



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **STRABAG Rail a. s.**, sídlem Železničářská 1385/29, Ústí nad Labem, zastoupené daňově poradenskou kanceláří ARIADNA, s. r. o., sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47817/19/5300-21443-712756, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 5. 2022, č. j. 16 Af 9/2020-88,

t a k t o :

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Specializovaný finanční úřad vydal dne 1. 11. 2018 dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil za zdaňovací období listopad 2012 daň z přidané hodnoty ve výši 400 000 Kč a uložil žalobkyni penále z doměřené daně ve výši 80 000 Kč.

[2] Správce daně neuznal odpočet daně týkající se přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb od deklarovaného dodavatele PROPAG-STORM, a. s. Dle správce daně se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu předloženém

žalobkyní, dle správce daně byl daňový doklad společností PROPAG-STORM, a. s. vystaven pouze formálně za účelem neoprávněného uplatnění odpočtu daně.

[3] Rozhodnutí správce daně napadla žalobkyně odvoláním, o němž žalovaný rozhodl tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou.

[5] Většinu námitek žalobkyně krajský soud neshledal důvodnými. Důvodnou však shledal námitku, že nebyl dokončen výslech svědkyně Hany Kačenové a tím bylo porušeno právo žalobkyně klást svědkyni otázky.

[6] Krajský soud shrnul podstatné skutečnosti. Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 2802/2009 Sb., daňový řád, předvolal na den 23. 7. 2019 k výslechu Hanu Kačenovou. Správce daně zástupci žalobkyně a svědkyni mj. sdělil, že nejprve bude svědkyni klást otázky správce daně a že otázky jsou rozdělené do dvou částí na otázky obecné a otázky týkající se roku 2012 (první část) a otázky týkající se roku 2016 (druhá část), a že zástupce daňového subjektu bude mít možnost položit svědkyni otázky na konci každého okruhu otázek. Správce daně upozornil zástupce žalobkyně, že není oprávněn do průběhu svědecké výpovědi a sepisování protokolu vstupovat a ani svědka žádným způsobem ovlivňovat. Správce daně též informoval, že v 16:00 hod. bude svědkyně odvedena Policií ČR. Následně správce daně položil svědkyni celkem 82 otázek (první část otázek), které se týkaly společnosti PROPAG-STORM, a. s. a poté dal možnost zástupci žalobkyně položit svědkyni otázky k tomuto prvnímu okruhu. Zástupce žalobkyně požádal správce daně, aby v 15:00 hodin situaci vyhodnotil a navrhl termín pokračování tohoto výslechu. Správce daně zástupci žalobkyně sdělil, že není schopen určit termín případného pokračování výslechu svědkyně a že zástupce žalobkyně bude vyrozuměn. Zástupce žalobkyně v závěru jednání mj. uvedl, že má výhrady k případnému nepokračování ve výslechu svědkyně, jelikož by šlo o porušení zákonného práva žalobkyně klást svědkovi otázky.

[7] Na žádost žalobkyně o zaslání listin a urgenci dokončení výslechu svědkyň (Hany Kačenové a Lenky Oborné) ze dne 7. 10. 2019 správce daně odpověděl, že požadavek žalobkyně na pokračování výslechů považoval za nedůvodný a ve výslechu bude pokračovat pouze v případě, že žalovaný dospěje k odlišnému názoru.

[8] V seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 13. 10. 2019 žalovaný mj. uvedl, že správci daně uložil doplnění odvolacího řízení o výsledky uvedených svědkyň týkající se společnosti PROPAG-STORM, a. s. a zdaňovacího období listopad 2012, přičemž výsledky obou svědkyň k tomuto období byly provedeny vyčerpávajícím způsobem a žalobkyni bylo umožněno pokládat svědkyním otázky. V reakci na seznámení žalobkyně zaslala žalovanému vyjádření ze dne 28. 10. 2019, v němž mimo jiné brojila proti nepokračování ve výslechu svědkyně Hany Kačenové. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že zatímco v protokolu o výslechu svědkyně Lenky Oborné je uvedeno, že zástupce žalobkyně již nemá v souvislosti s daňovou kontrolou DPH za zdaňovací období listopad 2012 další otázky, v protokolu o výslechu svědkyně Hany Kačenové nic takového uvedeno není. Podle žalobkyně z protokolu a pořádaného

pokračování

zvukového záznamu vyplývalo, že zástupce žalobkyně chtěl v otázkách ohledně daňové kontroly DPH za zdaňovací období listopad 2012 pokračovat.

[9] Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat a unést důkazní břemeno, svědecká výpověď je přitom v daňovém řízení často nosným důkazním prostředkem. Krajský soud vyhodnotil, že požadavek žalobkyně na provedení výslechu Hany Kačenové vznesený v daňovém řízení byl ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu oprávněný. Výslech svědkyně však nebyl řádně dokončen. Krajský soud rovněž zdůraznil, že výpověď svědkyně Hany Kačenové byla způsobilá doplnit stávající důkazní situaci, neboť Hana Kačenová byla jediným akcionářem společnosti PROPAG-STORM, a. s., existuje tedy možnost, že by řádné provedení svědecké výpovědi Hany Kačenové mělo za následek unesení důkazního břemene žalobkyní. Krajský soud dále uvedl, že z protokolu o výslechu svědkyně ze dne 23. 7. 2019 a zvukového záznamu, vyplývá, že po převážnou část výslechu svědkyně odpovídala pouze na dotazy správce daně. Z protokolu o výslechu svědkyně ani zvukového záznamu není zřejmé, že by se zástupce žalobkyně při výslechu vyjádřil tak, že by nechtěl pokračovat ve výslechu, naopak se opakovaně dotazoval, kdy bude ve výslechu pokračováno. Též z vyjádření žalobkyně k seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení vyplývá, že žalobkyně výslech svědkyně Hany Kačenové týkající se zdaňovacího období listopad 2012 nepovažovala za ukončený a požadovala jeho pokračování.

[10] Krajský soud uvedl, že žalovaný nebyl oprávněn bez dalšího odmítnout řádné a úplné provedení výslechu s tím, že od dalšího pokračování tohoto výslechu nelze očekávat prokázání tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelného plnění od společnosti PROPAG-STORM, a. s. Žalovaný dle krajského soudu hodnotil důkaz, aniž jej řádně a úplně provedl. Dle soudu za dané situace nebylo možné bez dalšího předjímat, jaký vliv by na závěr o neunesení důkazního břemene měla řádně provedená svědecká výpověď Hany Kačenové. Krajský soud k této námitce uzavřel, že žalovaný pochybil, neboť přes žádosti žalobkyně nepokračoval v zahájeném výslechu Hany Kačenové, přičemž toto pochybení podstatným způsobem ovlivnilo rozhodnutí žalovaného.

[11] Vzhledem k závěru, že v daňovém řízení nedošlo k řádnému provedení všech navržených důkazů, krajský soud se již věcně nezabýval námitkou žalobkyně týkající se hodnocení důkazů, námitkou týkající se závěrů daňových orgánů, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a v daňovém řízení neprokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH, námitkou, že důkazní břemeno neunesl správce daně, ani argumentací žalobkyně ohledně tzv. vratek.

## II. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel namítal nezákonnost rozsudku krajského soudu. Zdůraznil, že správci daně uložil doplnění odvolacího řízení o výslech svědkyně Hany Kačenové pouze ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se společností PROPAG-STORM, a. s. a zdaňovacího období

listopad 2012. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 byl výslech dle stěžovatele proveden vyčerpávajícím způsobem a žalobkyni bylo umožněno klást otázky. Výslech nebyl ukončen z důvodu nesprávného postupu správce daně, nýbrž v čase předem dohodnutém s Policií ČR.

[14] Dle stěžovatele byl požadavek žalobkyně na pokračování výslechu neopodstatněný a formalistický. Žalobkyně pouze povšechně namítala, že výslech nepovažuje za uzavřený, ale neuvedla, co konkrétně má být zodpovězeno nebo prokázáno. Dotazování svědkyně správcem daně trvalo 5 hodin, během kterých bylo položeno 82 otázek. Povaha činnosti společnosti PROPAG-STORM, a. s. tak byla plně vyjasněna. Stěžovatel též namítl, že žalobkyně s námitkou nespojovala žádné konkrétní tvrzení o zásahu do svých práv.

[15] Z výslechu svědkyně Hany Kačenové stěžovatel seznal relevantní skutečnosti. Stěžovatel zdůraznil, že právo klást svědkovi otázky není neomezené. Nepokračování výslechu svědkyně je třeba hodnotit v kontextu dalších skutečností. Výslech svědkyně Hany Kačenové nebyl jediným výslechem, který měl stěžovatel k dispozici. Závěr stěžovatele byl založen na více důkazech, které byly souladné. Hana Kačenová nadto byla pouze členkou dozorčí rady společnosti PROPAG-STORM, a. s., nikoli statutárním orgánem společnosti.

[16] Stěžovatel uvedl, že i pokud by nepokračování ve výslechu svědkyně Hany Kačenové bylo vadou, pak nešlo o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby byl výslech svědkyně formálně dokončen. Výrok rozhodnutí má oporu v dalších podkladech, jež jsou součástí spisu.

[17] Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[21] Stěžovatel nesouhlasí se zrušením svého rozhodnutí, neboť nedokončení výslechu Hany Kačenové není vadou řízení, resp. není vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť žalovaný měl k dispozici i jiné důkazy.

[22] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy*

pokračování

*daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[23] Podle § 93 daňového řádu platí, že (1) jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. (2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. (3) Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

[24] Podle § 96 odst. 5 věty první daňového řádu *daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.*

[25] Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje východiska krajského soudu, na nichž krajský soud svůj zrušovací rozsudek založil. V rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, Nejvyšší správní soud uvedl, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny; svědecká výpověď přitom patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Právě svědeckou výpovědí se často prokazují tvrzení daňového subjektu v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno. Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, je-li provedení důkazu objektivně nemožné či jde o důkaz, který není třeba provádět, neboť jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

[26] Ustanovení § 96 odst. 5 věty první daňového řádu kogentně stanovuje právo daňového subjektu klást svědkovi otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Právo účastníka řízení doptat se na skutečnosti, které jsou z pohledu daňového subjektu podstatné, judikatura konstantně zdůrazňuje jako významné procesní právo spojené s prováděním výsledku svědka (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50).

[27] Dle posouzení stěžovatele zjevně nešlo o situaci, kdy není nutné důkaznímu návrhu daňového subjektu vyhovět. Stěžovatel shledal neprovedení výsledku (mj.) svědkyně Hany Kačenové v prvoinstančním řízení podstatnou procesní vadou, pročez uložil správci daně doplnění ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, a své rozhodnutí následně opíral rovněž o skutečnosti, které se dozvěděl z výpovědi této svědkyně (str. 9-11 rozhodnutí stěžovatele).

[28] Výslech svědkyně však v projednávaném případě nebyl proveden řádně a úplně. Žalobkyni sice bylo umožněno klást svědkyni otázky, avšak pouze v limitovaném rozsahu, nepoměrně menším, než jaký využil správce daně. Jak uvedl sám stěžovatel v kasační

stížnosti, správce daně svědkyni vyslychal 5 hodin a položil jí 82 otázek. Žalobkyně měla možnost klást svědkyni otázky 1,5 hodiny a položila 8 otázek. Poté byl výslech ukončen z důvodu vnějších okolností.

[29] Námitka stěžovatele, že Hana Kačenová byla pouze členkou dozorčí rady PROPAG-STORM, a. s., nikoli statutárním orgánem společnosti, na uvedeném nic nemění. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel sám shledal výpověď svědkyně Hany Kačenové relevantní, doplnění odvolacího řízení o výslech této svědkyně uložil správci daně a ve svém rozhodnutí se o výpověď této svědkyně též opíral.

[30] Na posouzení nic nemění ani skutečnost, že stěžovatel měl k dispozici i jiné důkazní prostředky, včetně protokolu o výslechu svědkyně Hany Kačenové z trestního řízení. Právě s ohledem na procesní práva daňového subjektu spojená s prováděním dokazování výslechem svědka je třeba na návrh daňového subjektu provést svědeckou výpověď v rámci daňového řízení a nespokojit se pouze s provedením dokazování protokolem o svědecké výpovědi v jiném řízení (§ 93 odst. 3 daňového řádu).

[31] Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem nebyla skutečnost, že výslech svědkyně Hany Kačenové byl dne 23. 7. 2019 v 15:59 hodin ukončen v důsledku nesprávného postupu správce daně, jak namítá stěžovatel, nýbrž důvodem byla skutečnost, že ve výslechu svědkyně následně nebylo pokračováno a výslech nebyl řádně dokončen, ačkoli žalobkyně dala prostřednictvím svého zástupce najevo, že výslech svědkyně nepovažovala za dokončený. Nedokončením výslechu svědkyně Hany Kačenové tak byla porušena procesní práva žalobkyně.

[32] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že žalobkyně námitku týkající se nedokončeného výslechu nespojila s tvrzením o zásahu do svých práv. Žalobkyně v žalobě výslovně brojila proti závěru daňových orgánů, že neunesla důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že nelze předjímat, jaký vliv by na závěr o unesení důkazního břemene měl úplně provedený výslech svědkyně Hany Kačenové.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že dokazování v daňovém řízení bylo zatíženo procesní vadou, tato vada přitom mohla mít vliv na meritorní závěr žalovaného. Krajský soud proto nepochybil, když rozhodnutí stěžovatele zrušil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[34] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Toto právo by měla mít procesně úspěšná žalobkyně; z obsahu spisu však není patrné, že by jí v řízení o kasační stížnosti nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto žalobkyni náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 5. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.  
předseda senátu