

# 12 VÝSLECH SVĚDKA Z ÚŘEDNÍ POVINNOSTI, RODINNÝ PŘÍSLUŠNÍK JAKO SVĚDEK

## Problémová situace

Při daňové kontrole u subjektu Společnost s. r. o. správce daně prověřoval náklady spojené s provedením kopáčských prací. Na jejich provedení uzavřel daňový subjekt smlouvu s firmou Kopu, s. r. o. Zmocněnec daňového subjektu do protokolu prohlásil, že tuto smlouvu uzavřel s jednatelem obchodního partnera panem Lopatou a že při podpisu smlouvy byli přítomni pan Novák Jiří, jednatel společnosti, a jeho syn, zaměstnanec daňového subjektu, pan Novák Václav. K prokázání zaúčtovaných nákladů navrhnul daňový subjekt svědeckou výpověď pana Lopaty. Ten popřel při ústním jednání, že by znal daňový subjekt, že by mu dodal práce, služby nebo materiál a že by za to obdržel finanční prostředky. Dále jako svědek uvedl, že žádnou fakturu pro subjekt nevystavil a nepodepsal. Vyloučil také, že by s ním uzavřel smlouvu. Správce daně na základě této výpovědi náklady spojené s kopáčskými pracemi ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil jako daňově neuznatelné a poté vydal dodatečný platební výměr. Jak tuto situaci pan Novák vyřeší?

## Právní úprava

### Daňový řád

#### § 1 odst. 2

*(2) Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*

#### § 92 odst. 2

*(2) Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

#### § 92 odst. 6

*Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti*

*hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyzoomí daňový subjekt s uvedením důvodu.*

## Právní posouzení a názory autorů

V daném případě proti sobě stojí tvrzení daňového subjektu a tvrzení jednatele údajného obchodního partnera. V úvahu přichází pochopitelně i možnost, že společnost Kopu, s. r. o., nezahrnula plnění poskytnuté stěžovateli do svých příjmů a neodvedla z něj daň. I přes teoreticky možný vlastní zájem svědka pana Lopaty na popření spolupráce se stěžovatelem správce daně nebyl povinen postavit najisto, že předložený daňový doklad je nesprávný a neodpovídá skutečnosti.

Do protokolu o ústním jednání ovšem zmocněnec daňového subjektu uvedl, že podpisu smlouvy byl přítomen i syn jednatele daňového subjektu, pan Václav Novák. Je tedy třeba vyřešit dvě základní otázky:

1. Bylo povinností správce daně, aby vyslechl pana Václava Nováka z úřední povinnosti, tj. i bez návrhu daňového subjektu?
2. Pokud ano, jak má správce daně hodnotit výpověď osoby evidentně spřízněné s daňovým subjektem?

Pokud jde o otázku č. 1, daňový řád sice stanoví, že svědka navrhuje daňový subjekt, což je logické, neboť důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení stihá jeho, ale je i na správci daně, aby rovněž sám zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně, zvláště pak za situace, kdy se do jeho dispoziční sféry dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. K tomu jej zavazuje daňový řád zejména v ustanovení § 92 odst. 2, ale i zásada oficiality, základní zásada správy daní, zakotvená v § 9 odst. 2 DŘ, podle které „*správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny*“, jakož i právní úprava cíle správy daní, obsažená v § 1 odst. 2 tohoto právního předpisu, podle kterého je „*správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Ve smyslu výše citovaného tedy platí, že navrhuje-li v řízení účast svědka daňový subjekt, potom je jeho povinností současně s návrhem sdělit správci daně potřebné identifikační údaje. Co ale v případě, kdy daňový subjekt v této věci nekoná? Pokud je předmětná informace ohledně přítomnosti pana Václava Nováka při podpisu smlouvy obsažena v protokolu o ústním jednání, který tento správce daně vyhotovil, potom nelze pochybovat o tom, že tato informace v dispoziční sféře správce daně opravdu je. Tvrzení opaku by bylo projevem přepjatého formalismu. Lze mít proto zato, že bylo povinností správce daně, aby jmenovaného vyslechl jako svědka z úřední povinnosti.

Pokud jde o otázku č. 2, tak fakt propojenosti a angažovanosti svědka, který vyplývá z jeho postavení zaměstnance u daňového subjektu, s nímž správce daně vede daňové řízení, neznamená automaticky snížení věrohodnosti výpovědi tohoto svědka, stejně jako teoreticky možný vlastní zájem pana Lopaty. Správci daně tedy

nemohou a priori odmítat navrhované svědecké výpovědi zaměstnanců kontrolovaného daňového subjektu, ani provedené výpovědi odmítat bez toho, aby se s nimi věcně vypořádali. Totéž ostatně platí i pro výslech spřízněného svědka.

## Návrh řešení

V tomto příběhu je patrné, že daňový subjekt nevyužil všechny možnosti ke splnění povinnosti prokázat své tvrzení, tedy svým způsobem pravidla daňového řádu porušil, ale i správce daně nevykonal, co měl. Prioritní pro dokazování je povinnost daňového subjektu navrhnout důkazy ke svým tvrzením. Také správce daně má, pokud je zřejmé, že někdo může odsvědčit nějakou potřebnou událost pro stanovení daně, takovou osobu vyslechnout. Z hlediska obecných principů tedy měli konat oba. Výsledkem je, že negativní důsledky nesprávně zjištěného skutkového stavu nese daňový subjekt. Je proto v jeho zájmu, aby podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Protože ve smyslu § 112 odst. 1 písm. e) DŘ platí, že základní náležitostí odvolání je označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání, nic nebrání tomu, aby kromě nezákonnosti správce daně v předchozím řízení namítal i věcnou nesprávnost vydaného rozhodnutí a aby svědeckou výpověď pana Václava Nováka navrhnul v odvolání jako důkazní prostředek, a to postupem podle § 92 odst. 7 DŘ. Daňový subjekt či jeho zmocněnec má i zde právo být výslechu svědka přítomen.

## Související judikatura

### **5 Afs 1/2005-63 ze dne 29. 1. 2007**

Správce daně nepochybil, pokud z vlastní iniciativy nedotazoval a nepředvolával k výpovědím všechny zúčastněné osoby, které stěžovatel označil, i přesto, že mu byly známy, pokud příslušný návrh na jejich provedení nevznesl sám stěžovatel. Pokud správce daně na základě shromážděných důkazních prostředků dojde k závěru, že skutkový stav byl spolehlivě zjištěn, není jeho povinností další důkazní prostředky provádět a to ani v případě, že návrh na jejich provedení vznesl daňový subjekt. Neprovedení navrženého důkazu však musí správce daně náležitě odůvodnit.

### **1 Afs 55/2005-92 ze dne 29. 3. 2006**

Podle § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedeného je zřejmé, že dokazování v daňovém řízení není sice postaveno stroze na vyšetřovací metodě, jako je tomu u jiných typů správních řízení a je proto na daňovém subjektu, aby bez pochyb prokázal svá tvrzení, nicméně je i na správci daně, aby rovněž sám zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně, zvláště pak za situace, kdy se do jeho dispoziční sféry dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná.

**8 Afs 52/2006-59 ze dne 27. 8. 2007, obdobně 1 Afs 45/2006-55 ze dne 21. 3. 2007**

Důkazní břemeno tedy bylo jasně stanoveno a bylo pouze na stěžovateli, aby správci daně poskytli potřebné důkazy. Jde nepochybně k tíži stěžovatele, že tak ve stanovené lhůtě neučinil.

Současně je však nutno vzít v úvahu § 31 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejlépe, a není v tom vázán pouze návrhy daňových subjektů. Nelze přehlédnout ani § 2 odst. 3 in fine daňového řádu, který ukládá správci daně povinnost přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Pokud tedy správce daně přistoupil poté, kdy stěžovatel nevyhověl shora uvedené výzvě, k ústnímu jednání, při němž stěžovatel uvedl jména a kontakty osob, které zjevně mohly objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, bylo na místě tyto osoby předvolat a vyslechnout. Jestliže tak neučinil správce daně, měl uvedené pochybení napravit žalovaný v odvolacím řízení, neboť vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout (§ 50 odst. 3 věta druhá a třetí daňového řádu). Odvolací orgán při tom není vázán návrhy odvolatele.

Nejvyšší správní soud již dříve judikoval (srov. rozsudek č. 868/2006 Sb. NSS), že pod pojmem „vyjít najevo“ je nutno rozumět jakýkoliv způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Pokud je předmětná informace obsahem správního spisu, je nepochybně nutno ji považovat za výslou najevo. Jestliže se tedy do sféry správce daně či žalovaného dostane informace o skutečnosti vztahující se k projednávanému případu, je jejich povinností zabývat se touto skutečností z moci úřední bez ohledu na to, zda je taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz.

Dospěl-li by žalovaný po předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího pouze ze spisu (resp. z výpovědi stěžovatele) a nikoliv z výslovné žádosti stěžovatele k závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tedy nemělo význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nelze odmítnout provedení důkazu pouze proto, že jej stěžovatel výslovně k provedení nenavrhl a takto formalistický přístup nemá oporu v zákonných ustanoveních.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stanovisko žalovaného, podle něž je třeba k provedení výslechu určité osoby výslovný návrh daňového subjektu, je v rozporu s § 2 odst. 3 a s § 50 odst. 3 daňového řádu, a žalovaný pochybil, pokud k této skutečnosti nepřihlédl – stejně jako krajský soud, který shledal, že pouhé konstatování určité skutečnosti stěžovatelem na ústním jednání nelze považovat za návrh na provedení důkazu a že k naplnění důkazního břemene je nutno výslovně navrhnout provedení konkrétně označených důkazů.

V uvedených (obiter dictum vyjádřených) závěrech Nejvyšší správní soud vychází i ze svého rozsudku ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

**2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008**

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; poukaz žalovaného, že stěžovatel jejich výslech formálně nenavrl, je proto lichý, neboť odporuje zákonné povinnosti správce podle § 31 odst. 2 věty první d. ř.

**1 Afs 71/2012-35 ze dne 7. 11. 2012**

...

[28] Co se týče identifikace osoby dodavatele D. R., Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že pokud správnímu orgánu nebyly předloženy správné identifikační údaje této osoby, nelze po něm spravedlivě požadovat, aby provedl výslech takové osoby, případně nechal předvést k výslechu. Správné nejsou ani úvahy stěžovatele o tom, že není jeho povinností zjišťovat si identitu osoby dodavatele a že mu nezbyvá než spoléhat se na princip důvěry mezi podnikateli. Ostatně také zásada „neviditelné ruky trhu“, kterou stěžovatel spojuje s důvěrou mezi podnikateli, se ve skutečnosti používá v jiném významu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že bylo na stěžovateli, aby unesl důkazní břemeno, a proto bylo v jeho zájmu, aby si zjistil skutečnou identitu pana R. To vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102, který uvádí: *„Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stihá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení [...]“* Na základě uvedených závěrů je zřejmé, že pokud správní orgán měl k dispozici pouze neexistující údaje o panu R. jako svědkovi, neměl možnost ho vyslechnout a nelze mu ani vyčítat, že se mu ho nepodařilo vyhledat.

**5 Afs 111/2014-37 ze dne 15. 10. 2015**

Návrhem na výslech svědka totiž nelze rozumět pouhé označení určité osoby jejím jménem a příjmením bez dalšího, nýbrž je třeba i jednoznačně a srozumitelně vyjádřit, že tato označená osoba je ke slyšení jako svědek účastníkem správního řízení navrhována. Jelikož výslechy těchto osob, pokud by jako svědci byly navrženy, by směřovaly k prokázání skutečnosti, ohledně níž svědčí důkazní břemeno stěžovateli, bylo právě a jen na něm, aby jejich výslech popsáním způsobem navrhl. To však stěžovatel neučinil.

**5 Afs 133/2014-43 ze dne 25. 2. 2015**

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné upozornit, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně