



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **B – stav com s.r.o.**, se sídlem Mostecká 1487, Duchcov, zastoupená Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 55, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2016, čj. 1126/16/5200-11434-703000, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 5. 2019, čj. 15 Af 28/2016-70,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2014, čj. 1858356/14/2514-24803-505524, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 1 289 150 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 257 830 Kč. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně (provádějící převážně pomocné, výkopové a zemní práce) neprokázala oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů. Konkrétně neprokázala faktickou realizaci výkopových prací jejím subdodavatelem A. P., který žalobkyní předložené faktury vystavil, a současně ani neprokázala, kdo konkrétně (s výjimkou jejích zaměstnanců) tyto práce provedl.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že si správní orgány ze spisu vybíraly pouze důkazy svědčící v její neprospěch. Nesouhlasila s použitím důkazních prostředků pocházejících z jiného řízení vedeného s A. P. Žalobkyně s nimi nebyla seznámena a nemohla se k nim vyjádřit. Dále namítla, že závěr o neprovedení výkopových prací A. P. nemá oporu v provedeném dokazování. Z jeho svědecké výpovědi jasně plyne opak. Správce daně ani dostatečně neodůvodnil, proč jeho výpovědi nevěří. Provedení prací dokládají také fotografie A. P. na stavbě a výsledky svědků I. T. a R. K. Správce daně nesprávně neprovedl navržený výsledek někdejšího jednatele žalobkyně J. B. S ohledem na povahu vykonaných prací po žalobkyni nelze požadovat, aby vyhotovovala také písemné smlouvy o dílo nebo předávací protokol. K tíži jí nelze klást ani provedení zákonem nezakázaných plateb v hotovosti.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Žalovaný žalobkyni řádně seznámil s tím, že do spisu zařadil též některé listiny pocházející z daňového řízení vedeného s A. P. i s hodnocením daných podkladů. Současně žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se k takto zjištěným skutečnostem. Ačkoliv tímto způsobem postupoval až žalovaný, který napravil procesní pochybení správce daně, nejedná se o porušení zásady dvojinstančnosti. Pokud jde o samotné hodnocení provedených důkazů, žalovaný se při hodnocení svědeckých výpovědí věnoval jak každé zvlášť, tak jejich vzájemným souvislostem. Rozhodnutí v této části není nepřezkoumatelné. Veškeré skutečnosti hodnotil nezáujatě. Ze svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá, že vyjádření A. P. jsou značně rozporná a neurčitá. Obecně sice potvrdil spolupráci se žalobkyní, ale nebyl schopen přesněji vymezit ani místa jednotlivých dodávek, natož konkretizovat rozsah provedených prací. Neurčitost a rozpornost jeho vyjádření a výpovědi neodstranily ani další svědecké výpovědi I. T. a R. K. Především žádná ze svědeckých výpovědí nespecifikovala rozsah prací, které byly předmětem fakturace. Podle smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobkyní a A. P. mělo být fakturováno na základě písemného odsouhlasení skutečně provedených dodávek a prací. Žádné takové písemné odsouhlasení žalobkyně ani A. P. nepředložili. Žádný z provedených důkazů tak nevyvrátil pochybnosti správce daně nejen ve vztahu k rozsahu, ale ani k samotnému provedení prací A. P. Pokud jde o absenci listinných důkazů, obchodní vztahy daným způsobem nepochybně mohou mezi prověřenými subjekty fungovat (zvláště pokud je plnění snadno kontrolovatelné a lze si těžko představit jeho reklamaci), ovšem z hlediska daňově uznatelných výdajů se za takové situace vystavují s ohledem na rozvržení důkazního břemene nebezpečí, že se dostanou do důkazní nouze. Totéž platí také pro platby v hotovosti. Žalobkyni nebyla tato skutečnost přičítána k tíži, jak namítá. Žalovaný pouze dospěl k závěru, že neunesla důkazní břemeno, což by se jí nemuselo stát, pokud by prováděla platby prostřednictvím bankovního převodu. Pochybnosti panují také ohledně místa podpisu smluv o dílo, které měly být podle žalobkyně podepsány v kanceláři jejích účetních v Bílině. Ty si však na nic takového nevzpomínají, což je těžko představitelné, jestliže k tomu mělo dojít postupně osmkrát. K odstranění pochybností v této souvislosti nepřispívá ani to, že v samotných smlouvách je uvedeno jako místo podpisu Duchcov. Správní orgány nepochybily, jestliže neprovedly výsledek někdejšího jednatele žalobkyně J. B., jelikož se jeho svědecká výpověď měla vztahovat k období, kdy vykonával činnost jednatele. Tuto činnost navíc vykonával ještě v době odvolacího řízení a měl tak příležitost se k věci vyjádřit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá, že krajský soud nesprávně aproboval postup žalovaného, který teprve v odvolacím řízení do spisu založil protokoly o ústním jednání se svědkem A. P. pocházející z odlišného daňového řízení, ze kterých následně vycházel. Tím porušil zásadu dvojinstančnosti. Na tom nic nemění skutečnost, že stěžovatelce doručil přípis, ve kterém popsal, co z daných protokolů vyplývá. Jestliže žalovaný shledal rozpory v tvrzeních A. P., měl sám z úřední povinnosti za účelem odstranění pochybností vést dokazování. Buď konfrontovat svědka A. P. s jeho předchozí výpovědí, nebo zadat znalecký posudek z oboru písmoznalectví, pokud měl žalovaný pochybnosti o jeho podpisu na listinách. Této povinnosti žalovaného nezbavuje ani způsob, jakým je v daňovém řízení rozvrženo důkazní břemeno.

[5] Stejně jako v žalobě stěžovatelka zopakovala, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování. Závěry žalovaného vyvrací svědecké výpovědi, které prokazují, že A. P. práce vykonal. Správce daně v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů přihlédl pouze k některým důkazům. Krajský soud se navíc nijak nevyjádřil k žalobní námitce, dle které správce daně nikde nehodnotil svědeckou výpověď A. P. a neuvedl, proč mu nevěří. V tomto směru je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Podrobné, přesvědčivé i důvěryhodné byly též výpovědi svědků I. T. a R. K. Dále stěžovatelka zopakovala, že není povinná uzavírat smlouvy písemně a nelze jí přičítat k tíži provádění plateb v hotovosti. Nesouhlasí ani se závěrem týkajícím se neprovedení svědeckého výsledku bývalého jednatele. I z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23, plyne, že nemožnost svědeckého výsledku jednatele neplatí absolutně, ale pouze po dobu trvání této funkce. J. B. byl jednatelem do 7. 8. 2015. Stěžovatelka navrhla jeho svědecký výsledek v listopadu 2015, tedy v době, kdy již jednatelem nebyl, a proto mohl a měl být vyslechnut.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Upozornil na výraznou shodu obsahu žaloby a kasační stížnosti. Podle žalovaného by měla kasační argumentace směřovat primárně proti závěrům krajského soudu. Žalovaný trvá na tom, že při shromažďování listinných důkazů z jiného daňového řízení postupoval v souladu se zákonem a neporušil zásadu dvojinstančnosti. Nesouhlasí, že měl v případě pochybností z úřední povinnosti provádět další dokazování tak, aby sám tyto pochybnosti odstranil. Jak správně popsal krajský soud, důkazní břemeno zde tížilo stěžovatelku. Pokud jde o námitky týkající se hodnocení svědeckých výpovědí, ty doslovně kopírují žalobní námitky. Žalovaný proto odkázal na své vyjádření k žalobě a závěry krajského soudu. Není ani pravda, že by se krajský soud nezabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole. Krajský soud ji vypořádal v bodě 51. napadeného rozsudku. Krajský soud se zabýval také námitkami ohledně neexistence listinných důkazů a plateb v hotovosti a žalovaný s jeho závěry souhlasí. Z žaloby je zkopírovaná rovněž námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů. Poslední námitka, kterou se stěžovatelka domáhá provedení svědeckého výsledku J. B., je vyvrácena kontextem stěžovatelkou a krajským soudem citovaného rozsudku Nejvyššího správního

soudu sp. zn. 6 Afs 237/2017, ze kterého plyne, že bývalého člena statutárního orgánu nelze vyslechnout jako svědka, týká-li se výsledků období, kdy vykonával svou funkci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že krajský soud některé žalobní námitky nedostatečně vypořádal a vedle toho měl rozhodnutí žalovaného zrušit z důvodu, že správní orgány se dopustily procesních pochybení při zjišťování skutkového stavu, zjištěný skutkový stav nemá oporu v provedených důkazech a byl nesprávně právně posouzen.

[10] Nejvyšší správní soud považuje předně za zásadní zdůraznit, že kasační stížnost sestává v převážné míře z námitek, které stěžovatelka doslovně zkopírovala z žaloby, na což ostatně ve svém vyjádření upozornil také žalovaný. Jedná se v první řadě o námitky týkající se hodnocení svědeckých výpovědí, porušení zásady volného hodnocení důkazů a neexistence dalších listinných důkazů, které stěžovatelka vznesla na str. 4-6 kasační stížnosti. Tuto skutečnost je třeba zohlednit také ve způsobu jejího vypořádání ze strany Nejvyššího správního soudu.

[11] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby vůbec byla způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu). Jestliže se krajský soud v napadeném rozsudku žalobní argumentací řádně zabývá a stěžovatel se v kasační stížnosti přesto omezí na pouhé zopakování svých žalobních námitek, bude se jednat o nepřipustné kasační námitky (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (k tomu viz zejm. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Na tom nemůže nic změnit ani to, že stěžovatelka nyní na několika místech zaměnila v žalobě použité slovo „žalovaný“ za „správní soud“. V kasačním řízení se proto výše uvedenými námitkami nelze zabývat. Krajský soud totiž k uvedeným námitkám v napadeném rozsudku vyslovil své závěry, na což stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nereaguje a v rozporu se smyslem kasačního řízení setrvává na tom, co uvedla již v žalobě.

[12] Nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou také námitky, podle kterých měl správce daně z vlastní iniciativy provést další dokazování k odstranění pochybností o skutečném provedení prací – buď konfrontací svědka s dřívější výpovědí, nebo vyžádáním znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Obě tyto námitky směřují pouze proti postupu správních orgánů a nikoliv závěrům napadeného rozsudku, přičemž dané námitky

pokračování

stěžovatelka vznesla poprvé až nyní v kasační stížnosti a neuplatnila je v žalobě, ač tak učinit mohla.

[13] Pokud jde o řádně uplatněné a projednatelné kasační námitky, Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, podle níž krajský soud opomenul argumentaci napadající přezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole z důvodu, že neobsahovala řádné hodnocení svědeckých výpovědí. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že touto vadou napadený rozsudek netrpí. Jak ve svém vyjádření opět přílehavě upozornil již žalovaný, krajský soud se touto námitkou zabýval v bodě 51. napadeného rozsudku. Uvedl, že případné vady v postupu správce daně lze odstranit v odvolacím řízení. Tak se tomu stalo i v nyní posuzované věci a žalovaný stěžovatelku před vydáním rozhodnutí se svým hodnocením provedených důkazů seznámil. Krajský soud zároveň uvedl, že takový postup žalovanému umožňuje § 115 daňového řádu a nejedná se tak o porušení zásady dvojinstančnosti. Krajský soud tak danou žalobní námitku neopomenul, a argumentace stěžovatelky proto není důvodná.

[15] Další kasační námitkou stěžovatelka zpochybnila závěr krajského soudu, který se týkal zjišťování skutkového stavu věci. Stěžovatelka má za to, že závěr krajského soudu, dle kterého lze i v odvolacím řízení do správního spisu založit další listiny pocházející z odlišného daňového řízení (vedeného zde se svědkem A. P.), je nesprávný a v rozporu se zásadou dvojinstančnosti. Nejvyšší správní soud v tomto směru úvodem podotýká, že námitka o porušení zásady dvojinstančnosti má dle ustálené rozhodovací praxe prostor tam, kde je odňata reálná a efektivní možnost právně a skutkově argumentovat, tedy zejména v případech tzv. překvapivých rozhodnutí (srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 257/98 ze dne 21. 1. 1999 nebo nález sp. zn. IV. ÚS 544/98 ze dne 4. 8. 1999). Zásadu dvojinstančnosti řízení nelze vykládat ve smyslu nároku na dvě správní instance při posuzování každého z podkladů pro vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, čj. 9 As 128/2013-45). Vlivem opatřování dalších důkazů v průběhu odvolacího daňového řízení se již zabýval také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Z § 115 odst. 2 daňového řádu podle něj vyplývá, že provádě-li žalovaný v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištění skutkového stavu dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Žalovaný se totiž v této specifické procesní situaci „převtěluje“ do správce

daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám žalovaný nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Podstatné tak je, aby žalovaný daňový subjekt (zde stěžovatelku) řádně seznámil s tím, že provedl nové důkazy, a s jejich hodnocením. Pokud tak učiní, nejedná se o porušení zásady dvojinstančnosti (viz rozsudek ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).

[16] Jak stěžovatelka v kasační stížnosti sama připouští, žalovaný jí doručil přípís, ve kterém ji s těmito skutečnostmi seznámil. Tomu odpovídá také obsah správního spisu, ve kterém je založena listina *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“* ze dne 24. 4. 2015, ve které je mj. uvedeno, že v rámci jiného daňového řízení proběhlo ústní jednání s A. P., které je zachyceno v protokolu o jednání, při kterém A. P. uvedl, že se svědkem I. T. nikdy nespolečupracoval a nezná ho. Jelikož toto zjištění bylo rozporné s obsahem svědecké výpovědi I. T., byl v rámci odvolacího řízení proveden důkaz svědeckou výpovědí A. P. Žalovaný dále přdestřel, jaké skutečnosti z těchto důkazů vyplynuly a jakým způsobem je hodnotí. Nejvyšší správní soud ve světle výše citované judikatury považuje takový postup žalovaného za souladný se zákonem. Stěžovatelka měla příležitost se k těmto zjištěním a jejich hodnocení ze strany žalovaného vyjádřit, což také učinila a v reakci na to navrhla další důkazy. Postup žalovaného proto nebyl rozporný se zásadou dvojinstančnosti řízení a závěry krajského soudu zde plně obtojí.

[17] Poslední projednatelná kasační námitka směřovala proti závěrům krajského soudu, které se týkaly neprovedení důkazu svědeckou výpovědí někdejšího jednatele stěžovatelky (J. B.). Krajský soud v napadeném rozsudku s odkazem na výše již označený rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 237/2017 dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily, když neprovedly tento důkazní návrh, protože svědecká výpověď se měla vztahovat k období, kdy J. B. vykonával funkci jednatele stěžovatelky. Stěžovatelka má za to, že tento závěr je nesprávný, nemá oporu v citovaném rozsudku a daný důkaz mohl být proveden, protože J. B. přestal v průběhu odvolacího řízení figurovat v pozici jednatele. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak krajský soud z uvedeného rozsudku zcela přiléhavě citoval, *„bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výsledk období, kdy vykonával svoji funkci.“* Z uvedeného plyne, že pro posouzení přípustnosti svědecké výpovědi není rozhodné, zda J. B. vykonával funkci jednatele po celou dobu odvolacího řízení, ale to, že se jeho svědecká výpověď měla vztahovat k období, kdy jednatelem byl. I v tomto směru tak napadený rozsudek plně obtojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady

pokračování

přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 11. února 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu