žalobcem a společností TOHA byla zahájena již v září roku 2012 (žalobce tuto spolupráci označil za „zkoušební jízdy“). Dle krajského soudu tak výpověď svědka M. K. nekoresponduje s faktickým zahájením spolupráce.

[6] Krajský soud se podrobně vypořádal také s namítaným pochybením správce daně při mezinárodní výměně informací, kdy německá daňová správa zaslala správci daně na jeho dožádání vedle informací plynoucích z její evidence také odpovědi pana Antona Donnerbauera, jednatele společnosti TOHA. Krajský soud podrobně vysvětlil, proč z tohoto důkazu nebylo možno vycházet ani ve vztahu k doměření daně z příjmů, ani DPH. Za pochybení daňových orgánů krajský soud označil nevznesení požadavku vůči německé straně na účast žalobce (či jeho zástupce) na výslechu jmenovaného svědka, stejně jako skutečnost, že odpověď na mezinárodní dožádání byla zařazena pouze v neveřejné části spisu, a žalobce se tak s ní nemohl seznámit. Přesto i bez takto získaného důkazu krajský soud dovodil, že na základě souhrnu ostatních provedených důkazů (obsažených ve správním spise) bylo možno dospět k závěru, že žalobce (pokud jde o poskytnutí zprostředkovatelských či jiných služeb ze strany společnosti BELLS) důkazní břemeno neunesl.

[7] K namítanému excesivnímu a nepřiměřenému rozsahu výslechů žalobcových odběratelů krajský soud uvedl, že ze smlouvy se společností BELLS vyplynulo, že měla mj. zajistit, aby žalobce nepřišel o stávající zákazníky, žalobce navíc v odvolání označil za zprostředkovaná plnění dodávky v zásadě všem odběratelům. Správce daně proto logicky u žalobcových odběratelů prověřoval pravdivost tvrzení o zprostředkování. Rozsah zjišťování skutkového stavu ze strany daňových orgánů proto dle krajského soudu nevybočil z rámce žalobcem uplatněných tvrzení.

[8] K námitce nevyslechnutí svědků M. L., Ing. V. P. a B. B. (kteří nebyli vyslechnuti z důvodu omluvy pro zdravotní důvody a v jednom případě z důvodu pozdního vyzvednutí předvolání a nedostavení se k výslechu) krajský soud uvedl, že daňové orgány ve věci opatřily dostatek jiných důkazních prostředků za účelem řádného zjištění skutkového stavu věci. Provedení výslechů těchto svědků navíc nebylo žalobcem v daňovém řízení navrhováno. Pokud se žalovaný u těchto osob spokojil pouze s písemným vyjádřením, ze kterého nadto nevyplynuly žádné skutečnosti, pro které by bylo nutno trvat na jejich výslechu, nelze nevyslechnutí jmenovaných tří osob hodnotit jako pochybení mající vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí.

[9] Krajský soud vypořádal také žalobní námitky procesního charakteru. Konstatoval, že rozsah zmocnění daňové poradkyně ze společnosti KLM Group SE (jako zástupce žalobce) byl omezen pouze na zastupování ve věci daňové kontroly, jak plyne z textu plné moci. Proto toto zastoupení skončilo dne 8. 11. 2016, kdy byla daňová kontrola ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Generální plnou moc opravňující

rovněž k dalším úkonům v daňovém řízení žalobce společnosti KLM Group SE udělil až dne 16. 11. 2016 s účinky ode dne 2. 12. 2016, kdy byla tato nová plná moc doručena správci daně. Krajský soud proto odmítl žalobcovu námitku, že jeho zástupce měl v době doručování dodatečných platebních výměrů zmocnění pro celé daňové řízení, a že tedy platební výměry měly být doručeny zástupci, nikoli žalobci. K námitce nemožnosti zástupce nahlížet do správního spisu krajský soud uvedl, že do spisu bylo zástupci (daňové poradkyni) umožněno nahlédnout ještě dne 8. 11. 2016, a to při ústním jednání konaném za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Dále mohl zástupce do správního spisu nahlížet po předložení generální plné moci dne 2. 12. 2016. Práva žalobce proto v tomto ohledu nemohla být nijak krácena. V reakci na obecné konstatování žalobce o údajné opakované nemožnosti daňové poradkyně nahlížet do správního spisu krajský soud též pouze obecně poznamenal, že takové skutečnosti z obsahu správního spisu nevyplývají. Krajský soud ověřil, že zástupce žalobce nahlížel do správního spisu naposledy dne 14. 3. 2018, a to při seznamování se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Přinejmenším v této fázi se tedy mohl seznámit s obsahem celého správního spisu (vyjma nevěřejné části).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítal, že přestože krajský soud v souzené věci konstatoval porušení zásady rozložení důkazního břemene, nevyvodil z toho žádné důsledky a žalobou napadená rozhodnutí nezrušil. Přitom vše, co vyšlo najevo v rámci dokazování před správcem daně, bylo dle stěžovatele zjištěno nezákonně, a touto nezákonností jsou tedy dle jeho názoru postižena i učiněná zjištění.

[11] Významnou část kasační stížnosti stěžovatel věnoval problematice neúčasti zástupce na výslechu Antona Donnerbauera v rámci mezinárodního dožádání. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že nezohlednil, že se jednalo o nezákonně získaný důkaz, o který se významnou měrou opírala rozhodnutí daňových orgánů. Žalovaný hodnotil důkaz výslechem Antona Donnerbauera v souvislosti se všemi ostatními důkazy, ovlivnila tedy jejich hodnocení. Věc nebylo možno vyřešit tak, jak to učinil krajský soud, tj. „chirurgicky odříznout“ vadnou část dokazování a přihlížet pouze k vadou nezatížené části. Stěžovatel se proto neztotožnil s hodnocením důkazů provedeným krajským soudem, výsledky tohoto hodnocení označil za domněnky, hypotézy, teoremy a chiméry, které se nezakládají na pravdě. Krajskému soudu rovněž vytkl, že důkazy hodnotil, aniž v potřebné míře sám dokazování zopakoval. Jediné řešení stran využití informací od Antona Donnerbauera představovalo dle stěžovatele zrušení vydaných správních rozhodnutí a opětovné provedení tohoto důkazu za účasti stěžovatele.

[12] Stěžovatel taktéž namítal, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací stran marketingové strategie předložené stěžovatelem v daňovém řízení. Domníval se, že je nepatřičné, aby správce daně tento důkaz hodnotil skrze kritéria pro akademické a vědecké práce. Tento přístup jen dokládá jeho předpojatost vůči stěžovateli. Stěžovatel rovněž setrval na žalobním tvrzení, že došlo k porušení jeho práv plošným obesláním jeho dodavatelů a odběratelů a taktéž neprovedením výsledků některých svědků (M. L., Ing. V. P. a B. B.), resp. spokojením se s jejich písemnými vyjádřeními.

[13] Zopakoval také námitku obsaženou již v podané žalobě, že jeho zástupci nebylo nezákonně umožněno nahlédnout do správního spisu a že dodatečné platební výměry měly být správně doručeny zástupci, nikoli přímo stěžovateli.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení a reagoval na jednotlivé stěžovatelovy kasační námitky. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu se podrobněji věnoval otázce možného využití důkazu získaného mezinárodní

pokračování

výměnou informací. Ve shodě s krajským soudem však uvedl, že i bez zohlednění skutkových zjištění získaných dožádáním bylo možno dospět ke shodným závěrům (skutkovým i právním). Ani shledaná procesní vada při dokazování tak v daném případě nezpůsobila nezákonnost žalobami napadených rozhodnutí. V této souvislosti žalovaný připomněl výsledky dalšího provedení dokazování.

[15] Vyjádřil se také k rozložení důkazního břemene a jeho přenosu na stěžovatele. Pozornost věnoval marketingovým strategiím, které dle jeho názoru neprokazují poskytnutí plnění v podobě zprostředkovatelské činnosti, a tedy ani daňovou uznatelnost výdajů, resp. oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Zopakoval, že od výsledku svědků M. L., Ing. V. P. a B. B. upustil pro nadbytečnost, a v této souvislosti připomněl, že stěžovatel jejich výslech v řízení ani nenavrhoval. K výsledku ostatních svědků z řad stěžovatelových odběratelů uvedl, že se jednalo o vhodně zvolené a odpovídající důkazní prostředky. Žalovaný zrekapituloval také vývoj stěžovatelova zastoupení a uzavřel, že daňové orgány doručovaly zcela v souladu s daňovým řádem. Ve shodě s krajským soudem uvedl, že bývalý zmocněnec nebyl oprávněn k nahlížení do kontrolní části spisu po ukončení daňové kontroly, a to až do doby, kdy mu byla udělena generální plná moc.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[17] Jádrem sporu v projednávané věci spočívá v hodnocení otázky, zda stěžovatel v daňovém řízení prokázal daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a oprávněnost nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a zda v tomto ohledu unesl důkazní břemeno. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem daňových orgánů a krajského soudu, že v řízení nebylo prokázáno reálné poskytnutí poradenské a zprostředkovatelské činnosti stěžovateli ze strany společnosti BELLS.

[18] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[19] K otázce rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti mnohokrát vyjádřil. Závěry dosavadní judikatury ostatně v napadeném rozsudku správně shrnul již krajský soud (viz bod 44 odůvodnění), kde vycházel např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45. Odkázat lze rovněž např. na rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74, body [21] až [25], z nedávných např. rozsudek ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 339/2019 - 37, bod [18], ve věci daně z příjmů, anebo rozsudek ze dne 10. 12. 2021, č. j. 5 Afs 18/2021 - 47, body [19] až [22], ve věci daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud proto jen krátce rekapituluje, že v daňovém řízení má daňový subjekt povinnost daň nejen přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt má povinnost k výzvě správce daně prokázat skutečnosti, které tvrdí a k jejichž prokázání byl vyzván. Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech či o věrohodnosti účetnictví, nese důkazní břemeno ohledně skutečností zakládajících tyto pochybnosti (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k výše

popsaným skutečností, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost tvrzení ve vztahu ke spornému obchodnímu případu, případně nabídl věrohodnou skutkovou verzi, jíž případný nesoulad mezi stavem formálním stavem a skutečným náležitě vysvětlí a doloží.

[20] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek [§ 73 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod [21]). Takových vad se však krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že stěžovatel ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesl.

[21] K námitce vztahující se k rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a daňové orgány v souzené věci Nejvyšší správní soud uvádí následující. V situaci, kdy stěžovatel zahrnul do daňově uznatelných výdajů a nárokoval odpočet DPH z přijatých plnění od společnosti BELLS (na základě faktur – daňových dokladů znějících na poměrně vysoké částky), přičemž předmět plnění byl na fakturách označen pouze obecně a neurčitě jako „zprostředkování obchodu“, faktury za tyto služby se pravidelně opakovaly v průběhu celého roku 2013 a platby měly být hrazeny v hotovosti, pojal správce daně důvodné podezření, opravňující jej k vydání výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Přestože správce daně mohl shora předestřená podezření ve výzvě podrobněji rozvést, nelze absenci jejich podrobnějšího popisu označit za procesní pochybení takové intenzity, že by ovlivnilo zákonnost předchozího řízení a v něm vydaných rozhodnutí. Krajský soud v této souvislosti správně nepřehlédl, že v daňovém řízení bylo ve spojení s dalšími rozporuplnými tvrzeními stěžovatele, jakož i provedenými důkazy osvědčeno, že existují významné pochybnosti o předložených daňových dokladech – fakturách, resp. o tom, že došlo k reálnému přijetí sporných plnění v podobě zprostředkovatelských (či jiných) služeb od společnosti BELLS ve prospěch stěžovatele a v rozsahu deklarovaném na těchto dokladech.

[22] Ke stěžovatelově námitce týkající se znemožnění účasti jeho zástupce na výslechu Antona Donnerbauera v rámci mezinárodního dožádání je nutno v první řadě uvést, že je nadbytečné zabývat se detailní stěžovatelovou argumentací vztahující se k nepřípustnosti tohoto důkazu, včetně argumentace žalovaného uplatněné v reakci na tuto námitku, neboť krajský soud tento důkaz správně označil za nepoužitelný a vůbec z něj při hodnocení skutkového stavu nevycházel. Proto i Nejvyšší správní soud ponechává stranou související otázku, zda byl důkaz výsledkem tohoto svědka německými orgány vůbec proveden, anebo se jednalo pouze o písemné vyjádření této osoby.

[23] Stěžovatel se mýlí, poukazuje-li na skutečnost, že pochybení správce daně při obstarání tohoto důkazu (pro které byl vyloučen z posuzování) nutně muselo vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Taktéž se nesprávně domnívá, že bylo povinností krajského soudu ostatní důkazy zopakovat, neboť vyloučený důkaz ovlivnil hodnocení dalších důkazů. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. *soud v rámci dokazování může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.* Nejvyšší správní soud uvádí, že citované ustanovení zákona představuje promítnutí požadavku tzv. plné jurisdikce, coby atributu práva na spravedlivý proces. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 3. 2007,

pokračování

č. j. 1 As 32/2006 - 99, č. 1275/2007 Sb. NSS: „*Soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjišťuje-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám.*“

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že soud je oprávněn nezávisle na správních orgánech hodnotit jak důkazy, které sám v řízení provedl, tak důkazy provedené ve správním řízení správními orgány, a činit z nich vlastní závěry stran zjištěného skutkového stavu. Soud má možnost (nikoli povinnost) zopakovat důkazy (stejně jako doplnit dokazování o důkazy nové), avšak zákon mu neukládá povinnost důkazy již dříve provedené správními orgány opakovat. Zopakování důkazu soudem bude na místě především v situaci, kdy soud zamýšlí přehodnotit důkaz provedený správním orgánem (např. hodlá odlišně posoudit výpověď svědka zachycenou ve správním spisu a dovodit z ní jiné závěry než správní orgán). Pokud ovšem v souzeném případě krajský soud po vyloučení toliko jednoho z řady důkazů provedených v daňovém řízení dospěl k závěru, že ani vyloučením tohoto důkazu se na zjištěném skutkovém stavu nic nezmění, neboť ostatní důkazy v jejich vzájemné souvislosti nadále zjištěný skutkový stav dostatečně prokazují (tzn. osvědčují důvodné pochybnosti o realizaci sporných plnění - zprostředkovatelských či jiných služeb od společnosti BELLS), jednal zcela v intencích § 77 odst. 2 s. ř. s. Je přitom nerozhodné, zda vyloučený důkaz mohl v předchozím řízení ovlivnit hodnocení ostatních důkazů ze strany daňových orgánů. Krajský soud totiž v rámci tzv. plné jurisdikce hodnotil důkazy provedené daňovými orgány nezávisle a samostatně, přičemž tak činil při vědomí, že důkaz získaný mezinárodní spoluprací byl z tohoto hodnocení vyloučen. Nejvyšší správní soud pouze doplňuje, že výsledek celkového hodnocení skutkového stavu provedeného krajským soudem nepovažuje za hypotézy a chiméry, jak namítal stěžovatel, nýbrž za smysluplný a vnitřně logicky soudržný obraz skutkového stavu věci.

[25] Námitka týkající se údajně vadného hodnocení kvalit marketingové strategie krajským soudem (a před ním i daňovými orgány) je dle Nejvyššího správního soudu nepřijatelná. Krajský soud otázku předkládaných marketingových studií posoudil dostatečně tím, že vysvětlil, že pokud sám stěžovatel v průběhu daňového řízení uvedl, že mu marketingová studie byla poskytnuta bezplatně, je evidentní, že netvořila sporné plnění. Tvzení obsažená v této části kasační stížnosti (poukazující na nepřipadné hodnocení skrze kritéria a požadavky kladené na akademické a vědecké práce) se proto míjejí s podstatou rozhodovacích důvodů krajského soudu.

[26] K opakovanému tvrzení, že došlo k porušení stěžovatelových práv v důsledku plošného obeslání jeho dodavatelů a odběratelů (včetně jejich výslechů) a dále v důsledku neprovedení výslechů některých svědků (M. L., Ing. V. P. a B. B.), zcela postačuje odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pokud ze smlouvy se společností BELLS vyplynulo, že měla mj. zajistit, aby stěžovatel nepřišel o stávající klientelu, sám stěžovatel v odvolání označil za zprostředkovaná plnění dodávky v zásadě všem svým odběratelům a důkazy navržené stěžovatelem neprokázaly, že došlo k plnění ze strany společnosti BELLS, bylo na místě prověřit tvrzení o zprostředkování obchodů jmenovanou společností u stěžovatelových odběratelů. Tomuto postupu nelze nic vytknout. Nevyslechnutí tří z oslovených svědků, navíc z omluvitelných důvodů (zdravotní důvody, zmeškání vyzvednutí předvolání a v důsledku toho i výslechu), nelze s ohledem na dostatečné množství dalších svědeckých výpovědí považovat za rozporné s povinností řádně zjistit skutkový stav věci. Výslech těchto svědků ostatně stěžovatel nenavrhoval, byl iniciován výhradně správcem

daně a z písemného vyjádření těchto osob nevyplynuly žádné skutečnosti, pro které by bylo nezbytné trvat na jejich výslechu.

[27] Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné také vypořádání krajského soudu týkající se stěžovatelovy námitky stran nemožnosti jeho zástupce nahlédnout do správního spisu po skončení daňového řízení, včetně toho, že dodatečné platební výměry měly být doručovány tomuto zástupci. Krajský soud v napadeném rozsudku správně uvedl, že do správního spisu bylo zástupci (daňové poradkyni) umožněno nahlédnout ještě dne 8. 11. 2016, konkrétně při ústním jednání konaném za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Dále mohl zástupce do správního spisu nahlížet po předložení generální plné moci, tj. ode dne 2. 12. 2016, a tedy stěžovatelova práva nemohla být v tomto ohledu nijak krácena. S uvedeným závěrem stěžovatel v kasační stížnosti nepolemizuje, pouze v obecné rovině opakuje tvrzení o porušení práv, k němuž však (jak bylo odůvodněno výše) nedošlo. Rovněž závěr o správnosti doručování dodatečných platebních výměrů přímo stěžovateli (nikoli jeho zástupci) krajský soud v napadeném rozsudku přesvědčivě odůvodnil, přičemž ani v tomto případě stěžovatel svůj nesouhlas konkrétně nerozvedl. Také tyto kasační námitky proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nedůvodné.

[28] Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ke správnému závěru, že stěžovatel v předchozím řízení neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že došlo k reálnému poskytnutí poradenských a zprostředkovatelských služeb ze strany společnosti BELLS.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 9. března 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu