



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Levara s. r. o.**, se sídlem Cacovice 63/2, Brno, zastoupená Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem se sídlem Koblížná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2021, č. j. 8689/21/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2022, č. j. 31 Af 35/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2021, č. j. 8689/21/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 8. 2016, č. j. 3571065/16/3003-52522-711971 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 ve výši 1 589 149 Kč.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že správní orgány nehodnotily důkazy v jejich vzájemné souvislosti, čímž ji dostaly do důkazní nouze. Nesouhlasila s hodnocením výpovědi svědka Fleka (jednatele deklarovaného dodavatele *GREAT GROOXE*) jako nevěrohodné a poukázala na uplynutí

sedmi let od rozhodného zdaňovacího období; pokud si svědek nepamatoval některé podrobnosti, zavinil to správce daně zmařením jeho původního výslechu. Žalobkyně brojila také proti nezohlednění výpovědi tohoto svědka v jiném řízení. Tvrdila též vnitřní rozpornost kontrolních závěrů spočívající v tom, že správce daně konstatoval vznik ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), což znamená, že zdanitelné plnění muselo být dodáno. Žalovanému dále vytýkala nepředvolání jí navržených svědků; odmítnutí jejich výslechu s tím, že se jedná o obstrukci, označila za spekulaci. Zdůraznila, že riziko blížící se prekluze práva vyměřit daň jde k tíži správních orgánů. Závěrem namítla neunesení důkazního břemene správcem daně.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 31 Af 35/2021-57 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Předeslal, že ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti témuž platebnímu výměru rozhoduje již podruhé, neboť jeho první rozsudek, včetně předcházejícího rozhodnutí žalovaného, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68. Kasační soud ve zrušujícím rozsudku naznal, že pokud se žalobkyni podle správce daně nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění, byl žalovaný povinen vyslechnout jí navrženého svědka Fleka (realizace jeho výpovědi byla z důvodu nesprávného procesního postupu správce daně zmařena); až po jeho výslechu bude totiž možno všechny důkazní prostředky řádně zhodnotit v jejich vzájemné souvislosti a učinit úvahu o tom, jaký vliv měla svědecká výpověď na závěr o nevěrohodnosti, obecnosti, rozporuplnosti a neprovázanosti předložených důkazů. Krajský soud konstatoval, že žalovaný v dalším řízení výslech svědka Fleka provedl; jeho výpověď zrekapituloval. Poukázal na to, že nedošlo k doplnění dalších důkazů, přičemž NSS se ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil k jejich původnímu hodnocení, protože z něj vycházel.

[4] Soud se jednoznačně ztotožnil s žalovaným, že důkazní prostředky (a to ani ve svém souhrnu a po doplnění výpovědi svědka Fleka) neprokazují faktické poskytnutí zdanitelného plnění; klíčové důkazy o dodání zboží správce daně jasně a logicky znevěrohodnil. U dodacích listů absentují konkrétní údaje o dodaném zboží (např. počet kusů, rozměr, váha, čísla certifikátů), jména osob přítomných dodání či místa, kde k tomu došlo, přičemž chybí i spolehlivé vazby na další důkazní prostředky (např. skladovou evidenci); jsou tedy zcela obecné a zboží dle nich nelze nijak konkrétně ztotožnit. V případě vážných lístků jsou dle soudu pochybnosti o jejich pravosti, neboť je zřejmé, že došlo k úpravě jejich obsahu, protože jsou nevěrohodné a navíc bez jakékoliv vazby na jiné důkazy. Z fotodokumentace není zřejmé, kdy a kde byla pořízena, jaké zboží se nachází v balících ani kdo je jeho vlastníkem; potvrzují tedy toliko existenci nijak nekonkretizovaného zboží. Též z osvědčení a certifikátů nelze dovodit, že se vztahují ke konkrétním dodacím listům, neboť právě v nich identifikace zboží prostřednictvím certifikátů chybí. Předložené důkazní prostředky proto nebyly ani ve svém souhrnu s to prokázat dodání konkrétního zboží, které mělo žalobkyni opravňovat k nároku na odpočet DPH. Na tomto závěru ničeho nezměnila ani výpověď svědka Fleka, neboť ten klíčové skutečnosti nijak neosvětlil; alespoň určité detaily si přitom dle soudu (i přes značný časový odstup) vybavovat mohl. Nevybavil si jméno ani jednoho ze svých

pokračování

údajných společníků; nevěděl, u kterého poskytovatele měla společnost *GREAT GROOXE* e-mail (což samo o sobě není relevantní); nic podstatného ovšem neuvedl ani ohledně fungování dané společnosti, sjednávání zakázek (existence smluv, objednávek), nevěděl ničeho o účetnictví a dokumentaci společnosti, doklady nevystavoval a ceny nestanovoval. To vše za situace, kdy jednotlivé dodávky byly v hodnotě cca milion Kč, přičemž za dva měsíce proběhlo 8 transakcí, což soud shledal nezanedbatelným počtem zakázek v nemalém finančním objemu. Svědek Flek byl v předmětné době jediným společníkem i jednatelem *GREAT GROOXE*; přesto popisoval dělení zakázek mezi ním a jeho společníkem. Věrohodnosti jeho výpovědi dle soudu nepřispělo ani to, že nebyl ochoten odpovédět na otázky týkající se obchodních podmínek a stanovování ceny. Žalobkyně se přitom ke skutečnostem zpochybňujícím výpověď svědka nijak nevyjádřila. Existuje sice shoda mezi tvrzeními žalobkyně a svědka o dokumentech, které mají dodání zboží provázet; ty nicméně buď správci daně nebyly předloženy, zboží neindividualizují nebo je soud shledal nevěrohodnými. Pokud jde o (jinou) výpověď svědka Fleka ze dne 23. 11. 2018, tak ani z ní dle soudu nelze dovodit fakticitu deklarovaného plnění; netýkala se totiž vůbec spolupráce žalobkyně a *GREAT GROOXE* v předmětném období. Skutečnost, že tato výpověď byla pro účely jiné daně hodnocena odlišně, na tom ničeho nemění. Krajský soud taktéž naznal, že žalovaný posuzoval každý předložený důkaz jednotlivě i v jejich souvislostech a jasně odůvodnil, proč je považoval za nevěrohodné. Hodnocení vazby na ostatní důkazní prostředky přitom výslovně zdůraznil v případě bankovních výpisů, dodacích listů, vážních lístků, fotodokumentace, emailové korespondence i jednotlivých certifikátů.

[5] K námitce tvrzené rozpornosti kontrolních závěrů správce daně (který ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že se žalobkyně svým postupem při placení za zdanitelné plnění stala ručitelem svého dodavatele) krajský soud konstatoval, že otázka ručitelství dle § 109 odst. 2 zákona o DPH je pro posuzovanou věc bezpředmětná. Správce daně chtěl sporovanou větou žalobkyni pouze upozornit na to, že se při svých obchodních transakcích nechovala dostatečně obezřetně, když neuváženě hradila úplaty za sporná zdanitelná plnění na řádně nezveřejněný účet, tudíž by se (teoreticky) mohla dostat do pro ni nežádoucího postavení ručitele. Vyjádření bez podmiňovacího způsobu považoval soud spíše za nešťastnou formulaci než odůvodněný závěr o tom, že žalobkyni skutečně považoval za ručitele *GREAT GROOXE*; jednalo se o „konstatování bez dalšího“, ze kterého nevyplývá žádné hodnocení pozice žalobkyně. Krajský soud nadto zdůraznil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí sám připustil, že předmětné vyjádření správce daně bylo zavádějící a nadbytečné (předmětem sporu vůbec nebyla otázka vzniku ručitelského závazku žalobkyně); daná skutečnost nebyla důvodem pro odepření nároku na odpočet. Žalovaný tedy této námitce přisvědčil; naznal však, že neměla vliv na závěr správce daně, a tedy ani na zákonnost platebního výměru.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce brojící proti nepředvolání dalších svědků. Obsáhle vyvracel přesvědčení žalobkyně, že v rámci daňového řízení není zakotvena zásada koncentrace. Konstatoval, že výslech svědka Fleka byl kasačním soudem nařízen proto, že tento se mohl přímo účastnit dotčených transakcí a mohl tak osobně osvětlit do té doby zjišťovaný skutkový stav. To samé ovšem neplatí u navržených svědků Ševečka a Kelemena, neboť ti nebyli jednatelem *GREAT GROOXE* v době realizace sporných plnění. Soud dospěl k závěru, že jejich výslech nemohl rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit

zjištěný skutkový stav právě proto, že dodávky pro žalobkyni byly realizovány v jiném období, než ve kterém byli představiteli deklarovaného dodavatele. Svědek Flek výslovně uvedl, že to byl on, kdo pro žalobkyni zajišťoval dodávky a byl přítomen u všech předávek zboží; ostatně ani žalobkyně netvrdila, že by se navrzení svědkové Ševeček a Kelemen osobně účastnili předání zboží v rámci jediné dodávky. Z argumentu žalobkyně, že by se tito mohli vyjádřit k její spolupráci s *GREAT GROOXE*, nevyplývá, že by mohli uvést něco ke kontrolovanému zdaňovacímu období, natož k fakticitě zpochybněných plnění. Skutečnost, že jsou předchůdcem a nástupcem svědka Fleka ve funkci jednatele dodavatele, pročť mohli mít informace o jeho spolupráci s žalobkyní, je dle soudu spekulací, která nemá oporu v tvrzeních žalobkyně ani výpovědi svědka Fleka. Soud zdůraznil, že společnosti *GREAT GROOXE* nebylo upřeno právo vyjádřit se k tomu, zda a jakým způsobem realizovala dodávky zboží pro žalobkyni, neboť byl vyslechnut její bývalý jednatel Flek. Zároveň krajský soud konstatoval, že žalobkyně v rámci své procesní taktiky dávkovala žalovanému důkazní návrhy, přičemž požadavek výsledku svědků Ševečka a Kelemena je obstrukční s ohledem na čas, kdy byl uplatněn; mohl být přitom vznesen již během daňové kontroly. Důvod jejich výsledku neshledal soud ani v možnosti vyjádřit se k důvěryhodnosti svědka Fleka; dodal, že žalovaný nezpochybnil jeho věrohodnost jako osoby, nýbrž pouze některých jeho odpovědí s ohledem na to, že se rozcházely se zjištěným skutkovým stavem.

[7] Závěrem žalobkyně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně svých důvodných pochybností o uskutečnění předmětných plnění. Krajský soud konstatoval, že se jedná o zcela obecně koncipovanou námitku bez bližší argumentace; naznal přitom, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost žalobkyně

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Namítá, že celkové hodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech nebylo dostatečně odůvodněno, pročť jej považuje za nepřezkoumatelné. Není její chybou, že výslech svědka Fleka nebyl proveden dříve, neboť jeho realizaci vlastním nezákonným postupem zmařil správce daně. Krajský soud nerefletoval skutečnost, že od předmětného zdaňovacího období do konání výsledku uběhlo více jak 7 let; nemělo by jít k její tíži, že výslech byl proveden s tak velkým časovým odstupem, pročť si svědek velkou část detailů nevybavil. Hodnocení této svědecké výpovědi považuje stěžovatelka za vnitřně rozporné; krajský soud měl totiž na jednu stranu za to, že by si svědek měl pamatovat alespoň určité detaily ze svého působení ve společnosti *GREAT GROOXE*, zároveň ale považoval za podezřelé, že si „poměrně detailně“ vybavil okolnosti transferu daného zboží. Pokud byl svědek Flek přítomen většině dodávek, není nic zvláštního na tom, že si je pamatuje poměrně detailně; stěžovatelka naopak považuje za normální, že si nepamatuje záležitosti běžného fungování společnosti jako sjednávání zakázek či uzavírání smluv. Nesrovnalosti a rozpory (např. výroky o druhém jednatelem či ukončení působení ve společnosti), pro které měl krajský soud jeho výpověď za nedůvěryhodnou, byly způsobeny časovým odstupem a

pokračování

možností, že se svědkovi určité skutečnosti mísí dohromady vzhledem k tomu, že působil ve dvou společnostech. Stěžovatelka je dále přesvědčena, že pokud bylo v jiném daňovém řízení výpovědi svědka Fleka (ve spojitosti s dalšími důkazy) prokázáno, že k plnění došlo, a zároveň tehdy svědek vypověděl v podstatě to stejné, je hodnocení nyníjší svědecké výpovědi krajským soudem rozporné a nepřezkoumatelné.

[9] Stěžovatelka dále argumentuje, že ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH může postihnout pouze faktického příjemce zdanitelného plnění; tato skutečnost je dle ní obsažena v samotné hypotéze právní normy, pročez bez jejího naplnění vůbec nemůže dojít ke vzniku ručení. Krajský soud se dostatečně nevypořádal právě s námitkou, že konstatování správce daně o vzniku jejího ručení v sobě nutně nese i závěr o tom, že předmětné plnění přijala; napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Není dle stěžovatelky možné část zprávy o daňové kontrole označit pouze jako „konstatování bez dalšího“ a nepřihlížet k ní, obzvláště je-li jí ku prospěchu.

[10] Brojí též proti posouzení krajského soudu, jímž aproboval nevyslechnutí svědků Ševečka a Kelemena. Stěžovatelka předpokládala, že výslech svědka Fleka bude dostatečný; další důkazní návrhy proto vznesla až v důsledku jeho shledané nedůvěryhodnosti. Navrhovaní svědci byli jeho předchůdcem či nástupcem ve funkci jednatele *GREAT GROOXE*, tudíž mohli osvětlit procesy v této společnosti; muselo totiž mezi nimi a svědkem Flekem dojít k výměně informací ohledně fungování dané společnosti, o jejich obchodech a účetnictví. Stěžovatelka poukazuje na logický rozpor spočívající v tom, že krajský soud na jednu stranu bere svědka Fleka za nedůvěryhodného, zároveň ale na základě jeho výpovědi dovozuje, že by další navrhovaní svědci již nemohli ničím rozšířit zjištěný skutkový stav. Rozporuje, že byla zbavena možnosti dalšího dokazování v důsledku toho, jak byla vyhodnocena výpověď svědka Fleka. Dle stěžovatelky rozhodně nelze její návrh výslechu svědků Ševečka a Kelemena považovat za obstrukční, neboť byl učiněn v reakci na seznámení se se zjištěnými skutečnostmi, a to za účelem podpoření vlastních tvrzení. Žalovaný stěžovatelce zcela bezdůvodně odpírá možnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění tím, že nepředvolává jí navržené svědky. Takový postup je nepřijatelný; ostatně již jednou vedl ke zrušení předchozích rozhodnutí v této věci.

II.2 Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že napravil zrušujícím rozsudkem NSS vytýkaný nedostatek, když v dalším řízení znovu a řádně provedl výslech svědka Fleka, přičemž stěžovatelku s jeho hodnocením seznámil. Napadené rozhodnutí dle něj stojí na dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Zabýval se všemi důkazy jednotlivě i v celkovém kontextu řízení; s důkazním návrhem na provedení výpovědi svědků Ševečka a Kelemena se řádně vypořádal. Zároveň je zřejmé, jak o všech žalobních námitkách uvážil krajský soud; nespokojenost s úrovní rozhodnutí nezakládá nepřezkoumatelnost. Žalovaný zdůrazňuje, že žádný z důkazů, které stěžovatelka předložila k prokázání porušení zboží, z něj nárokovala odpočet daně, nebyl s to prokázat, že jí bylo vůbec dodáno. Obsáhle vysvětluje, proč nemají vypovídací hodnotu dodací listy, vážní lístky a fotodokumentace. Při hodnocení výpovědi svědka Fleka přihlédl i k temporálnímu aspektu; nevěrohodnost a rozporuplnost jeho tvrzení však nelze bez dalšího přičítat časovému odstupu. Svědek Flek

byl v době, kdy se měly prověřované transakce uskutečnit, ve společnosti *GREAT GROOXE* jediným jednatelem i společníkem; jeho odvolávání se na dalšího společníka, který měl mít co do činění se zbožím dodávaným stěžovatelce, jsou zjevně účelové. Žalovaný akcentuje, že svědek si některé informace vybavoval poměrně detailně (že byl fyzicky přítomen u každé dodávky, podepisoval listiny, včetně vážních lístků), přitom si ale nevzpomenul na nic ohledně fungování společnosti a sjednávání zakázek (nedokázal vysvětlit terminologii z e-mailů, které měl odesílat či potvrzovat). Takové hodnocení není dle žalovaného ambivalentní, nýbrž jen zdůrazňuje to, že některé skutečnosti svědkovi utkvěly a jiné, které by si s ohledem na dlouhodobost transakcí, jejich cenu a svou osobní přítomnost mohl spíše pamatovat, si nevybavil. Žalovaný se též zabýval hodnocením výpovědi svědka Fleka v jiném daňovém řízení. Jednalo se však o jiné zdaňovací období a předmětem kontroly byly dodávky plnění od jiné společnosti (*ZMS Stavební, s. r. o.*); předmětná výpověď ze dne 23. 11. 2018 se tedy vůbec netýkala spolupráce stěžovatelky s *GREAT GROOXE*. Žalovaný proto naznal, že tento důkaz není v projednávané věci průkazný.

[12] Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelce v napadeném rozhodnutí přisvědčil, že konstatování správce daně o vzniku jejího ručitelství bylo neopodstatněné; uvedená formulace však nijak neovlivnila správnost závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání svého nároku na odpočet daně. Je proto nedůvodné její tvrzení, že zpráva o daňové kontrole (resp. na ni navazující rozhodnutí) jsou z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalovaný v rámci odvolacího řízení činí přezkum prvostupňového rozhodnutí a případné nedostatky správce daně je oprávněn sám odstranit. Z formulace užití ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně vyplývá záměr správce daně upozornit stěžovatelku na to, že se v rámci obchodních transakcí nechovala obezřetně; nelze z ní však dovodit závěr, že se skutečně stala ručitelem *GREAT GROOXE*.

[13] Žalovaný se domnívá, že byl oprávněn učinit si úsudek o možném přínosu dalších navrhovaných svědeckých výpovědí pro daňové řízení. Vyslovil přezkoumatelnou úvahu, proč provedení výsledku svědků Ševečka a Kelemena považoval za obstrukční. Blížící se konec lhůty pro stanovení daně považuje za objektivní skutečnost, která nejde k tíži ani jedné ze stran. Stěžovatelce dle něj nic nebránilo, aby provedení těchto výpovědí navrhla již dříve. Nadto žalovanému není zřejmé, jak by se tyto osoby mohly vyjádřit ke spolupráci *GREAT GROOXE* se stěžovatelkou a hodnověrnosti svědka Fleka, když v dané společnosti nepůsobili v časově relevantní době. Ze zrušujícího rozsudku NSS přitom neplyne, že žalovaný byl zavázán i k provedení těchto svědeckých výpovědí. Kasační soud přikázal realizaci výsledku svědka Fleka proto, že se mohl přímo účastnit dotčených transakcí, a mohl tak osobně osvětlit do té doby zjištěný skutkový stav; to ovšem neplatí o osobách, které se dodávek zboží osobně neúčastnily (což stěžovatelka ani netvrdí).

[14] Závěrem žalovaný dodává, že stěžovatelka po celou dobu daňového řízení neoznámila žádného jiného dodavatele, který by jí deklarované zdanitelné plnění dodal, resp. po celou dobu řízení tvrdila, že jejím dodavatelem byla společnost *GREAT GROOXE*; na posouzení věci proto nemá vliv rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C154/20 (*Kemwater ProChemie*), ani navazující rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

pokračování

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost tvoří co do jejího rozsahu především zcela doslovné opakování žalobní argumentace; stěžovatelka v důsledku toho brojí především proti rozhodnutí žalovaného. Je ovšem třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, či ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku, a to za procesní situace, kdy daná věc byla před krajským soudem již pravomocně skončena. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu; stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 92/2015-29, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Shodně jako je žalobce povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl vůči němu dopustit správní orgán v procesu vydání napadeného rozhodnutí, tak stejná povinnost tíží také stěžovatele, který musí totéž učinit vůči rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Argumentací, která vůbec nesměřuje proti napadenému rozhodnutí soudu, se Nejvyšší správní soud nezabývá. V projednávané věci se proto kasační soud omezil na vypořádání těch námitek, které reflektují posouzení krajského soudu a brojí proti němu (jedná se většinou o poslední odstavce v rámci každého samostatného bodu kasační stížnosti).

III.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[19] Předně Nejvyšší správní soud posuzoval, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážít další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245. Kasační soud upozorňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, tj. nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS); nelze ji rozšiřovat a vztahovat na případy, kdy se soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky či se dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

[20] Kasační soud posoudil nyní napadený rozsudek podle shora uvedených východisek, přičemž dospěl k závěru, že se krajský soud zabýval všemi uplatněnými žalobními argumenty. Stěžovatelka tvrdí, že pokud bylo v jiném daňovém řízení výpovědi svědka Fleka prokázáno, že k faktickému plnění došlo, a současně svědek tehdy i nyní vypověděl v podstatě totéž, je posouzení této žalobní námitky nepřezkoumatelné. Krajský soud se jí zabýval v odst. [33] napadeného rozsudku. Vyslovil, že ani z dřívější výpovědi svědka Fleka nelze nijak dovodit fakticitu deklarovaného plnění, což jasně odůvodnil tím, že tato výpověď se vůbec netýkala nyní řešeného zdaňovacího období a dokonce ani obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a *GREAT GROOXE*; uzavřel proto, že pokud byla výpověď svědka Fleka ze dne 23. 11. 2018 hodnocena jako nerelevantní pro účely DPH, pak se s tím zcela ztotožňuje. Z takového vyjádření lze dle kasačního soudu jistě seznat, jak a proč soud danou námitku posoudil. Stěžovatelka dále spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že nebylo dostatečně vypořádáno její žalobní tvrzení, že konstatování o vzniku ručení v sobě nutně nese i závěr, že předmětné plnění přijala. Krajský soud se této námitce obsáhle věnoval v odst. [40] – [43] napadeného rozsudku, kde konstatoval, že samotná otázka ručitelství dle § 109 odst. 2 zákona o DPH je pro posuzovanou věc bezpředmětná, přičemž naznal, že správce daně chtěl předmětným výrokem pouze upozornit na to, že stěžovatelka se při obchodních transakcích nechovala dostatečně obezřetně; zdůraznil, že této námitce přisvědčil v napadeném rozhodnutí i sám žalovaný. Kasační soud považuje posouzení této problematiky krajským soudem za zcela postačující; i v tomto případě je z odůvodnění soudního rozhodnutí zřejmé, proč nebyla stěžovatelčina argumentace shledána důvodnou. Konečně dle stěžovatelky tkví důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku taktéž v nedostatečném vypořádání námitky o hodnocení důkazů v jejich vzájemných souvislostech. Také touto argumentací se však krajský soud řádně zabýval v odst. [34] – [36] napadeného rozsudku, kde poukázal na relevantní pasáže napadeného rozhodnutí, na základě nichž považoval za zjevné, že každý předložený důkaz byl hodnocen jednotlivě i v souvislostech a správní orgány přesvědčivě uváděly vzájemné vazby těchto důkazních prostředků; soud přitom citoval konkrétní

pokračování

formulace žalovaného a poukázal na to, že nedostatek vazby mezi důkazními prostředky zdůraznil u bankovních výpisů, dodacích listů, vážních lístků, fotodokumentace, e-mailové korespondence i jednotlivých certifikátů. Zdejší soud tedy ani v tomto případě nedospěl k závěru, že by uplatněná žalobní výtka zůstala ze strany krajského soudu oslyšena, či její vypořádání nebylo vyjádřeno přezkoumatelným způsobem.

[21] Lze proto uzavřít, že napadený rozsudek je řádně a srozumitelně odůvodněn, přičemž stěžovatelčin prostý nesouhlas s vyslovenými závěry jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 368/2018-23). Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy o tom, jak podrobně a kvalitně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která nadřazenému soudu znemožňuje napadené rozhodnutí věcně přezkoumat (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

III.2 Respektování závazného právního názoru

[22] Nejvyšší správní soud shrnuje, že předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2017, č. j. 25384/17/5300-22443-701226, i jej přezkoumávající rozsudek krajského soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 31 Af 76/2017-48, zrušil svým rozsudkem ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68. Dospěl přitom tehdy k závěru, že „*nesprávný procesní postup správce daně související s předvoláním svědka Fleka byl zásadní příčinou, pro kterou bylo provedení tohoto stěžovatelem navrhovaného důkazu zmařeno, (přičemž) procesní pochybení spočívající v nepředvolání svědka k výslechu, které vyústilo ve zmaření výslechu svědka, představovalo vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí*“ (odst. [38]). Konstatoval proto, že pokud „*žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatel v případě sporných dodávek od společnosti Great Grooxe s. r. o. neprokázal jejich faktické uskutečnění (...), tedy že neunesl své důkazní břemeno, měla být stěžovateli v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby je unesl. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatel za tímto účelem navrhl a o němž nelze říci, že by byl zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že svědek, jehož výslech nebyl proveden, byl jednatelzem dodavatele sporných zdanitelných plnění. Obsah jeho svědecké výpovědi tak byl jednoznačně potenciálně způsobilý podpořit a doplnit stávající důkazní situaci* (odst. [44]). [P]odle správce daně se stěžovateli dosud nepodařilo unést jeho důkazní břemeno stran uskutečnění zdanitelného plnění. Za takové situace nelze bez dalšího předjímat, jaký vliv by na závěr o neunesení důkazního břemene měla řádně provedená svědecká výpověď, jejíž provedení bylo z důvodu nesprávného procesního postupu správce daně zmařeno. Až po jejím provedení totiž bude možno dosud předložené důkazní prostředky řádně zhodnotit v jejich vzájemné souvislosti a učinit úvahu o tom, jaký měl další důkaz vliv na závěr o nevěrohodnosti, obecnosti, rozporuplnosti a neprovázanosti dosud provedených a hodnocených důkazů“ (odst. [45]).

[23] Kasační soud ověřil, že žalovaný (prostřednictvím správce daně) v dalším řízení dne 15. 6. 2020 provedl požadovaný výslech Marcela Fleka (srov. protokol o výslechu svědka z téhož dne, č. j. 3081887/20/3003-60561-711951). S hodnocením tohoto důkazu, a to i ve vztahu k jiným provedeným důkazům, byla stěžovatelka seznámena písemností ze dne 11. 1. 2021, č. j. 416/21/5300-22443-701226. Posuzováním výpovědi svědka Fleka a jejím

vlivem na doposud zjištěný skutkový stav se pak žalovaný obsáhle zabýval v odst. [75] – [85] napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto naznal, že právní názor, jímž zavázal žalovaného pro další řízení (spočívající toliko v imperativu předmětný výslech provést), byl v projednávané věci respektován; ostatně ani stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá ničeho ohledně nerespektování zrušujícího rozsudku NSS. Přezkum správnosti zaujatého posouzení této výpovědi je přitom předmětem nynějšího řízení a bude o něm pojednáno níže.

III.3 Hodnocení svědecké výpovědi

[24] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka Fleka krajským soudem, který se fakticky ztotožnil se závěry, k nimž dospěl žalovaný. Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka má samozřejmě pravdu v tom, že není její chybou a nemůže jí jít k tíži, že tento výslech nebyl proveden dříve, neboť jak konstatoval ve zrušujícím rozsudku, dřívější realizaci svědecké výpovědi zmařil vlastním nezákonným postupem právě správce daně. Je pravdou, že svědek Flek vypovídal o okolnostech starých cca 7 let (předmětem řízení je zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, na něž byl svědek tázán až dne 15. 6. 2020); výslech byl tedy skutečně proveden se značným časovým odstupem. Přisvědčit je třeba také tomu, že s ohledem na tento temporální aspekt je pochopitelné a zcela přirozené, že si svědek některé detaily obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností *GREAT GROOXE* již podrobně nepamatoval. Nejvyšší správní soud se však neztotožňuje s přesvědčením stěžovatelky, že žalovaný ani krajský soud tuto podstatnou okolnost vůbec nezohlednili. Naopak výslovně uvedli, že výpověď svědka Fleka hodnotí právě při plném uvědomění si daného časového odstupu (srov. odst. [77] napadeného rozhodnutí a odst. [29] napadeného rozsudku). I přes reflexi této skutečnosti však žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že se jedná o neprůkazný důkazní prostředek nezpůsobilý prokázat přijetí plnění deklarovaného na daňových dokladech, neboť svědek vypovídal nevěrohodně a rozporně; tento závěr kasační soud aprobejuje.

[25] Je třeba především akcentovat, že správcem daně sporované dodávky od společnosti *GREAT GROOXE* měly probíhat opakovaně nejméně půl roku, byly v hodnotě více než 9 milionů Kč a jednalo se o zboží v řádech jednotek tun, které vyžadovalo zajištění přepravce. Svědek tvrdil, že to byl on, kdo jako jediný se stěžovatelkou komunikoval, podepisoval patřičné listiny a byl fyzicky přítomen předání každé dodávky. Přesto svědek na dotazy správce daně ohledně stanovení ceny dodávaného zboží, existence vlastních skladovacích prostor, místa, odkud bylo zboží ke stěžovatelce přepravováno, či stran původu zboží opakovaně odkazoval na svého společníka, který toto údajně zajišťoval. Z obchodního rejstříku je však zřejmé, že v době tvrzené realizace předmětných dodávek byl Marcel Flek jediným statutárním orgánem a zároveň také jediným společníkem *GREAT GROOXE*. Sám svědek přitom uvedl, že v době, kdy vykonával funkci jednatele, nezmocnil k jednání za danou korporaci nikoho jiného. Za takové situace ale nikdo jiný, vyjma něj, nemohl disponovat informacemi právě o původu zboží nebo místech, odkud a kam mělo být stěžovatelce přepravováno (tvrdil-li sám svědek, že dopravu zajišťovala jeho společnost). Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovatelce v tom, že svědkovy opakované odkazy na údajného druhého jednatele společnosti jsou pouhou nesrovnalostí, která je způsobena časovým odstupem a mísením svědkových vzpomínek v důsledku jeho působení ve dvou společnostech, nikoliv ovšem důvodem nedůvěryhodnosti jeho

pokračování

výpovědi. Podle kasačního soudu je samozřejmě myslitelné, že si svědek nebude pamatovat konkrétní detaily jedné z mnoha individuálních dodávek, které mu mohou splývat s jinými. Tvzení, že značnou část obchodního vedení společnosti (stanovování ceny, zajišťování skladování, výběr místa pro předání zboží) zajišťoval neexistující druhý společník, však rozhodně nelze připisovat toliko „přirozenému zapomínání“. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že opakované odkazy na fiktivního společníka jsou účelovými reakcemi svědka, jež naznačují, že ani o základních okolnostech, které měly týkat tvrzených dodávek zboží, nic neví nebo se odpovídím z důvodu neznalosti konkrétních okolností záměrně vyhýbá.

[26] Obdobně Nejvyšší správní soud například poukazuje, že na dotaz správce daně, co znamená zkratka „LME“ (*London Metal Exchange*, tj. Londýnská burza kovů stanovící výkupní ceny, za něž se uskutečňují obchody s kovy), svědek výslovně odmítl odpovědět; společnost *GREAT GROOXE* přitom stěžovatelce v e-mailové korespondenci nabízela zboží za cenu, kterou „stanovíme operativně dle LME“. Kasační soud opět musí dát za pravdu žalovanému, že je s podivem, pokud svědek nedokáže vysvětlit význam zkratky, kterou měl on sám používat a jež představovala parametr, od něž se bude odvíjet cena jím dodávaného plnění. Nejedná se přitom o marginální detail související toliko s jedinou dílčí transakcí, který by svědek jistě mohl zapomenout. Dle soudu však jde o užívanou obchodní zvyklost specifickou pro oblast, v níž společnost, jejíž byl svědek jednatelem, podnikala; představuje tedy (z hlediska paměti) dlouhodobou znalost. Je proto značně nepravděpodobné, že svědek význam této zkratky zapomněl; nadto je třeba zdůraznit, že na dotaz správce daně odmítl odpovědět, nikoliv že by si již nemohl vzpomenout.

[27] Dále lze zmínit, že svědek Flek v rámci své výpovědi uvedl, že byl u každého transportu zboží pro stěžovatelku osobně přítomen, tyto dodávky na místě kontroloval a podepisoval vážní lístky; zároveň ale nevěděl, na kterých místech k dodávkám docházelo. Stěžovatelka argumentuje, že pokud byl svědek přítomen většině dodávek, není nic zvláštního na tom, že si tyto předávky pamatuje poměrně detailně. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že pokud si svědek nepamatuje ani jediné místo, kde k předání zboží stěžovatelce došlo, skutečně nepůsobí věrohodně, pakliže si z téhož úkonu vzpomene na jiné podrobnosti značně detailně. Nadto svědek si sice pamatoval, že vážní lístky na místě předávky zboží podepisoval on a pan Odehnal (jednatel odběratele); soud však zdůrazňuje, že na stěžovatelkou v daňovém řízení předložených vážních lístcích absentuje jakéhokoliv údaj o dodavateli či odběrateli, natož aby tyto obsahovaly podpisy. Výpověď svědka je proto v tomto ohledu nesouladná s dalšími důkazními prostředky. Poukázat je možné také na skutečnost, že svědek na fakticky tutéž otázku správce daně odpovídal rozdílně, kdy nejprve uvedl, že neví, kdo podepisoval daňové doklady vystavené společnosti *GREAT GROOXE*, ovšem zanedlouho konstatoval, že je podepisoval on sám (srov. odpovědi na otázky č. 17, 19 a 38 při výslechu dne 15. 6. 2020).

[28] Nejvyšší správní soud zároveň nenaznal, že by hodnocení výpovědi svědka Fleka ze strany krajského soudu bylo vnitřně rozporné, jak tvrdí stěžovatelka. Naopak se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že soud (a předtím obdobně správní orgány) pouze zdůrazňují to, že svědkovi některé skutečnosti utkvěly a jiné, které by si s ohledem na dlouhodobost transakcí, jejich cenu a svou osobní přítomnost mohl pamatovat spíše, si nevybavil. Kasační soud proto s ohledem na shora uvedené uzavírá, že krajský soud

správně usoudil, že výpověď svědka Fleka ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy (jejichž nedostatky či nevěrohodnost žalovaný obsáhle odůvodnil v odst. [46] – [70] napadeného rozhodnutí) neprokázala faktické uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného plnění.

III.4 Zmínka o ručení stěžovatelky

[29] Dále stěžovatelka namítá, že určitou část zprávy o daňové kontrole není možné označit pouze jako „konstatování bez dalšího“ a nepřihlížet k ní; opakovaně zdůrazňuje, že ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH může postihnout pouze faktického příjemce zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud konstatuje, že obdobnou argumentací se již zabýval v odst. [11] rozsudku ze dne 1. 12. 2021, č. j. 6 Afs 332/2020-34 (ve věci DPH za jiné období u téže stěžovatelky). Vyslovil, že „přisvědčuje závěrům krajského soudu, že žalovaný v odvolacím řízení přípustným způsobem závěry správce daně korigoval, a tato skutečnost neměla vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, ani nevedla k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Ke spornému vyjádření (...) stran postavení stěžovatelky jako ručitele dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, krajský soud ve shodě s žalovaným správně upozornil, že se jednalo (slovy žalovaného o „nevhodné“ a „nešťastné“) konstatování bez dalšího vyústění. Z průběhu řízení bez pochybností vyplynulo, že stěžovatelka do postavení ručitele vůči společnosti PORTEX nevstoupila, správce daně se postavením stěžovatelky jako ručitele vůbec nezabýval a nečinil v tomto ohledu ani žádné procesní kroky. Závěr o odepření nároku na odpočet daně, k němuž správce daně dospěl v nalézacím řízení (...) ukončeném vydáním platebních výměrů na DPH (...) byl v projednávané věci odůvodněn tím, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti PORTEX tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Ve vztahu ke stěžovatelce nebylo vydáno žádné rozhodnutí v řízení při placení daní (tj. ve zcela jiné fázi řízení upravené daňovým řádem v hlavě V - Placení daní), ani vůči ní správce daně vydáním výzvy neuplatnil ručení ve smyslu § 171 a § 172 daňového řádu. Stěžovatelkou tvrzená rozpornost a nelogičnost závěrů správce daně, dovozovaná z jediné věty o ručitelství stěžovatelky obsažené ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014, proto byla žalovaným v odvolacím řízení (s odkazem na shora popsané skutečnosti) přípustně korigována a odstraněna. Krajský soud zároveň v napadeném rozsudku přilehavě doplnil, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla v řízení postavení ručitele, bylo v souzeném případě bezpředmětné zabývat se předpoklady vzniku ručitelství podle § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, nebyla-li tato otázka v řízení řešena.“

[30] Kasační soud konstatuje, že taktéž v nyní projednávané věci stěžovatelka veškerou svou argumentaci o údajné vnitřní rozpornosti kontrolních zjištění staví na jediné větě obsažené ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 3503306/16/3003-60564-711954). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, že se ze strany správce daně jednalo toliko o nešťastnou formulaci, jejímž účelem bylo upozornit stěžovatelku na to, že se v rámci svých obchodních transakcí nechovala dostatečně obezřetně, nikoliv o odůvodněný závěr, že se skutečně stala ručitelem GREAT GROOXE. Není tedy pravdou, jak namítá stěžovatelka, že by krajský soud k výroku správce daně o jejím ručení vůbec nepřihlížel; ostatně tuto námitku vyvrací již jeho shora shrnuté hodnocení sporné pasáže. Podstatnou, a stěžovatelkou zcela přehlíženou skutečností, však je, že se ke sporovanému výroku zprávy o daňové kontrole vyjádřil žalovaný v odst. [114] napadeného rozhodnutí,

pokračování

kde (obdobně jako ve shora citovaném případě) uvedl, že „konstatování správce daně bylo nadbytečné, když předmětem sporu nebyla otázka vzniku ručitelského závazku odvolatele jako příjemce zdanitelného plnění ve smyslu § 109 ZDPH. Současně však odvolací orgán konstatuje, že uvedená skutečnost nebyla důvodem pro odepření nároku na odpočet daně deklarovaného odvolatelem, a proto takové, i když zavádějící, konstatování správce daně neovlivnilo jeho závěr o neoprávněně nárokováném odpočtu daně. Odvolací orgán sice námitce odvolatele o neopodstatněném tvrzení správce daně přisvědčil, ale protože se jedná námitku bez vlivu na závěr správce daně, shledal ji s ohledem na zde řešený spor nedůvodnou.“ Vzhledem k uplatněné kasační argumentaci je třeba zdůraznit, že soud přezkoumával nikoliv zprávu o daňové kontrole, ale napadené rozhodnutí, v němž již žalovaný nevhodně precizovanou formulaci správce daně korigoval, resp. totožné stěžovatelčině odvolací argumentaci přisvědčil. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud aproboval rozhodnutí žalovaného, neboť vytýkaná „vnitřní rozpornost kontrolních závěrů“ jím byla odstraněna.

III.5 Nevyslechnutí dalších svědků

[31] Stěžovatelka brojí také proti tomu, že krajský soud akceptoval nevyslechnutí jí navrhaných svědků Ševečka a Kelemena. Ti byli předchůdcem či nástupcem svědka Fleka ve funkci jednatele *GREAT GROOXE*, tudíž dle stěžovatelky mohli osvětlit fungování této společnosti (její obchodování a účetnictví). Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s krajským soudem, který připomenul, že k výsledku svědka Fleka mělo dojít právě proto, že se z pozice jednatele deklarovaného dodavatele mohl přímo účastnit sporovaných transakcí, a tedy mohl (alespoň potenciálně) přispět k tomu, aby se stěžovatelce podařilo vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat faktickou realizaci předmětných dodávek zboží. V případě stěžovatelkou dodatečně navržených svědků však stejná potřeba uskutečnění výsledku dána není, neboť ani jeden z nich nebyl jednatelem *GREAT GROOXE* v době řešených zdanitelných plnění. Pavel Ševeček byl jednatelem společnosti od 14. 12. 2012 do 27. 3. 2013 a Peter Kelemen od 3. 7. 2013 do 14. 6. 2017. Dodávky zboží pro stěžovatelku tedy byly realizovány v jiném období, než ve kterém byli oba svědci jednatelem dodavatele (mohli za ni právně jednat a mít přehled o její obchodní činnosti); sám svědek Flek přitom výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval tyto dodávky a nikoho jiného k jednání za korporaci nezmocnil. Ostatně ani sama stěžovatelka v návrhu na jejich výslech netvrdila, že by se snad kterýkoli z nich osobně účastnil předávání zboží. Navržení svědkové by tedy sice pravděpodobně mohli v obecné rovině vypovídat o obchodování a účetnictví společnosti *GREAT GROOXE* v době před a po rozhodném zdaňovacím období, čili jak stěžovatelka opakovaně uvádí v kasační stížnosti „osvětlit procesy“ v této společnosti. Nejvyššímu správnímu soudu však není vůbec zřejmé (a stěžovatelka to ani neuvádí), jak by tyto osoby mohly rozšířit nebo jinak ovlivnit zjištěný skutkový stav přímo ohledně kruciólní otázky v celém přezkoumávaném daňovém řízení, jíž je prokázání faktického dodání deklarovaných zdanitelných plnění v období 2. čtvrtletí 2013. Problematika toho, jak ve společnosti *GREAT GROOXE* fungovalo předávání informací mezi osobami, které od sebe postupně „přebíraly“ pozici jejího jednatele, k čemuž odůvodnění navrhaných svědeckých výpovědí fakticky směřovalo, je v projednávané věci zcela irelevantní.

[32] Stěžovatelka také namítá logický rozpor spočívající v tom, že by soud shledal svědka Fleka nedůvěryhodným, dospěl na základě jeho výpovědi k tomu, že další navrhovaní svědci nemohou ničím podstatným rozšířit zjištěný skutkový stav. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že úsudek o tom, že svědci Ševeček a Kelemen nemohou (ani potenciálně) prokázat uskutečnění dodávek zboží, tkví primárně v prosté (náhledem do obchodního rejstříku objektivně zjištěné) skutečnosti, že v době údajné realizace těchto dodávek nebyli společníky ani jednateli deklarovaného dodavatele. Krajský soud se opřel mimo jiné také o tvrzení svědka Fleka, že to byl výhradně on, kdo byl těmto dodávkám přítomen. Rozhodující dle kasačního soudu však je, že z návrhu samotné stěžovatelky na výslech těchto svědků (ani následující odvolací námitky) nevyplyvá, že by snad předmětným dodávkám měli být přítomni či o nich mít jakékoli konkrétní povědomí; dokonce z odůvodnění požadavku na jejich výslech ani neplyne, že by mohli konkrétně cokoli uvést ke kontrolovanému zdaňovacímu období, natož k fakticitě zpochybněných plnění. Pokud tedy stěžovatelka namítá, že byla zbavena možnosti dalšího dokazování právě v důsledku toho, jak byla vyhodnocena výpověď svědka Fleka, nelze této argumentaci přisvědčit. Správce daně samozřejmě není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by tak hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32); ostatně právě z důvodu takového pochybení správních orgánů přikročil NSS ke zrušení předchozího rozsudku i rozhodnutí žalovaného. V nyní řešené věci však stěžovatelka ve vztahu k jí navrženým dalším svědkům neučinila žádné relevantní tvrzení, jehož prokázání by mohlo mít vliv na rozhodné skutečnosti, tj. fakticitu sporovaného plnění (srov. odst. [41] zrušujícího rozsudku NSS).

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. března 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu