



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **GZ METAL s.r.o.**, se sídlem U Sila 1139, Liberec XXX-Vratislavice nad Nisou, Liberec, zastoupena TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2022, čj. 9313/22/5300-21442-712243, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 3. 2023, čj. 59 Af 18/2022-248,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podstata sporu v dané věci se týká otázky, zda se žalobkyně účastnila daňového podvodu a případně zda o této účasti mohla a měla vědět. Před Nejvyšším správním soudem se spor zúžil na posouzení toho, zda žalovaný pochybil, pokud neprovedl svědecké výpovědi všech svědků, i když protokoly o jejich výpovědi byly součástí správního spisu a žalovaný z nich vycházel. Podle krajského soudu byl takový postup v rozporu s § 93 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejvyšší správní soud se zabývá tím, zda krajský soud neposoudil tuto otázku nad rámec žalobních bodů, zda ji správně právně posoudil a zda je jeho závazný právní názor přezkoumatelný.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj (správce daně) dvanácti dodatečnými platebními výměry z 19. 6. 2019 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2014 až březen 2015 a přínáležející penále. Tyto dodatečné platební výměry (čj. 999998/19/2601-52521-507059, čj. 1029851/19/2601-52521-507059, čj. 1029856/19/2601-52521-507059, čj. 1029864/19/2601-52521-507059, čj. 1029873/19/2601-52521-507059, čj. 1029878/19/2601-52521-507059, čj. 1029885/19/2601-52521-507059, čj. 1029904/19/2601-52521-507059, čj. 1029927/19/2601-52521-507059, čj. 1029936/19/2601-52521-507059, čj. 1029953/19/2601-52521-507059 a čj. 1029966/19/2601-52521-507059) vydal správce daně, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně se prostřednictvím obchodu s drahými kovy účastnila podvodu na DPH.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně. Zrekapituloval, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly s tím, že podklady byly dále doplňovány i v odvolacím řízení. Byly identifikovány řetězce společností, na jejichž konci žalobkyni jako její dodavatelka předcházela společnost LAFFERA GROUP s.r.o. (dále „Laffera Group“) a odběratelkou žalobkyně byla společnost SAFINA, a.s. (dále „Safina“). U uvedeného dodavatele žalobkyně (Laffera Group) byla shledána chybějící daň, neboť jí za řešená zdaňovací období byla doměřena daň ve výši 155 583 597 Kč. Ta zůstala neuhrazena. K tomu přistoupily zjištěné nestandardní okolnosti napovídající tomu, že šlo o obchody zatížené daňovým podvodem. Žalobkyně v rámci odvolacího řízení mimo jiné žádala o opětovné provedení svědeckých výpovědí provedených v jiných daňových řízeních. Protokoly z nich správce daně zařadil do spisu. Žalovaný požadavek žalobkyně na provedení všech důkazů provedených v jiných daňových řízeních (včetně výpovědí svědků) odmítl. Uvedl, že ve vztahu k nestandardnostem naplňujícím první znak daňového podvodu (tedy existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň) je možné vycházet ze závěrů jiných daňových řízení a z písemností získaných v jejich průběhu.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci. Vymezila se vůči posouzení své účasti na daňovém podvodu. Zároveň spatřovala nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalobce čerpal stěžejní důkazní prostředky z jiných daňových kontrol. Upřel jí právo účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky.

[5] Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně týkající se některých východisek samotného posouzení její účasti na daňovém podvodu (zejm. vědomost o účasti na něm). Stejně tak korigoval vyznění žaloby, pokud jde o některé dílčí otázky testu zaviněné účasti na daňovém podvodu. Nezákonnost napadeného rozhodnutí ovšem shledal v procesní rovině, protože žalovaný při posuzování existence podvodného jednání vycházel z nezákonně získaných důkazů. Podle krajského soudu žalovaný pochybil, jestliže nevyslechl jednatele předchozích článků řetězců jako svědky, přestože to žalobkyně navrhovala. Krajský soud odkázal na § 93 daňového řádu a na související judikaturu. Zdůraznil, že je-li podkladem převzatým z jiného daňového řízení protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

pokračování

[6] Podle krajského soudu žalovaný a správce daně považovali protokoly o výpovědi jednatelů předcházejících článků v řetězcích za přínosné. Tomu svědčí, že správce daně do daňového spisu zařadil protokoly o výpovědích těchto osob a následně je rovněž citoval ve zprávě o daňové kontrole (svědci M., O., J., J., F., V.). Na tyto výpovědi správce daně navázal argumentací ohledně souhrnu podezřelých skutečností svědčících o podvodu. Stejně tak učinil i žalovaný v napadeném rozhodnutí. I když o to žalobkyně v odvolacím řízení žádala, žalovaný jejich výpovědi neprovedl. Skutečnosti plynoucí z výpovědi jednatelů tak nebyly získány zákonným způsobem a žalovaný se o ně nemůže opřít pro konstatování existence daňového podvodu. Krajský soud nepřistoupil na argument, že protokoly o výpovědích svědků z jiného řízení v podstatě finanční orgány nevyužily, neboť jich nebylo třeba. Byly-li protokoly bez významu pro věc, neměly být do spisu vůbec zařazeny. Opačný postup bez provedení svědeckých výpovědí osob, jejichž výsledku se protokoly týkají, přes požadavek žalobkyně na provedení výpovědí, jenž byl žalovanému zjevně znám, je procesní vadou s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu krajský soud rozhodnutí žalovaného výše označeným rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. Uplatňuje v ní tři okruhy kasačních námitek. Všechny se týkají neprovedení výsledků svědků.

[8] Předně namítá, že krajský soud posoudil věc nad rámec uplatněných žalobních bodů. Žaloba neobsahuje žalobní bod, ze kterého by bylo možné dovodit, že žalobkyně jako nezákonný napadá postup stěžovatele ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu. Nevyhovění návrhu na provedení konkrétního důkazu nezakládá vadu, ke které by byl krajský soud oprávněn přihlídnout z moci úřední. Žalobkyně v žalobě neidentifikovala jediný protokol o výsledku svědka, který by stěžovatel převzal z jiného řízení a následně jej použil jako důkaz v tomto řízení. Neučinila tak ani nepřímo prostřednictvím identifikace závěrů, které měl stěžovatel z takového protokolu učinit. Obdobně žalobkyně neidentifikovala jediného svědka, jehož výslech měl stěžovatel z tohoto důvodu provést dle § 93 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud za žalobkyni v podstatě konstruoval žalobní bod, který v žalobě nebyl uplatněn a na který stěžovatel ve svém vyjádření ani nemohl adekvátně reagovat. Protože krajský soud na základě tohoto žalobního bodu zrušil napadené rozhodnutí, překročil meze soudního přezkumu dle § 75 odst. 2 s. ř. s. Tím řízení o žalobě zatížil vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel dále brojí proti závěru krajského soudu o významu převzatých protokolů pro daňové řízení žalobkyně. Tvrdí, že v rámci robustního dokazování, které proběhlo zejména v odvolacím řízení, vycházel z jiných podkladů, než které identifikoval krajský soud. Protokoly o výsledcích svědků, které byly do spisu zařazeny z jiných daňových řízení, neměly pro posouzení otázky zasažení transakcí žalobkyně daňovým podvodem význam. Nevyhovění návrhu na zopakování výsledků v tomto řízení proto bez dalšího nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu dopadá pouze na protokoly o svědecké výpovědi, které byly ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu užity jako důkazy ke zjištění skutkového stavu a které byly převzaty (či předány) z jiných řízení. Podle stěžovatele samotná skutečnost, že jsou určité písemnosti zařazeny do spisu, nutně neznamená, že byly použity jako důkazy, o které opřel svá skutková zjištění. Z tohoto

důvodu má stěžovatel za to, že se vůbec nejednalo o vadu řízení, neboť při dokazování vycházel z jiných důkazů. Ty přitom obstojí samy o sobě, tedy i při chybějících protokolech o svědeckých výpovědích převzatých do spisu z jiných daňových řízení.

[10] Závěrem stěžovatel namítá, že závazný pokyn krajského soudu pro účely dalšího řízení je nepřezkoumatelný a není dostatečně určitý. Krajský soud měl jednoznačně určit prokázání kterých konkrétních skutečností ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu měl stěžovatel opřít o konkrétní protokol o výsledku svědka získaný dle § 93 odst. 2 daňového řádu. Pouhý odkaz na blíže nespecifikované protokoly, které byly zařazeny do spisu (a to bez jednoznačného závěru o tom, že byly použity jako důkaz), ve spojení s podmínkou, že na výsledku osob, jejichž výpovědi jsou v takových protokolech obsaženy, bude žalobkyně trvat, považuje stěžovatel za neurčitý.

[11] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila se závěrem krajského soudu. Vymezila se vůči tvrzení stěžovatele, že v žalobě neuvedla žalobní bod týkající se neprovedení svědeckých výsledků. Odkázala na body 16 až 22 žaloby, ve kterých dostatečně konkrétně a jasně uvedla, které postupy žalovaného shledává nezákonnými a proč. Pokud stěžovatel tvrdí, že žádost o výslech svědků byla účelová, stejně lze tvrdit, že neprovedení svědeckých výsledků stěžovatelem bylo účelové, a to pouze z důvodu, aby nepromeškal lhůtu pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Z těchto důvodů žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se ohledem na logiku kasačního přezkumu i systematiku kasační stížnosti nejdříve zabýval tím, zda krajský soud překročil rámec soudního přezkumu vymezený žalobními body, a porušil tak dispoziční zásadu vyplývající z § 75 odst. 2 s. ř. s. Uvedené pochybení stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud zabýval procesním pochybením spočívajícím v nevyhovění návrhu na výslech svědka dle § 93 odst. 3 daňového řádu, přestože žaloba takový žalobní bod neobsahuje.

[15] Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že jiná vada v řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s vlivem na zákonost rozhodnutí věci samé nastává mimo jiné tehdy, pokud soud překročí rámec stanovený žalobou a mimo zákonem či judikaturou stanovené výjimky zruší žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu z důvodu, který nebyl v žalobě uveden (např. rozsudek ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-68).

[16] K požadavkům na vymezení žalobních bodů se pak již mimo jiné vyslovil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS. Zdůraznil, že § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a právní argumentaci, přičemž výrazem „konkrétní“ je myšleno ve vztahu

pokračování

k žalobci a k projednávané věci individualizované. Ke skutkovým tvrzením blíže vysvětlil, že nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž musí se jednat o zcela jasně individualizovaný, a tedy od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Uvedl také, že žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Ohledně právní argumentace pak rozšířený senát vyslovil, že se žalobce nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobce musí uvést, jaké aspekty dějů či okolností uvedené v rámci skutkových tvrzení považuje za základ jím tvrzené nezákonnosti. Je třeba zdůraznit, že není nutné, aby svá tvrzení přesně podřadil pod všechna v úvahu přicházející ustanovení právních předpisů.

[17] Podle § 93 daňového řádu, jehož porušení v nyní projednávané věci krajský soud shledal, lze *jako důkazní prostředky použít ... i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů* (odst. 2), přičemž *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* (odst. 3).

[18] Žalobkyně v žalobě v projednávané věci sice výslovně neodkazuje na § 93 odst. 3 daňového řádu, z její argumentace ovšem jasně plyne, že nezákonnost rozhodnutí stěžovatele shledává v tom, že jí nebylo umožněno účastnit se výsledku svědků, i když zjištění a důkazní prostředky z jiných daňových řízení byly součástí spisu. Stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti namítá, že žalobkyně v žalobě namítala porušení práva být přítomna výsledku svědka, nikoli porušení práva podle § 93 odst. 3 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu je však zřejmé, že pochybnosti žalobkyně o nezákonnosti rozhodnutí nelze vztahovat jen úzce k tomu, že neměla možnost zúčastnit se výsledku svědků. Zcela zjevně totiž její argumentace brojí i proti tomu, že neměla možnost zúčastnit se výsledků svědků v situaci, kdy protokoly z nich byly v řízení použity. I když výslovně nezmiňuje § 93 odst. 3 daňového řádu, obsahově se její argumentace této úpravy nepochybně týká. V bodech 16–24 žaloby žalobkyně zpochybňuje to, že stěžovatel a správce daně činili dokazování nikoli v řízení, kde byla žalobkyně účastnicí. Nezákonnost napadeného rozhodnutí shledává v jeho bodech 73 až 97, na které odkazuje. V těchto bodech stěžovatel vysvětluje, proč nevyhověl návrhu na provedení důkazů, ale postačuje mu vycházet ze závěrů jiných daňových řízení a písemností získaných v jejich průběhu. Jako příklad těchto písemností žalovaný výslovně uvádí protokoly z výsledků svědků v jiných daňových řízeních. Žalobkyně v žalobě uvádí, že takový postup byl v rozporu s daňovým řádem, protože jsou jí kladeny k tíži závěry z jiných daňových řízení, přičemž neměla možnost se vyjádřit ke konkrétním důkazným prostředkům. Kromě toho, žalobkyně v žalobě také uvádí, že nejvýznamnějším právem daňového subjektu ohledně výsledku svědka je být tohoto výsledku účasten a klást otázky. Odkazuje přitom mimo jiné na str. 440 jednoho z komentářů k daňovému řádu, tedy na část věnovanou právě výkladu § 93 tohoto zákona (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 93 [Důkazní prostředky]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 440.).

[19] Stěžovatel dále namítá, že žalobní bod formulovaný žalobkyní je příliš obecný a nepoukazuje na konkrétní výpověď konkrétního svědka. Podle stěžovatele tak žalobkyně

nečinila ani nepřímou prostřednictvím identifikace závěru, které měl stěžovatel z tohoto protokolu učinit. K tomu lze uvést, že i otázkou konkretizace žalobního bodu se již rozšířený senát NSS zabýval. V rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008–78, mimo jiné uvedl, že *„náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí.“* Je pravdou, že v projednávané věci žalobkyně neodkazuje v žalobě na konkrétní protokol, nebo výslech konkrétního svědka. Formulace žalobního bodu ze strany žalobkyně je nicméně podle Nejvyššího správního soudu dostatečně konkrétní. Nejedná se o žalobní bod, který by mohl podat jakýkoliv žalobce (opačně např. rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2017, čj. 2 Azs 346/2016-24, či ze dne 20. 6. 2019, čj. 2 Azs 391/2018-34). Jednoznačně naplňuje i požadavek na vyjádření, z jakých důvodů žalobkyně napadené správní rozhodnutí považuje za nezákonné. Žalobkyně dostatečně vymezuje, v čem shledává porušení svých práv. Z tvrzení žalobkyně jsou rovněž seznatelné individuálně odlišitelné skutkové děje a okolnosti. V bodě 18 žaloby výslovně uvádí, že je v rozporu s daňovým řádem to, že *„jsou jí kladeny k tíži závěry z jiných daňových řízení, neboť k tomu kterému důkaznímu prostředku neměla žalobkyně možnost se vyjádřit“*. Nejvyšší správní soud vzal v potaz rovněž to, že žalobkyně poměrně obecně formulovanou žalobou reagovala na stejně obecně formulovaný závěr žalovaného v bodě 73 žalovaného rozhodnutí, který v žalobě přímo cituje.

[20] S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že žalobkyně dostatečně konkretizovala i ve vztahu k úpravě plynoucí z § 93 odst. 3 daňového řádu, které okolnosti považuje za základ tvrzené nezákonnosti. Sice je výslovně pod toto ustanovení nepodřadila, ovšem z obsahu žaloby je jasné, že vadu shledává i v porušení normy v uvedeném ustanovení obsažené. Krajský soud tudíž při přezkumu nepřekročil meze žalobních bodů, a Nejvyšší správní soud proto neshledal danou námitku stěžovatele důvodnou.

[21] V rámci druhého a třetího okruhu kasační argumentace stěžovatel namítá, že úprava plynoucí z § 93 odst. 3 daňového řádu na protokoly o výslechu svědků v dané věci nedopadá, protože nebyly použity jako důkazy v daňovém řízení. Má současně za to, že odůvodnění napadeného rozsudku je nepřezkoumatelné, protože krajský soud v něm nespecifikoval, jaké konkrétní skutečnosti ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu měl stěžovatel opřít o konkrétní protokol o výslechu svědka získaný dle § 93 odst. 2 daňového řádu. Závěry krajského soudu jsou podle stěžovatele neurčité.

[22] Výkladem shora citovaných ustanovení § 93 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval již v několika svých rozhodnutích. V rozsudku ze dne 31. 8. 2015, čj. 4 Afs 109/2015-41, předně dovedl, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi (*„smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné“*). V rozsudku ze dne 29. 3. 2018, čj. 7 Afs 378/2017-50 (bod 13 a násl.), pak shrnul závěry vyplývající z dosavadní judikatury a zdůraznil, že úprava obsažená v § 93 odst. 3 daňového řádu *„provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí ...).“* V případě, kdy se daňový subjekt domáhá svého práva být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, je tedy třeba výslech svědka provést v zásadě vždy, pokud jej daňové orgány zamýšlely provést jako důkaz, ledaže

pokračování

by požadavek daňového subjektu byl evidentně veden snahou mařit či účelově prodluřovat daňové řízení (viz téř krajským soudem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, řj. 6 Afs 379/2017-54, zejm. bod 22). Obdobně k výkladu ř 93 odst. 3 daňového řádu přistupuje i odborná literatura, podle níř při aplikaci tohoto ustanovení „*správce daně nemá řádnou diskreci, výjimkou by byla pouze objektivní nemořnost svědka vyslechnout, např. protože v mezidobí zemřel*“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. ř 93 [Důkazní prostředky]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 444.).

[23] Je třeba zdůraznit, ře ani v nyněřší věci se nejedná o návrh na provedení nového (dosud neprovedeného) důkazu, ale o uplatnění procesního práva daňového subjektu ve vztahu k důkazu již provedenému (byť v jiné formě), který správce daně (stěžovatel) zařadil mezi podklady rozhodnutí a z něhoř zamýřlel vycházet. Z výře popsane řudikatury plyne, ře diskrece správce daně je v takové situaci velmi omezená. V obecné rovině tedy odeřpení práva daňového subjektu na výslech svědků (pokud je takový výslech mořný, daňové orgány z něj hodlají vycházet a nejedná se o zneuřítí práva) představuje procesní vadu. Opravdu výjimečně takové poruření procesního pravidla nemusí mít vliv na řákonost rozhodnutí. Nejvyšří správní soud napřiklad v rozsudku ze dne 20. 10. 2022, řj. 1 Afs 136/2022-39, neshledal důvod zruřit napadené rozhodnutí v situaci, kdy svědci byli vyslechnuti sice ve formálně jiném řízení, avřak vedeném s týmř daňovým subjektem v obdobné věci, přičemř zjiřřovány byly stejné rozhodné skutečnosti (viz zejména bod 43 odkazovaného rozsudku). V nyněřším řízení nic takového stěžovatel netvrdil a ani to neplyne ze spisového materiálu.

[24] řalobkyně v nyněřším případě navrhovala, aby byl proveden výslech jí označených svědků a stěžovatel v bodech 237 až 242 řalobou napadeného rozhodnutí tento návrh odmítl. Poukázal jednak na účelovost postupu řalobkyně (návrhy na výslechy svědků uplatnila až v odvolacím řízení) a jednak „z opatrnosti“ poukázal na to, ře důkazní situace obřojí i bez provedení těchto výslechů. S ohledem na výře uvedené je nicméně zřejmé, ře stěžovatel měl velmi omezenou diskreci při rozhodování o tom, jestli řádosti řalobkyně vyhoví. Stěžovatel netvrdí, ře provedené výslechů objektivně ani nebylo mořné (napřiklad, ře by některý ze svědků v mezidobí zemřel), nepoukazuje ani na jiné zcela výjimečně okolnosti věci. Podstatným pro posouzení nyní projednávané věci tudíř je, jestli stěžovatel zamýřlel protokoly z výslechů svědků pouřít jako důkazy, resp. zda je dokonce pouřil a podložil jimi rozhodné skutečnosti v nyněřší věci.

[25] V bodě 45 napadeného rozsudku krajský soud popisuje, pokud jde o praxi předchozích článků podvodných řetězců v nyněřší věci, ře nestandardní okolnosti vyplývají z výpovědi jednateřů těchto předcházejících článků v řetězcích. Podle krajského soudu je zjevné, ře správce daně považoval tyto výpovědi za pro věc přínosné, protože do daňového spisu zařadil protokoly o výpovědích těchto osob a následně je rovněř citoval ve zprávě o daňové kontrole (svědci M., O., J., J., F., V.). Jak krajský soud v této souvislosti dále uvedl, správce daně na tyto výpovědi navázal argumentací ohledně souhrnu podeřřelých skutečností svědčících o podvodu, což v řalobou napadeném rozhodnutí učinil také stěžovatel. Tato klíčová východiska krajského soudu nicméně stěžovatel dostatečně nezpochybňuje. Odhlédnout pak nelze ani od toho, ře dokonce sám stěžovatel v kasační stížnosti připouřří, ře v bodě 91 svého rozhodnutí přímo odkázal na konkrétní protokol o výslechu svědka, který byl převzat z jiného daňového řízení. Jedná se konkrétně o protokol z výslechu svědka R. O. (ze dne 24. 10. 2016), ze kterého podle stěžovatele plyne, ře celý

dodavatelský řetězec byl schopen během několika málo dnů, nebo minut, dodat zboží v požadovaném množství bez provedení očekávané kontroly kvality. Přitom tato skutečnost je relevantní při posuzování, jestli se jedná v rámci řetězového podvodu o společnosti typu „buffer“, které se podle stěžovatele vyznačují mimo jiné i tím, že zboží dodávají bez větší časové prodlevy. Jedná se tedy o relevantní skutečnost při posuzování prvního znaku podvodního jednání, tedy existenci daňového podvodu.

[26] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud pochybil, protože nedostatečně identifikoval, které protokoly využil jako důkaz, protože tvrdí, že pro věc nebyly podstatné a tyto skutečnosti se daly dokázat i jinak. V tomto ohledu je třeba připustit, že závěry krajského soudu jsou v relevantní části poměrně stručné a mají spíše obecnější povahu. Podle Nejvyššího správního soudu jsou však plně v souladu s výše citovanou judikaturou a v základu nepochybně ob stojí. V tomto směru je třeba zdůraznit, že shora citovaná judikatura vyšla dokonce z toho, že pokud daňové orgány nepovažovaly výpovědi svědků za podstatné, neměly z jiného daňového řízení přebírat listiny o jejich výsledcích (rozsudek č. 6 Afs 379/2017-54, bod 26). Tím spíše pak z nich logicky nelze ani vycházet (či na ně odkazovat) v odůvodnění rozhodnutí. Pokud tak daňové orgány učiní, tedy protokoly z nich do spisu zařadí a v určité míře s nimi dokonce pracují a navazují na ně (byť třeba jen v omezené míře), musí současně respektovat právo daňového subjektu (žalobkyně) požadovat provedení výsledku v řízení o jeho (její) daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud nepochybně, že stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí (a dále tak činí i v kasační stížnosti) pokusil vysvětlit, proč pro něj nebyly skutečnosti plynoucí z daných výsledků podstatné. V tomto ohledu nicméně nelze rozlišovat (jak konkrétně činí stěžovatel v kasační stížnosti například ve vztahu ke zmíněnému bodu 91 svého rozhodnutí), že skutečnosti, ze kterých vychází a dovozuje je právě z protokolu o výsledku svědka, mohly být (dostatečně) prokázány i jinak. Pokud totiž z protokolu o výsledku svědka stěžovatel dokonce výslovně vycházel, bylo s ohledem na výše citovanou judikaturu namísto návrhu žalobkyně vyhovět (byť skutečnosti z výsledků plynoucí stěžovatel nepovažoval za jediné rozhodující). Na základě stěžovatelem uplatněné kasační argumentace tedy nelze dospět k tomu, že by krajský soud pochybil, když zrušil žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné.

[27] V této souvislosti a v návaznosti na tvrzenou nesrozumitelnost rozsudku Nejvyšší správní soud považuje pro úplnost za potřebné do jisté míry korigovat vyznění právního názoru krajského soudu formulovaného v bodě 64 napadeného rozsudku. V závěrečné shrnující větě totiž krajský soud použil formulaci, na základě které se může jevit, že po stěžovateli formálně (obecně) požaduje, aby provedl výslech všech svědků, jejichž protokoly o výsledku byly zařazeny do spisu (pokud na nich žalobkyně setrvá a výslech bude možný). Z odůvodnění rozsudku (zejména z bodu 51) i jeho kontextu je však patrné, že závěry krajského soudu se týkají především svědků (jejichž výslech žalobkyně žádala a protokoly o nichž byly součástí spisu), na jejichž výpovědi v odůvodnění svého rozhodnutí navazuje. Jde-li ostatně o argumentaci stěžovatele plynoucí z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, který poukazoval též na účelovost stěžovatelových návrhů na výsledky svědků, nelze přehlédnout ani to, že krajský soud v napadeném rozsudku dokonce výslovně připustil možnost zneužití práva navrhnout výsledky svědků (viz bod 49 napadeného rozsudku). Je nicméně nutno zdůraznit, že je primárně úkolem daňových orgánů (a nikoliv krajského soudu) vysvětlit, který ze založených protokolů nebyl pro danou věc (a z jakých důvodů) vůbec přínosný (nebylo na skutečnosti z něj plynoucí navazováno), resp. který z návrhů již svou povahou představuje zneužití práva, případně jej již provést nelze. Nejvyšší správní

pokračování

soud proto napadený rozsudek neshledal ani nepřezkoumatelným z důvodu nesrozumitelnosti. Ke zrušení rozhodnutí krajského soudu z tohoto důvodu by měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn. nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25).

V. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena daňovou kanceláří, která učinila jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupkyně žalobkyně učinila jeden úkon právní služby s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů, tak představuje částku 4 114 Kč (včetně DPH). K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena lhůta 30 dnů.

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

V Brně 25. října 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu