



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Ing. Václava Svobody**, se sídlem České Budějovice, Na Zlaté stoce 551/14, insolvenčního správce společnosti OKZ HOLDING a. s., v konkurzu, se sídlem České Budějovice, Krajinská 224/37, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Palackého 151/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2018, č. j. 50 Af 13/2018-31,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2018, č. j. 50 Af 13/2018-31, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14442/18/5300-21442-711359, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 13 228 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 3. 2017 doměřil společnosti OKZ HOLDING a. s., daň

z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen, září a prosinec 2013 a sdělil penále; současně jí platebním výměrem ze dne 16. 3. 2017 vyměřil DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2013. Důvodem bylo, že společnost OKZ HOLDING a. s. (dále též jen „OKZ HOLDING“), nepřiznala DPH ze zdanitelného plnění spočívajícího v dovozu zboží propuštěného do celního režimu – volného oběhu [§ 23 odst. 1 písm. a) bod 1., ve spojení s § 23 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“]; současně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění, spočívajícího v prodeji dovezeného zboží společnosti IVP SYSTEMS a. s. (dále jen „IVP SYSTEMS“), k němuž mělo dojít na základě kupní smlouvy ze dne 8. 6. 2015, na jehož základě nárokovala odpočet daně z dovozu daného zboží. Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č. j 1442/18/5300-21442-711359, zamítl a dodatečné platební výměry a platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Krajský soud nejprve konstatoval, že dodatečné platební výměry, platební výměr a rozhodnutí žalovaného nebyly neplatné v důsledku toho, že v rozporu s § 168 a § 203 insolvenčního zákona směřovaly proti společnosti OKZ HOLDING, ačkoliv osobou s dispozičním oprávněním byl žalobce (insolvenční správce).

[4] Důvodnou neshledal ani argumentaci žalobce, dle které žalovaný postupoval v rozporu s § 8 a § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jelikož vybíral selektivně, které důkazy provede a žalobcem navržené důkazy (výsledky svědků) neprovedl, aniž by svůj postup dostatečně odůvodnil.

[5] Krajský soud uvedl, že se žalobce mýlí, má-li za to, že výsledky Ing. D. I. [správně Ing. D. I. – pozn. NSS], Ing. M. V., Ing. K. S. a Ing. I. I. [správně I. – pozn. NSS] nebyly provedeny proto, že žalobce tyto osoby dostatečně neidentifikoval, neboť tyto výsledky nebyly provedeny pro jejich nadbytečnost. Správce daně v kontrolním zjištění ze dne 30. 8. 2016, ve zprávě o daňové kontrole, a následně i žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlili, že dané výsledky jsou nadbytečné proto, že byly navrženy k prokázání předcházejícího vyvezení zboží do třetích zemí a k jeho následnému dovozu do ČR; v tomto směru však již daňové orgány získaly veškeré důkazní prostředky v rámci odpovědi na výzvu k poskytnutí informací zaslaných příslušným celním úřadem.

[6] Rovněž v případě navržených výsledků pracovníků celní správy platí, že ačkoliv žalobce jmenovitě neoznačil konkrétní pracovníky, které navrhuje vyslechnout, daňové orgány tyto výsledky neprovedly pro jejich nadbytečnost, nikoli pro nedostatečnou identifikaci osob. Rozhodné skutečnosti totiž byly již zjištěny od Celního úřadu pro Středočeský kraj a pro hlavní město Prahu.

[7] Totéž platí v případě návrhu na výsledek společností GERLACH spol. s r. o. [společnost, který zastupovala OKZ HOLDING v celním řízení, jehož předmětem bylo dovezené zboží – pozn. NSS], a METTRANS, a. s. [společnost, která byla podle tvrzení stěžovatele přepravcem zboží nejprve z ČR do třetích zemí, a následně zpět do ČR – pozn.

NSS]. Ačkoliv se krajský soud ztotožnil s názletem správce daně, že jako svědek může být vyslechnuta pouze fyzická osoba, a žalobce proto měl specifikovat, zda navrhuje vyslechnout statutárního zástupce uvedených právnických osob, či jiné fyzické osoby, rozhodné je, že i tyto výsledky nebyly provedeny pro jejich nadbytečnost. Správce daně v kontrolním zjištění, ve zprávě o daňové kontrole, a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlili tuto nadbytečnost tím, že je žalobce navrhoval provést k prokázání stanovení ceny a statistické hodnoty zboží, rozhodné podklady k tomu však již byly získány od celních úřadů.

[8] K námitkám stran neprovedení navržených výsledků K. S. a L. H. krajský soud uvedl, že jejich neprovedení žalovaný skutečně odůvodnil tím, že žalobce navržené osoby v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu dostatečně neidentifikoval. Žalovaný se dané osoby pokusil neúspěšně vyhledat v obchodním rejstříku. Zjistil, že žalobce patrně zamýšlel sdělit, že dané osoby působily ve společnosti STORAGE INDUSTRY, a. s., což také potvrdil v žalobě. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, že jím předložená e-mailová komunikaci potvrzuje, že uvedené osoby v dané společnosti skutečně působily, a že žalovaný měl dostatek údajů k tomu, aby je předvolal. Z dané komunikace neplyne pracovní zařazení L. H., a tím spíše ani K. S., neboť se jí aktivně neúčastnil. Její obsah tak není pro identifikaci daných osob nikterak nápomocný. Krajský soud dále odkázal na ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, které do nalézacího daňového řízení v případě daňové kontroly vnáší prvky koncentrace, neboť daňovému subjektu umožňuje navrhopat doplnění výsledků kontrolního zjištění pouze v rámci vyjádření k němu. Zde však žalobce výsledek daných osob nenavrhl. Krajský soud k danému ustanovení přihlížel při posouzení, zda byl žalovaný povinen žalobce vyzvat k doplnění údajů, které by dané osoby umožnily identifikovat. Dále přihlédl k dosavadním výsledkům dokazování, závěrům zprávy o daňové kontrole, k tomu, že žalovaný provedl výsledek JUDr. A. H., jednatelky [správně (jedině) členky představenstva – pozn. NSS] IVP SYSTEMS, a k tomu, že tato výpověď tvrzení žalobce nepotvrdila. Ačkoliv by výzva žalobci ke sdělení identifikačních údajů navržených svědků mohla vést k úplnosti zjištění rozhodných skutečností, žalovaný tím, že navržené výsledky neprovedl, nepostupoval v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu, respektive § 8 téhož zákona.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle které tvrzení žalovaného, že IVP SYSTEMS, nedisponovala žádnými skladovými prostory, což vyvolává pochybnosti o její schopnosti přijmout zboží, jež měla nakoupit, je pouze domněnkou žalovaného, která mohla být vyvrácena provedením navržených důkazů. Upozornil, že žalovaný příslušnou větu užil při hodnocení výpovědi JUDr. A. H., v návaznosti na to, že tato svědkyně nebyla schopna sdělit, kde IVP SYSTEMS (přibližně 100 tun) zboží uskladnila, a zda měla nějaké skladové prostory.

[10] Dále krajský soud neshledal důvodnou námitku, že se žalovaný měl zabývat způsobilostí JUDr. A. H. vypovídat, neboť s ohledem na její chování a vyjadřování o ní byly dány pochybnosti. K tomu uvedl, že žalovaný pochybnosti o jejích volních a rozumových schopnostech neměl, a žalobce, který byl jejím výsledku přítomen, při něm nevznášel žádné výhrady. Rovněž občanský zákoník vychází z právní domněnky, že každá svéprávná osoba má rozum průměrného člověka i schopnost užívat jej s běžnou péčí a opatrností, a že to každý od ní může v právním styku důvodně očekávat (§ 4 odst. 1

občanského zákoníku). Pouhou neochotu k výpovědi, vyhýbavě či neurčité odpovědi, nelze považovat za náznak mentální nedostatečnosti.

[11] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, dle které žalobce nemohl předložit inventurní soupisy majetku, neboť mezi soupisem věcí do majetkové podstaty a dnem jejich prodeje nenastal podle účetních předpisů rozhodný den pro provedení inventury. Krajský soud uvedl, že žalovaný nepožadoval výhradně předložení inventurních předpisů, pouze konstatoval, inventurní soupisy by byly vhodným důkazním prostředkem. Žalobce namísto nich předložil jiné listiny, v nich však byly nalezeny některé rozpory. IVP SYSTEMS současně vlastnila dotčené zboží již několik let předtím, než bylo zahrnuto do majetkové podstaty, měla jej tak v průběhu této doby inventarizovat.

[12] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle které se daňové orgány nevypořádaly s tím, že pokud OKZ HOLDING z daňového dokladu č. 10115001 přiznala a odvedla daň, ačkoliv, podle názoru daňových orgánů zboží nebylo společnosti IVP SYSTEMS dodáno, měla být daň odvedená na základě daného dokladu posouzena jako odvedená nesprávně. Uvedená námitka se dle názoru krajského soudu míjí s meritem prováděného soudního přezkumu, neboť krajskému soudu nepřisluší hodnotit povinnosti žalobce či správce daně, které se nevztahují k žalobou napadenému rozhodnutí.

[13] Jako nedůvodnou krajský soud konečně označil i námitku, podle které je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, neboť odkazuje na zjištění správce daně, podle něhož „některé“ položky, které měly být předmětem kupní smlouvy mezi společnostmi OKZ HOLDING a IVP SYSTEMS, byly již dříve prodány či již neexistovaly, aniž by bylo specifikováno, o které položky či o jaký jejich počet se má jednat. Krajský soud odkázal na stranu 57 zprávy o daňové kontrole, z níž vyplývá, že správce daně porovnal přílohu předmětné kupní smlouvy, v níž byl uveden seznam věcí, které měly být předmětem prodeje, s jinými shromážděnými listinami. Správce daně výslovně uvedl, na základě kterých listin, učinil které závěry. Specifikoval přitom, že v seznamech prodávaných věcí chybí tlakový vzdušník a zboží dle jednotného správního dokladu č. 13CZ6100001JS5ERQ0.

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jíž podřadil pod důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatel namítá, že mu daňové orgány neprovedením navržených důkazů (výslechů svědků) znemožnily prokázat dodání zboží společnosti IVP SYSTEMS a oprávněnost nároku na odpočet daně. Na jednu stranu uzavřely, že neunesl důkazní břemeno, současně však neprovedly jím navržené důkazy a skutkový stav *věštily z křišťálové koule*. Nevyvinuly maximální úsilí k jeho zjištění a postupovaly v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Při výběru důkazů, které budou provedeny, postupovaly selektivně.

[16] Ve vztahu k navrženým výslechům Ing. D. I. [správně Ing. D. I. – pozn. NSS], Ing. M. V., Ing. K. S. a Ing. I. I. [správně I. – pozn. NSS] krajský soud konstatoval, že důvodem jejich neprovedení byla jejich nadbytečnost, nikoliv nedostatečná identifikace uvedených osob. Stěžovatel však v žalobě nebrojil pouze proti závěru o jejich nedostatečné

identifikaci, ale rovněž proti závěru, že jejich výslech je nadbytečný. Žalobní argumentace současně směřovala proti neprovedení daných svědeckých výsledků jako takových, neboť stěžovatel namítal, že daňové orgány zvolily pouze ty důkazy, u nichž nepředpokládaly, že by žalobci umožnily unést důkazní břemeno, přičemž ostatní důkazy ponechaly bez povšimnutí, případně jejich neprovedení odůvodnily zcela nedostatečně. Krajský soud se s těmito námitkami nevypořádal, v důsledku čehož je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel současně nesouhlasí s posouzením navržených výsledků jako nadbytečných, neboť byly navrženy za účelem prokázání faktického dodání zboží společnosti IVP SYSTEMS, čímž by byla doložena oprávněnost nároku na odpočet. Před provedením navržených výsledků nebylo možné předjímat, jaké znalosti mají svědci o skutkovém stavu.

[17] Pokud jde o navržené výsledky pracovníků celní správy, je podle stěžovatele nutno vycházet z toho, že bylo povinností daňových orgánů vyvinout maximální úsilí ke zjištění skutečného skutkového stavu. Nic jim nebránilo, aby zjistily, který z celních úředníků měl věc na starosti, a vyslechly jej, popřípadě aby vyzvaly OKZ HOLDING k bližší identifikaci příslušných osob. Rovněž v případě pracovníků celní správy stěžovatel v žalobě nebrojil pouze proti závěru, že navržené svědky dostatečně neidentifikoval, nýbrž uplatněné žalobní body směřovaly i proti neprovedení výsledků jako takových. Krajský soud se těmito námitkami nezabýval, v důsledku čehož je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Současně jsou nesprávné úvahy o nadbytečnosti daných výsledků, neboť daňové orgány postupovaly účelově tak, jako by pro ně dokazování bylo pouhou formalitou. Překážkou provedení důkazů přitom není, pokud informace o skutkovém stavu plyne z jiného důkazního prostředku.

[18] Co se týče navržených výsledků společností GERLACH spol. s r. o., a METRANS a. s., stěžovatel nepopírá, že právnické osoby, jsou umělé útvary, vždy však jednají prostřednictvím osob fyzických. Daňové orgány tak měly vyslechnout osoby, které byly za uvedené právnické osoby v rozhodném období oprávněny jednat, případně stěžovatele vyzvat k upřesnění navržených svědků. Navržené výsledky současně nelze považovat za nadbytečné, neboť stěžovatel jimi zamýšlel prokázat svá tvrzení.

[19] Ve vztahu k navrženým výsledkům L. H. a K. S. stěžovatel namítá, že tyto osoby identifikoval dostatečně, neboť předložil výpis z e-mailové komunikace s nimi, z níž je zřejmé, že dané osoby působily ve společnosti PENTAR a. s., která následně změnila obchodní firmu na STORAGE INDUSTRY a. s. Žalovaný mohl kontaktní údaje na dané osoby získat u této společnosti, případně měl stěžovatele vyzvat k jejich doplnění. Žalovaný pochybil, pokud navržené výsledky odmítl provést, aniž by stěžovatele vyzval k doplnění identifikačních údajů daných osob, a o jejich nedostatečné identifikaci jej vyrozuměl až v rámci rozhodnutí o odvolání, čímž mu znemožnil, aby dané nedostatky odstranil. Stěžovatel současně nesouhlasí se závěrem, který krajský soud ve vztahu k navrhování důkazů dovodil z § 88 odst. 3 daňového řádu. Koncentrace vymezená tímto ustanovením se vztahuje toliko k projednání zprávy o daňové kontrole, nikoliv k odvolacímu řízení. Navrhování důkazů v odvolacím řízení není nikterak omezeno. Navržení výsledků uvedených osob až v odvolacím řízení tak nemělo žádný vliv na povinnost žalovaného vyzvat stěžovatele k jejich bližší identifikaci.

[20] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud posoudil nesprávně jeho námitky proti závěrům daňových orgánů týkajícím se skladování zboží. Úvahy žalovaného, spojené s hodnocením výpovědi JUDr. A. H., že pokud by bylo zjištěno, že IVP SYSTEMS nedisponovala skladovými prostory, vyvolalo by to podezření, zda byla schopna zboží přijmout, podle stěžovatele nemají oporu v provedeném dokazování. Přepravní doklady totiž prokazují, že zboží bylo přepraveno do areálu ve Vlašimi, kde bylo umožněno jeho bezplatné skladování.

[21] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný nebyl povinen zkoumat duševní způsobilost paní H. k výsledku s ohledem na fakt, že stěžovatel při výslechu její nezpůsobilost nenamítl. Úkolem správce daně je usilovat o správné zjištění skutkového stavu. Této povinnosti žalovaný nemohl dostát, vyslýchal-li osobu, o jejíž schopnosti vypovídat existovaly pro její momentální psychický stav pochybnosti. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tyto námitky vznesl již v odvolacím řízení, měl žalovaný pochybnosti o způsobilosti svědkyně vypovídat buď vyvrátit anebo výslech do doby prokázání její způsobilosti neprovádět. Žalovaný proto pochybil, pokud z dané výpovědi vycházel. Za nepřipadný stěžovatel považuje odkaz krajského soudu na § 4 odst. 1 občanského zákoníku, neboť pak by mohla jakožto svědek vypovídat osoba, která by byla zjevně nezpůsobilá.

[22] Nesprávně se krajský soud podle stěžovatele vypořádal rovněž s námitkou stran nepředložení inventurního soupisu majetku. Hodnocení krajského soudu, že žalovaný nepožadoval výhradně předložení tohoto soupisu, je v rozporu s obsahem daňového spisu, konkrétně s větou obsaženou na straně 55 zprávy o daňové kontrole, podle níž plátce nepředložil žádné inventurní soupisy evidovaných zásob, jak k tomu byl vyzván správcem daně, a nelze tak mít za prokázané, že plátce s příslušným zbožím, které mělo být předmětem podeje, skutečně disponoval. Z dané věty je podle stěžovatele patrné, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo, že stěžovatel nepředložil konkrétně vyžadovaný důkaz – inventurní soupisy, neboť správce daně z jejich nepředložení dovozuje, že stěžovatel zbožím nedisponoval, a nemohl jej tak prodat. Stěžovatel však prokázal, že daným zbožím disponoval, jinými listinami.

[23] Stěžovatel dále namítá, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný i pro to, že jím bylo přezkoumáno rozhodnutí žalovaného, které je z důvodu nedostatečného odůvodnění nepřezkoumatelné. Žalovaný závěr o nedodání zboží společnosti IVP SYSTEMS opřel o zjištění správce daně, že *některé* položky, které podle kupní smlouvy měly být předmětem prodeje, byly prodány již dříve nebo již neexistovaly, a že předmětem prodeje neměly být všechny položky, které byly pro stěžovatele propuštěny do celního režimu volný oběh. Ze zprávy o daňové kontrole ani z rozhodnutí žalovaného však není patrné, o jaké konkrétní položky, respektive jaké jejich množství, se má jednat, v důsledku čehož stěžovatel nebyl schopen předložit důkazy, aby pochybnosti daňových orgánů vyvrátil.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k argumentaci stran neprovedení navržených důkazů uvedl, že není povinen vyslýchat navržené svědky, pokud je provedení takových důkazů pro projednání věci nerozhodné, právně nevýznamné, nebo jestliže jejich prostřednictvím nemohou být vůbec prokázány rozhodné skutečnosti. Na potřebnost výslechu svědka přitom správce daně usuzuje z návrhu daňového subjektu, tedy z toho, ve

vztahu k čemu je osoba jako svědek navrhována, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena. Neprovedení navržených výsledků svědků bylo řádně odůvodněno jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného. Povinnost daňových orgánů řádně zjistit skutkový stav věci nelze vykládat jako povinnost provést každý navržený důkaz. Daňové orgány přitom u každého navrženého důkazu, který neprovedly, vysvětlily, proč takto postupovaly.

[25] Námitka, že stěžovatel ve vztahu k výsledkům Ing. D. I. [správně Ing. D. I. – pozn. NSS], Ing. M. V., Ing. K. S. a Ing. I. I. [správně I. – pozn. NSS] nebrojil pouze proti závěru o nedostatečné identifikaci těchto osob, ale i proti závěru o nadbytečnosti daných výsledků, nemá podle žalovaného v žalobě oporu; soud nemohl tuto argumentaci za stěžovatele domýšlet. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto není důvodná. Proč jsou navržené výsledky nadbytečné, vysvětlil správce daně na stranách 18 a 19 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v odstavcích 75 a násl. svého rozhodnutí. Obdobně to platí i v případě navržených výsledků pracovníků celní správy. Pokud jde o navržený výsledek společností GERLACH spol. s r. o., a METRANS a. s., stěžovatel přehlíží odstavec 43 napadeného rozsudku, v němž krajský soud vysvětlil, proč byly tyto důkazy posouzeny jako nadbytečné. Stran výsledku L. H. a K. S., se žalovaný ztotožňuje s argumentací krajského soudu, že uvedené osoby nebyly dostatečně identifikovány, ačkoliv bylo povinností stěžovatele tak učinit. Správný je podle žalovaného rovněž výklad ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu provedený krajským soudem, k čemuž je možné doplnit, že podle § 115 daňového řádu může i odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů či k odstranění vad řízení. Pokud tak učiní, je povinen daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi či se změnou právního názoru seznámit. V nynější věci však k postupu, který by vedl k povinnosti žalovaného seznámit stěžovatele s novými zjištěními, nedošlo.

[26] Námitka, že úvahy krajského soudu ohledně skladování zboží nemají oporu v daňovém spisu, je rovněž nedůvodná, neboť stěžovatel svá tvrzení o skladování zboží v areálu ve Vlašimi neprokázal.

[27] S námitkami týkajícími se hodnocení svědecké výpovědi paní H. se žalovaný vypořádal v odstavcích 46 až 49 svého rozhodnutí. Žalovaný během výpovědi neměl o volní způsobilosti svědkyně žádné pochybnosti; stěžovatel přitom danou námitku vznesl účelově teprve v okamžiku, kdy se dozvěděl, jak žalovaný danou výpověď hodnotí, a že mu toto hodnocení nesvědčí. Žalovaný se tak namítanými pochybnostmi stěžovatele o volní způsobilosti svědkyně nebyl povinen blíže zabývat. Argumentaci krajského soudu vycházející ze zásady zakotvené v § 4 odst. 1 občanského zákoníku stěžovatel vytrhává z kontextu; zjevně nezpůsobilá osoba by jistě vypovídat nemohla.

[28] Námitka týkající se nepředložení inventurních soupisů majetku je podle žalovaného zavádějící. Bylo na stěžovateli, jaké důkazy předloží a navrhne. Žalovaný odkázal na stranu 7 zprávy o daňové kontrole, kde je uveden výčet důkazů, jejichž předložení bylo s OKZ HOLDING dohodnuto, mj. jsou zde uvedeny inventurní soupisy stavu zásob a dalšího obchodního majetku k datu 22. 6. 2012 a 31. 12. 2013. Tvrzení stěžovatele, že mu byl odepřen nárok na odpočet daně právě z důvodu nepředložení inventurních soupisů majetku, není pravdivé. Tvrzení, že stěžovatel prokázal, že se zbožím disponoval jinými

listinami, se mívá s předmětem sporu, neboť tím je, že neprokázal jeho faktický prodej společnosti IVP SYSTEMS a neprokázal, že by předmětem tohoto prodeje bylo dovezení zboží.

[29] Ve vztahu k námitce, že daňové orgány nespecifikovaly, které konkrétní položky, jež měly být předmětem prodeje, byly ve skutečnosti prodány již dříve či již neexistovaly, žalovaný odkázal na strany 55 až 57 zprávy o daňové kontrole. Správce daně zde zdůvodnil, proč posoudil přílohu č. 1 kupní smlouvy o prodeji zboží, tedy 12 listů se 24 tabulkami, jako nevěrohodnou. Rozporné údaje, které správce daně vedly k závěru, že předložené tabulky nepředstavují úplný soupis zboží, jsou v daňové zprávě specifikovány. Nebylo přitom nezbytné uvádět každou jednotlivou nesrovnalost, neboť jejich namátkový výběr dostatečně vyvrací, že by v předložených tabulkách bylo uvedeno veškeré zboží. Příslušná příloha ke kupní smlouvě byla vytvořena toliko formálně.

[30] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž však pouze zopakoval svou kasační argumentaci.

[31] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z webu www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[34] Rozsudek krajského soudu uvedenými nedostatky netrpí. Stěžovatel dovozuje jeho nepřezkoumatelnost zaprvé z toho, že se krajský soud nevypořádal se žalobními body, v nichž brojil proti neprovedení svědeckých výslechů Ing. D. I., Ing. M. V., Ing. K. S. a Ing. I. I., a pracovníků celní správy „jako takových“, tzn. i proti závěru o jejich nadbytečnosti.

[35] Odstavec žaloby, který stěžovatel v této souvislosti cituje a který podle něho obsahuje rovněž nesouhlas se závěrem daňových orgánů o *nadbytečnosti* výslechu navržených svědků, v poměrně obecné rovině vyjadřuje jeho nesouhlas s tím, že nebyly provedeny všechny jím navržené důkazy, přesvědčení, že daňové orgány navržené důkazy ponechaly bez povšimnutí, popřípadě závěr o jejich neprovedení dostatečně neodůvodnily. Žádnou argumentaci, jíž by stěžovatel věcně polemizoval s konkrétním vysvětlením daňových orgánů, proč jsou výsledky navržených svědků *nadbytečné*, stěžovatelem

citovaný odstavec žaloby neobsahuje. Žádnou konkrétní argumentaci, kterou by stěžovatel brojil proti závěru o *nadbytečnosti* příslušných důkazů současně nelze nalézt ani jinde v žalobě. Nebylo tedy povinností krajského soudu zabývat se hodnocením závěrů daňových orgánů o *nadbytečnosti* příslušných důkazů, pokud takové námitky stěžovatel v žalobě vůbec neuplatnil.

[36] S obecnými výtkami o neprovedení navržených důkazů, respektive o nedostatečném odůvodnění, proč nebyly provedeny (kromě výše jmenovaných svědků se dále jedná o návrhy na vyslechnutí společností GERLACH spol. s r. o., a METRANS a. s.), se krajský soud vypořádal v odstavcích 37 až 43 napadeného rozsudku. Nerozporoval, že daňové orgány skutečně nevyslechly všechny navržené svědky, navzdory tvrzení žaloby však vysvětlily, proč dané důkazy neprovedly. Krajský soud stěžovateli zopakoval (neboť před ním tak učinil již žalovaný), že výsledky navržených osob nebyly provedeny pro *nadbytečnost*. Pokud jde o důvody, pro které byly navrhované výsledky shledány nadbytečnými, krajský soud stěžovatele odkázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, respektive též na kontrolní zjištění správce daně ze dne 30. 8. 2016. S ohledem na to, s jakou mírou obecnosti stěžovatel formuloval žalobní námitky, jimiž brojil proti neprovedení navržených důkazů, není způsobu, jakým se s nimi krajský soud vypořádal, co vytknout.

[37] Přisvědčit nelze ani námitce, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť jím krajský soud podrobil věcnému přezkumu nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel zde pouze opakuje svou žalobní argumentaci, dle které je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné proto, že v něm žalovaný odkázal na zjištění správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, podle něhož, „*některé*“ položky, které údajně měly být předmětem prodeje společnosti IVP SYSTEMS, byly ve skutečnosti prodány již dříve či již neexistovaly, a že předmětem prodeje nebyly všechny položky, které pro stěžovatele byly propuštěny do volného oběhu, aniž by bylo specifikováno, o které konkrétní položky, respektive jaký jejich počet se má jednat. S touto námitkou se zabýval krajský soud v odstavci 53 napadeného rozsudku, kde stěžovateli vysvětlil, že jeho náhled je mylný, neboť správce daně na straně 57 zprávy o daňové kontrole specifikoval nejen listiny, z nichž daný závěr dovodil, ale zejména kterých konkrétních položek se daný závěr týká, a to tlakového vzdušníku a zboží uvedeného v jednotném správním dokladu č. 13CZ6100001JS5ERQ0. Vzhledem k tomu, že stěžovatel s odůvodněním krajského soudu, kterého se mu k uplatnění námitce již dostalo, nikterak věcně nepolemizuje, postačí jej na ně a na část zprávy o daňové kontrole v něm uvedenou, odkázat.

[38] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval meritorními námitkami vztahujícími se k dokazování v daňovém řízení, jež stěžovatel podřadil pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podstatou veškeré argumentace uplatněné v příslušné části kasační stížnosti („*III. Znemožnění unést důkazní břemeno*“), je nesouhlas stěžovatele se závěry daňových orgánů, aprobevanými krajským soudem, o existenci důvodů pro neprovedení dokazování výsledky všech navržených svědků.

[40] Stěžovatel konkrétně nesouhlasí se závěrem o *nadbytečnosti* výsledku Ing. D. I. (předsedy představenstva společnosti OKZ HOLDING od 21. 11. 2001 do 19. 3. 2012), Ing. M. V. (místopředsedy představenstva téže společnosti od 1. 9. 2003 do 10. 11. 2011, a člena její dozorčí rady od 20. 12. 2011 do 19. 3. 2012), Ing. I. I. (místopředsedkyně představenstva téže společnosti od 20. 12. 2011 do 19. 3. 2012) a Ing. K. S. (člena představenstva téže společnosti od 1. 9. 2003 do 20. 12. 2011); výsledky těchto osob podle něho nejsou nadbytečné, neboť byly navrženy k prokázání, že fakticky došlo k dodání zboží společnosti IVP SYSTEMS. Zde je nutno připomenout, že stěžovatel v žalobě s důvody, pro které daňové orgány dospěly k závěru o nadbytečnosti provádění těchto důkazů, věcně nepolemizoval; omezil se fakticky na tvrzení, že v daňovém řízení bylo k provádění důkazů přistupováno selektivně (v neprospěch stěžovatele) a důvody, pro které navrhované důkazy nebyly provedeny, nebyly řádně vysvětleny. Za této situace tedy není přípustné, aby stěžovatel v kasační stížnosti se závěry daňových orgánů o *nadbytečnosti* navržených důkazů polemizoval věcně, neboť tuto argumentaci měl uplatnit již v řízení před krajským soudem; jelikož v tom stěžovateli nic nebránilo, jde v tomto rozsahu o námitku nepřípustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

[41] Lze tak pouze *obiter dictum* stěžovatele upozornit, že jeho tvrzení uvedená v přechozím odstavci nemají oporu v obsahu daňového spisu. Výslech uvedených osob navrhl zástupce (daňový poradce) OKZ HOLDING v podání označeném jako „*Vyjádření ke kontrolním zjištěním*“, doručeném správci daně dne 4. 2. 2016, s výslovným uvedením, že „[p]rovedení [těchto] svědeckých výpovědí má za cíl prokázání původního vyvezení předmětů, které byly následně zpět dopraveny do ČR a propuštěny do režimu volného oběhu“ (důraz doplněn NSS). Dané svědky tehdejší zástupce OKZ HOLDING navrhoval vyslechnout k prokázání tvrzení o tzv. zpětném dovozu zboží, tedy k prokázání toho, že zboží, které společnost dovezla do ČR a které bylo následně propuštěno do volného oběhu, je týměž zbožím, které dříve z ČR do třetích zemí (údajně na Reunion a Martinik) vyvezla, za účelem realizace stavebně-montážních prací. K prokázání tvrzení, že společnost dovezené zboží následně prodala společnosti IVP SYSTEMS, daní svědci vůbec navrženi nebyly. Ostatně, jejich působení ve společnosti OKZ HOLDING mělo skončit v průběhu roku 2011, respektive 2012, k uzavření kupní smlouvy o prodeji zboží však došlo až v roce 2015. Právě uvedené stěžovateli vysvětlit již správce daně v kontrolním zjištění ze dne 30. 8. 2016 a ve zprávě o daňové kontrole, a následně žalovaný ve svém rozhodnutí, jak již uvedl krajský soud v odstavci 40 napadeného rozsudku, na který, při absenci jakékoli věcné polemiky s příslušnými závěry, postačí stěžovatele dále odkázat.

[42] Pokud jde o návrh na vyslechnutí pracovníků celní správy, stěžovatel nesouhlasí s tím, že by důvodem pro neprovedení tohoto důkazu měla být *nedostatečná identifikace konkrétních osob*; podle jeho názoru ho měly daňové orgány vyzvat k bližší specifikaci, anebo samy zjistit „*kdo z celních úředníků měl danou věc na starosti*“. Již krajský soud stěžovateli v odstavci 41 napadeného rozsudku vysvětlil, že takto uplatněná námitka se míjí se skutečnými důvody, pro který pracovníci celní správy nebyli vyslechnuti. Návrh na jejich výslech uplatnil tehdejší zástupce OKZ HOLDING ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění doručeném správci daně dne 4. 2. 2016. V něm uvedl, že „jako důkazní prostředek navrhuji provedení svědecké výpovědi pracovníků celního úřadu, kteří proclení při propuštění do režimu volného oběhu prováděli, aby zdůvodnili stanovenou statistickou hodnotu uvedenou na celních dokumentech“ (důraz doplněn NSS). Tento důkazní návrh se totiž vztahoval k tvrzení, že „*deklarovaná hodnota zboží neodpovídá jeho obvyklé ceně, za kterou mohlo být*

realizováno při zpeněžení majetkové podstaty“. Výslech pracovníků celní správy tak vůbec nebyl navržen k prokázání faktického uskutečnění plnění mezi společnostmi OKZ HOLDING a IVP SYSTEMS, které je nyní předmětem sporu. Ačkoliv správce daně rovněž konstatoval, že výslech pracovníků celní správy nebylo možné provést, protože nebyly specifikovány konkrétní osoby, které by měly vypovídat, primárním důvodem proč danému důkaznímu návrhu v daňovém řízení nebylo vyhověno, byla jeho *nadbytečnost*, neboť sporná statistická, respektive celní hodnota zboží již byla prokázána jinými důkazy (viz strany 18 a 19 zprávy o daňové kontrole), což stěžovateli již rovněž vysvětlil krajský soud. Žádnou věcnou polemiku s uvedenými závěry stěžovatel neuplatnil.

[43] Rovněž námitka, že měly být vyslechnuty osoby oprávněné jednat za společností GERLACH spol. s r. o., a METRANS a. s., se mívá s důvodem, proč nebylo provedeno navržené dokazování výsledkem daných společností (respektive osob, které jejich jménem vystupovaly). I na tuto námitku již reagoval krajský soud (viz odstavce 42 a 43 jeho rozsudku); stěžovateli vysvětlil, že primárním důvodem neprovedení navržených výsledků nebylo, že právnické osoby z logiky věci „přímo“ vyslýchat nelze, nýbrž *nadbytečnost* takového dokazování, neboť skutkové okolnosti, které navrženými důkazy měly být prokázány, byly již zjištěny provedením důkazů jiných. Ani s tímto odůvodněním krajského soudu, jehož součástí jsou rovněž odkazy na příslušné části zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, stěžovatel věcně nepolemizuje, kasační soud jej na něj proto odkazuje.

[44] Pokud jde o námitky, týkající se neprovedení dokazování výsledky svědků L. H. a „K. S.“, tyto důkazní návrhy se od výše uvedených návrhů na provedení svědeckých výpovědí liší. Stěžovatel výslech těchto svědků navrhl až v rámci odvolacího řízení, v podání označeném jako „*Vyjádření se v rámci odvolacího řízení k seznámení se zjištěnými skutečnostmi*“ ze dne 14. 2. 2018, v němž uvedl, že k prokázání dodání zboží ze strany společnosti OKZ HOLDING navrhuje, aby byli vyslechnuti pan „Ing. K. S.“, vedoucí pracovník společnosti PENTAR a. s., a jeho asistentka L. H., neboť zboží bylo po jeho dovezení do ČR přepraveno do areálu ve Vlašimi, v němž se dříve nacházel výrobní závod OKZ HOLDING, který následně koupila společnost „*Slavkov Immo s. r. o.*“ [společnost s touto obchodní firmou byla v obchodním rejstříku zapsána do 28. 3. 2013, kdy se její název změnil na PENTAR IMMO a. s., pozn. NSS], a v němž následně podnikala společnost PENTAR a. s.; s navrženými svědky přitom bylo jednáno před uzavřením smlouvy o prodeji zboží společnosti IVP SYSTEMS. Stěžovatel současně uvedl, že společnosti PENTAR a. s., a IVP SYSTEMS jsou personálně propojené, a že je pravděpodobné, že společnost IVP SYSTEMS zamýšlela zakoupené zboží prodat právě společnosti PENTAR a. s.

[45] Žalovaný dokazování výsledkem daných osob neprovedl s odůvodněním, že mu o nich stěžovatel v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu *nesdělil potřebné údaje*, které by je dostatečně identifikovaly, zejména datum jejich narození a místo jejich bydliště; žalovaný tak nebyl schopen jednoznačně určit, o jaké osoby se jedná. Zjistil, že v obchodním rejstříku společnost s obchodní firmou PENTAR a. s. (již) zapsána není, a že stěžovatel patrně mýl společnost STORAGE INDUSTRY a. s., která název PENTAR a. s. nesla do 21. 3. 2016. V souvislosti s těmito společnostmi však v obchodním ani živnostenském rejstříku nezjistil nic o Ing. K. S. ani L. H. Důvod neprovedení navržených důkazů,

spočívající v nedostatečné identifikaci příslušných svědků, aproboval rovněž krajský soud s tím, že v tomto ohledu není jakkoli nápomocná ani již dříve předložená e-mailová komunikace, na níž stěžovatel poukázal v žalobě. Současně krajský soud dospěl (byť spíše implicitně) k závěru, že žalovaný ani nebyl povinen stěžovatele vyzvat k bližší specifikaci navržených svědků, neboť ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu do daňového řízení vnáší určité prvky koncentrace.

[46] Uvedená argumentace neobstojí. Stěžovatel poukazuje na e-mailovou komunikaci, kterou tehdejší zástupce (daňový poradce) OKZ HOLDING předložil správci daně jakožto přílohu podání označeného jako „*Vyjádření ke kontrolním zjištěním*“ ze dne 20. 9. 2016. Jedná se o vytištěné e-maily z e-mailové schránky stěžovatele (insolvenčního správce Ing. Václava Svobody), zachycující komunikaci mezi pracovníci přepravní společnosti DHL Global Forwarding (CZ) s. r. o., S. M., stěžovatelem (insolvenčním správcem), „H. L.“ a osobou s e-mailovou adresou „X“.

[47] Vzhledem k tomu, že žalovaný měl k dispozici e-mailovou adresu jednoho z navržených svědků (byť tato adresa v průběhu řízení před žalovaným již nutně nemusela být funkční) nemohl dospět k závěru, že danou osobu vůbec není schopen kontaktovat. Nejen znění dané adresy nadto nastoluje přinejmenším otázku, zda navržený svědek „Ing. K. S.“, není jednou a touž osobou jako již dříve stěžovatelem navržený svědek „Ing. K. S.“, narozený dne X, který byl od 1. 9. 2003 do 20. 12. 2011 členem představenstva OKZ HOLDING. Ačkoliv nelze zcela vyloučit, že v posuzované věci vystupovaly dvě osoby s nápadně shodnými jmény, i s ohledem na personální propojení zúčastněných společností [sám stěžovatel ve vyjádření ze dne 14. 2. 2018 uvedl, že společnosti PENTAR, a. s., v níž měl dle jeho tvrzení působit Ing. K.S. (S.), a IVP SYSTEMS jsou propojené prostřednictvím osoby JUDr. P. Š.; Ing. K. S. přitom současně byl členem představenstva OKZ HOLDING] se to jeví dosti nepravděpodobným. Z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by se touto možností vůbec zabýval. Správce daně přitom ve zprávě o daňové kontrole (viz její strana 58) v souvislosti s hodnocením příslušné e-mailové komunikace vycházel z toho, že e-mailová adresa „X“ náleží Ing. K. S., bývalému členu představenstva společnosti OKZ HOLDING.

[48] Pokud jde o navrženou svědkyni L. H., ani v jejím případě nelze dospět k závěru, že by žalovaný vůbec nebyl schopen zjistit, o koho se jedná, měl-li k dispozici e-mailové zprávy, z nichž vyplývá, že daná osoba byla součástí komunikace, jíž se účastnil rovněž stěžovatel (insolvenční správce). Žalovaný tak přinejmenším měl vyzvat stěžovatele, aby mu ve vztahu k dané osobě sdělil bližší údaje. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel účastnil e-mailové komunikace s navrženou svědkyní, musel by být schopen žalovanému schopen sdělit přinejmenším její e-mailovou adresu.

[49] Důvodná je i argumentaci stěžovatele, dle které dospěl-li žalovaný k závěru, že nedisponuje dostatečnými údaji k identifikaci navržených svědků, nemohl to stěžovateli sdělit teprve v rozhodnutí, jímž bylo (odvolací) daňové řízení skončeno, neboť stěžovatel na takový závěr již nemohl jakkoli reagovat. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že informace, které má k dispozici, mu k identifikaci navržených svědků nepostačují, byl vskutku povinen stěžovateli nejprve umožnit, aby tento nedostatek důkazního návrhu odstranil, a to kupříkladu výzvou k součinnosti, spočívající v přesnější identifikaci svědků. Nepřípadná je argumentace krajského soudu, že žalovaný neměl povinnost vyzvat

stěžovatele k doplnění příslušných údajů s ohledem na prvky koncentrace zakotvené do daňového řízení ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.* V nynější věci se nejedná o situaci, kdy by stěžovatel činil určité návrhy v rámci projednání zprávy o daňové kontrole (tj. ještě v rámci řízení před správcem daně), nýbrž o situaci, kdy (v reakci na výzvu žalovaného k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi, vyjádření se v rámci odvolacího řízení a případné navržení důkazních prostředků) navrhl provedení dalších důkazů v rámci odvolacího řízení. Právu daňového subjektu předložit v odvolacím daňovém řízení bez omezení nové důkazy (a s tím spojené povinnosti daňového orgánu se s nimi vypořádat) princip koncentrace řízení při projednání zprávy o daňové kontrole nijak nebrání (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, či ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020-35). Uvedený princip současně nemá ani žádný vliv na obecnou povinnost daňových orgánů umožnit daňovému subjektu navrhuujícímu vyslechnutí osoby, kterou dostatečně neidentifikuje, aby tento nedostatek odstranil.

[50] Nejvyšší správní soud tímto nikterak nepředjímá, zda by byl žalovaný schopen po výzvě stěžovatele k součinnosti (ve smyslu sdělení dalších, přesnějších údajů o navrhovaných svědcích), popřípadě též po výzvě společnosti (společnostem), v níž měly dané osoby působit, navrhované svědky identifikovat; tím spíše pak nelze spekulovat o tom, jak by uvažil o potřebě provedení jejich výslechů. Bylo však jeho povinností, aby se uvedenými důkazními návrhy ve světle výše uvedeného zabýval, posoudil je a učiněné závěry řádně odůvodnil.

[51] Zjištěné pochybení žalovaného, nesprávně aprobované napadeným rozsudkem, ovšem nebrání tomu, aby se Nejvyšší správní soud zabýval i zbývajícími kasačními námitkami; je tedy možné posoudit i důvodnost námitek vztahujících se ke svědecké výpovědi paní H. V první řadě není pravdivé tvrzení, podle kterého krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný nebyl povinen zkoumat její způsobilost vypovídat (pouze) proto, že stěžovatel v průběhu jejího výsledku k jejímu duševnímu stavu ničeho nenamítal. Krajský soud na podkladě téže argumentace, kterou stěžovatel uplatňuje i v kasační stížnosti, ve skutečnosti dospěl k závěru, že žalovaný (přesněji správce daně, neboť ten daný výslech prováděl – pozn. NSS) se duševní způsobilostí paní H. podrobit se výsledku nezabýval primárně proto, že, navzdory opačným tvrzením stěžovatele, nebyl dán žádný důvod o ní pochybovat. Krajský soud v této souvislosti současně poukázal na obecnou právní zásadu, jež je současně zakotvena v § 4 odst. 1 občanského zákoníku, podle níž se má za to, že každá svéprávná osoba má rozum průměrného člověka i schopnost užívat jej s běžnou péčí a opatrností a že to každá od ní může důvodně očekávat. K tomu krajský soud připomenul, že stěžovatel byl výsledku dané svědkyně přítomen, žádné výhrady při něm však nevznikly. Kasační soud pouze dodává, že z protokolu o výsledku paní H. vyplývá, že tomuto výsledku byl přítomen nejen stěžovatel, ale také zástupce (daňový poradce) OKZ HOLDING, a advokát poskytující právní pomoc svědkyni; žádné výhrady či námitky stran způsobilosti svědkyně vypovídat, ať již s ohledem na její duševní stav či jiné skutečnosti, neuplatnila žádná z přítomných osob.

[52] Kasační argumentace vychází z přesvědčení stěžovatele, že existovaly pochybnosti o způsobilosti svědkyně vypovídat, ačkoliv mu již žalovaný v odstavci 47 a násl. svého rozhodnutí, a následně krajský soud v odstavci 49 napadeného rozsudku vysvětlili, že žádné takové pochybnosti dány nebyly, neboť „*pouhou neochotu k výpovědi, vyhýbavé či neurčité odpovědi, případně odvolávání se na nepamatování si určitých skutečností (...) nelze považovat za náznak mentální nedostatečnosti*“. Vzhledem k tomu, že stěžovatel opakuje námitky, s nimiž se zabývali již žalovaný a krajský soud, postačí na již vyslovené odůvodnění, s nímž věcně nepolemizuje, odkázat.

[53] Nedůvodná je rovněž dílčí námitka o nepřipadnosti odkazu krajského soudu na zásadu (vyvratitelnou právní domněnku) vyjádřenou v § 4 odst. 1 občanského zákoníku. Krajský soud tímto odkazem vyjádřil, že, nejsou-li dány konkrétní pochybnosti nasvědčující opaku, lze předpokládat že (plně) svéprávné osoby jsou schopny vystupovat v právních vztazích a jednat s osobami jinými, aniž by bylo nutno posuzovat jejich rozumovou vyspělost či duševní stav. Takovému výkladu není co vytknout. Uvedená základní zásada, výslovně vyjádřená v občanském zákoníku, se promítá i do jiných odvětví práva (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 10 Afs 177/2019-71, odst. 22). To neznamená, že by ji nebylo možné prolomit (vyvrátit), stěžovatel však v tomto směru nepředestřel relevantní důvody pro takový postup.

[54] Nedůvodná je dále námitka, že krajský soud pochybil, nepřisvědčil-li žalobní argumentaci, dle které v daňovém spisu nemá oporu úvaha žalovaného, že „*pokud by korporace IVP SYSTEMS nedisponovala žádnými skladovými prostory, vyvolalo by toto zjištění pochybnosti, zda vůbec byla schopna přijmout takové množství zboží*“, neboť přepravními doklady bylo podle stěžovatele doloženo, že zboží bylo dovezeno do areálu ve Vlašimi, kde bylo umožněno jeho bezplatné skladování. To, kam OKZ HOLDING složila zboží po jeho dovozu ze třetích zemí a kde jej následně skladovala, je zcela odlišnou otázkou od posouzení, jak se zbožím, po jeho tvrzeném zakoupení, naložila IVP SYSTEMS. Konstatování žalobce, že tvrzený prodejce zboží, OKZ HOLDING, jej po jeho dovozu do ČR složil v areálu ve Vlašimi, se zcela míjí s pochybnostmi daňových orgánů, zda vůbec nějakými skladovacími prostorami, v nichž mi bylo možné uchovávat přibližně 100 tun údajně zakoupeného zboží, disponoval tvrzený kupující, tj. IVP SYSTEMS. Žalovaný přitom citovanou větu vyslovil v souvislosti s hodnocením svědecké výpovědi paní H. (v době tvrzeného obchodu jediné členky představenstva společnosti IVP SYSTEMS), která vskutku nebyla schopna zodpovědět otázku správce daně, zda daná společnost měla nějaké skladové prostory, a kam případně zboží, pokud by bylo přejato ve Vlašimi, společnost následně přepravila. Citované vyjádření žalovaného tak má oporu v obsahu svědecké výpovědi paní H., zachycené v protokolu správce daně ze dne 19. 6. 2017.

[55] Konečně, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační argumentaci, již stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení žalobní námitky týkající se výzvy daňových orgánů k předložení inventurních soupisů majetku. Krajský soud v odstavci 50 napadeného rozsudku, na který stěžovatel odkazuje, reagoval na obsahově zcela odlišnou argumentaci, než jak stěžovatel příslušnou žalobní námitku nyní interpretuje v kasační stížnosti. Námitka, že bylo prokázáno, že stěžovatel se zbožím, jež mělo být předmětem prodeje, disponoval a že po něm daňové orgány nebyly oprávněny požadovat prokázání této skutečnosti konkrétně a výhradně důkazem ve formě inventurních soupisů majetku, v žalobě vůbec uplatněna nebyla. Stěžovatel v žalobě ve skutečnosti namítal, že daňové

orgány své závěry odůvodnily tím, že stěžovatel u dovezeného zboží neprovedl inventuru, ačkoliv mu k jejímu provedení podle zákona vůbec nevznikla povinnost, neboť mezi zahrnutím věcí do majetkové podstaty dlužníka (2. 3. 2015) a jejich prodejem (červen 2015), nenastal podle účetních předpisů rozhodný den, k němuž by měla být inventura provedena. Daňové orgány však stěžovateli nekladly k tíži, že by nepředložil inventurní soupisy, jež by měly být vyhotoveny v průběhu března až června roku 2015. Správce daně namísto toho na straně 55 zprávy o daňové kontrole uvedl, že OKZ HOLDING nepředložila žádné inventurní soupisy evidovaných zásob k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014, ač komu byla správcem daně vyzvána, v důsledku čehož nebylo možné ověřit, zda zbožím, jež mělo být předmětem prodeje, vůbec mohla v červnu roku 2015 disponovat, a to tím spíše že neoznačené tabulky, jež byly správci daně předloženy, a o nichž OKZ HOLDING uvedla, že se jedná o přílohu kupní smlouvy o prodeji zboží IVP SYSTEMS, obsahově nekorespondovaly tabulkám zachycujícím zboží, jež OKZ HOLDING dovezla do ČR, které správce daně získal od celní správy. Žalobní námitka, že po stěžovateli bylo požadováno předložení inventurních soupisů z roku 2015, se tak míjí s tím, ke kterým datům byly inventurní soupisy skutečně správcem daně vyžadovány, což také správně vyjádřil krajský soud poukazem na to, že OKZ HOLDING měla vlastnit předmětné zboží již několik let před tím, než jej stěžovatel zahrnul do majetkové podstaty a měla jej tak inventarizovat již průběhu dřívějších let.

[56] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je v rozsahu jedné kasační námitky důvodná; rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že vytknutá vada není odstranitelná v řízení před krajským soudem, ale lze ji odstranit toliko v řízení před žalovaným, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., vrátil k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je žalovaný v dalším řízení právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku vázán (viz. odstavce [44] až [20] výše).

[57] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Stěžovatel byl z pohledu celkového výsledku řízení před správními soudy ve věci procesně úspěšný, proto mu Nejvyšší správní soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[58] Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 5 000 Kč za soudní poplatek za kasační stížnost [krajský soud stěžovatele v řízení o žalobě k úhradě soudního poplatku nevyzýval, neboť vycházel z toho, že je od něho osvobozen podle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů], a dále náklady na zastoupení v řízení o kasační stížnosti; v řízení před krajským soudem stěžovatel zastoupen nebyl. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti, resp. jejího doplnění), tj. celkem 6 200 Kč, spolu s paušální náhradou hotových výdajů v celkové výši 600 Kč. Za právní úkon spočívající v podání repliky k vyjádření žalovaného soud náhradu nákladů řízení

nepřiznal, neboť stěžovatel v tomto podání pouze zopakoval argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti; náklady na tento úkon tak nelze považovat za účelně vynaložené. Jelikož zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, zvýšil soud odměnu o částku 1 428 Kč, která odpovídá této dani.

[59] Náklady řízení tak celkem činí 13 228 Kč. Žalovaný je povinen je stěžovateli uhradit k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. listopadu 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu