



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Auto Anex, s. r. o.**, se sídlem Žerotínova 378, Děčín, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 15 Af 49/2017 - 82,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 15 Af 49/2017 - 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Řízení o kasační stížnosti žalobce se **zastavuje**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce.
- IV. Žalobci se vrací část zaplaceného soudního poplatku ve výši **4.000 Kč**, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

**O d ů v o d n ě n í :**

- I. Vymezení věci

[1] Předmětem řízení v nyní projednávané věci je zodpovězení otázky, zda (popřípadě za jakých okolností) může správce daně odmítnout návrh daňového subjektu na provedení svědecké výpovědi podle § 93 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a současně, nakolik představuje případné pochybení spočívající v neprovedení této svědecké výpovědi vadu, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden–prosinec 2011 a leden–prosinec 2012. Na základě zjištění učiněných v průběhu kontroly vydal dne 27. 10. 2015 následující dodatečné platební výměry:

- č. j. 2152714/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši 176.878 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 35.375 Kč,
- č. j. 2153112/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 245.000 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 49.000 Kč,
- č. j. 2153157/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 ve výši 230.000 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 46.000 Kč,
- č. j. 2153196/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 821.440 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 164.288 Kč,
- č. j. 2153236/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 480.293 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 96.058 Kč,
- č. j. 2153268/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 ve výši 590.946 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 118.189 Kč,
- č. j. 2153308/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 759.710 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 151.942 Kč,
- č. j. 2153348/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 834.211 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 166.842 Kč,
- č. j. 2153393/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 122.108 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 24.421 Kč.

[3] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

## II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce se dále bránil správní žalobou, které Krajský soud v Ústí nad Labem v záhlaví specifikovaným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

[5] Předně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou neshledal důvodnou. Stejně tak nepřisvědčil výtkám stran procesního postupu daňových orgánů (výhrady k použitelnosti zprávy o daňové kontrole a obsahu daňového spisu) – viz body 64-74 rozsudku.

[6] V další části rozsudku se soud vyjádřil k žalobním bodům vztahujícím se k jednotlivým zdanitelným plněním (obchodování s automobily). Připomněl specifické rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jakož i podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH (důraz na fakticitu plnění). Pokud se jedná o posuzovanou věc, vyhodnotil, že daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti ohledně toho, zda zdanitelné plnění spočívající v dodání automobilů od (v rozhodném období) občanského sdružení Quick-Cars proběhlo tak, jak deklaroval žalobce. Tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo rozptýlit.

[7] Dále se soud zabýval obchodními transakcemi se společností S.O.U.L. GmbH (dále jen „společnost SOUL“), u nichž žalobce dle názoru daňových orgánů neprokázal kumulativní splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správci daně vznikly pochybnosti především ohledně toho, zda bylo zboží (automobily) dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Pochybnosti přetrvaly i po provedeném dokazování, protože ani tento okruh žalobních námitek nepovažoval soud za důvodný.

[8] Za zásadní však označil námitku žalobce, že v důsledku neprovedení navrhovaného výslechu svědka I. A. došlo k porušení jeho procesních práv.

[9] K tomu soud uvedl, že správce daně si od orgánů činných v trestním řízení opatřil úřední záznam o vyhodnocení překladu výslechu jednatele společnosti SOUL I. A., který byl na základě dožádání od orgánů činných v trestním řízení vyhotoven Finančním úřadem pro pátrání a trestní věci – Oldenburg (Německo). Skutečnostmi obsaženými v tomto dokumentu daňové orgány argumentovaly v rámci daňového řízení. Provedení žalobcem navrhované svědecké výpovědi pana I. A. považovaly daňové orgány s ohledem na zásadu hospodárnosti za nadbytečné. Krajský soud odkázal na úpravu obsaženou v § 93 odst. 3 daňového řádu, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54 (dále jen „rozsudek GENOVA“), který se zabýval výkladem citovaného ustanovení. Pokud v nyní projednávané věci neprovedly daňové orgány výslech svědka I. A., přestože jeho výpověď z jiného řízení začlenily mezi podklady rozhodnutí, dopustily se porušení § 93 odst. 3 daňového řádu. Pouhý odkaz na zásadu hospodárnosti (pokud daňové orgány nepovažovaly důkazní návrh za projev snahy účelově prodlužovat řízení), nemůže ospravedlnit porušení práva žalobce na řádné provedení dokazování v daňovém řízení. Uvedené pochybení představuje vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Proto soud napadené rozhodnutí zrušil.

### III. Obsah kasačních stížností

[10] Proti rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost žalobce i žalovaný. Žalobce však vzal kasační stížnost podáním ze dne 15. 12. 2021 v plném rozsahu zpět.

[11] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky a dílčí nepřezkoumatelnosti rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

[12] Stěžovatel je obeznámen s obsahem rozsudku GENOVA, na který odkázal krajský soud. Citované rozhodnutí se však týkalo podstatně jiných skutkových okolností, jeho závěry proto nelze bez dalšího aplikovat na nyní projednávanou věc. Současně je stěžovatel přesvědčený, že i v případě návrhu na provedení svědecké výpovědi ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu je třeba aplikovat obecná pravidla zakotvující podmínky, za nichž může správce daně důkazní návrh odmítnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49). V rozsudku GENOVA dovedl správce daně neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ohledně uznatelnosti daňových výdajů na základě množství svědeckých výpovědí převzatých z jiného daňového řízení. V nyní souzené věci však výslech pana A. provedený před Finančním úřadem pro pátrání a trestní věci v Oldenburgu (Německo) nepředstavoval zásadní důkaz, na jehož základě by správce daně dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene stran prokázání podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[13] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že důvodem pro odmítnutí provedení (zopakování) výslechu pana A. byla krom jiného skutečnost, že navržený důkaz neměl kýženou vypovídací hodnotu. Svědek totiž při svém výslechu v Německu uvedl, že žádné automobily nepořizoval a do Německa nepřevravel a že se obchodů vůbec neúčastnil. Je tedy zjevné, že provedení svědecké výpovědi nemohlo vést k prokázání splnění druhé podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu - tj. že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku této přepravy fyzicky opustilo území České republiky. Touto okolností se však krajský soud vůbec nezabýval, a proto je napadený rozsudek nezákonný.

[14] Stěžovatel dále trvá na tom, že provedení svědecké výpovědi bylo nadbytečné. Závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem nachází oporu ve zbylých shromážděných důkazech. Z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývají tři podmínky, které musí být pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu splněny kumulativně, žalobce přitom důkazní břemeno ve vztahu k prokázání splnění těchto podmínek neunesl a současně nebyl ohledně jejich splnění v dobré víře. Pochybnosti správce daně vyvolalo předně dožádání německé daňové správy, z něhož vyplynulo, že společnost SOUL nepořídila od žalobce žádné zboží. Jak vyplývá z následné odpovědi německé daňové správy na žádost o výměnu informací, při daňové kontrole nebyly u společnosti SOUL nalezeny žádné obchodní záznamy týkající se pořízení zboží od žalobce. Žalobce deklaroval prodej pěti nových automobilů společnosti SOUL toliko na základě objednávek, které nedoložil. Nadto neuzavřel písemnou smlouvu, a to přestože se jednalo o zboží v hodnotě několika set tisíc Kč. Žalobce tvrdil, že jednal s panem J. D.. Mezi jeho výpovědí a výpovědí žalobce však panovaly zásadní rozpory, které stěžovatel podrobně popsal v napadeném rozhodnutí. Výpověď uvedeného svědka tedy prohloubila pochybnosti ohledně toho, jak a zda vůbec došlo k přepravě zboží do jiného členského státu. Podezřelé okolnosti vykazoval způsob úhrady automobilů, jakož i zjištěné skutečnosti o jejich přeprodeji konečnému zákazníkovi v ČR krátce po údajném dodání

pokračování

do Německa. Za určité časové období se pak vůbec nepodařilo dohledat vlastníka automobilů.

[15] Stěžovatel tedy shrnuje, že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně jednoznačně nebyly splněny, respektive žalobce v této souvislosti neunesl důkazní břemeno. Skutkový stav byl na základě popsanych důkazních prostředků zjištěn úplně a provedení svědecké výpovědi pana A. bylo nadbytečné. Výslech uvedeného svědka v trestním řízení využily daňové orgány pouze podpůrně, což vyplývá i z napadeného rozhodnutí (viz bod 56). Pokud by stěžovatel důkaznímu návrhu žalobce vyhověl a pana A. vyslechl, na výsledku řízení by to nic nezměnilo, neboť samotný svědek již uvedl, že se dotčených obchodních transakcí neúčastnil. Jeho výpověď by nemohla zvrátit závěr o nesplnění druhé podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně.

[16] Stěžovatel je tedy přesvědčený, že odmítnutí návrhu na provedení svědecké výpovědi pana A. nepředstavuje procesní vadu. I kdyby se však o takovou vadu jednalo, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud se spokojil s konstatováním, že došlo k porušení § 93 odst. 3 daňového řádu, aniž by si položil otázku, zda by závěry ohledně neunesení důkazního břemene ze strany žalobce obstály i bez skutečností, které vyplynuly z výslechu pana A. v Německu. Tvrzení soudu, že došlo k procesní vadě, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, je předčasné, ničím nepodložené a tedy i nepřezkoumatelné.

[17] V případě, že by soud dosavadní argumentaci stěžovatele nepřisvědčil, namítá dále nezákonnost rozsudku z důvodu, že krajský soud nezrušil napadené rozhodnutí pouze v části výroku týkajícího se zamítnutí odvolání proti platebním výměřům na DPH za zdaňovací období září 2011 až listopad 2011, jichž se procesní vada týkala (pouze v těchto zdaňovacích obdobích si žalobce nárokoval osvobození od daně při dodání zboží společnosti SOUL). Dopady nezákonného postupu krajského soudu jsou o to závažnější, že v době vydání rozsudku již uplynula desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu ohledně zdaňovacích období, u nichž soud postup stěžovatele aproboval. Na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně měla přitom značný vliv extrémní délka řízení o žalobě (od zahájení soudního řízení do doručení rozsudku stěžovateli uplynulo více než 4 roky a 6 měsíců). Judikatura správních soudů dokládá, že výrok o rozhodnutí o odvolání proti více platebním výměřům lze oddělit a zrušit pouze v části vztahující se k některým těmto platebním výměřům. V posuzované věci mělo napadené rozhodnutí formálně sice jeden výrok, ale bylo jej možno snadno rozdělit, oddělené výroky identifikovat uvedením čísel jednacích jednotlivých platebních výměřů a zrušit jej pouze v té části, jíž se týkala krajským soudem zjištěná procesní vada. Pokud soud za dané situace (zejména s přihlédnutím k uplynutí objektivní prekluzivní lhůty, k němuž došlo v důsledku průtahů na straně soudu) zrušil napadené rozhodnutí jako celek, zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti.

[18] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

#### IV. Vyjádření žalobce

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že návrh účastníka řízení podle § 93 odst. 3 daňového řádu nemusí být žádným způsobem odůvodněn (na rozdíl od návrhu podle § 92 odst. 6 téhož zákona). Jedná se o uplatnění práva daňového subjektu k důkaznímu prostředku, který již správce daně použil. Disponuje-li správce daně svědeckou výpovědí z jiného řízení, nemůže nevyhovět prostému návrhu na provedení této výpovědi přímo v dotčeném daňovém řízení. Takovou možnost má pouze v případě návrhu na provedení nového (dosud neprovedeného) důkazu.

[20] Za dané situace rovněž nebylo na místě, aby si soud kladl otázku, jaký měla uvedená vada vliv na řízení, respektive zda mohla něco změnit na neunesení důkazního břemene žalobcem. Vzhledem k tomu, že stěžovatel žalobci znemožnil uplatnit jeho práva, krajský soud správně konstatoval, že se jedná o podstatné porušení ustanovení o řízení.

[21] Pokud se jedná o tvrzenou oddělitelnost výroků napadeného rozhodnutí, má žalobce za to, že soud správně zrušil rozhodnutí v celém rozsahu, a to pro vadu řízení ve smyslu § 76 s. ř. s. Soud rozhodoval bez nařízení jednání (ačkoliv s tím žalobce výslovně nesouhlasil). Proto nemohl postupovat podle § 51 s. ř. s.

[22] Žalobce tedy považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti žalovaného hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); zkoumal přitom, zda napadený rozsudek nevykazuje vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve ve stručnosti připomíná, že v projednávané věci daňové orgány doměřily žalobci DPH z následujících důvodů: 1) Žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (zejména dodání automobilů společnosti SOUL); 2) žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 odst. 1 zákona o DPH (přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Quick-Cars). Krajský soud shledal takřka všechny žalobní námitky nedůvodnými a aproboval závěr stěžovatele o neunesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k uvedeným podmínkám. Jediným důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že daňové orgány použily jako důkaz mimo jiné protokol o svědecké výpovědi pana A. (jednatele společnosti SOUL) pořízený v jiném řízení (Finanční úřadem pro pátrání a trestní věci v Oldenburgu na dožádání orgánů činných v trestním řízení), a nevyhověly návrhu žalobce na provedení (zopakování) výsledku tohoto svědka přímo v daňovém řízení vedeném s žalobcem. Tímto svým postupem zatížil stěžovatel dle mínění krajského soudu napadené rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.

pokračování

[26] Pokud se jedná o kasační argumentaci, lze ji shrnout následujícím způsobem. Stěžovatel je zejména přesvědčený, že neprovedení navrhovaného důkazu svědeckou výpovědí pana A. nepředstavovalo vadu řízení. I kdyby tomu tak ovšem bylo, nejednalo se o takovou vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Konečně stěžovatel namítá, že případné pochybení se týkalo pouze části doměřené daně. Proto neměl krajský soud rušit napadené rozhodnutí jako celek, ale jen v rozsahu, v němž stěžovatel potvrdil platební výměry týkající se doměření daně za související zdaňovací období.

[27] Podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že v daňovém řízení *„lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“*

[28] Podle odst. 3 téhož ustanovení *„je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“*

[29] Výkladem citovaných ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval již v několika svých rozhodnutích. V rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 - 41, pak uvedl, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. *„Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné.“*

[30] Za stěžejní považuje tento soud rozsudek GENOVA, v němž shrnul závěry vyplývající z dosavadní judikatury a zdůraznil, že úprava obsažená v § 93 odst. 3 daňového řádu *„provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)).“* Správce daně proto musí svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (obdobně již rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Závěrem dovodil, že pokud správce daně (žalovaný) zařadil mezi podklady rozhodnutí protokol o svědecké výpovědi z jiného řízení a současně nevyhověl návrhu na provedení svědecké výpovědi této osoby přímo v daňovém řízení týkajícím se dotčeného daňového subjektu, zatížil své rozhodnutí procesní vadou. *„Stěžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výslechu těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve ‚svém‘ daňovém řízení.“*

[31] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že uvedené závěry jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc. V posuzovaném případě vycházely daňové

orgány z úředního záznamu o vyhodnocení překlada výslechu pana A. provedeného jiným orgánem (německým správcem daně, nadto na dožádání orgánů činných v trestním řízení). Pokud za těchto okolností žalobce trval na tom, aby daňové orgány svědka vyslechly i přímo v dotčeném řízení, bylo nezbytné takovému návrhu vyhovět. Výjimku by tvořila situace, pokud by se jednalo o návrh veskrze účelový s cílem mařit či prodlužovat řízení, popřípadě, pokud by provedení výslechu nebylo proveditelné (např. smrt svědka, nemožnost předvolání zahraničního svědka apod.). Nic takového však stěžovatel v napadeném rozhodnutí a ani v průběhu řízení o žalobě či o kasační stížnosti netvrdil. Neprovedení výslechu svědka pana A. naopak odůvodňoval toliko jeho nadbytečností, potažmo tím, že navržený důkaz nemá potřebnou vypovídací hodnotu. Přitom odkázal na judikaturu, která se váže k problematice dokazování, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, v němž tento soud mimo jiné uvedl: *„Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (náleží Ústavního soudu ze dne 21. března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci (náleží Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455).“*

[32] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že daňové orgány nemusí vyhovět každému důkaznímu návrhu účastníka řízení. Stěžovatel však pomíjí, že v nyní projednávané věci se nejedná o návrh na provedení nového (dosud neprovedeného) důkazu, ale toliko o uplatnění procesního práva daňového subjektu ve vztahu k důkazu již provedenému (byť v jiné formě), který správce daně zařadil mezi podklady rozhodnutí a z něhož vycházel. Za daných okolností nepřichází neprovedení svědecké výpovědi toliko s odkazem na její nadbytečnost či absenci její vypovídací hodnoty v úvahu. To je ostatně logické, neboť to byl právě správce daně, kdo svědeckou výpověď (i když jen ve formě protokolu či úředního záznamu převzatého z jiného řízení) zařadil mezi podklady rozhodnutí. Je tedy zjevné, že tento důkaz nepovažoval ani za nadbytečný, ani za nesouvisející s předmětem řízení. Stěžovatel přitom nemůže neprovedení svědecké výpovědi ospravedlnit tím, že bude předjímat její obsah, jak činí v nynější věci, odvolává-li se na to, že pan A. před Finančním úřadem pro pátrání a trestní věci v Oldenburgu vypověděl, že se dotčených obchodních transakcí s žalobcem vůbec neúčastnil. V důsledku takového postupu představuje protokol (úřední záznam o překlada) nezákonně provedený důkaz, protože je třeba na něj pohlížet, jako by nebyl provedený vůbec a nelze vůbec dovozovat, zda by navržený svědek k věci sdělil jakékoliv relevantní skutečnosti, či nikoliv.

[33] Kasační soud tedy shrnuje, že bylo na správci daně (potažmo stěžovateli), zda důkaz svědeckou výpovědí pana A. pořízený v jiném řízení zařadí mezi podklady rozhodnutí. Pokud tak ovšem učinil, nemohl již k návrhu žalobce na provedení (zopakování) svědecké výpovědi přímo v dotčeném řízení přistupovat jako k novému důkaznímu návrhu

pokračování

(tj. nevztahují se na něj kritéria vymezená ve shora citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 117/2014 - 49). Správce daně (stěžovatel) proto mohl provedení výslechu svědka odmítnout pouze ve výjimečných případech (účelovost návrhu ve snaze mařit či prodlužovat řízení, faktická neproveditelnost důkazu). Tím, že správce daně zařadil důkaz mezi podklady rozhodnutí, dal najevo, že jej pro věc považuje za potenciálně relevantní (bez ohledu na to, nakolik se tento předpoklad s ohledem na konkrétní obsah důkazu potvrdil), a bylo jeho povinností vyhovět důkaznímu návrhu žalobce na provedení výslechu svědka pana A. přímo v dotčeném řízení. Přitom není podstatné, zda se jednalo o důkaz pro věc zcela zásadní, nebo toliko podpůrný, jak tvrdí stěžovatel. Pouhý požadavek na zásadu hospodárnosti řízení nemůže převážit nad zásadou přímosti a bezprostřednosti, jejímž projevem je také právo daňového subjektu požadovat provedení důkazu převzatého z jiného řízení přímo v jeho řízení a za jeho přítomnosti. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017 - 37). Pokud stěžovatel či správce daně považovali uvedený důkaz na nadbytečný či nemající potřebnou vypovídací hodnotu, neměly jej do řízení vůbec přebírat, zařazovat jej mezi podklady pro vydání rozhodnutí a odkazovat se na něj ve zprávě o daňové kontrole či napadeném rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem, že daňové orgány zatížily svůj postup procesní vadou, neboť bylo jejich povinností vyhovět návrhu na provedení svědecké výpovědi pana A.. Zjištěná vada však ještě nepředstavuje nezbytně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, či minimálně tohoto rozhodnutí jako celku.

[35] V nyní projednávané věci postupoval krajský soud podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., který stanoví, že soud zruší i bez jednání napadené rozhodnutí „*pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“ Z ustálené judikatury vyplývá, že ne každá vada řízení podle citovaného ustanovení představuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, Nejvyšší správní soud dovodil, že takový postup je na místě tehdy, „*je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.*“ V každém případě je však povinností soudu, aby zvážil, nakolik mají zjištěné vady vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a své úvahy vtělil do odůvodnění rozsudku. Absence uvedených úvah způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2009, č. j. 9 As 72/2008 - 69).

[36] Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku pouze odkázal na rozsudek GENOVA a zopakoval jeho základní teze. Následně již jen kuse konstatoval, že „*pokud daňové orgány neprovedly v rámci předmětného daňového řízení žalobcem navrhovaný výslech svědka I. A., jehož výpověď z trestního řízení začlenily mezi podklady rozhodnutí, dopustily se porušení § 93 odst. 3 daňového řádu. (...) Ve výše vymezeném porušení § 93 odst. 3 daňového řádu spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť se jedná o podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.*“ Soud se tedy žádným způsobem nezabýval tím, nakolik byla zjištěná vada závažná a do jaké míry mohla ovlivnit výsledek řízení. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem,

že závěr krajského soudu o nutnosti zrušení napadeného rozhodnutí, tím spíše jeho zrušení jako celku, je předčasný a nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nelze totiž přehlédnout, že předmětem daňového řízení (a následného soudního přezkumu) nebylo toliko posouzení nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s obchodováním žalobce se společností SOUL (jejímž jednatelem byl právě pan A.), ale rovněž posouzení podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ohledně plnění poskytnutého dodavatelem Quick-Cars (viz bod [25] tohoto rozsudku). S posledně uvedeným přitom svědecká výpověď pana A. žádným způsobem nesouvisí, a zjištěná procesní vada proto nemohla mít na doměření daně za příslušná zdaňovací období (k němuž došlo v důsledku neuznání nároku na odpočet daně) žádný vliv.

[37] Jedná-li se pak o druhý důvod doměření daně (nesplnění podmínek pro osvobození od daně v případě dodání zboží do jiného členského státu EU), ani zde není případný dopad neprovedení svědecké výpovědi pana A. jednoznačný. Pro uplatnění nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty totiž musí být kumulativně splněny následující podmínky: 1) na pořizovatele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Za těchto okolností bylo na krajském soudu, aby zhodnotil zbylá zjištění správce daně, pokud se jedná o splnění všech uvedených podmínek, a zabýval se otázkou, zda může provedení navržené svědecké výpovědi dosavadní zjištění zvrátit. To především s důrazem na skutečnost, že nárok žalobce na osvobození od daně by byl oprávněný pouze tehdy, pokud by unesl důkazní břemeno ve vztahu ke všem uvedeným podmínkám. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že soudu (stejně jako daňovým orgánům), nepřísluší předjímat obsah případně provedené svědecké výpovědi. Nepochybně si však může učinit úsudek o tom, zda (v kontextu dosavadních zjištění a s přihlédnutím ke všem pochybnostem ohledně deklarovaného plnění vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí) existuje byť jen potenciální možnost, že by provedení svědecké výpovědi mělo za následek unesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu ke všem třem podmínkám vyplývajícím z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. V pochybnostech by pak bylo třeba postupovat v zájmu ochrany práv žalobce a napadené rozhodnutí, respektive jeho příslušnou část zrušit.

[38] Krajský soud nicméně žádnou takovou úvahu neučinil a napadené rozhodnutí bez dalšího jako celek zrušil, a to navzdory skutečnosti, že zbylé žalobní námitky považoval za nedůvodné a žádnou jinou vadu napadeného rozhodnutí (vyjma neprovedení výslechu pana A.) neshledal. Přitom se zabýval i otázkou ne/unesení důkazního břemene žalobcem (a to jak ve vztahu k obchodním transakcím s dodavatelem Quick-Cars, tak se společností SOUL), i zde se však ztotožnil se závěry stěžovatele. Za těchto okolností postrádá zrušení (tím spíše pak celého) napadeného rozhodnutí oporu v odůvodnění přezkoumávaného rozsudku.

[39] Konečně souhlasí Nejvyšší správní soud se stěžovatelem i v tom směru, že pochybení krajského soudu je o to závažnější, že řízení o žalobě probíhalo nestandardně dlouhou dobu. Správní žalobu soud obdržel dne 5. 4. 2017, o věci však rozhodl až po více než čtyřech a půl letech (dne 26. 10. 2021). Ze soudního spisu přitom nevyplývá,

pokračování

že by k prodlevě v rozhodování došlo z důvodů, které mají původ na straně účastníků, či že by rozhodnutí věci bránilo jakékoliv objektivní překážky (např. přerušení řízení). Současně je nepochybné, že v důsledku liknavého postupu soudu již došlo k uplynutí objektivní nepřekročitelné prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu ohledně některých dotčených zdaňovacích období (a to i těch, ve vztahu k nimž soud postup stěžovatele aproboval). O to více měl však soud dbát na to, aby zůstalo napadené rozhodnutí v maximální možné míře zachováno, neboť stěžovatel již nemůže daň za uvedená zdaňovací období opětovně doměřit.

[40] Kasační soud tedy shrnuje, že rozsudek krajského soudu je v části týkající se vlivu porušení § 93 odst. 3 daňového řádu na zákonnost napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť v tomto směru neobsahuje žádné relevantní úvahy [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se touto otázkou zabýval a aby (i s přihlédnutím k uplynutí prekluzivní lhůty) zvážil, do jaké míry lze napadené rozhodnutí zachovat (tj. případně jej nerušil jako celek, ale toliko ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, do nichž se zjištěná procesní vada reálně promítla).

## VI. Závěr a náklady řízení

[41] Proti rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost žalobce i žalovaný. Žalobce však vzal svoji kasační stížnost v průběhu řízení v plném rozsahu zpět, proto Nejvyšší správní soud výrokem II tohoto rozsudku řízení o jeho kasační stížnosti zastavil. O náhradě nákladů řízení v souvislosti se zastavením řízení o této kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno.

[42] Žalobce uhradil v průběhu řízení soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Podle § 10 odst. 3 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, „[s]oud vrátí z účtu soudu i zaplacený poplatek za řízení, který je splatný podáním návrhu na zahájení řízení, odvolání, dovolání nebo kasační stížnosti, snížený o 20 %, nejméně však o 1.000 Kč, bylo-li řízení zastaveno před prvním jednáním.“ Proto rozhodl soud výrokem IV tohoto rozsudku tak, že žalobci se část poplatku za kasační stížnost ve výši 4.000 Kč vrátí.

[43] Pokud se jedná o kasační stížnost žalovaného, tu soud projednal meritorně a shledal ji důvodnou. Proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[44] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. února 2022

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu