



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Levara s. r. o.**, se sídlem Cacovice 63/2, Brno, zastoupená Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem se sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 10478/21/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 38/2021-48,

**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] V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“). Jednalo se o platební výměr na daň z přidané

hodnoty č. j. 3986739/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 995 185 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989275/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 2 333 024 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989543/16/3003-52522-711971 ze dne 29. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období leden roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 216 532 Kč a platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989603/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období únor roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 087 165 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 deklarovaných dodavatelů *ZMS Stavební* a *GREAT GROOXE*) 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 navržených svědků; odmítnutí jejich 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 v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Předeslal, že ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti týmž platebním výměrům rozhoduje již podruhé, neboť jeho první rozsudek, včetně předcházejícího rozhodnutí žalovaného, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42. 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 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 výsledek 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

pokračování

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. Výjimku tvoří některé dodací listy od *ZMS Stavební*, které obsahují specifikaci místa a počtu palet. Pouhé uvedení místa však neprokazuje, že zboží bylo skutečně na toto místo dodáno. Dále pak součástí správního spisu vůbec nebyla fotodokumentace ani část vážních lístků. V tomto ohledu odkázal krajský soud na svůj rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 31 Af 76/2017-48. V případě vážních lístků, které byly součástí spisového materiálu, krajský soud konstatoval, že většina z nich byla založena u faktur žalobkyně s vyznačeným dodavatelem *Komers, spol. s r. o.*, zbylé pak byly bez vyznačení jakýchkoliv osob (dodavatelů i odběratelů). 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 měly společnosti *ZMS Stavební* a *GREAT GROOXE* e-mail (což samo o sobě není relevantní); nic podstatného ovšem neuvedl ani ohledně fungování daných společností, 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 1 000 000 Kč, přičemž od května 2013 do června 2014 se jednalo o 61 transakcí, což soud shledal nezanedbatelným počtem zakázek v nemalém finančním objemu. Svědek Flek byl v předmětné době jediným společníkem i jednatelem *GREAT GROOXE*, v případě *ZMS Stavební* byl druhým jednatelem občan Litevské republiky bez pobytu na území ČR. Přesto svědek Flek popisoval dělení zakázek mezi ním a jeho společníkem. 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, neboť je fakticky zcela shodná s výpovědí ze dne 15. 6. 2020. 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 dodacích listů.

[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 zahraniční účet nevedený u správce daně, resp. na řádně nezveřejněný účet, tudíž by se (teoreticky) mohla dostat do pro ni nežádoucího postavení ručitele. Vyjádření žalovaného považoval soud spíše za nešťastnou formulaci než odůvodněný závěr o tom, že žalobkyni skutečně považoval za ručitele *ZMS Stavební* a *GREAT GROOXE*; jednalo se o „konstatování bez dalšího“, ze kterého nevyplývá žádné hodnocení pozice žalobkyně. Krajský soud nadto zdůraznil, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí s touto námitkou dostatečně vypořádal.

[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 navrženého svědka Ševečka, neboť nebyl jednatelem *GREAT GROOXE* v době realizace sporných plnění. Soud dospěl k závěru, že jeho výslech nemohl rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav právě proto, že dodávky pro žalobkyni byly realizovány v jiném období, než ve kterém byl představitelem deklarovaného dodavatele. V případě svědka Kelemen byla situace drobně odlišná, protože dvě dodávky měly být realizovány v době, kdy svědek Kelemen již měl být jednatelem *GREAT GROOXE*. Vznik funkce dle obchodního rejstříku nastal dne 3. 7. 2013, nicméně to bylo zapsáno do obchodního rejstříku dne 9. 7. 2013. Žalobkyně sama v žalobě tvrdí, že svědek Kelemen byl jednatelem i společníkem *GREAT GROOXE* od 9. 7. 2013 do 14. 6. 2017, tj. v období počínaje dnem následujícím po uskutečnění zdanitelného plnění. I v jeho případě krajský soud dospěl k závěru, že jeho výslech nemohl rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav. Svědek Flek totiž 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 navržení 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 kontrolovaným zdaňovacím obdobím, natož k fakticitě zpochybněných plnění. Skutečnost, že jsou předchůdcem a nástupcem svědka Fleka ve funkci jednatele dodavatele, pročež 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 Kelemen je obstrukční s ohledem na čas, kdy byl uplatněn; mohl být přítom 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 rozcházel se zjištěným skutkovým stavem.

[7] K námitce žalobkyně, 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

pokračování

## 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 nereflektoval 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 jednatele 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 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, protože 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. Navíc minimálně svědek Kelemen byl jednatelem *GREAT GROOXE* po část období, které je předmětem přezkoumávaného daňového řízení. 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 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 zrušujícím rozsudkem NSS vytýkaný 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 (více než jedna dodávka týdně) i k hodnotě dodávek v řádu desítek milionů 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, nevzpomenul si na žádnou skutkovou okolnost stran přepravy či na to, u které banky byly vedeny účty *GREAT GROOXE* a *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

pokračování

odmítnout, neboť takto stěžovatelka neargumentovala v žalobě, ač jí v tom nic nebránilo (§ 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „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 ve zrušujícím rozsudku (č. j. 2 Afs 336/2019-42) 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 věcí. 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 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 svědků Ševečka a Kelemena. Svědek Ševeček logicky nemohl vypovídat o skutečnostech, kterým nemohl být přítomen s ohledem na absenci jeho angažmá ve společnosti *GREAT GROOXE*. Ačkoliv mělo dojít k uskutečnění dvou zdanitelných plnění v době, kdy měl být svědek Kelemen jednatel *GREAT GROOXE*, krajský soud řádně zdůvodnil, proč ani výslech této osoby nemohl ovlivnit zjištěný skutkový stav. Žalovaný dodává, že ze stěžovatelkou dříve předložených listin není nijak zřejmé, že by se svědek Kelemen jakkoliv osobně účastnil spolupráce se stěžovatelkou, ani samotná stěžovatelka až do 18. 3. 2021 nikdy spolupráci nebo alespoň kontakt s uvedenou osobou nezmněla. Nelze rovněž přehlédnout, že svědek Flek výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval dodávky pro stěžovatelku a kdo byl, dle svých tvrzení, u všech předávek zboží, jak potvrdil i jednatel stěžovatelky. Tyto pečlivě odůvodněné závěry krajského soudu stěžovatelka nerozporuje. Dle žalovaného nelze za konkrétní kasační námitky považovat pouhé tvrzení, že svědci Kelemen a Ševeček, jakožto předchůdce či nástupce svědka Fleka ve funkci jednatele, by měli osvětlit procesy společnosti *GREAT GROOXE*. Již jenom z formulace stěžovatelčina tvrzení („by měli“) lze usoudit, že se jedná o pouhé domněnky stěžovatelky. 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, 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.

### 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 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 předurčují 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 Afs 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



## pokračování

[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 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.

[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 námitky nepřezkoumatelné. Krajský soud se jí zabýval v odst. [31] napadeného rozsudku. Vyslovil, že ani z dřívější výpovědi svědka Fleka nelze nijak dovodit fakticitu deklarovaného plnění, což jasně odůvodnil tím, že obsah výpovědi je pratically 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. [35] – [42] 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 se žalovaný s touto námitkou dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí. 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. [32] – [34] 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 formulace žalovaného a

poukázal na to, že nedostatek vazby mezi důkazními prostředky zdůraznil u dodacích listů. Nejvyšší správní 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.

[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 předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017,

č. j. 35131/17/5300-22443-701226, i jej přezkoumávající rozsudek krajského soudu ze dne 25. 9. 2019, č. j. 31 Af 99/2017-41, zrušil svým rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42. Dospěl přitom tehdy k závěru, že „*nesprávný procesní postup správce daně související s předvoláním svědka Fleka byl zásadní příčinou, pro kterou bylo provedení tohoto stěžovatelkou navrhaného 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. [24]).

Konstatoval proto, že pokud „*žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatelka v případě sporných dodávek od společnosti Great Grooxe s. r. o. a společnosti ZMS Stavební, s.r.o. neprokázala jejich faktické uskutečnění (...), tedy že neunesla své důkazní břemeno, měla být stěžovatelce v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby je unesla. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatelka za tímto účelem navrhla 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. [30]). [P]odle správce daně se stěžovatelce dosud nepodařilo unést své 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. [31]).

[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 5. 2. 2021, č. j. 4552/21/5300-22443-701226. Posuzováním výpovědi svědka Fleka a jejím

pokračování

vlivem na doposud zjištěný skutkový stav se pak žalovaný obsáhle zabýval v odst. [52] – [62] 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*

[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 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 6 let (předmětem řízení jsou zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013 až únor 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 společnostmi *ZMS Stavební* a *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. [59] 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 *GREAT GROOXE* a *ZMS Stavební* čítaly dvacet osm transakcí, přičemž hodnota jednotlivých dodávek se pohybovala vždy v řádu cca jednoho milionu korun. Svědek tvrdil, že to byl on, kdo v případě dodávek od *ZMS Stavební* jako jediný se stěžovatelkou komunikoval, podepisoval patřičné listiny a byl fyzicky přítomen předání každé dodávky. 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. emailové 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; 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.

[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 jakýkoliv 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. [45] – [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

## pokračování

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 přiléhavě 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. 3929297/16/3003-60564-711954, č. j. 3929284/16/3003-60564-711954, č. j. 3929264/16/3003-60564-711954 a obdobně č. j. 3929207/16/3003-60564-711954). 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 ZMS Stavební a 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 zpráv o daňové kontrole vyjádřil žalovaný v odst. [82] napadeného rozhodnutí, kde odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 84/2018-44, který se vyjádřil k obdobné námitce stěžovatelky uplatněné v odvolání za jiná zdaňovací období. V tomto rozsudku krajský soud (obdobně jako ve shora citovaném případě) podle žalovaného „nebyl toho názoru, že by správce daně v citovaném odstavci zprávy o daňové kontrole dospěl k závěru, že se odvolatel dostal do pozice ručitele. Z uvedeného ve zprávě o daňové kontrole pouze vyplývá, že správce daně upozorňuje odvolatele na tu skutečnost, že se v rámci svých obchodních transakcí nechoval dostatečně obezřetně.“ Vzhledem k uplatněné kasační argumentaci je třeba zdůraznit, že

v nynější věci krajský soud přezkoumával nikoliv zprávu o daňové kontrole, ale napadené rozhodnutí, v němž již žalovaný nevhodnou formulaci správce daně korigoval. 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 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.

[33] V případě stěžovatelkou dodatečně navržených svědků však stejná potřeba uskutečnění výslechu dána není. Pavel Ševeček byl jednatelem společnosti od 14. 12. 2012 do 27. 3. 2013 a Peter Kelemen od 3. 7. 2013 do 14. 6. 2017. Pavel Ševeček tedy nebyl jednatelem *GREAT GROOXE* v době řešených zdanitelných plnění. Peter Kelemen naopak v této době jednatelem byl. Dvě dodávky zboží od *GREAT GROOXE* pro stěžovatelku totiž měly být realizovány dne 8. 7. 2013 (tj. 5 dní poté, co se stal jednatelem a 1 den předtím, než byla tato skutečnost zapsána do obchodního rejstříku).

[34] Svědek Flek výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval tyto dodávky, nikoho jiného k jednání za korporaci nezmocnil, a byl přítomen u všech předávek zboží. To platilo po dobu trvání jeho funkce jednatele až do 3. 7. 2013. Po tomto období se však dle vlastních slov žádné činnosti za *GREAT GROOXE* neúčastnil (resp. nevzpomenul si – viz protokol o výslechu ze dne 15. 6. 2020, odpověď na otázku č. 16). V případě Petera Kelemena tedy teoreticky bylo možné, že by mohl ozřejmit některé skutečnosti ohledně předmětných dodávek zboží z 8. 7. 2013 od *GREAT GROOXE*, neboť byl v té době jednatelem společnosti.

[35] Při posouzení přínosu výpovědi navrhaných svědků je však podstatné, že sama stěžovatelka v návrhu na jejich výslech netvrdila, že by se snad kterýkoli z nich osobně účastnil předávání zboží. Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2014 pak z výpovědi jednatele stěžovatelky plyne, že se vykládky zboží za stěžovatelku účastnil vždy jednatel, za dodavatele někdy svědek Flek osobně a někdy osoby, o kterých jednatel stěžovatelky předpokládal, že se jednalo o zaměstnance *GREAT GROOXE* (resp. *ZMS Stavební*). Navržení svědkové by tedy sice pravděpodobně mohli v obecné rovině vypovídat o obchodování a účetnictví společnosti *GREAT GROOXE*, 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 zásadní otázky v celém přezkoumávaném daňovém řízení, jíž je prokázání faktického dodání deklarovaných zdanitelných plnění v období 3. čtvrtletí 2013 (v tomto jediném období měly probíhat dodávky zboží od *GREAT GROOXE*). Problematika toho, jak ve společnosti *GREAT*

pokračování

*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.

[36] 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 svědek Ševeček nemohl (ani potenciálně) prokázat uskutečnění dodávek zboží, tkví primárně v prosté (náhledem do obchodního rejstříku objektivně zjištěné) skutečnosti, že v době údajné realizace těchto dodávek nebyl společníkem ani jednatelem deklarovaného dodavatele. U svědka Kelemena je situace skutkově odlišná, neboť ten v této době byl jak společníkem, tak jednatelem *GREAT GROOXE* (i když zapsány byly tyto údaje do obchodního rejstříku až 9. 7. 2013, tedy po realizaci dodávek). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu koriguje konstatování krajského soudu o tom, že svědek Flek tvrdil, že to byl výhradně on, kdo byl všem dodávkám přítomen, neboť jak již uvedl výše, z protokolu o výsledku jednoznačně nevyplývá, že by po 3. 7. 2013 svědek Flek za *GREAT GROOXE* vystupoval. Tento chybný dílčí závěr však nemá za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[37] Rozhodující dle kasačního soudu totiž je, že z návrhu samotné stěžovatelky na výslech těchto svědků (ani následující odvolací námítky) nevyplývá, 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. [27] zrušujícího rozsudku NSS).

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námítky 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.

[39] 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

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně senátu