



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **V. Š.**, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 12. 2017, č. j. 51 Af 19/2016 – 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 22. 7. 2016, č. j. 32787/16/5300-22443-702189, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Strakonice (dále jen „*správce daně*“), ze dne 28. 7. 2015, č. j. 1618494/15/ 2211-50521-301181, č. j. 1622533/15/2211-50521-301181, č. j. 1622782/15/2211-50521-301181, č. j. 1623112/15/2211-50521-301181 a č. j. 1623844/15/2211-50521-301181. Uvedenými rozhodnutími správce daně – dodatečnými platebními výměry – byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, srpen a září roku 2009. Stěžejní skutkovou otázkou pro doměření daně bylo, zda došlo k uskutečnění stavebních prací, které žalobci fakturovala společnost X, s. r. o., v likvidaci (dále jen „*X*“; tato společnost zanikla výmazem z obchodního rejstříku dne 9. 11. 2011 – pozn. soudu).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“) zamítl rozsudkem ze dne 13. 12. 2017, č. j. 51 Af 19/2016 – 28. Pro účely řízení o kasační stížnosti je významné, že žalobce namítal vadu

daňového řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Ta měla spočívat v neprovedení důkazu navrhovaného žalobcem – opakovaného výsledku svědka J. M., bývalého jednatele společnosti X.

[3] Mezi účastníky řízení je přitom nesporné, že žalobce výslech J. M. k prokázání rozhodné skutečnosti – provedení stavebních prací – navrhoval, správce daně tohoto svědka předvolal, ten se sice k výsledku dobrovolně dostavil, avšak poté, kdy byl správcem daně poučen o svých právech, z místnosti odešel. Při svém odchodu svědek neuvedl důvod, proč se výsledku nepodrobil.

[4] Mezi účastníky řízení bylo naopak sporné hodnocení důvodů, proč se svědek výsledku nepodrobil: zatímco žalovaný dospěl k závěru, že jednání svědka je třeba chápat jako odeprání výpovědi ve smyslu § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), žalobce měl za to, že svědek odešel, protože nesouhlasil s tím, aby o jeho výsledku zástupce žalobce pořídil zvukový záznam. V žalobě uvedl, že svědecká výpověď J. M. jako bývalého jednatele společnosti X je pro posouzení věci klíčová a správce daně jej měl znovu k výsledku předvolat, případně měl rozhodnout o jeho předvedení a postupovat podle § 100 odst. 2 daňového řádu.

[5] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku neztotožnil s názorem žalovaného, že svědek využil svého práva odeprání výpovědi. Jak vyplývá z průběhu výsledku (zachyceného v protokolu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 1948376/14/2211-60562-303997 – pozn. soudu), svědek toto své právo před odchodem nezmínil. Přisvědčit však nelze ani žalobci, že svědek odešel kvůli svému nesouhlasu s nahráváním výsledku, protože zástupce žalobce ještě před odchodem svědka nahrávací zařízení vypnul a na pořizování záznamu z výsledku výslovně netrval. Krajský soud k tomu uzavřel, že důvod odchodu svědka prokázat nelze, avšak není to ani nutné. Podstatné je, že tento důkaz nemohl být proveden kvůli neopodstatněnému jednání svědka.

[6] Následně se krajský soud zabýval otázkou, zda by bylo další předvolání či předvedení tohoto svědka k výsledku účelné. Odpověděl na ni záporně s tím, že tento svědek je nevěrohodný. Dovodil to z toho, že J. M. opakovaně měnil obsah své výpovědi. Nejprve v rámci předcházející daňové kontroly uvedl, že společnost X stavební práce provedla, následně při podání vysvětlení před policejním orgánem uvedl, že práce vykonávala jiná společnost, a poté při dalším podání vysvětlení před policejním orgánem sdělil, že společnost X pro žalobce žádné práce nedělala a ani mu je nefakturovala. O nevěrohodnosti svědka svědčí i jeho rozporná tvrzení o účetnictví společnosti X. Původně tvrdil, že v účetnictví ověřil, že stavební práce byly provedeny, později naopak uváděl, že účetnictví společnosti nemá k dispozici. Závěr o nevěrohodnosti podporuje také to, že (poté, kdy z výsledku bez uvedení důvodu odešel) opakovaně správci daně telefonicky přislíbil, že se dostaví k výsledku, dohodl s ním termín jednání, nikdy se však nedostavil.

[7] Krajský soud poukázal i na dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39 (dále jen „*rozsudek z roku 2016*“). V něm soud rozhodoval o kasační stížnosti téhož žalobce proti rozsudku krajského soudu, který zamítl jeho zásahovou žalobu ohledně zahájení a provádění opakované daňové kontroly. Šlo o daňovou kontrolu, která vyústila právě v dodatečné platební výměry (uvedené v odstavci [1] výše) a v rozhodnutí žalovaného, jež přezkoumával krajský soud v nyní projednávané věci. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že svědka J. M. měl za nevěrohodného i Nejvyšší správní soud již v rozsudku z roku 2016.

pokračování

[8] Závěrem k této otázce krajský soud zdůraznil, že za nevěrohodného označil navrhovaného svědka opakovaně i sám žalobce a poukázal na konkrétní listiny v daňovém spisu, kde je toto stanovisko vyjádřeno.

[9] Z uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že výpověď svědka v případném opakovaném výslechu by nebyla věrohodná a správce daně učinil vše pro to, aby řádně zjistil skutkový stav. Neprovedení výslechu svědka J. M. nezakládá vadu daňového řízení a jeho výslech by byl neúčelný.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že i kdyby byl opakovaný výslech svědka J. M. proveden, nebyla by jeho výpověď věrohodná. Tento názor je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57) ohledně odstraňování rozporů ve výpovědi svědků. Zjištěný rozpor je nutno odstranit, a to zpravidla právě (opakovaným) výslechem svědků. Krajský soud se nadto podle názoru stěžovatele dopustil nepřípustného hodnocení svědecké výpovědi ještě předtím, než k této výpovědi vůbec došlo.

[12] Navíc je názor krajského soudu v protikladu s konáním správce daně, který svědka J. M. k podání svědecké výpovědi předvolal. To znamená, že seznal, že jeho svědecká výpověď může přispět k objasnění rozhodných skutkových okolností. Dokonce se snažil svědka telefonicky kontaktovat za účelem provedení opakované svědecké výpovědi, ale protože nebyl úspěšný, ve své snaze později ustal. Nevyužil tak veškerých možností k provedení opakované svědecké výpovědi, kterou mu právní řád poskytuje – konkrétně měl nechat svědka předvést podle § 100 odst. 2 daňového řádu.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, o nějž se v kasační stížnosti opíral stěžovatel. Žalovaný však oproti stěžovateli zdůraznil, že v judikované věci Nejvyšší správní soud přičítal žalovanému a správci daně k tíži, že pouze na základě rozporů ve svědeckých výpovědích dospěli k závěru o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, aniž by provedli jím navržené důkazní prostředky. Naopak v projednávaném případě nelze odstranit zjištěné zásadní rozpory ve výpovědích J. M. před policejním orgánem a správcem daně provedením dalšího výslechu této osoby s ohledem na její nedůvěryhodnost a absenci dalších důkazních prostředků.

[14] Žalovaný zdůraznil, že pokud J. M. vypovídal v různých situacích protichůdně, případně vypovídat odmítl, z jeho další výpovědi by nebylo možné bez dalšího vycházet. Proto bylo nutné, aby stěžovatel oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z deklarovaných stavebních prací prokázal jiným způsobem, než je jen svědecká výpověď této osoby. Teprve poté by bylo možné konfrontovat tohoto svědka s ostatními zjištěnými skutečnostmi a případně dospět k závěru, které z jeho protichůdných vyjádření je blíže pravdě. Stěžovatel však kromě výpovědi svědků nenavrhl k prokázání svých tvrzení jiné důkazní prostředky (stavební deníky, předávací protokoly, smlouvy o dílo, výkazy práce a podobně). Naopak správce daně vyvinul vlastní iniciativu ke zjištění skutkového stavu, když kontaktoval likvidátora společnosti X, aby získal účetnictví této společnosti či jiné dokumenty k prokázání tvrzení stěžovatele, a k součinnosti v tomto ohledu marně vyzýval i J. M..

[15] Závěrem žalovaný uvedl, že s ohledem na výše uvedené dostál povinnosti pokusit se odstranit rozpory ve výpovědích svědka J. M. v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel uplatnil jedinou kasační námitku. Vytýká krajskému soudu nesprávné právní posouzení jeho žalobní námitky, v níž vytýkal vadu daňového řízení, která měla spočívat v tom, že správce daně opakovaně nepředvolal svědka J. M., případně nerozhodl o jeho předvedení podle § 100 odst. 2 daňového řádu.

[19] Podle § 100 odst. 2 daňového řádu *v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.* Předvolanou osobou přitom může být každá osoba zúčastněná na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná (viz § 100 odst. 1 daňového řádu). Svědek jako tzv. třetí osoba je nepochybně osobou zúčastněnou na správě daní (§ 22 daňového řádu).

[20] Daňový subjekt (zde stěžovatel) má právo navrhnout důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení (§ 92 daňového řádu) a správce daně mu musí umožnit uplatňovat jeho práva (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu).

[21] Správce daně v této konkrétní věci nepochybil, pokud požadavku stěžovatele na opakovaný výslech svědka J. M. nakonec nevyhověl. Skutkové okolnosti projednávané věci jednoznačně nasvědčují tomu, že provedení tohoto důkazu by nepřineslo objasnění dané skutkové otázky a trvat na něm by bylo v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení (§ 7 daňového řádu). Tento svědek v minulosti již vypovídal – a to velmi protichůdně – a při pokusu ho znovu vyslechnout v předmětném daňovém řízení bez udání důvodu odešel poté, kdy byl správcem daně poučen o svých právech.

[22] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pokud správce daně předvolá na návrh daňového subjektu svědka k výslechu, a ten v jeho průběhu bez udání důvodu odejde, je obecně namístě důvody svědkova chování zjistit, respektive se pokusit danou osobu opětovně vyslechnout. Pokud se takový svědek podání svědecké výpovědi vyhýbá, může to zakládat důvod pro jeho předvedení. Postup správce daně v projednávané věci byl poněkud nekonzistentní – správce daně nejprve J. M. k výslechu předvolal, po zmaření tohoto úkonu s ním domlouval další termín podání svědecké výpovědi, nakonec ovšem od jeho výslechu bez dalšího upustil. Správní orgány

pokračování

následně zaujaly postoj, že jeho výpověď by byla v řízení nadbytečná a tento svědek je nevěrohodný. Kasační soud obecně takový postup aprobovat nemůže. Jak je však uvedeno v odstavci [21] výše a jak bude rozvedeno dále, v nyní projednávaném případě existují výjimečné okolnosti, pro které popsáný postup orgánů daňové správy ob stojí.

[23] Žalovaný správně uvádí, že při absenci jiných důkazů, s nimiž by mohla být výpověď daného svědka konfrontována, byl by výsledek dokazování stejně nevěrohodný a nemohl by vést sám o sobě k prokázání tvrzení stěžovatele. Na navrhovaný důkaz totiž nelze pohlížet izolovaně, ale naopak vždy ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy (viz výše citované ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu). Z daňového spisu je patrné, že tvrzení daňového subjektu (stěžovatele), že společnost X skutečně provedla určité stavební práce, osvědčují jediné faktury vystavené touto společností, nikoli však jakýkoli jiný důkaz. Ovšem i samotné faktury, založené ve správním spise, odkazují na rámcovou smlouvu mezi stěžovatelem a společností X, kterou však nepředložil ani stěžovatel, ani nebyla k dispozici od uvedené společnosti. Její likvidátor JUDr. P. H. ve svém emailu ze dne 18. 12. 2014 k výzvě správce daně uvedl, že od této společnosti „neobdržel žádné doklady“ (na č. l. 27 daňového spisu). Pokud tedy správce daně v kontextu těchto skutečností po zmařeném výsledku svědka naznal, že trvání na jeho opakování by neodpovídalo efektivnímu vedení řízení, nejde o případ nepřijatelného apodiktického hodnocení důkazů (k tomu viz např. rozsudek tohoto soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005-62).

[24] Požadavek stěžovatele na opakovaný výsledek svědka J. M. je zjevně účelový. To je také zřejmé z toho, že v průběhu daňového řízení stěžovatel (respektive jeho zástupce) opakovaně uváděl, že tento svědek není věrohodný. Doslova uvedl, že „[r]ozpory ve výpovědích pana M. před správcem daně a před orgány Policie ČR, stejně jako dnešní jednání (tedy jednání dne 20. 11. 2014, z něhož předvolaný svědek před poskytnutím své výpovědi bez vysvětlení odešel – pozn. soudu) dle mého názoru prokazují, že se jedná o osobu značně nedůvěryhodnou.“

[25] Krajský soud také vhodně poukázal na rozsudek z roku 2016, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]e samotné skutečnosti, že se tato tvrzení rozcházejí, nelze ovšem usuzovat na to, která z výpovědí je pravdivá a která nikoliv. **Je možné pouze obecně konstatovat, že J. M. se v této fázi jeví jako svědek značně nevěrohodný.**“

[26] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému i v tom, že neprovedení opakovaného výsledku navrženého svědka v projednávaném případě není v rozporu s judikaturou tohoto soudu. Odkazovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, posuzoval situaci významně odlišnou od nyní projednávaného případu. V judikovaném případě totiž Nejvyšší správní soud vytknul správci daně, že ani nevymezil okruh rozhodných skutečností, které měl daňový subjekt prokázat, a vůbec v daňovém řízení neřešil rozhodnou skutkovou otázku (tehdy dodání pohonných hmot daňovému subjektu), třebaže daňový subjekt k prokázání právě této skutečnosti předložil správci daně seznam zaměstnanců, kteří měli pohonné hmoty přebírat. Soud tehdy dodal, že daňový subjekt „[r]ovněž správci daně dostatečně konkrétně popsal mechanismus přebírání dodávek pohonných hmot jeho zaměstnanci a mechanismus kontroly pohybu pohonných hmot na čerpací stanici. Z obsahu jeho podání bylo jednoznačně patrné, že právě tyto osoby mohou podle přesvědčení stěžovatele doložit dodávku pohonných hmot a že správce daně by se jich na uvedené skutečnosti mohl dotázat.“

[27] Z výše uvedené citace z rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, je patrná řada podstatných odlišností od nyní projednávaného případu. V něm totiž stěžovatel nenabídl žádné doklady k osvědčení toho, že stavební práce skutečně proběhly. Naopak v judikovaném případě měl správce daně k dispozici návrh důkazů (seznam zaměstnanců), na nějž však nereagoval.

V projednávané věci stěžovatel naopak trval na opakovaném výslechu svědka J. M., jehož sám označil za nevěrohodného (jak je uvedeno výše).

[28] Stěžovatel dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009 - 57. Tento judikát však na projednávanou věc vůbec nedopadá, neboť tam posuzovanou stěžejní otázkou bylo tvrzení stěžovatelky, že správní orgány obešly institut svědeckých výpovědí a nezákonně užily výpovědi osob, jež byly učiněny v trestním řízení.

[29] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel odkazuje i na předválečnou judikaturu Nejvyššího správního soudu [rozsudek ze dne 29. 12. 1920, č. j. 12865/20 (Boh. A 644/1920)], podle níž „[n]elze prohlásit věrohodnost svědka za nedostatečnou, dokud nebyl vyslechnut.“ S uvedeným závěrem lze jistě obecně souhlasit, avšak v projednávané věci navržený svědek byl vyslechnut dokonce třikrát (jednou v původní daňové kontrole správcem daně, následně dvakrát policejním orgánem). K uvedeným výslechům došlo předtím, než správce daně hodnotil jeho věrohodnost v daňovém řízení, které předcházelo vydání přezkoumávaných správních rozhodnutí. Z uvedeného vyplývá, že správce daně (ani krajský soud) neporušil uvedenou judikatorní zásadu, neboť věrohodnost svědka hodnotil až poté, kdy byl opakovaně vyslechnut a jeho výpovědi byly protichůdné.

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak jako procesně úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady převyšující rámec jeho běžné úřední činnosti. Tento soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. května 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu