



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Lenky Krupičkové a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **Galmet trade, spol. s r. o.**, se sídlem Kovohutě 530, Příbram, zastoupená Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 53977/18/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2021, č. j. 43 Af 5/2019-60,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se zabývá nákupem a prodejem drahých kovů a chemikálií, včetně zpracování odpadů s obsahem drahých kovů. V rozhodném období (2008) deklarovala nákup dentálního materiálu (směs s drahými kovy) v celkové výši 9 452 603 Kč od společnosti LIBETA s. r. o., v likvidaci (dále též „Libeta“). Dne 12. 8. 2010 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla také daň z příjmů právnických osob za rok 2008. Finanční úřad v Příbrami (dále též „správce daně“) se v jejím průběhu zaměřil mimo jiné na to, zda společnost Libeta žalobkyni skutečně dodala daný materiál. K bližšímu prověření obchodní spolupráce jej vedla zjištění o tomto dodavateli a nesrovnalosti ve vystavených fakturách spojené s absencí jakýchkoliv dalších podkladů. Pochybnosti

o věrohodnosti faktur nerozptýlil ani výslech V. R., jednatele společnosti Libeta (dále též „svědek“). Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal náklady na dodávky od společnosti Libeta jako daňově účinné. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 8. 2012 proto zrušil žalobkyni daňovou ztrátu a doměřil jí daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 032 360 Kč.

[2] Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 5. 11. 2013. Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) však rozhodnutí žalovaného k žalobě žalobkyně zrušil rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 45 Af 1/2014-52. Podle krajského soudu správce daně provedl výslech V. R. zcela nevhodným způsobem, což mělo za následek nepoužitelnost tohoto důkazu v daňovém řízení. Nebylo tak dosud možné učinit řádně závěr, že nedošlo k dodávce drahých kovů mezi žalobkyní a společností Libeta. Krajský soud proto uložil žalovanému zopakovat výslech svědka a následně hodnotit skutečnosti vzešlé z tohoto důkazu ve vzájemné souvislosti s dalšími provedenými důkazy. Poté, co žalovaný v dalším řízení zopakoval výslech svědka a doplnil spisový materiál o další podklady, setrval na tom, že žalobkyně neprokázala uskutečnění dodávek materiálu od společnosti Libeta. Vzhledem ke změně právní úpravy [účinnost zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“)] žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 12. 2018, č. j. 53977/18/5200-11432-711891, v souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“) změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil předepsané penále; doměřenou daň nicméně potvrdil (dále též „rozhodnutí o odvolání“).

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně opětovně žalobu ke krajskému soudu, který již žalobkyni nevyhověl a žalobu zamítl. Krajský soud předeslal, že vycházel ze svého rozsudku ze dne 12. 4. 2021, č. j. 51 Af 3/2019-65, který se týkal stejné daňové kontroly ústící v doměření daně za rok 2009. Ve shodě s předchozím zrušujícím rozsudkem ve věci žalobkyně pak konstatoval, že žalovaný předeslěl dostatečné skutečnosti vedoucí k vážným pochybnostem o věrohodnosti a správnosti doložených faktur. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni. V návaznosti na to byl v souladu se zrušujícím rozsudkem proveden opakovaný výslech V. R. I přes určité výhrady k hodnocení svědecké výpovědi žalovaným se krajský soud ztotožnil s jeho závěrem, že tato jako celek vzbuzuje důvodné pochybnosti z hlediska věrohodnosti. Poukázal zejména na významnou podobnost obsahu písemné výpovědi svědka s podáním samotné žalobkyně ze dne 20. 6. 2011. Oba texty se odlišují pouze občasnou změnou slovosledu či nevýznamnou změnou formulací. Míra podobnosti je přitom natolik patrná, že žalovaný nepochybil, pokud tuto podobnost nedemonstroval tak názorně jako krajský soud. Současně krajský soud označil za prakticky vyloučené, aby svědek sepsal písemnou výpověď bez toho, aby měl k dispozici původní podání žalobkyně, respektive bez jejích instrukcí. Toto zjištění pak z hlediska důkazní váhy podstatně znehodnocuje i jeho následnou ústní výpověď. Na tom nic nemění domněnka žalobkyně, že svědek mohl vycházet z několik let staré písemné informace, kterou od ní dostal. Svědek se měl spoléhat na vlastní paměť. Pochybnosti pak prohlubuje také míra detailů podaných svědkem s ohledem na časový odstup a jeho vlastní tvrzení, že již od roku 2011 nedisponuje účetnictvím ani jinými podklady k daným obchodním případům. To činí jeho výpověď nekonzistentní, nevěrohodnou, a tím i jako celek nezpůsobitou prokázat tvrzení žalobkyně. Faktické uskutečnění transakcí mezi žalobkyní a společností Libeta tak nebylo osvědčeno. Na tom nic nemění znalecký posudek z oboru písmoznalectví, provedené úhrady faktur a

pokračování

jejich podklady či kopie občanského průkazu svědka. Krajský soud tak uzavřel, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o tom, že skutečně vynaložila náklady na plnění od společnosti Libeta uvedené na daňových dokladech. Nedůvodnými shledal krajský soud i námitky směřující do procesního postupu správních orgánů.

II. *Kasační stížnost a vyjádření žalovaného*

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že při srovnávání písemné výpovědi svědka s jejím podáním ze dne 20. 6. 2011 vyhledával argumenty za žalovaného. Dále se podle ní krajský soud řádně nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Krajský soud rovněž účelově spekuloval namísto toho, aby trval na řádném provedení výslechu, který by zahrnoval zjišťování, z jakých podkladů svědek při výpovědi čerpal. Svědkovi přitom nic nebránilo vycházet při výpovědi z listinných podkladů, zvláště s ohledem na časový odstup a jasný předmět výpovědi. Nebylo rovněž jakkoliv prověřeno jeho tvrzení o ztrátě účetnictví a o tom, že ho vedla třetí osoba. Správce daně se svědka také mohl zeptat, zda jej stěžovatelka či její zástupce před výslechem kontaktovali. Podle stěžovatelky je pravděpodobnější, že svědek při formulování své písemné výpovědi vycházel z písemné informace, kterou obdržel od stěžovatelky před zahájením obchodní spolupráce. Při hodnocení jeho výpovědi pak nebyla vzata v potaz okolnost, že při první výpovědi mu hrozilo trestní stíhání za krácení daně. Neměl tak zájem vypovídat ohledně obchodních vztahů se stěžovatelkou. Podle stěžovatelky si žalovaný i krajský soud selektivně vybírali, které části výpovědi svědka použijí (ztráta účetnictví) a které nikoliv (svědčící v její prospěch). Je proto namístě provést další výslech svědka za účelem odstranění rozporů v jeho výpovědích, jak požaduje ustálená judikatura. Svědkovi již nehrozí, že by mohl být trestně stíhán pro nepřiznání daně za dotčené zdaňovací období, a může tedy vypovídat bez obav pravdivě. Stěžovatelka dále namítla, že důkazy byly hodnoceny jednotlivě, nikoliv ve vzájemné souvislosti. Ve svém souhrnu přitom svědčí o tom, že společnost Libeta stěžovatelce dodala sporný materiál. Krajský soud rovněž odkazoval na nepřipadnou judikaturu stran ověření identity obchodního partnera. Tuto stěžovatelka řádně ověřila, neověřovala si pouze identitu řidičů, kteří jí materiál přiváželi. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, jak krajský soud vypořádal její námitku stran porušení práva na osobní projednání výsledku odvolacího řízení. Na tuto právní otázku podle ní existují dva odlišné právní názory a měl by ji posoudit rozšířený senát. S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen.

[5] V doplnění ze dne 26. 8. 2021 stěžovatelka nad rámec výše uvedených námitek uvedla, že postup správce daně dokresluje systémovou (chybnou) snahu vybrat daň u ní namísto subjektů, u kterých nebyla v důsledku zanedbání povinností správců daně či jejich nesprávného postupu vybrána. K tomu poukázala na průběh dalších daňových řízení týkajících se dodávek od jiných dodavatelů. Dále zčásti (koncentrovaněji) zopakovala své výtky obsažené v kasační stížnosti a obsáhle citovala svou žalobu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas s rozsudkem krajského soudu. Žádnou z námitek neshledal důvodnou. Shrnul argumentaci obsaženou ve správních rozhodnutích a ve vyjádření k žalobě a navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a jiné vady řízení před soudem

[9] Jelikož stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z několika samostatných důvodů.

[10] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nevyořádaní dílčích žalobních námitek, v nichž žalovanému vytýkala, že (i) při hodnocení druhé výpovědi svědka konfrontoval jeho odpovědi s obsahem první výpovědi, (ii) nekladl svědkovi otázky k odstranění rozporů mezi oběma výpověďmi a (iii) účelově hodnotil jednání zástupců stěžovatelky při prvním výslechu. Ani v tomto případě Nejvyšší správní soud namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku neshledal. Krajský soud se totiž k žalobním námitkám týkajícím se průběhu a obsahu první výpovědi svědka včetně její konfrontace s druhou výpovědí souhrnně vyjádřil v bodě 77 rozsudku. Zde přisvědčil stěžovateli, že srovnávání obou výpovědí je problematické, a to především v části zatížené procesními pochybeními správce daně při provádění prvního výslechu. Ve zbylé části se pak podle krajského soudu odpovědi netýkaly otázek, které by měly rozhodující význam z hlediska podstaty věci. Krajský soud tak dal v podstatě stěžovateli za pravdu, že žalovaný přikládal první výpovědi svědka nesprávný význam. Tím současně implicitně vypořádal také její námitky ad (ii) a (iii). Hodnotil-li totiž první výpověď pro posouzení věci celkově jako nevýznamnou, nutně musel považovat jakékoliv odstraňování rozporů ohledně nepodstatných otázek za nadbytečné. Za této situace pak bylo z pohledu krajského soudu taktéž bez významu, jak žalovaný hodnotil jednání zástupců stěžovatelky při prvním výslechu. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by krajský soud bagatelizoval argumentaci žalovaného stran nesrovnalostí mezi první a druhou výpovědí. Krajský soud k ní vyjádřil jasné výhrady a nepovažoval ji z hlediska posouzení věrohodnosti svědka a jeho druhé výpovědi za nosnou. Na druhou stranu konstatoval, že závěr žalovaného o nevěrohodnosti svědka a jeho druhé výpovědi ob stojí i bez ohledu na tuto jeho dílčí nesprávnou argumentaci.

[11] Ačkoliv si jistě lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných námitek a vznesených návrhů či vypořádání většího okruhu dílčích námitek, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS

pokračování

729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Tomuto požadavku krajský soud v napadeném rozsudku dostal. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti, a jak je následně právně posoudil. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Z rozsudku krajského soudu jednoznačně vyplývají důvody, které krajský soud vedly k závěru o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky a k následnému zamítnutí žaloby.

[12] Dále stěžovatelka krajskému soudu vytýká vadu řízení spočívající v tom, že soud domýšlel argumentaci za žalovaného, tedy napravoval nedostatečné odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pokud v bodech 72 až 75 rozsudku vyhledával konkrétní shodu mezi písemnou výpovědí svědka a podáním stěžovatelky ze dne 20. 6. 2011. Podle Nejvyššího správního soudu se však krajský soud v tomto ohledu žádného pochybení nedopustil. Jakkoliv se žalovaný ve svém rozhodnutí více zaměřil na rozpory mezi oběma výpověďmi svědka a na související otázku jeho (ne)věrohodnosti, poukázal v bodě 72 rovněž na nápadnou shodu mezi písemnou výpovědí svědka a podáním stěžovatelky ze dne 20. 6. 2011. Úvaha o nápadné shodě těchto dokumentů je tedy v jeho rozhodnutí jasně obsažena, ostatně stěžovatelka v žalobě právě tuto úvahu napadala. Krajský soud pak neučinil nic jiného než to, že v rozsudku reprodukoval obsah obou písemností, aby pro účely vypořádání příslušné žalobní námitky zcela konkrétně demonstroval míru jejich shody. Nijak tedy nedomýšlel argumentaci žalovaného, ani ji za něj nedohledával.

[13] Lze uzavřít, že Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal naplnění stížního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

III.B Vady daňového řízení

[14] Stěžovatelka dále namítá stížní důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Konkrétně namítá, že se žalovaný dopustil vady v odvolacím řízení, neboť nevyhověl její žádosti o osobní projednání výsledku odvolacího řízení. Postupoval tak podle ní v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny, dle kterého *má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.* K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009-93, v němž je uvedeno: *„Ze správního spisu je patrné, že stěžovatel v závěru svého odvolání požádal, aby byla jeho věc projednána v souladu s ústavněprávní zásadou projednací. [...] V takovém případě má Nejvyšší správní soud za to, že žalovaný měl tomuto požadavku vyhovět a věc ve smyslu tohoto ustanovení projednat. Zdejší soud konstatuje, že přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení.“* Citovaný rozsudek se opírá o nálezy ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, v němž Ústavní soud uvedl, že *„v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.“*

[15] Nejvyšší správní soud se problematikou osobního projednání výsledku odvolacího řízení k požadavku daňového subjektu uceleně zabýval v rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014-42. Vycházel při tom z judikatury Ústavního soudu, který „v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výslechu svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu 'rovnosti zbraní' v daňovém řízení [srov. nálezn sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nálezn sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nálezn sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nálezn sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nálezn sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výslechem svědka [nálezn sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: 'Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.'“ Podle Nejvyššího správního soudu z uvedené judikatury Ústavního soudu vyplývá, že: „Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit' (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013-70).“ K tomu Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudky ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82, a ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005-83, č. 1440/2008 Sb. NSS, které vyjadřují podobnou myšlenku. Právě do tohoto kontextu je tak podle Nejvyššího správního soudu třeba zasadit rozsudek č. j. 9 Afs 79/2009-93, na který se v nynější věci odvolává stěžovatelka. Jakkoliv by se totiž z výše citované pasáže mohlo zdát, že uvedený rozsudek rozšiřuje požadavek na provedení ústního jednání v daňových řízeních i mimo rámec provádění dokazování, šestý senát v rozsudku č. j. 6 Afs 144/2014-42 konstatoval, že „tuto obecnou tezi je však třeba vnímat ve světle výše citované judikatury a zejména s přihlédnutím ke konkrétnímu řešenému případu, na jehož základě byl citovaný rozsudek vydán. Nejvyšší správní soud totiž tehdy v první řadě shledal důvodnou námitku stěžovatele stran nedostatečného zjištění skutkového stavu (...) V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se stěžovatel mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony 'nejasnosti vyplývající z obsahu spisu'. Ani z tohoto rozsudku tak nelze dovozovat závěr, že by měl správce daně povinnost nařídít ústní jednání v daňovém řízení pokaždé, když to daňový subjekt požaduje.“

[16] V nyní projednávané věci vznesla stěžovatelka požadavek na provedení ústního jednání v řízení před žalovaným. Je přitom pravdou, že žalovaný po zrušujícím rozsudku

pokračování

krajského soudu doplňoval v odvolacím řízení dokazování, zejména zopakoval výslech svědka. Z příslušného protokolu o jeho výslechu ovšem vyplývá, že se podání výpovědi účastnila stěžovatelka i její zástupce. Ačkoliv stěžovatelka měla možnost ovlivnit průběh a obsah výslechu, ona ani její zástupce neměly na svědka otázky, neboť dle jejich názoru svědek odpověděl na všechny otázky položené správcem daně srozumitelně. Zástupce stěžovatelky se pouze dotázal správce daně, zdali byly jeho pochybnosti odstraněny. Na to správce uvedl, že vyhodnocení opakované svědecké výpovědi bude provedeno a stěžovatelka s tím bude seznámena.

[17] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Uvedené pravidlo interpretoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, tak, že: *„provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“*

[18] Žalovaný seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, dne 10. 4. 2018. V této písemnosti žalovaný také posoudil důkazní hodnotu opakované svědecké výpovědi a poskytl stěžovatelce lhůtu k vyjádření. To stěžovatelka učinila dne 25. 4. 2018, přičemž současně požádala o prodloužení lhůty pro doplnění vyjádření, respektive odvolání. K tomu došlo ve dnech 30. 4. 2018 a 2. 5. 2018.

[19] Je tedy zjevné, že skutkové okolnosti nynější věci jsou zásadně odlišné od těch, které posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 79/2009-93, či Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 173/01. Žalovaný umožnil stěžovatelce účast při dalším zjišťování skutkového stavu. Stěžovatelka se osobně účastnila výslechu svědka, byla seznámena se všemi doplněnými důkazy i jejich hodnocením, byl jí poskytnut dostatečný prostor se k nim vyjádřit, mohla nahlížet do spisu a současně mohla doplňovat odvolání do té doby, dokud o něm žalovaný nerozhodl. Stěžovatelka tak nemohla být nikterak zkrácena na svém právu vyjádřit se k prováděným důkazům, a tudíž ani na právu, aby její věc (v tomto případě odvolání) byla projednávána v její přítomnosti.

[20] Přisvědčit nelze ani konstrukci stěžovatelky v doplnění kasační stížnosti, že postup správce daně vykazoval jakési typické znaky svévole a snahy vybrat od ní daň, kterou místně příslušní správci daně nebyli schopni vybrat od jejích dodavatelů. Nic takového ze správního spisu nevyplývá. Správce daně převzal od stěžovatelky při zahájení daňové kontroly doklady a při jejich standardním prověřování zjistil, že se dodavatel Libeta nenacházel na zapsané adrese (jednalo se o bydliště prvního jednatele), byl dlouhodobě – od roku 2003 – nekontaktní, nepřebíral písemnosti a po zřízení datové schránky docházelo k jejich doručení fikcí, poslední přiznání k dani z příjmů právnických osob podal za rok 2007, na výzvy k podání daňových přiznání za následující roky nereagoval, v daňových přiznáních uváděl

zcela jiný předmět podnikání (klempířství, zámečnictví, návrhy exteriérů a interiérů) a vykazoval vysoké nedoplatky na daních. Účty u bank byly otevřeny bezprostředně před první fakturací a byly na ně připisovány pouze úhrady od stěžovatelky, které byly obratem vybírány v hotovosti. Dále správce daně zjistil, že po jediném jednateli dodavatele (V. R.) bylo od 12. 5. 2004 vyhlášeno celostátní pátrání. Na základě těchto zjištění správci daně zcela důvodně vznikly pochybnosti o skutečném průběhu obchodní spolupráce mezi daným dodavatelem a stěžovatelkou. Postupoval tedy plně v souladu s daňovým řádem, pokud ji vyzval k prokázání oprávněnosti uplatnění sporných nákladů jako daňově účinných. Stěžovatelka předložila dne 20. 6. 2011 odpověď na výzvu, v níž stručně uvedla, že ke spolupráci byla oslovena, jednalo se o nepravdivý obchod formou odkupu nepotřebných materiálů a popsala nakoupený dentální materiál, jeho složení, původ, předávání a zpracování a způsob úhrady faktur. K tomu doložila kopii občanského průkazu V. R., výpis z obchodního rejstříku společnosti Libeta, její osvědčení o registraci k DPH, dohodu o zápočtu a faktury včetně fakturačních podkladů a jejich likvidace. Jelikož správce daně formální doklady považoval za nedostatečné, provedl výslech V. R. ve vazební věznici, přičemž po zrušujícím rozsudku krajského soudu byl tento výslech zopakován. Svědecká výpověď ovšem byla z rozumných důvodů (viz níže) vyhodnocena jako nevěrohodná.

[21] Krom formálních dokladů a nevěrohodné svědecké výpovědi jednatele dodavatele tak stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala přijetí plnění od společnosti Libeta. Daň tedy nebyla doměřena proto, že se jí nepodařilo vybrat u údajných dodavatelů, ale kvůli tomu, že provedenými důkazy nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně vynaložila náklady na plnění přijaté od společnosti Libeta uvedené na daňových dokladech. Obecná lamentace stěžovatelky ohledně svévolného a účelového postupu daňových orgánů je proto zcela bezpředmětná. Vstupuje-li daňový subjekt i přes vysokou hodnotu obchodů do zcela neformálních obchodních vztahů s nahodilými obchodními partnery, kteří v daném oboru ani nepodnikají, vystavuje se riziku, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady. V případě přetrvávajících důvodných pochybností o fakticitě a průběhu dodávek jde totiž případná důkazní nouze v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu k jeho tíži.

III.C Hodnocení svědecké výpovědi

[22] Zbývající část kasační stížnosti pak tvoří polemika stěžovatelky se závěrem krajského soudu o nevěrohodnosti svědka, respektive jeho výpovědi.

[23] Opakovaný výslech svědka proběhl dne 30. 1. 2017. Před jeho zahájením předložil svědek správci daně písemné prohlášení o spolupráci se stěžovatelkou ze dne 29. 1. 2017 s notářsky ověřeným podpisem. V následně poskytnuté výpovědi pak potvrdil, že vystavil a podepsal předložené faktury, avšak nemá další listiny dokládající spolupráci, neboť „vše zmizelo“ poté, kdy jej zatkla policie. Podal proti tomu stížnost, ale nikdo na ni nereagoval. Dále uvedl, že nabídky materiálu dostával e-mailem od kurýrů a různých společností. Neměl stálého dodavatele, jména měl v počítači umístěném v kanceláři hotelu Zlatý beránek. Účetnictví vedl a daňová přiznání sestavoval externí účetní podle předaných daňových dokladů. Na materiálech žádné změny nečinil, nechal je odvézt do Chvaletic na tavbu a zjištění obsahu drahých kovů a podle výsledku se domluvil na ceně s panem P., který je

pokračování

jednatelům a společníkům stěžovatelky. Je přesvědčen o tom, že přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti Libeta za rok 2008 podal.

[24] Krajský soud označil opakovanou výpověď svědka za nevěrohodnou především pro nápadnou shodu jeho písemného prohlášení z předchozího dne, které svědek předložil před zahájením výslechu, s odpovědí stěžovatelky na výzvu ze dne 20. 6. 2011. Dále krajský soud poukázal na podezřelou míru podrobnosti výpovědi s ohledem na časový odstup a vlastní tvrzení svědka o ztrátě „všeho“. S ohledem na toto tvrzení by pak podle krajského soudu na věrohodnosti svědka nepřidalo ani to, kdyby skutečně při podání výpovědi (či sepsu písemného prohlášení) vycházel z jakékoliv písemné informace, kterou mu předala stěžovatelka, namísto spolehnutí se na vlastní paměť, či pokud by nepravdivě vypovídal ohledně ztráty účetnictví při zákroku policie nebo z důvodu obavy před trestním stíháním.

[25] Úvahu krajského soudu o nevěrohodnosti svědka a jeho výpovědi ze dne 30. 1. 2017 považuje Nejvyšší správní soud za logickou. Nejedná se o výsledek nějaké spekulace, nýbrž racionálního myšlenkového procesu. Není sporu o tom, že si svědek ke své výpovědi přinesl vlastní písemné prohlášení z předchozího dne, které bylo opatřeno jeho notářsky ověřeným podpisem. Obecně nelze považovat za nikterak zapovězené, aby se svědek na podání výpovědi připravil. Je naopak logické, pokud si svědek oživí starší události, které mají souvislost s prokazovanými okolnostmi (správce daně svědka předem informoval o tom, že jej předvolává jako jednatele společnosti Libeta a že výpověď bude podána ve věci stěžovatelky). Svědek může například nahlédnout do příslušných evidencí a sepsat si k těmto vlastní poznámky. Za standardní již však lze těžko považovat postup, kdy si svědek den předem sepíše celou svou výpověď v podobě písemného prohlášení s notářsky ověřeným podpisem a tuto pak ve větší míře obecnosti a bez jakýchkoliv dalších podrobností replikuje před správcem daně. Tato skutečnost je zarážející o to více, že je to naopak písemné prohlášení, které ve srovnání s následnou výpovědí obsahuje podrobnější informace ohledně počtu návštěv svědka u stěžovatelky, složení dodávaného materiálu a jeho původu, způsobu úhrady faktur a získání znalostí v oboru. Pochybnosti stran věrohodnosti svědka dále prohlubuje skutečnost, že toto jeho písemné prohlášení ze dne 29. 1. 2017 vykazuje v části týkající se popisu složení dodávaného materiálu skutečně nepopíratelnou shodu s odpovědí stěžovatelky na výzvu ze dne 20. 6. 2011. Ve svém prohlášení popsal svědek zcela shodně složení materiálu (ve stejném pořadí, se stejnými vysvětlivkami); odlišil se pouze tím, že použil celé věty namísto poněkud heslovitého vyjádření v odpovědi stěžovatelky. Přehlédnout pak nelze ani to, že svědek popsal svou vlastní roli v obchodní spolupráci se stěžovatelkou vcelku povšechně. Konkrétněji byl schopen popsat tuto spolupráci pouze optikou stěžovatelky, ohledně své vlastní obchodní aktivity žádná konkrétní fakta nepřidal s dovětkem, že vše „zmizelo“. Veškeré tyto okolnosti podání výpovědi budí skutečně významné pochyby o tom, že svědek vypovídal spontánně a na základě vlastní paměti o událostech, které vnímal vlastními smysly. Krajský soud logicky usoudil, že jeho výpověď byla velmi pravděpodobně naučena, respektive že byl svědek ohledně obsahu své výpovědi předem instruován, což zásadně oslabuje její důkazní hodnotu, a to bez ohledu na to, zda či jakou roli v takovéto přípravě sehrála sama stěžovatelka. Podstatné je, že výsledná výpověď svědka není z tohoto důvodu dostatečně věrohodná a průkazná.

[26] Stěžovatelka pak v kasační stížnosti předkládá několik alternativních scénářů o tom, z jakých podkladů mohl svědek při podání své výpovědi vycházet. Ani jeden z nich však není příliš pravděpodobný a svědkovi na věrohodnosti nepřidává. Právě naopak. Stěžovatelka zejména dovozuje, že svědek vycházel z blíže neidentifikovaného informativního materiálu, který mu prý předala před zahájením spolupráce, a ze kterého vycházela i ona při zpracování odpovědi na výzvu. Informace o existenci jakéhosi informativního materiálu pocházejícího z doby před zahájením spolupráce se nicméně v řízení objevuje poprvé právě až v návaznosti na zpochybnění autenticity písemného prohlášení svědka ze dne 29. 1. 2017 krajským soudem v rozsudku týkajícím se roku 2009. Současně však obě strany popisují zahájení dodávek materiálu ze strany společnosti Libeta tak, že to měl být naopak svědek, kdo nabídl stěžovatelce spolupráci, tedy nabídl jí k odkupu konkrétní dentální materiál, který musel být nejprve podroben analýze stran svého složení. Stěžovatelka dle svých dřívějších tvrzení žádný materiál nepoptávala a spolupráce s Libetou měla zcela nahodilý charakter. Zůstává tedy nevysvětleno, proč by stěžovatelka před zahájením spolupráce měla informovat svědka, který jí nabízel ke koupi konkrétní dentální materiál, o složení tohoto materiálu a jeho původu (Safina a. s.), tedy o tom, co jí vlastně společnost Libeta nabízí. Takové skutkové verzi neodpovídá ani tvrzení svědka, že dostával jednorázové nabídky na nákup dentálního materiálu od různých společností a on jej po prohlídce posílal kurýrem do Chvaletic k přetavení a vzorkování, tedy předem nemohl konkrétní složení dodávaného materiálu ani vědět. Nehledě na to, že svědek současně popřel existenci jakéhokoliv dokumentu z období podnikání společnosti Libeta. Jako nepravděpodobná se tak jeví rovněž verze, že by svědek při podávání výpovědi vycházel z jakési zálohy účetnictví, které měla vést třetí osoba. Relativizuje-li pak stěžovatelka tvrzení svědka o ztrátě účetnictví a pravdivost jeho první výpovědi (která ale nehrála v posouzení krajského soudu žádnou roli) z důvodu trestního stíhání, pak ovšem ona sama zpochybňuje důvěryhodnost svědka. Té pak nepřidává ani jeho tvrzení, že podal příznání k dani z příjmů právnických osob společnosti Libeta za rok 2008, což je s ohledem na spisový materiál v rozporu se skutečností, neboť poslední daňové příznání k této dani bylo podáno za rok 2007.

[27] Nejvyšší správní soud nepovažuje za této situace za účelné ukládat správci daně, aby se pídil po osudu účetnictví společnosti Libeta, či svědka znovu vyslychal. V projednávané věci skutečně nejde o odstraňování dílčích rozporů mezi jednotlivými odpověďmi, ale o celkovou nevěrohodnost výpovědi daného svědka, která má za následek minimální důkazní hodnotu ve vztahu k prokázání uskutečnění sporných dodávek. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že osoba svědka, jeho výpověď a okolnosti jejího podání naopak prohlubují pochybnosti o tom, zda se vůbec jakýchkoliv obchodů se stěžovatelkou zúčastnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná,

pokračování

proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. srpna 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu