



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Statek Starý Kolín s.r.o.**, IČO 26214431, se sídlem Hlízovská 376, Starý Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 24491/20/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, č. j. 54 Af 8/2020-51,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 24491/20/5300-22442-712600, kterým byly v rámci odvolacího řízení změněny dva platební výměry vydané Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“). Prvním platebním výměrem (dodatečným) správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období únor 2017 ve výši 1.695.372 Kč a stanovil penále ve výši 339.074 Kč. Tento dodatečný platební výměr žalovaný změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 1.258.610 Kč a penále na částku 251.722 Kč. Druhým platebním výměrem správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 1.442.049 Kč. Tento

platební výměr žalovaný změnil tak, že vyměřenou daň snížil na částku 1.064.192 Kč a rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní změnil z původní částky 1.182.927 Kč na částku 805.070 Kč.

[2] V roce 2017 zahájil správce daně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění žalobkyně (tehdy ještě podnikající pod obchodní firmou CONTRADICTION s. r. o.) v režimu přenesené daňové povinnosti a zdanitelná plnění přijatá od společnosti STADOK, spol. s r.o. v likvidaci, IČO 43144349, a to za zdaňovací období únor a duben 2017. Dne 13. 3. 2018 doručil správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností. Výstupem daňové kontroly byl výsledek kontrolního zjištění ze dne 18. 12. 2018, na který navázala zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 4. 2019. Na jejím podkladě správce daně vydal oba platební výměry.

[3] Spornými plněními, která žalobkyně přijala od společnosti STADOK, bylo: 1) zajištění úklidových prací pro odběratele žalobkyně společnost KLIRO spol. s r.o., IČO 27117405; 2) zajištění dopravy u Z. K.; 3) zámečnické práce, které byly vykonány pro odběratele žalobkyně společnost LIPRACO, s.r.o., IČO 25142216; 4) dodávka 140 kusů silničních panelů; 5) zajištění prací na statku žalobkyně (dále souhrnně jen „sporná plnění“).

[4] Žalovaný v odvolacím řízení naznal, že správce daně žalobkyni nesprávně odepřel odpočet daně v souvislosti se spornými plněními. Učinil tak totiž z důvodu, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu na DPH. K tomuto závěru však ve spise neexistovaly podklady, neboť správce daně v rámci daňové kontroly toliko zjišťoval, zda žalobkyně od společnosti STADOK skutečně obdržela zdanitelná plnění a zda je dále využila při své ekonomické činnosti. Účast na daňovém podvodu správce daně nezkoumal, a závěry o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce jsou tedy předčasné. Žalovaný změnil právní důvod doměření, resp. vyměření DPH tak, že v řízení nebylo prokázáno, kdo pro žalobkyni sporná plnění konkrétně provedl, zejména že jí je dodala společnost STADOK. V návaznosti na to změnil výši doměřené, resp. vyměřené daně, neboť přijetí některých plnění měl za prokázané.

[5] Proti odvolacímu rozhodnutí podala žalobkyně žalobu. Její žalobní námitky lze shrnout do několika okruhů. Zaprvé žalobkyně namítla, že orgány finanční správy v projednávané věci nerespektovaly zásadu neutrality DPH. Druhý okruh námitek se týká problematiky důkazního břemene. Žalobkyně namítla, že ohledně sporných plnění důkazní břemeno unesla, čímž napadla opačný názor žalovaného. V žalobě dále namítla konkrétní skutečnosti, které se týkají jednotlivých sporných plnění, a které mají svědčit o unesení důkazního břemene z její strany. Uvedla, že správce daně po ní požadoval prokázání skutečností, které nemohla znát, čímž nepřipustně rozšířil důkazní břemeno. Třetím okruhem námitek žalobkyně rozporovala způsob, jakým žalovaný vyhodnotil výpovědi Drahomíra Zradičky (dále jen „svědek Zradička“) a Romana Křečana (dále jen „svědek Křečan“). Ty totiž vyloučil z hodnocení, ačkoli pro takový postup neexistovala opora v zákoně. Výpověď svědka Křečana nebral žalovaný v potaz z toho důvodu, že rozhodné skutečnosti před výsledkem konzultoval se svědkem Zradičkou, který měl osobní zájem na odstranění pochybností. Oba svědci byli jednateli společnosti STADOK, přičemž svědek Zradička byl jejím jediným společníkem. Svědek Zradička byl v prověřovaných zdaňovacích

pokračování

obdobích zaměstnancem žalobkyně, přičemž ji zastupoval při zahájení daňové kontroly a žalobkyni fakticky ovládá. Výpověď svědka Zradičky žalovaný nezohlednil, protože protokol o jeho výslechu je značně nepřehledný a protože svědkův zástupce svědkovi v průběhu výslechu našeptával. Z ničeho však nevyplývá, že by byly obě výpovědi nepravdivé, neboť jejich obsah souhlasí s obsahem listinných důkazů a tvrzení žalobkyně. Podobu protokolu o výslechu nelze přičítat k tíži žalobkyni, nýbrž správci daně, který ho vyhotovoval. Údajné ovlivňování svědka Zradičky považovala žalobkyně za spekulativní. Žalobkyně v odvolacím řízení navrhl, aby byl svědek Zradička vyslechnut znovu, k čemuž žalovaný nepřistoupil, neboť svědek měl dostatečný prostor, aby sdělil vše podstatné, a žalobkyně měla dostatek času, aby mu pokládala otázky. Dle názoru žalobkyně však není délka výslechu rozhodující, obzvláště je-li to správce daně, kdo maří čas nadbytečnými otázkami ověřujícími skutečnosti dostupné ve veřejných evidencích.

[6] Krajský soud se s žalovaným ztotožnil, pokud jde o první dva žalobní body, které shledal nedůvodnými. Nepřisvědčil názoru žalobkyně, že postačovalo pouhé předložení formálních dokladů o uskutečnění zdanitelných plnění, neboť to nebylo ve světle důvodných pochybností správce daně dostatečné pro unesení důkazního břemene. Sdělením pochybností správcem daně tedy důkazní břemeno přešlo na žalobkyni. Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou, že správce daně nepřipustně rozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně.

[7] Rozhodnutí žalovaného však zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení právě z důvodů, které se týkají posouzení svědecké výpovědi pana Zradičky ze strany žalovaného. S odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uvedl, že ani vztah (osobní, zaměstnanecký) svědka k účastníkovi řízení nemůže automaticky znamenat, že jeho výpověď není věrohodná. Závěr o její (ne)věrohodnosti lze dovodit až v souvislosti s jinými skutkovými okolnostmi. Rozpory panující ve výpovědích svědka je třeba odstranit dalším výslechem, při němž je svědek konfrontován se svými dřívějšími vyjádřeními. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že žalovaný vyloučil výpověď svědka Křečana z dokazování, neboť žalovaný ji ve svém rozhodnutí prokazatelně hodnotil. V tomto bodě tedy krajský soud ještě neshledal žalobní bod důvodným. K tomuto závěru dospěl až ve vztahu k výpovědi svědka Zradičky. Krajský soud uvedl, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by byl svědek Zradička v ovládajícím postavení vůči žalobkyni, i když tomu mohou nasvědčovat určité indicie. Ze spisu toliko plyne, že jednatelkou žalobkyně byla v inkriminovaném období družka pana Zradičky (což ani nevyplývá ze správního spisu), svědek Zradička byl pouze jejím zaměstnancem, který za ni uzavíral některé smlouvy. Dále uvedl, že nebylo možné vyvozovat nevěrohodnost jeho výpovědi pouze s odkazem na jeho osobní vazby k žalobkyni; takové vztahy svědka k daňovému subjektu mají vést pouze k větší obezřetnosti při provádění výslechu a hodnocení výpovědi. Závěr o nevěrohodnosti výpovědi lze učinit až na základě samotného obsahu výpovědi, která může být vnitřně rozporná nebo rozporná s jinými podklady, přičemž žalovaný musí následně svědkovi umožnit tyto rozpory vyjasnit. Dle názoru krajského soudu tomuto požadavku žalovaný nedostál a učinil předčasné závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka Zradičky pouze s odkazem na jeho vztah ke společnosti STADOK a žalobkyni, přičemž

k obsahu výpovědi neuvedl ničeho. Jeho rozhodnutí je tedy dle mínění krajského soudu z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

[8] Krajský soud rovněž nesouhlasil s tím, jak žalovaný přistoupil k návrhu na opakování výsledku svědka Zradičky. Žalovaný tomuto návrhu nevyhověl kvůli průběhu předcházejícího výsledku a s ohledem na osobní zájem svědka na výsledku věci. Podle krajského soudu byl žalovaný povinen uvést konkrétní skutečnosti, proč nepřistoupí k opakování výsledku svědka. Správce daně sice odůvodnil, proč nepokračoval v rámci daňové kontroly v dalším výsledku svědka Zradičky, nicméně návrh na opakování výsledku vznesla žalobkyně v odvolacím řízení, přičemž uvedla, že má v úmyslu svědkovi klást otázky týkající se konkrétních zdanitelných plnění. Tím, že žalovaný provedení výsledku odmítl, jí omezil možnost unést důkazní břemeno, které ji opětovně tížilo. Žalovaný přitom neměl o potřebnosti opětovného výsledku sám jasno. Přípisem ze dne 22. 10. 2019 totiž správce daně ve smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyzval, aby doplnil podklady pro odvolací řízení, přičemž v této písemnosti rovněž uvedl, že pokud správce daně shledá, že vzhledem k okolnostem bude nutné zopakovat výsledky svědků Zradičky a Křečana, může je opětovně předvolat. Krajský soud dále uvedl, že je to správce daně, kdo odpovídá za průběh výsledku. Žalobkyni tedy nelze přičítat k tíži, že okolnosti výsledku (údajné našeptávání svědkovi ze strany jeho zástupce) fakticky znemožnily další jeho pokračování. Skutečnost, že k našeptávání došlo, by navíc měla být zachycena v protokolu o výsledku. Správce daně nemohl ukončit výsledek z důvodu jednání zástupce svědka při výsledku, jestliže to má následně negativní vliv na žalobkyni z hlediska (ne)unesení důkazního břemene.

[9] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z obou predestřených důvodů znamená, že si soud nemohl učinit názor na to, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a zda byla ve věci narušena zásada daňové neutrality. Opakovaným výsledkem svědka Zradičky může být v budoucnu věc objasněna. Může k němu dojít například v případě, pokud bude žalobkyně chtít reagovat na důsledky plynoucí z judikatury NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 (dále jen „*Kemwater*“), nebo pokud bude chtít objasnit jiná relevantní tvrzení.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že soud opomenul, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti, což znamená, že rozhodnutí správce daně i stěžovatele tvoří jeden celek. Krajský soud tak upozadil obsah zprávy o daňové kontrole, ve které byla výpověď svědka Zradičky obsáhle vypořádána, a soustředil se pouze na rozhodnutí o odvolání. Správce daně výpověď svědka Zradičky vyhodnotil jako účelovou a nedostatečnou k vyvrácení pochybností správce daně. Na tento názor stěžovatel navázal ve svém rozhodnutí, a to v širším měřítku, než jak citoval krajský soud. Ten se totiž ve svém rozsudku omezil pouze na citaci bodů 32 a 33 rozhodnutí, stěžovatel nicméně výpověď vypořádal v mnoha dalších bodech, přičemž se ve vztahu k výpovědi vyjádřil ke všem sporným plněním. Stěžovatel rovněž namítá, že personální propojenost žalobkyně

pokračování

a společnosti STADOK přes svědka Zradičku je zcela evidentní z materiálů dostupných ve spise a z veřejných rejstříků; žalobkyně ostatně sama v žalobě toto personální propojení přiznává. Nikdy však netvrdil, že by mezi svědkem a žalobkyní existoval vztah ovládající a ovládané osoby, toliko uvedl, že jedna z pochybností správce daně vyplývá právě z personální propojenosti. Zmínka krajského soudu o tomto údajném vztahu „ovládání“ je tedy zcela nepřipadná. Stěžovatel dále uvádí, že nikdy netvrdil, že by byla výpověď svědka Zradičky nevěrohodná. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole pouze uvedl, že panují pochybnosti o její věrohodnosti, výpověď však byla správcem daně zahrnuta do dokazování a stejně tak učinil i stěžovatel. Orgány daňové správy tedy k výpovědi svědka Zradičky přistupovaly obezřetně a přikládaly různým důkazním prostředkům různou úroveň důvěryhodnosti, což je postup, který aprobovala judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 15. 12. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27). Svědecká výpověď nikdy nebyla orgány daňové správy považována *a priori* za nevěrohodnou, ale za nezpůsobitou dostatečně prokázat sporné skutečnosti. Za zcela nepřiléhavý stěžovatel označuje odkaz soudu na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, podle nějž má správce daně povinnost odstranit rozpory ve výpovědi svědka pomocí dalšího výslechu. Tento požadavek lze uplatnit pouze v případě, že vyvstanou rozpory mezi jednotlivými výpověďmi jednoho a téhož svědka. V případě svědka Zradičky žádné takové rozpory neexistovaly.

[11] Stěžovatel dále namítá, že svědek Zradička byl vyslechnut třikrát, celkem jeho výslechy trvaly více než 18 hodin. Opakovaný výslech lze provést jedině v případech, pokud 1) nebyl proveden v souladu se zákonem, 2) pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo 3) pokud se má svědek vyjádřit k novým a dosud neprojednaným okolnostem (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42). S ohledem na délku výslechu byl svědkovi Zradičkovi poskytnut dostatečný čas, aby sdělil podstatné skutečnosti pro posuzovanou věc, a žalobkyni byl poskytnut rozsáhlý prostor pro kladení dotazů. Správce daně výslech ukončil ve chvíli, kdy již žalobkyně položila značné množství otázek a další otázky již k rozhodným skutečnostem nesměřovaly. K pokračování ve výslechu nepřistoupil i s ohledem na jeho průběh (našeptávání svědkovi) a k personálnímu propojení svědka a žalobkyně. Žádná ze tří variantních podmínek pro opakování výslechu nebyla naplněna. Výslech byl proveden v souladu se zákonem. V této souvislosti stěžovatel cituje rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4 Afs 198/2022-112, ze kterého vyplývá, že právo účastníka řízení klást svědkovi otázky není bezbřehé a správce daně má právo odmítnout takové otázky, které nevedou k prokázání relevantních skutečností. Druhá podmínka na posuzovanou věc vůbec nedopadá. Žalobkyně vyžaduje opakování výslechu proto, aby mohla svědkovi pokládat dotazy týkající se jednotlivých zdanitelných plnění. Toto právo však již využila. Neuvedla, jaké nové dosud nevypořádané skutečnosti chce opakováním výslechu objasnit. Opakování výslechu nemůže sloužit k tomu, aby se mohl svědek „rozvzpomenout“ na skutečnosti, které mohl uvést dříve, ani k tomu, aby nová výpověď lépe pasovala do narativu žalobkyně. Stěžovatel v tomto bodě odkazuje na rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2021, č. j. 3 Afs 319/2019-32.

[12] Krajský soud nesprávně chápe význam důkazního břemene v kontextu zásady jednotnosti řízení, když uvedl, že žalobkyni tížilo „opětovně“ v odvolacím řízení. Tížilo ji však od jeho přenesení na žalobkyni a následně po celou dobu daňového řízení včetně řízení

odvolacího. Soud rovněž účelově vytrhl z kontextu část věty z písemnosti ze dne 22. 10. 2019, ze které mu následně vyplynulo, že ani stěžovatel neměl jasno o potřebnosti opětovného výslechu svědka. Z celkového kontextu však jednoznačně plyne, že opětovný výslech třeba nebyl, nicméně nebylo možné vyloučit, že s ohledem na značný rozsah úkonů, které měl správce daně na pokyn stěžovatele učinit, jeho potřeba vyvstane. Nakonec se tak nestalo. Není rovněž pravdou, že by průběh výslechu stěžovatel přičítal k tíži žalobkyni; pouze ho zohlednil v celkovém hodnocení vypovídací hodnoty výslechu.

[13] Stěžovatel rovněž namítá, že krajský soud je ve svých závěrech nekonzistentní, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Na jedné straně totiž uvedl, že stěžovatel nepřípustně omezil možnost žalobkyně unést důkazní břemeno, na druhé straně však naznal, že k opakování výslechu může dojít za situace, kdy bude chtít žalobkyně jeho pomocí reagovat na závěry plynoucí z judikatury *Kemwater* nebo prokázat jiná relevantní tvrzení. Sám soud tedy vlastně uznal, že za současného skutkového stavu není pro provedení opětovného výslechu důvod, a dovozuje zcela hypotetické situace, které nebyly v době vydání odvolacího rozhodnutí jakkoliv relevantní.

[14] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba splňující podmínku vzdělání dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Krajský soud stěžovateli v první řadě vytknul, že ve svém rozhodnutí nevyhodnotil řádně výpověď svědka Zradičky. Dle názoru krajského soudu se stěžovatel ve svém odůvodnění omezil na konstatování nevěrohodnosti této svědecké výpovědi, aniž by hodnotil její obsah. Rozporuje rovněž důvody údajné nevěrohodnosti svědka. Stěžovatel s tímto nesouhlasí a namítá, že svědecká výpověď svědka Zradičky byla hodnocena jednak v jeho rozhodnutí, přičemž uvádí konkrétní části rozhodnutí, ve kterých se obsahu výpovědi věnoval, jednak ve zprávě o daňové kontrole, která s ohledem na princip jednoty prvostupňového a odvolacího řízení tvoří s rozhodnutím stěžovatele jeden celek. Stěžovatel rovněž poukazuje na konkrétní skutečnosti, které odůvodňují nedůvěryhodnost svědka.

[18] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti (viz stěžovatelem poukazovaný rozsudek ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32), podle níž prvostupňové a odvolací rozhodnutí tvoří jeden celek. Zároveň to v obecné rovině znamená, že se odvolací orgán, jehož úkolem je především reagovat na odvolací námítky, může v odůvodnění svého rozhodnutí omezit na doplnění odůvodnění

pokračování

prvostupňového rozhodnutí. Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou v takovém případě vyplněny odůvodněním prvostupňového rozhodnutí. Někdy tedy může potvrzující rozhodnutí odvolacího orgánu působit samo o sobě mozaikovitě a nespojitě, neboť staví na základech, vybudovaných orgánem prvního stupně a doplňuje pouze chybějící detaily či opravuje ojedinělé přehmaty (rozsudky NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, a ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem i v tom, že krajský soud ve svém rozsudku vyšel výlučně z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a nevyjádřil se k tomu, zda nedostatky, které shledal ve způsobu vypořádání svědecké výpovědi stěžovatelem, přetrvávají i po zohlednění zprávy o daňové kontrole, která představuje odůvodnění platebních výměrů správce daně.

[19] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil izolovaně pouze rozhodnutí stěžovatele, přičemž přisvědčil krajskému soudu, že toto odůvodnění samo o sobě ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka Zradičky obstát nemůže. Stěžovatel zejména v bodě 33 rozhodnutí uvádí, že vzhledem k „*celkovému průběhu výslechu, personálnímu propojení odvolatele a společnosti STADOK i faktickému ovládnutí obou společností panem Zradičkou (lze očekávat jeho osobní i finanční zájem na výsledku řízení), nepovažuje odvolací orgán výpověď tohoto svědka jako dostatečný podklad k vyvrácení vznesených pochybností*“. Z tohoto odstavce stěžovatelova rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že jádrem hodnocení výpovědi svědka Zradičky je jeho poměr k věci a průběh výslechu, přičemž stěžovatel hodnotí svědeckou výpověď právě z těchto důvodů jako nedostatečnou k vyvrácení vznesených pochybností. Je pravdou, že se stěžovatel v následujících odstavcích svého rozhodnutí ke svědkovi Zradičkovi opakovaně vrací, což krajský soud ve svém rozsudku neuvedl, nicméně tyto zmínky samy o sobě ani ve spojení s body 32 a 33 nepředstavují dostatečné zhodnocení výpovědi svědka Zradičky.

[20] Stěžovatel v první řadě poukazuje na bod 36 svého rozhodnutí, který se týkal nároku na odpočet DPH za služby související s provozem motorových vozidel. V tomto bodě rozhodnutí však ve vztahu k výpovědi svědka Zradičky toliko odkázal na body 32 a 33 téhož rozhodnutí. Otázka odpočtu DPH za služby související s provozem motorových vozidel navíc nebyla v řízení před krajským soudem otázkou spornou; stěžovatel totiž žalobkyni s ohledem na ostatní důkazní prostředky nárok na odpočet daně z tohoto okruhu plnění přiznal.

[21] Dále stěžovatel odkázal na bod 40 svého rozhodnutí, ve kterém hodnotil důkazní prostředky týkající se nároku na odpočet DPH za provedenou údržbu fotovoltaických elektráren. Ani tento okruh plnění však nebyl v řízení před soudem sporný – nárok na odpočet byl žalobkyni v odvolacím řízení přiznán. Stěžovatel se navíc v bodě 40 rozhodnutí vůbec neodvolává na výpověď svědka Zradičky, odkazuje pouze na jeho vyjádření uvedené v protokolu č. j. 4070369/17/2111-60563-208977. Tento protokol nicméně neobsahuje svědeckou výpověď pana Zradičky, ale jeho vyjádření za žalobkyni, kterou v té době v daňové kontrole zastupoval.

[22] Stěžovatel dále odkazuje na body 43 a 47 rozhodnutí, v nichž vypořádal nárok na odpočet DPH za provedené zámečnické a opravné práce. V tomto případě se jedná o jedno

ze sporných plnění, nicméně v bodě 43 stěžovatel opět zmiňuje protokol č. j. 4070369/17/2111-60563-20897, při jehož pořízení nebyl pan Zradička v postavení svědka, nýbrž jednal jménem žalobkyně. Jeho sdělení tedy v tomto případě vůbec nelze považovat za svědeckou výpověď. V bodě 47 rozhodnutí stěžovatel odkazuje na dvě svědecké výpovědi (svědka Zradičky a svědka Křečana) pořízené v jiném daňovém řízení, jehož předmětem jsou jiná zdaňovací období (říjen 2016 až leden 2017). Tyto výpovědi jsou obsaženy v protokolech předložených žalobkyní v odvolacím řízení. K výpovědi svědka Zradičky učiněné v tomto jiném daňovém řízení stěžovatel uvedl pouze to, že se vztahovala k nákupu automobilů, nikoliv k zámečnickým a opravným pracím, které v této části rozhodnutí posuzoval. K výpovědi svědka Zradičky učiněné v nyní posuzovaném daňovém řízení se nevyjádřil vůbec (přitom svědek byl k tomuto spornému plnění vyslýchán).

[23] Stěžovatel poukazuje na bod 49, v němž posuzoval sporné plnění spočívající v dodání silničních panelů. V něm však zmiňuje pouze vyjádření pana Zradičky uvedené do protokolu č. j. 4070369/17/2111-60563-20897; při tomto jednání nevystupoval pan Zradička v pozici svědka, nýbrž jednal jménem žalobkyně. Stěžovatel naopak ve vztahu k tomuto spornému plnění zcela pomíjí, že svědek Zradička ohledně něj vypovídal před správcem daně, a to podrobně, jak pokud jde o původ dodaných panelů, tak průběh dodání panelů odběrateli žalobkyně (předložil i smlouvu dokládající nabytí silničních panelů a fotografie pozemku, na němž se panely původně nacházely, a pozemku, na který byly při dodání zabudovány). Tuto svědeckou výpověď ponechal stěžovatel po obsahové stránce zcela nezhodnocenou.

[24] Dalším sporným plněním bylo poskytnutí úklidových prací. Stěžovatel k nim ve vztahu k výpovědi svědka Zradičky v kasační stížnosti odkazuje na bod 50 svého rozhodnutí. V tomto bodě však opět zmiňuje toliko protokol č. j. 4070369/17/2111-60563-20897 (k tomu viz výše). Co se týče sporných prací na statku ve Starém Kolíně, stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že ve vztahu k nim hodnotil výpověď svědka Zradičky v bodech 51 až 53 svého rozhodnutí. V těchto bodech ovšem odkazuje pouze na vyjádření pana Zradičky, které učinil jménem stěžovatelky do protokolu č. j. 4070369/17/2111-60563-20897 a dále do protokolu č. j. 3594698/17/2111-60563-208977 (protokol o zahájení daňové kontroly).

[25] Je tedy zřejmé, že stěžovatel věcný obsah výpovědi svědka Zradičky ve svém rozhodnutí nehodnotil, a to ani ve vztahu ke konkrétním plněním. Svědek Zradička přitom k některým ze sporných plnění zjevně vypovídal. Není tedy pravdou, že by stěžovatel ve svém rozhodnutí obsah výpovědi hodnotil, aby poté v kontextu s její nedůvěryhodností konstatoval její nedostatečnou vypovídací hodnotu, jak to tvrdí v kasační stížnosti. Cituje-li stěžovatel v kasační stížnosti část věty z odůvodnění svého rozhodnutí, podle níž „*nepovažuje výpověď tohoto svědka jako dostatečný podklad k vyvrácení vznesených pochybností*“, vytrhává ji z kontextu celého bodu 33, v němž je obsažena. Z něj totiž vyplývá, že stěžovatel citovaný závěr nečiní s ohledem na obsah svědecké výpovědi, nýbrž s ohledem na vazbu svědka k žalobkyni a jejímu dodavateli, okolnosti výsledku (zasahování JUDr. L. do výsledku) a nepřehlednost protokolu o výsledku.

[26] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že ve svém rozhodnutí neučinil závěr, podle něž je svědek Zradička osobou ovládající žalobkyni. Přesně tento závěr totiž stěžovatel učinil v bodech 32 a 33 svého rozhodnutí, v nichž uvedl, že svědek Zradička „*fakticky ovládal*

pokračování

společnosti STADOK i odvolatele“, a poté opětovně zmínil „*faktické ovládní obou společností panem Zradičkou*“. Krajskému soudu tedy nelze vytýkat, jestliže upozornil ve svém rozsudku na to, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by svědek byl osobou ovládající žalobkyni. Připustil pouze, že existují určité indicie, které by mohly tomuto závěru nasvědčovat. Korekci názoru stěžovatele měl krajský soud za potřebnou, neboť pokud by svědek Zradička byl osobou ovládající žalobkyni, nebylo by jej možné v řízení vyslechnout jako svědka (krajský soud by na tuto skutkovou situaci vztáhl závěry vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). Stěžovatelova argumentace obsažená v kasační stížnosti poukazující na personální propojení žalobkyně a společnosti STADOK se míjí s podstatou korekce, kterou provedl krajský soud. Krajský soud nezpochybňoval existenci personálního propojení těchto společností skrze pana Zradičku, pouze podle něj nejsou ve správním spise podklady umožňující přijmout závěr, že pan Zradička ovládal žalobkyni. Krajský soud tedy nepopřel existenci personálního propojení společností a určitý zájem svědka na výsledku daňového řízení, vyloučil však, že by se mělo jednat o jediné hledisko při hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi. Měl za potřebné soustředit se i na obsah výpovědi a její souladnost (resp. rozpornost) s jinými důkazními prostředky. Stěžovatel tedy ve své kasační stížnosti dezinterpretuje závěry krajského soudu a uplatňuje argumentaci, která je s nimi mimoběžná. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že by byl naplněn důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda lze vypořádání s obsahem výpovědi svědka Zradičky nalézt ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje, že se jedná o „vskutku obsáhlé“ hodnocení na straně 25 až 29. Z toho by se mohlo jevit, že vypořádání svědecké výpovědi je obsaženo na téměř 5 stranách. Tak tomu ovšem není. Na těchto stranách totiž správce daně popisuje i jiné úkony, které v průběhu daňové kontroly provedl (závěry správce daně nejsou ve zprávě o daňové kontrole soustředěny tematicky či podle důkazních prostředků, nýbrž jsou řazeny chronologicky). Hodnocení výpovědi svědka Zradičky (ať již z jakéhokoliv úhlu pohledu) je obsaženo pouze na str. 26 (druhý odstavec shora) a na str. 29 (první tři odstavce). Správce daně poukázal (stejně jako posléze stěžovatel) na to, že svědek ovládá žalobkyni i jejího dodavatele, což je důvod, pro nějž nelze považovat jeho výpověď za věrohodnou, nýbrž naopak je třeba ji hodnotit jako účelovou. K hodnocení obsahu výpovědi uvedl správce daně na str. 29 (v prvním a třetím odstavci) zprávy o daňové kontrole, že svědek potvrdil faktickou existenci plnění poskytnutých společností STADOK žalobkyni tím způsobem, že přečetl popis plnění uvedených na fakturách, sdělil, že plnění proběhlo, ale podrobnosti si nepamatoval. Neznalost podrobností o plněních odůvodnil tím, že většinu plnění poskytují zaměstnanci společnosti STADOK samostatně a nepotřebují kontrolu ani vedení. Výpověď neprokázala, že společnost STADOK disponuje odpovídajícím zázemím k poskytování deklarovaných plnění. Svědek uvedl, že některá plnění byla společností STADOK zajištěna u jejího dodavatele, přičemž jediným dodavatelem společnosti STADOK byla v uvedených zdaňovacích obdobích společnost ELSO, která neměla žádné zaměstnance ani dodavatele. Správce daně svědkovi vytkl, že nepředložil důkazy, které by prokázaly jeho tvrzení. Pokud nějaké důkazy předložil (seznamy materiálů), byly neprůkazné.

[28] Nejvyšší správní soud částečně přisvědčuje stěžovateli, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole paušálně (bez konkrétních příkladů ilustrujících vytýkané nedostatky výpovědi) zhodnotil i některé obsahové aspekty výpovědi svědka Zradičky. Bez bližšího upřesnění zmínil obecnost výpovědi, neschopnost svědka uvést podrobnosti a rozpor mezi tvrzením svědka, že plnění poskytla společnost STADOK, popř. její jediný dodavatel společnost ELSO, a zjištěným nedostatkem kapacit těchto společností. Věrohodnost výpovědi byla dle správce daně oslabena tím, že svědek nepředložil důkazy k prokázání její pravdivosti. Jakkoliv by Nejvyšší správní soud mohl poukázat na to, že výše uvedené paušální hodnocení vychází z řady nesprávných předpokladů, považuje za podstatné zdůraznit, že správce daně učinil ve zprávě o daňové kontrole implicitní závěr, že žalobkyně rozptýlila pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností a prokázala přijetí sporných plnění, neboť nárok na odpočet daně jí odepřel z důvodu, že plnění byla zasažena podvodem na DPH. Judikatura je přitom dlouhodobě ustálena v názoru, že koncept odepření nároku na odpočet daně lze aplikovat teprve poté, co bylo prokázáno splnění podmínek vzniku nároku na odpočet (tedy mimo jiné přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro vlastní ekonomickou činnost). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, na základě jakých provedených důkazů má splnění podmínek vzniku nároku na odpočet za prokázané. Jedním z důkazních prostředků potvrzujících přijetí zdanitelných plnění od společnosti STADOK byla i výpověď svědka Zradičky. Správce daně ostatně uvedl, že svědek Zradička potvrdil přijetí zdanitelných plnění žalobkyní. V tomto kontextu pak působí výhrady správce daně k výpovědi svědka Zradičky zpochybňující její věrohodnost nekonzistentně s výsledkem dokazování, neboť se nabízí logická otázka, proč nebyla výpověď posouzena jako věrohodná, jestliže se po obsahové stránce shoduje s tím, co měl správce daně v řízení za prokázané.

[29] Zvrat, k němuž došlo z hlediska právního posouzení dané věci v odvolacím řízení, je zásadní. Nejde pouze o to, že by stěžovatel doplnil v určitých ohledech výsledky daňové kontroly a jinak v základu potvrdil závěry správce daně. Naopak tyto závěry již v jejich základu odmítl a nařídil doplnit odvolací řízení ve vztahu k jiným právně relevantním skutečnostem, které podle něj nebyly v řízení doposud prokázány. Stěžovatel ve svém rozhodnutí neodkázal na hodnocení obsahu výpovědi svědka Zradičky obsažené na str. 29 zprávy o daňové kontrole. Z odůvodnění jeho rozhodnutí nelze dovodit, že se s tímto hodnocením ztotožňuje a navazuje na něj. Z výše popsaného procesního kontextu rozhodování stěžovatele, které je poznamenáno zásadní změnou právního důvodu doměření, resp. vyměření daně, pro který jsou právně významné jiné skutečnosti, nelze dovozovat, že by stěžovatel navazoval na zprávu o daňové kontrole. Opak nevyplývá ani z listin vyhotovených stěžovatelem v odvolacím řízení před vydáním jeho rozhodnutí (zejména z dvojího seznámení se zjištěnými skutečnostmi). Tomu nasvědčuje i to, že ve svém rozhodnutí sám uvedl důvody, pro které hodnotí výpověď svědka Zradičky jako nevěrohodnou, byť byly uvedeny v tomto rozsahu již ve zprávě o daňové kontrole. Nelze tedy mít za to, že by stěžovatel pouze doplňoval odůvodnění prvostupňových rozhodnutí, naopak odůvodnění svého rozhodnutí vybuodoval na odlišných základech. Na nyní projednávaný případ tak nelze vzhledem k výše uvedenému vztáhnout obecné pravidlo, že odůvodnění rozhodnutí o odvolání lze vykládat ve spojení s odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, neboť v posuzovaném případě prvostupňová rozhodnutí a rozhodnutí odvolací na sebe navazují toliko procesně, nikoliv však obsahově.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud tedy nemůže přisvědčit argumentaci stěžovatele, že s ohledem na zprávu o daňové kontrole je výtka krajského soudu, podle něž stěžovatel při hodnocení výpovědi svědka Zradičky vůbec nezohlednil její obsah, nedůvodná. Z rozhodnutí stěžovatele totiž nevyplývá, že by v jakémkoliv ohledu navazoval na hodnocení svědecké výpovědi provedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud tedy posoudil žalobní bod správně.

[31] Druhým sporným bodem v projednávané věci je otázka opakovaného výsledku svědka Zradičky. Tento bod lze rozdělit na dvě části: 1) na otázku, zda byly splněny podmínky pro opakování výsledku, 2) na otázku, zda stěžovatel dostatečně odůvodnil jeho neprovedení.

[32] Krajský soud stěžovateli vytkl, že nedostatečným způsobem odůvodnil neprovedení opakovaného výsledku svědka Zradičky, neboť tak učinil toliko s odkazem na průběh předchozího výsledku a osobu svědka. Důvody, o něž stěžovatel opřel rozhodnutí neprovést opakovaný výsledek svědka, posoudil jako nesprávné. Nestandardní okolnosti průběhu předchozího výsledku a osobní zájem svědka na výsledku daňového řízení nepředstavují samy o sobě okolnosti, pro které by neměl být výsledek zopakován. Za situace, kdy žalobkyně v odvolacím řízení navrhla zopakovat výsledek svědka Zradičky, jí byla postupem stěžovatele upřena možnost unést důkazní břemeno, které jí opět tížilo. Stěžovatel navíc správci daně nařídil doplnit dokazování, přičemž v dané písemnosti připustil i opakované provedení výsledku svědka Zradičky. Tím dal stěžovatel dle názoru krajského soudu najevo, že sám neměl o potřebnosti opětovného výsledku jasno. Z odůvodnění rozsudku tedy vyplývá, že krajský soud stěžovateli vytýká primárně nesprávné odůvodnění neprovedení opakovaného výsledku. Jelikož stěžovatel neuvedl akceptovatelné důvody, pro které nebylo třeba opakovat výsledek svědka, pak měl být podle krajského soudu výsledek zopakován.

[33] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že neexistuje bezpodmínečná povinnost správce daně zopakovat výsledek svědka. Podmínky, za jejichž splnění je opakovaný výsledek možný, definoval již dříve Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, například ve stěžovatelem poukazovaném rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42. Z tohoto rozsudku vyplývá, že opakování výsledku je možné za předpokladu, že 1) buďto byl dřívější výsledek proveden v rozporu se zákonem, nebo 2) pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, či 3) pokud by se měl svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci.

[34] Žalobkyně požadovala zopakovat výsledek z toho důvodu, že dle jejího názoru byl dřívější výsledek správcem daně předčasně ukončen a v odvolacím řízení hodlala klást svědkovi Zradičkovi otázky týkající se konkrétních zdanitelných plnění (viz podání ze dne 4. 10. 2019). Je zřejmé, že tento návrh nemohl mířit k provedení opakovaného výsledku z důvodu uvedeného výše pod bodem 2), neboť taková situace v projednávané věci nenastala. Z podání žalobkyně sice nevyplývá, jaké konkrétní skutečnosti hodlala prostřednictvím opakovaného výsledku prokazovat, nicméně lze z něj dovodit, že návrh na opakování výsledku dává do přímé souvislosti se svými výhradami proti ukončení výsledku tohoto

svědka v daňové kontrole, neboť jí nebylo umožněno položit otázky ke všem sporným plněním. Důležitý je též kontext tohoto důkazního návrhu, jenž byl uplatněn poté, co byla žalobkyně seznámena stěžovatelem se změnou právního posouzení věci, a tedy s tím, že je potřeba prokázat přijetí sporných plnění od společnosti STADOK.

[35] Nejvyšší správní soud má za to, že se v daném případě jedná o požadavek na opakování výsledku z důvodů výše uvedených pod body 1) a 3). Žalobkyně návrh odůvodnila tím, že výslech provedený v daňové kontrole byl ukončen předčasně, resp. že důvody, pro něž správce daně ve výsledku nepokračoval, neobstojí, a dále že je třeba svědka vyslechnout ke všem sporným plněním, což se v daňové kontrole nestalo (žalobkyně chtěla ve výsledku pokračovat, ovšem správce daně jejímu požadavku nevyhověl).

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti vytýká krajskému soudu, že nesprávně poukazuje na to, že žalobkyni v odvolacím řízení znovu tížilo důkazní břemeno, ačkoliv ji toto břemeno tížilo od počátku. Tuto polemiku nepovažuje Nejvyšší správní soud za podstatnou pro posouzení sporné otázky, ostatně stěžovatel i krajský soud jsou zajedno, že žalobkyni v odvolacím řízení tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že přijala sporná plnění. S tím souvisí to, že stěžovatel byl povinen provést žalobkyni navržené důkazní prostředky, jejichž prostřednictvím by mohla unést své důkazní břemeno, ledaže by přesvědčivě odůvodnil, proč navržený důkazní prostředek nemůže žalobkyni pomoci unést uvedené břemeno. Stěžovatel v bodě 65 svého rozhodnutí poukázal na délku výsledku provedeného v daňové kontrole a dostatečný prostor poskytnutý správcem daně svědkovi i žalobkyni, dále na okolnosti průběhu výsledku (zástupce svědka JUDr. L. nedovoleně zasahoval do výsledku – svědkovi něco šeptal) a na pochybnosti o věrohodnosti svědka s ohledem na jeho personální propojení se žalobkyní a jejím dodavatelem. Stěžovatel v kasační stížnosti setrval na těchto důvodech a doplnil, že po provedení výsledku nevyšly najevo žádné nové skutečnosti, k nimž by měl být svědek vyslechnut.

[37] Věrohodnost svědka nelze hodnotit před tím, než je výslech proveden. Závěr o nevěrohodnosti nelze opřít pouze o skutečnost, že svědek je personálně propojen se žalobkyní i jejím dodavatelem, aniž by byla hodnocena obsahová stránka výpovědi. Vztah svědka k daňovému subjektu není důvodem, pro nějž by správce daně mohl odmítnout provést jeho výslech. Existenci vztahu je třeba vzít v úvahu při hodnocení výpovědi svědka (rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 10 Afs 393/2017-54, bod 23). Co se týče průběhu předchozího výsledku a nepřípustného zasahování zástupce svědka do něj, bylo povinností správce daně zajistit, aby výslech proběhl řádně, k čemuž je vybaven potřebnými procesními nástroji. Jestliže se správce daně vymkl výslech z rukou, nemůže to jít k tíži žalobkyně a být důvodem nevyhovění návrhu na opakování výsledku. Zbývá tedy posoudit, zda správce daně skutečně vyčerpал celý předmět výsledku, jenž byl žalobkyní navržen za účelem odstranění pochybností vyjádřených ve výzvě správce daně k prokázání skutečností, tedy k prokázání přijetí sporných plnění od společnosti STADOK, a současně zda měla žalobkyně dostatečný prostor položit svědkovi všechny otázky.

[38] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že kladení dalších otázek žalobkyní svědkovi by bylo naprosto nadbytečné a pouze prodlužovalo daňové řízení, neboť výpověď svědka Zradičky je zcela účelová, svědek nemůže věrohodně vypovídat ke spolupráci

pokračování

žalobkyně a společnosti STADOK, neboť je obě ovládá. V protokolu o výsledku svědka ze dne 28. 11. 2018 je uvedeno, že ve výsledku nebude pokračováno, neboť již proběhla tři jednání. Na to zástupkyně žalobkyně reagovala tak, že svědek ještě nebyl vyslechnut k několika sporným plněním, o nichž při prvním jednání prohlásil, že k nim má co vypovědět. Správce daně na to reagoval tím, že svědkovi položil již všechny své otázky a další kladení otázek zástupkyní žalobkyně pokládá za obstrukční jednání a protahování daňového řízení.

[39] Správce daně ani stěžovatel neodůvodnili, v čem spatřují obstrukčnost jednání zástupkyně žalobkyně. Ani z protokolů o výsledku svědka Zradičky žádné takové skutečnosti nevyplývají. Otázky zástupkyně žalobkyně se týkaly sporných plnění. Je rovněž pravdou, co uvedla zástupkyně žalobkyně při poslední části výsledku, že svědek nebyl vyslechnut ke všem sporným plněním (např. k zajištění úklidových prací pro společnost KLIRO, pracím na statku žalobkyně, zajištění dopravy u pana K.), ačkoliv při první části výsledku uvedl, že má povědomí o všech sporných plněních a může k nim vypovídat. Správce daně ani stěžovatel nepředestřeli žádné věcné důvody vycházející z dosavadních výsledků dokazování či vyjádření svědka Zradičky uvedeného během výsledku (např. že o určitých skutečnostech nemá povědomí), pro něž by nebylo namíste vyslýchat tohoto svědka i ve vztahu ke zbývajícím sporným plněním. To vše za situace, kdy žalobkyni tížilo důkazní břemeno týkající se přijetí sporných plnění, které podle stěžovatele, jak vyplývá z odůvodnění jeho rozhodnutí, neunesla. Pokud v tomto kontextu stěžovatel nepřistoupil k opakování (resp. spíše k pokračování) výsledku svědka Zradičky, neumožnil žalobkyni unést její důkazní břemeno a zkrátil ji na jejích právech. Výše zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 304/2018-42 uvádí jako jeden z případů, kdy je třeba zopakovat výslech svědka, situaci, že by se měl svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným skutečnostem. O takový případ se jedná, neboť ačkoliv skutečnosti, k nimž by se měl svědek Zradička během výsledku v odvolacím řízení vyjádřit, existovaly již v době, kdy byl vyslýchán v daňové kontrole, nebyly během tohoto výsledku projednány. Zástupkyně žalobkyně přitom zcela jednoznačně vyjádřila vůli dotázat se svědka na všechna sporná plnění (z nich byly při výsledku probrány pouze zámečnické práce pro společnost LIPRACO a dodávka silničních panelů).

[40] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává závěrů rozsudků NSS ze dne 5. 11. 2021, č. j. 3 Afs 319/2019-32, a ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4 Afs 198/2022-112, které se ovšem týkají jiné skutkové situace, v níž měl daňový subjekt při provedeném výsledku svědka dostatek prostoru pro kladení otázek, resp. správce daně nepřipustil pouze takové otázky daňového subjektu, které byly s ohledem na předchozí vyjádření svědka bezpředmětné či se opakovaly. V nyní posuzované věci byla situace odlišná v tom, že správce daně svévolně výslech ukončil, ačkoliv se zástupkyně žalobkyně domáhala jeho pokračování, neboť při něm nebyla probrána všechna sporná plnění.

[41] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro určité vnitřní rozpory jeho odůvodnění. Podle Nejvyššího správního soudu z rozsudku jednoznačně vyplývá, že důvody, které stěžovatel předestřel ve svém rozhodnutí pro neprovedení opakovaného výsledku svědka, jsou nesprávné. Za této situace, kdy stěžovatel

nevedl akceptovatelné důvody, pro něž výslech nezopakoval, a kdy žalobkyni tížilo důkazní břemeno, měl opakovaný výslech provést, jinak nepodloženě omezil možnost žalobkyně unést důkazní břemeno. Krajský soud tedy přezkoumal důvody uvedené stěžovatelem, pro něž nezopakoval výslech svědka, aniž by však bylo jeho povinností zabývat se tím, zda neexistují důvody jiné, stěžovatelem neformulované. Pokud následně v bodě 66 rozsudku zmínil hypotetické situace, kdy by jistě měl význam opakovaný výslech svědka Zradičky, nijak tím nepopřel své závěry, pro které shledal důvody uvedené stěžovatelem v jeho rozhodnutí nedostatečnými.

[42] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že důvody, pro něž stěžovatel odmítl zopakovat výslech svědka Zradičky, neobstojí. Naopak jsou splněny podmínky pro opakování jeho výslechu, ledaže by stěžovatel v dalším řízení shledal jiný důvod, který nevedl ve svém rozhodnutí a pro něž by byl opakovaný výslech nepřípustný či nadbytečný.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, avšak v řízení o kasační stížnosti jí nevznikly žádné náklady, a proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. ledna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu