



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Levara s. r. o.**, se sídlem Cacovice 63/2, Brno, zastoupené 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 18. 5. 2021, č. j. 19081/21/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2022, č. j. 31 Af 56/2021-60,

**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.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 5. 2021, č. j. 19081/21/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“). Jedná se o dodatečný platební výměr ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322541/17/3003-52522-711971, jímž správce daně žalobkyni doměřil daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 626 506 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 325 301 Kč; dodatečný platební výměr ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322134/17/3003-52522-711971, jímž správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období duben 2014 DPH ve výši 1 855 925 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 371 185 Kč; dodatečný platební

výměr ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2322328/17/3003-52522-711971, jímž správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období květen 2014 DPH ve výši 846 470 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 169 294 Kč; a dodatečný platební výměr ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2322442/17/3003-52522-711971, jímž správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období červen 2014 DPH ve výši 421 982 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 396 Kč.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, již 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 *ZMS Stavební s.r.o.*) jako nevěrohodné a poukázala na uplynutí šesti let od rozhodných zdaňovacích období; pokud si svědek nepamatoval některé podrobnosti, zavinil to správce daně zmařením jeho původního výsledku. 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 navrženého svědka; odmítnutí jeho výsledku 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 30. 8. 2022, č. j. 31 Af 56/2021-60 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Předdeslal, že ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti témuž platebnímu výměru rozhoduje již podruhé, poté, co původní rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36425/18/5300-22443-701226, zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 84/2018-44. Učinil tak ve vazbě na předcházející rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) ve věcech stejné žalobkyně (rozsudky sp. zn. 1 Afs 296/2019 a sp. zn. 2 Afs 336/2019). Kasační soud ve shora uvedených rozsudcích 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 výsledku 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.

[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

pokračování

evidenci); jsou tedy zcela obecné a zboží dle nich nelze nijak konkrétně ztotožnit. 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 údajných společníků; nevěděl, u kterého poskytovatele měla společnost *ZMS Stavební* 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. Tvrdí-li žalobkyně, že svědek Flek byl přítomen u každého jednotlivého předání zboží, jednalo se v průběhu zdaňovacích období z pohledu soudu nezanedbatelný počet zakázek v nezanedbatelném finančním objemu. Svědek Flek byl v předmětné době jedním z jednatelů společnosti *ZMS Stavební*; druhým jednatelem byl občan Litevské republiky bez pobytu na území ČR, Darius Ambrosevičius. Věrohodnosti jeho výpovědi dle soudu nepřispělo ani to, že nebyl ochoten odpovědět 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. 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 *ZMS Stavební*; 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 dalšího svědka. 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 navrženého svědka Ambrosevičiuse. 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 navržený svědek osobně účastnil předání zboží, byť v rámci jediné dodávky. Zároveň krajský soud konstatoval, že žalobkyně v rámci své procesní taktiky dávkovala žalovanému důkazní návrhy, přičemž požadavek výslechu svědka Ambrosevičiuse je obstrukční s ohledem na čas, kdy byl uplatněn; mohl být přítom vznesen již během daňové kontroly. Důvod jejich výslechu 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 rozcházel 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, protože 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 výslechu uběhlo více jak 6 let; nemělo by jít k její tíži, že výslech byl proveden s tak velkým časovým odstupem, protože 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, 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 jednateři či ukončení působení ve společnosti), pro které měl krajský soud jeho výpověď za nedůvěryhodnou, byly způsobeny časovým odstupem a 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

pokračování

vypověděl v podstatě to stejné, je hodnocení nynější 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, pročež 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 svědka Ambrosevičiuse. Stěžovatelka předpokládala, že výslech svědka Fleka bude dostatečný; další důkazní návrhy proto vznesla až v důsledku jeho shledané nedůvěryhodnosti. Navrhovaný svědek byl společníkem a jednatelem *ZMS Stavební* v období, které je předmětem tohoto řízení. Svědek Ambrosevičius tak mohl popsat fungování společnosti *ZMS Stavební* a kvalifikovaně se vyjádřit ke sporným transakcím, neboť o nich nepochybně musel z titulu své funkce vědět. 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 svědka Ambrosevičiuse 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 nepřipustný; 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 vytykaný nedostatek, neboť v dalším řízení znovu a řádně provedl výslech svědka Fleka, přičemž stěžovatelku s jeho hodnocením seznámil. Napadené rozhodnutí se zakládá na dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Žalovaný se zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich souvislostech a jasně uváděl důvody, proč je považuje za nevěrohodné, a zároveň zjevně posuzoval vzájemné vazby těchto důkazních prostředků. Stěžovatelka nepřipustně zaměňuje důkazní nouzi, ve které se ocitla při prokazování svých tvrzení, s vyžadováním nadměrného důkazního standardu ze strany správce daně. V případě stěžovatelky panovaly důvodné pochybnosti o tom, zda přijala plnění tak, jak deklarovala, a tyto pochybnosti neodstranily ani další stěžovatelkou předložené, resp. navržené a provedené důkazní prostředky.

[12] Na pravdě se nezakládá tvrzení stěžovatelky, že žalovaný při hodnocení výpovědi svědka Fleka nezohlednil časový odstup mezi výpovědí svědka a tvrzenou obchodní spoluprací mezi stěžovatelkou a deklarovaným dodavatelem. Časovým odstupem svědecké

výpovědi se zabýval rovněž krajský soud, který přihlédl k délce tvrzené obchodní spolupráce, k opakovanému nezanedbatelnému počtu zakázek (51 transakcí) i k hodnotě dodávek v řádu vždy za cca jeden milion korun. Žalovaný poukazuje rovněž na úlohu svědka Fleka u sporných transakcí. Mělo se jednat o dodávky desítek tun zboží, které si vyžadovaly zajištění přepravce, přičemž podle výpovědi svědka to byl on, kdo jediný se stěžovatelkou komunikoval, listiny podepisoval a každému předání dodávky stěžovatelce byl fyzicky přítomen. S ohledem na uvedené skutečnosti by si svědek mohl pamatovat alespoň některé bližší okolnosti sporných transakcí. V hodnocení svědecké výpovědi svědka Fleka ze strany soudu nelze shledat žádný vnitřní rozpor. Žalovaný je toho názoru, že právě běžná a opakující se agenda či fungování společnosti jsou skutečnosti, na které si lze vzpomenout i s odstupem delšího času. Svědek si nevybavil ani jméno společníka *ZMS Stavební*, nevzpomenul si na žádnou skutkovou okolnost stran přepravy či na to, u které banky byly vedeny účty *ZMS Stavební*, ale přitom s jistotou tvrdil, že k úhradám za dodávky pro stěžovatelku došlo bezhotovostně. Svědek se na bližší otázky, týkající se zřízení bankovních účtů v zahraničí, vyhýbal konkrétní odpovědi. Svědek ani netušil, co znamenají odborné termíny používané při obchodování s kovy, ačkoliv je měl sám v e-mailové korespondenci používat či na ně reagovat. Svědecká výpověď nebyla hodnocena jako nevěrohodná pouze z důvodu, že „*svědek uváděl pouze obecné skutečnosti, nebo na konkrétní otázky správce daně odpovídal, že neví či si nevzpomíná*“, jak nesprávně uvádí stěžovatelka, nýbrž rovněž ve vztahu k tvrzením stěžovatelky či dalším důkazním prostředkům. Argumentaci, dle níž nesrovnalosti či rozpory ve svědecké výpovědi mohlo způsobit, že se svědkovi určité skutečnosti vzhledem k působení ve dvou společnostech mísily dohromady, je nutno jako nepřipustnou odmítnout, neboť takto stěžovatelka neargumentovala v žalobě, ač jí v tom nic nebránilo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). K tvrzení stěžovatelky ohledně nekonzistentnosti hodnocení svědecké výpovědi v řízení na úseku DPH a v řízení na úseku daně z příjmů právnických osob žalovaný zdůrazňuje, že NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 296/2019-68 (který se týká jiného zdaňovacího období) žalovanému neuložil, aby výpověď svědka Fleka provedenou v rámci daně z příjmů „uznal“ i v řízení o DPH, resp. aby považoval na základě výpovědi provedené v rámci daně z příjmů právnických osob pochybnosti správce daně za odstraněné. Rozhodnutí o odvolání obsahuje dostatek důvodů pro závěr o nepřesvědčivosti, nevěrohodnosti a rozpornosti svědecké výpovědi. Nadto se jedná o různé daňové povinnosti (dokonce různé druhy daní), tudíž nelze hovořit o totožnosti věci. V každém daňovém řízení se posuzují důkazy a otázka unesení důkazního břemene zvlášť.

[13] Žalovaný popírá tvrzení stěžovatelky, že se nevypořádal s odvolací námitkou, podle níž závěr správce daně o vzniku ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH v sobě nutně nese i závěr, že se předmětné plnění fakticky uskutečnilo. Stěžovatelka vystavěla tuto kasační námitku na jediné větě stran ručení, kterou správce daně uvedl do zpráv o daňové kontrole. Krajský soud pak řádně zdůvodnil, proč z konstatování o případném ručení nevyplývá hodnocení postavení stěžovatelky jako ručitele ze strany správce daně, a zdůraznil záměr správce daně upozornit stěžovatelku na skutečnost, že se v rámci svých obchodních transakcí nechovala dostatečně obezřetně, když neuváženě hradila úplaty za sporná zdanitelná plnění na zahraniční účet nevedený u správce daně, a tudíž se tímto mohla dostat do nežádoucího postavení ručitele. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s hodnocením ze strany krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nelze souhlasit ani s tvrzením stěžovatelky o tom, že se účastník řízení

pokračování

nevypořádal s námitkou postupu v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti.

[14] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu stran neprovedení svědecké výpovědi svědka Ambrosevičiuse. Z listin dříve předložených stěžovatelkou není zřejmé, že by se svědek Ambrosevičius jakkoliv osobně účastnil spolupráce se stěžovatelkou, ani samotná stěžovatelka až do 10. 5. 2021 nikdy spolupráci nebo alespoň kontakt s uvedenou osobou nezmínila. Jak uzavřel krajský soud, svědek Flek výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval za *ZMS Stavební* dodávky pro stěžovatelku a kdo byl, podle svých tvrzení, u všech předávek zboží, a tuto skutečnost potvrzoval i jednatel stěžovatelky. Stěžovatelka uvádí, že „i pokud by se svědek Ambrosevičius osobně neúčastnil předmětných transakcí, nic to nemění na skutečnosti, že se může jako jednatel [...] kvalifikovaně k těmto transakcím vyjádřit“, a ignoruje závěr krajského soudu, který na shodné žalobní tvrzení uzavřel, že se jedná o ryzí spekulaci stěžovatelky. Ani nyní stěžovatelka jednoznačně netvrdí, že se svědek Ambrosevičius transakcí účastnil; pouze obecně tvrdí, že pokud byl v dotčených obdobích jednatelem společnosti *ZMS Stavební*, mohl popsat fungování této společnosti. Stěžovatelka ale nebrojí proti závěrům krajského soudu, který přihlédl k dlouhodobosti funkce svědka Ambrosevičiuse jako jednatele *ZMS Stavební*, absenci povolení k pobytu na území České republiky i k výpovědi svědka Fleka, a uzavřel, že veškeré tyto skutečnosti vyvolávají pochybnosti o tom, že svědek Ambrosevičius skutečně a reálně vykonával funkci jednatele *ZMS Stavební*. K odkazu na rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004-75, žalovaný uvádí, že se jedná o skutkově zcela odlišný případ, který není na nyní řešenou věc přílehlavý.

[15] Závěrem žalovaný dodává, že stěžovatelka po celou dobu daňového řízení neoznačila žádného jiného dodavatele, který by jí deklarované zdanitelné plnění dodal; 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.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] 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.

[17] 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.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] 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 vylicít, 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*

[20] 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 vážit další kasační námítky. 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 námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky 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.

[21] 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 námítky nepřezkoumatelné. Krajský soud se jí zabýval v odst. [28] napadeného rozsudku. Vyslovil, že ani z dřívější výpovědi svědka Fleka nelze nijak dovodit fakticitu deklarovaného plnění, což jasně odůvodnil tím, že obsah



pokračování

výpovědi je fakticky zcela shodný, svědek si pamatoval stejné detaily a stejné skutečnosti si nepamatoval; 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. [34] až [40] 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. [24] až [33] 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. Zdejší soud tedy ani v tomto případě nedospěl k závěru, že by uplatněná žalobní výtku zůstala ze strany krajského soudu oslyšena, či její vypořádání nebylo vyjádřeno přezkoumatelným způsobem.

[22] 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 nadřízenému 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***

[23] Nejvyšší správní soud shrnuje, že 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 jednatelem 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]). Z tohoto rozhodnutí vycházel i krajský soud v nyní posuzované věci.*

[24] 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. 3081887/20/3003-60561-711954). S hodnocením tohoto důkazu, a to i ve vztahu k jiným provedeným důkazům, byla stěžovatelka seznámena písemností ze dne 13. 4. 2021, č. j. 13450/21/5300-22443-701226. Posuzováním výpovědi svědka Fleka a jejím vlivem na doposud zjištěný skutkový stav se pak žalovaný obsáhle zabýval v odst. [83] až [100] napadeného rozhodnutí. Pokyn, aby žalovaný v dalším řízení předmětný výslech provedl, byl v projednávané věci respektován. Přezkum správnosti zaujatého posouzení této výpovědi je přitom předmětem nynějšího řízení a bude o něm pojednáno níže.

### *III.3 Hodnocení svědecké výpovědi*

[25] 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 dřívější realizaci svědecké výpovědi zmařil vlastním nezákonným postupem právě správce daně. Je pravdou, že svědek Flek vypovídal o okolnostech starých cca 6 let (předmětem řízení jsou zdaňovací období březen až červen 2014, 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 ZMS Stavební 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. [85] napadeného rozhodnutí a odst. [25] 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 aprobuje.

[26] Je třeba především zdůraznit, že správcem daně rozporované dodávky od společnosti ZMS Stavební čítaly více než padesát transakcí, přičemž hodnota jednotlivých

pokračování

dodávek se pohybovala vždy v řádu cca jednoho milionu korun; podle stěžovatelky byl svědek u každého jednotlivého předání zboží. Nešlo tedy o případy, kdy by si svědek, i vzhledem k časovému odstupu, nebyl schopen vybavit konkrétní detaily jedné z mnoha individuálních dodávek, které mu mohly splývat s jinými. Svědek si sice pamatoval důvody, proč opustil společnost *ZMS Stavební*, a jak v ní byly řešeny vztahy při obchodování, ale nevybavil si jméno ani jednoho ze svých společníků. NSS ve shodě s krajským soudem považuje za zarážející, že si poměrně detailně vybavil okolnosti dodávek stěžovatelce (kdo byl dodávkám přítomen a jak probíhaly), ale nic podstatného ohledně fungování společnosti, sjednávání zakázek (existence smluv, objednávek). Svědek dále nebyl ochoten odpovědět na otázky týkající se obchodních podmínek v rámci smluv, resp. e-mailové korespondence i v rámci stanovení ceny, což jsou skutečnosti zcela objektivní, které se týkají jakékoliv obchodní transakce bez vztahu ke konkrétním osobám.

[27] 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. 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.

[28] 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 společností *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).

[29] 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. [57] až [71] napadeného rozhodnutí) neprokázala faktické uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného plnění.

#### *III.4 Zmínka o ručení stěžovatelky*

[30] 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 příležitostně 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.“*

[31] 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 zprávách o daňové kontrole (č. j. 2275844/17/3003-60564-711954, č. j. 2276927/17/3003-60564-711954, č. j. 2276971/17/3003-60564-711954 a č. j. 2277036/17/3003-60564-711954). 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

pokračování

ZSM *Stavební*. 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. [118] napadeného rozhodnutí, kde (obdobně jako ve shora citovaném případě) uvedl, že byt „*neshledává právě takovou formulaci optimální, když nebylo vedeno řízení při placení daní, je ze spisu nade všechnu pochybnost dále zřejmé, že šlo o pouhé konstatování bez dalšího, neboť nebylo spojeno s žádnými procesními kroky správce daně. Ze spisu není zřejmé, a ani odvolatel to netvrdí, že by správce daně vydal vůči odvolateli jakékoliv rozhodnutí v rámci řízení při placení daní, konkrétně dle § 171 daňového řádu, potažmo, že by vůči němu uplatnil ručení ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) nebo c) ZDPH.*“ 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

[32] Stěžovatelka brojí také proti tomu, že krajský soud akceptoval nevyslechnutí jí navrhovaného svědka Ambrosevičiuse. Tento svědek byl společníkem i jednatelem společnosti ZMS *Stavební* v době spolupráce mezi stěžovatelkou a touto společností, a může se tedy kvalifikovaně vyjádřit k jejich spolupráci, stejně jako k věrohodnosti výpovědi svědka Fleka. 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. Ostatně ani sama stěžovatelka v návrhu na jejich výsledk netvrdila, že by se navržený svědek osobně účastnil předávání zboží. Stěžovatelka tvrdí jen toliko, že svědek (jakožto jednatel) by se mohl „*kvalifikovaně k těmto transakcím vyjádřit, když o nich nepochybně musel z titulu své funkce vědět*“. Nejvyšší správní soud sdílí pochybnosti krajského soudu, přičemž připomíná zjištění žalovaného, že svědek Ambrosevičius nikdy neměl na území ČR povolen pobyt. Dlouhodobost jeho funkce jako jednatele ZMS *Stavební* ve spojení s absencí povolení k pobytu na území ČR vyvolává pochybnosti o tom, že svědek skutečně a reálně vykonával funkci jednatele uvedené společnosti; tím spíše ve spojení s výpovědí svědka Fleka, který fakticky o činnosti ZMS *Stavební* nic nevěděl.

[33] Stěžovatelka také namítá logický rozpor spočívající v tom, že byt 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 svědek Ambrosevičius nemůže (ani potenciálně) prokázat uskutečnění dodávek zboží, tkví primárně v tom, že z návrhu samotné stěžovatelky na výsledk tohoto svědka (ani následující odvolací námitky) nevyplývá, že by snad předmětným dodávkám měl být přítomen či o nich mít jakékoli konkrétní povědomí; dokonce z odůvodnění požadavku na jeho výslech ani neplyne, že by

mohl konkrétně cokoli uvést k fakticitě zpochybněných plnění. Krajský soud se opřel mimo jiné také o tvrzení svědka Fleka, že to byl výhradně on, kdo byl těmto dodávkám přítomen. 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 navrženému dalšímu svědkovi nečinila žádné relevantní tvrzení, jehož prokázání by mohlo mít vliv na rozhodné skutečnosti, tj. fakticitu sporovaného plnění (srov. odst. [41] rozsudku č. j. 1 Afs 296/2019-68).

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[34] 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.

[35] 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