



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **HY-HE software s.r.o.**, se sídlem Zengrova 480/27, Ostrava – Vítkovice, zastoupené JUDr. Petrem Hampem, Ph.D., advokátem, sídlem Bohumínská 127/98, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2021, č. j. 11019/21/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 1. 2023, č. j. 25 Af 29/2021-92,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byly potvrzeny dodatečné platební výměry vydané dne 17. 12. 2019 Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2015, leden až prosinec 2016, leden až prosinec 2017 a leden až září 2018. Zároveň vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále z předepsané daně. Správce daně a následně i žalovaný došli k závěru, že žalobkyně neprokázala existenci přijatých zdanitelných plnění, na jejichž základě uplatnila odpočet DPH na vstupu.

[2] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2019 vyplývá, že žalobkyně uvedla jako svou hlavní ekonomickou činnost za uvedená zdaňovací období 1) zpracování dat a 2) opravu malé mechanizace. Tyto dvě činnosti přitom představovaly přibližně 95 % celkové činnosti žalobkyně. Co se týká první činnosti, žalobkyně měla zpracovávat data pro společnost Data Servis – informace s.r.o. (dále jen „Data Servis“), přičemž tak činila skrze

subdodavatele T. J. a společnost Magnety Czech Republic a.s. (dále jen „Magnety“). Co se týká druhé činnosti, opravy malých mechanizací měla žalobkyně provádět pro společnost PD profi, s.r.o. (dále jen „PD profi“) a jako subdodavatele k tomu využívat T. J. a společnost Pramet-Tech s.r.o. (dále jen „Pramet“).

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného před krajským soudem, který žalobu rozsudkem ze dne 26. 1. 2023, č. j. 25 Af 29/2021-92, zamítl. Krajský soud předně zdůraznil, že předmětem sporu je splnění důkazní povinnosti žalobkyně. Přitom je nezbytné, aby byl respektován skutečný stav, a nikoliv pouze stav formální (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Pouhá existence účetních dokladů totiž neznamená, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Pokud tedy správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokázal nevěrohodnost takových důkazů, bylo na žalobkyni, aby v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázala soulad svých tvrzení s faktickým stavem. Žalobkyně toho však nebyla schopna.

[4] Námitku žalobkyně směřující k neprovedení jí učiněné nahrávky svědka Grečmala (předseda představenstva Magnety a zástupce Pramet na základě plné moci) by bylo možné podřadit pod nesprávný postup žalovaného. K žádné takové vadě však dle krajského soudu v řízení nedošlo. Totéž platí o neprovedení důkazu svědeckou výpovědí svědka J., když žalovaný shledal, že dostatečná je výpověď provedená již správcem daně. Svědek navíc sám uvedl, že již vypovídat nechce, a to z důvodu časového odstupu a svého nedobrého duševního stavu. Co se týká údajného nátlaku na svědka Jaroslava Dragouna (jednatel Pramet) ze strany žalovaného, ani zde žalobkyně neuvádí, jakým způsobem se tato skutečnost, i kdyby byla pravdivá, dotkla hodnocení výpovědi svědka. Žalovaný tedy postupoval správně a v souladu s § 92 odst. 7 a § 8 odst. 1 daňového řádu.

[5] Krajský soud se dále zabýval námitkou žalobkyně spočívající v nesprávném hodnocení důkazů ohledně kontroly dat ze strany žalovaného. Opět přitom zdůraznil, že to byla žalobkyně, která měla prokázat skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Žalobkyně se sama dostala do důkazní nouze, když souhlasila s likvidací CD ze strany Ing. Marcely Šimkové (jednatelka Data Servis). Důvodem měla být citlivost dat. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že data lze chránit i jinak než zničením jejich nosiče. Zároveň poukázal na nesrovnalosti ve výpovědi jednotlivých svědků.

[6] K obdobným závěrům přitom krajský soud dospěl i u námitky žalobkyně spočívající v nesprávném hodnocení důkazů ohledně opravy malých mechanizací. I v tomto případě se žalobkyně sama dostala do důkazní nouze, a to neexistencí písemných smluv a dodacích listů. Krajský soud nerozporuje, že absence těchto dokumentů automaticky neznamená, že k plnění nedošlo, nicméně podotýká, že je to žalobkyně, která má deklarována plnění prokázat. Navíc i v tomto případě panuje rozpor ve svědeckých výpovědích jednotlivých svědků.

[7] Dále se krajský soud vyjádřil k údajnému hodnocení důkazů v neprospěch žalobkyně. Uzavřel, že žalobkyně neuvedla žádný konkrétní příklad, kdy měl takto žalovaný, případně správce daně, pochybit. Soudu přitom nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud ten vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu (rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016,

pokračování

č. j. 7 Afs 156/2016-59). Krajský soud zároveň nespatriil pochybení ve vedení spisu žalovaným, který postupoval v souladu s § 65 odst. 1 písm. a) a § 65 odst. 2 daňového řádu.

[8] Závěrem se krajský soud věnoval namítanému nezákonnému postupu žalovaného, kterým mělo dojít k prekluzi práva stanovit daň. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, dle kterého úkon uvedený v § 148 daňového řádu nemá vliv na běh prekluzivní lhůty pouze tehdy, pokud z postupu daňových orgánů lze vysledovat zjevný úmysl bezdůvodného protahování daňového řízení. Žalobkyně přitom nekonkretizuje, který z úkonů by takovýto úmysl měl naplňovat, a proto lze uzavřít, že ani tato žalobní námitka není důvodná.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[10] Za první stěžovatelka namítá, že krajský soud pochybil, když nepřihlédl k nedostatečnému zachycení svědecké výpovědi svědka Grečmala. Stěžovatelka uvádí, že si s vědomím žalovaného pořídila zvukový záznam svědecké výpovědi, přičemž svědecká výpověď tak, jak je zachycena v protokolu ze dne 12. 9. 2018, nezobrazuje skutečný obsah výpovědi svědka. Stěžovatelka přitom již v žalobě uvedla, že jí pořízená nahrávka obsahuje skutečnosti, které rozporují závěry učiněné žalovaným. Pokud je tedy nesprávně proveden důkaz, respektive jeho zachycení do protokolu, je touto chybou postiženo i následné hodnocení důkazních prostředků, s nimiž bylo svědectví současně hodnoceno. Provedení svědecké výpovědi v nesouladu s § 96 daňového řádu má za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného a stejně tak i krajského soudu. Zároveň stěžovatelka poukazuje na to, že jí nebylo umožněno klást otázky svědkovi J., jelikož žalovaný vycházel ze svědecké výpovědi z roku 2016.

[11] Za druhé krajský soud nepostupoval správně, když nezohlednil stěžovatelkou uváděnou ruční kontrolu dat. O demonstraci kontroly dat se pokoušel již správce daně, který došel k závěru, že její provedení je obtížné. Jak žalovaný, tak krajský soud pak shodně konstatovali, že s ohledem na mimořádnou obtížnost není provedení kontroly, tak jak jej popisuje stěžovatelka, možné. Stěžovatelka ovšem namítá, že závěr o obtížnosti ruční kontroly ještě automaticky nesvědčí o její neproveditelnosti. Ostatně sám svědek Grečmal se nabídl, že postup při kontrole žalovanému názorně předvede. K obdobně nesprávným závěrům dospěl krajský soud v otázce oprav malých mechanizací. Zde s ohledem na neexistenci písemné smlouvy či jiné dokumentace konstatoval, že není možné dokázat přijetí plnění. Krajský soud měl v tomto případě nicméně vzít v potaz zejména svědeckou výpověď Pavla Prauzka (jednatel PD profi), dle které k danému plnění došlo a smlouva byla uzavřena v ústní formě.

[12] Závěrem stěžovatelka shrnuje, že podstatné body argumentace jsou uvedeny již v žalobě. Krajský soud k nim ovšem nezaujal žádné stanovisko, ale toliko kopíroval závěry žalovaného. Stěžovatelka tak pro upřesnění výše uvedených argumentů odkazuje na obsah žaloby. V tomto ohledu rovněž podotýká, že krajský soud se dostatečně nezabýval jí

namítaným nezákonným postupem žalovaného, kterým mělo dojít k účelnému prolomení prekluzivní lhůty.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a setrval na svém právním názoru, který uvedl již ve vyjádření k žalobě. Co se týče svědecké výpovědi svědka Grečmala, podotýká žalovaný, že průběh svědecké výpovědi je zaznamenán v protokolu, který je veřejnou listinou nadanou presumpcí správnosti. Stěžovatelka byla navíc poučena o svých právech vznést proti tomuto protokolu výhrady. Stěžovatelka žádných námitek nevznesla, nicméně se nyní snaží zpochybnit řádné provedení svědecké výpovědi. Co se týče použití svědecké výpovědi svědka J. z jednání ze dne 31. 8. 2016, uvádí žalovaný, že v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu je možné v daňovém řízení využít podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Na předvolání v rámci odvolacího řízení svědek reagoval prostřednictvím písemnosti, skrze kterou se z ústního jednání omluvil a uvedl, že z důvodu časového odstupu a zdravotního stavu není s to poskytnout správci daně relevantní informace. Žalovaný ke svědecké výpovědi nepřistoupil a toto jednání odůvodnil nadbytečností důkazu, jelikož dostatečné množství informací získal již skrze jiné důkazní prostředky.

[14] Co se týká ruční kontroly dat, zdůrazňuje žalovaný, že se přiklání k názoru, dle kterého je z důvodu množství dat, taková kontrola obtížná, ne-li nereálná. Nicméně ani její názorné provedení by nepředstavovalo důkaz svědčící o tom, že v minulosti skutečně probíhala. Opět přitom zdůrazňuje že stejně jako u kontroly dat, tak i ve vztahu k opravě malé mechanizace, si důkazní nouzi způsobila sama stěžovatelka. Žalovaný nepopírá, že pro zmíněné předměty plnění nemusí být uzavřena smlouva v písemné formě. Pokud ovšem stěžovatelka zvolila formu ústní, a navíc nevedla o předmětu plnění téměř žádnou dokumentaci, nemůže pro ni být překvapivé neunesení důkazního břemene.

[15] Závěrem žalovaný konstatuje, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a pokud se tedy krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, není důvod, proč na ně neodkázat (např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Žalovaný přitom hodnotil každý důkaz zvlášť a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Jeho rozhodnutí je tedy výsledkem racionálního myšlenkového procesu stavícího na formální logice.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost **není důvodná**.

[18] Co se týká stěžovatelkou namítaného nedostatečného zachycení svědecké výpovědi svědka Grečmala v protokolu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 3046104/18/3202-60562-809712, z protokolu vyplývá, že svědek byl vyslýchán zejména v souvislosti s jeho působením jakožto předsedy představenstva společnosti Magnety a s tím související činností spočívající

pokračování

v kontrole dat. Na str. 16 protokolu je uvedeno, že nikdo nevznesl výhrady vůči obsahu protokolu.

[19] Předně je namístě zdůraznit, že pokud je stěžovatelka toho názoru, že obsah protokolu neodpovídá skutečnému výsledku, měla uplatnit námitku do protokolace, což ovšem neučinila. Dle ustanovení § 53 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „s.ř.“) má protokol povahu veřejné listiny a je u něj tedy presumována jeho správnost. Stěžovatelka se proti veřejné listině může bránit tvrzením, že její obsah není správný. V takovém případě však musí s ohledem na svá tvrzení unést důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2017, č. j. 7 As 146/2016-29). Stěžovatelka v rámci kasační námítky odkazuje na body 17-22 žaloby, které mají prokazovat rozdílnost obsahu. NSS v tomto případě konstatuje, že obsah protokolu a citovaný obsah nahrávky, na který stěžovatelka odkazuje, je téměř identický. Tak například bod 17 žaloby odpovídá bodům 36 a 37 protokolu, bod 18 žaloby bodu 50 protokolu a bod 19 bodu 61 protokolu. Případné drobné odchylky rozhodně nepozměňují celkové vyznění výpovědi, jak nekorektně tvrdí stěžovatelka. Konečně pak stěžovatelka opomíjí, že jak žalovaný, tak krajský soud nevystavěli své závěry pouze na výpovědi svědka Grečmala, ale řadě důkazních prostředků, které hodnotili ve vzájemné souvislosti. V projednávané věci proto rozhodně nelze dojít k závěru, že by stěžovatelkou uvedené nuance měly za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného a měly vliv na hodnocení důkazů.

[20] Pokud stěžovatelka namítá, že jí nebylo umožněno klást otázky při výslechu svědka J., jelikož tento proběhl 31. 8. 2016, ztotožňuje se NSS, stejně jako krajský soud s argumentací žalovaného. Ze znění § 93 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že důkazním prostředkem může být i podklad převzatý z jiného daňového řízení. Neprovedení navrhovaného důkazu je přitom možné, pakliže by bylo nadbytečné, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena (viz kupř. náleží ÚS ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01). V projednávaném případě stěžovatelka přitom ani výslech svědka nenavrhovala, pouze se vyhradila vůči použití svědecké výpovědi z jiného řízení. Při následném předvolání žalovaným se navíc sám svědek omluvil, že vypovídat z důvodu časového odstupu a nedobrého duševního stavu nebude.

[21] Co se týká namítané *ruční kontroly dat*, krajský soud shodně se žalovaným podotkl, že taková kontrola je na samotné hranici proveditelnosti, a to zejména z důvodu objemu dat. Je přitom na stěžovatelce, aby v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázala, že k plnění v minulosti skutečně docházelo. Ačkoli NSS nezpochybňuje, že v daném případě nemusí být uzavřena písemná smlouva, stejně tak jako se nemusí pořizovat dokumenty v písemné formě, které by prokazovaly plnění v minulosti, je namístě konstatovat, že se takto značně komplikuje důkazní situace stěžovatelky. Dostatečným důkazním prostředkem pak nebude demonstrace ruční kontroly ze strany svědka, protože sama o sobě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo.

[22] K obdobnému závěru dospěl NSS taktéž v otázce *oprav malých mechanizací*. Ani zde stěžovatelka neprokázala, že by k deklarovanému plnění v minulosti skutečně došlo. I zde přitom absentuje jakákoli písemná dokumentace, která může být v podobných případech

rozhodující. Pokud žalovaný zároveň zohlednil nepřesnosti a rozpory ve svědeckých výpovědích, nelze než dojít k závěru, že si počínal správně a v rámci zákona.

[23] Na závěr se NSS zabýval namítaným nezákonným postupem žalovaného, který měl vést toliko k účelovému prolomení prekluzivní lhůty. Jak již dovodil krajský soud, k prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu nepovede takové jednání, kterým se správní orgán snaží pouze účelově prodloužit prekluzivní lhůtu (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29). Stěžovatelka neuvádí v kasační stížnosti, a to ani s odkazem na žalobní námítky, kterým konkrétním způsobem se měl žalovaný takového jednání dopustit. NSS přitom neshledal, že by jednání žalovaného mohlo být považováno za nezákonné s cílem prodloužení prekluzivní lhůty.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. NSS proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 17. června 2024

Michal Bobek
předseda senátu