



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Karla Šimky a Lukáše Pišvejce v právní věci žalobkyně: **GRAFFIN s.r.o.**, se sídlem Hvězdova 870/39, Praha 4, zastoupena Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem se sídlem Španělská 2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2023, č. j. 4006/23/5200-11434-713159, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2023, č. j. 3 Af 4/2023-78,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 v omezeném rozsahu, a to pokud jde o daňově uznatelné náklady. V rámci daňové kontroly správce daně prověřoval, zda byly konkrétní náklady na poskytnutí zboží, materiálu a služeb od společností Pro GMG s.r.o. v likvidaci (Pro GMG), PALMITA s.r.o. v likvidaci, KROMSTAV Smíchov, s.r.o. (KROMSTAV), BAARTE-TRANS, s.r.o. v likvidaci a BKŠ Bohemia, s.r.o. v likvidaci (BKŠ), vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů), resp. zda byla předmětná plnění žalobkyni fakticky poskytnuta, případně zda

byla poskytnuta deklarovaným způsobem (tj. deklarovaným dodavatelem, v deklarovaném rozsahu a obsahu). V průběhu daňové kontroly správce daně vyzval žalobkyni k prokázání těchto skutečností, na což žalobkyně reagovala vyjádřením se k jednotlivým zpochybněným fakturám, doložením daňových dokladů a souvisejících dokumentů (např. dodací protokoly, smlouvy, vystavené doklady, fotografie) a navržením dalších důkazních prostředků. Správce daně provedl výsledky několika svědků z těch, které žalobkyně navrhla. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak je na zpochybněných dokladech uvedeno, a žalobkyni doměřil daň vyšší o 2.708.260 Kč. Zároveň jí uložil povinnost uhradit odpovídající penále. Proti dodatečnému platebnímu výměru a platebnímu výměru na daňové penále se žalobkyně odvolala.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl a napadené výměry potvrdil. Městský soud v Praze (krajský soud) následně rozsudkem označeným v záhlaví zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí jako nedůvodnou. Ohledně výhrad žalobkyně k provedenímu dokazování, a především pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí krajský soud vyjádřil souhlas s postupem i hodnocením žalovaného a zároveň jeho úvahy shledal řádně odůvodněnými. K námitce nesprávného procesního postupu žalovaného kvůli neposkytnutí dostatečné lhůty k vyjádření se k hodnocení svědeckých výpovědí i důvodům neprovedení dalších (Seznámení ze dne 15. 12. 2022) krajský soud konstatoval, že vzhledem ke všem skutečnostem (především délce lhůty, poskytování veškerých provedených důkazních prostředků či přímé účasti žalobkyně na provádění důkazů, možnosti žalobkyně kdykoliv využít možnost nahlížení do spisového materiálu a adekvátnímu vypořádání veškerých námitek v písemných podáních žalovaným) nebyla žalobkyně nijak krácena na svých právech. Nepřisvědčil ani dílčí námitce, že k hodnocení zahrnutému v Seznámení neměl žalovaný patřičné podklady k dispozici.

[3] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že žalovaný se nedostatečně vypořádal s institutem esenciálních nákladů, jelikož správce daně měl podle ní zkoumat, zda byly naplněny předpoklady pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek, a vzít esenciální náklady v potaz. Poukázal na body napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný esenciálními náklady zabýval, a ztotožnil se s jeho závěrem, že ani jedna z podmínek vyplývajících z judikatury NSS pro využití institutu esenciálních nákladů nebyla splněna. Odmítl i námitku, že žalovaný nesprávně vyhodnotil některé listinné důkazy, konkrétně že zpochybněné náklady žalobkyně prokázala kontrolními hlášeními dodavatelů, jelikož údaje v nich se shodovaly s údaji v kontrolních hlášeních žalobkyně. Krajský soud s žalobkyní nesouhlasil ani v tom, že by bylo odůvodnění žalovaného nepřesné a zmatečné kvůli tomu, že nezpochybnil vynaložení předmětných nákladů žalobkyní jako takové, avšak zpochybnil vynaložení nákladů způsobem, který žalobkyně tvrdí. Důvodnou neshledal ani námitku, že žalobkyně neměla k dispozici dokumenty obsahující informace o daňových nedoplatcích zpochybněných dodavatelů.

pokračování

II. Kasační stížnost žalobkyně

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[5] Podle stěžovatelky se krajský soud ani žalovaný dostatečně nezabývali otázkou, zda byl M. H. oprávněn jednat za dodavatele, jejichž plnění byla zpochybněna. Tato otázka je přitom podle jejího názoru pro uznání těchto nákladů klíčová. Krajský soud i žalovaný však vycházeli pouze z obecného zjištění, že M. H. nebyl společníkem ani jednatelem dodavatelů a nebyly předloženy písemné plné moci, aniž by se vypořádali s obsahem výsledků konkrétních svědků, kteří jednání za dodavatele a zmocnění M. H. potvrzovali.

[6] Dále stěžovatelka namítá zkrácení svého práva na spravedlivé projednání věci daňovými orgány a porušení zásad daňového řízení § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a 4 a § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tato pochybení mají spočívat v tom, že daňové orgány odmítly provést opakovaný (doplňující) výslech svědků M. H., R. H. a Ing. T. K., kde by tyto svědky konfrontovaly s jednotlivými doklady ke konkrétním plněním, a dále v tom, že některé výsledky svědků byly nařizovány tak, že se křížily, tedy že se některé z nich konaly ve stejnou dobu na jiných místech. Kromě toho správce daně nevyhověl žádosti stěžovatelky o přeložení termínu výsledků ze dne 8. 11. 2022. Další zkrácení svých práv pak stěžovatelka spatřuje v poskytnutí neadekvátních lhůt k vyjádření podle § 115 daňového řádu, kdy poukazuje na skutečnost, že se jednalo o dobu vánočních svátků.

[7] Stěžovatelka tvrdí, že došlo ke zneužití § 31 daňového řádu, protože správce daně při výsleších D. H. a jeho manželky I. H. ze dne 8. 11. 2022 přibral D. H. k výsledku I. H. jako odborného konzultanta, a naopak I. H. jako odbornou konzultantku u výsledku D. H. Tuto skutečnost stěžovatelka označuje za účelovou aktivitu ze strany pracovníků správce daně, kteří tak aktivně přispěli ke znehodnocení tohoto důkazního prostředku, a to za situace, kdy předtím odmítli řádně odůvodněnou žádost stěžovatelky o změnu termínu těchto výsledků. V rozporu s tím, co uvedl krajský soud (bod 86), byly obě tyto výpovědi v napadeném rozhodnutí hodnoceny (body 156 až 159, 163).

[8] Ve vztahu k provedeným svědeckým výpovědím stěžovatelka namítá, že M. H. nebyly předloženy konkrétní listiny k jednotlivým obchodním případům, aby se k nim mohl vyjádřit, přestože předvolaným jednatelům předloženy byly a sám M. H. uvedl, že jednotlivé obchodní případy realizoval. Podle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal s touto námitkou, když uvedl, že svědkovi byl předložen soupis požadovaných prací, poptávka po použitém knihařském stroji a katalog Horizon, jelikož se nejedná o dokumenty o jednotlivých obchodních případech.

[9] Ohledně výpovědi svědka R. H. má stěžovatelka za to, že se správce daně, žalovaný ani krajský soud nevypořádali s tím, že svědek měl se stěžovatelkou uzavřenou smlouvu o obstarání věci, která byla předložena jako důkazní prostředek dokazující jeho oprávnění jednat s dodavateli zastoupenými M. H. Dále svědek potvrdil, že v době, kdy působil jako jednatel společnosti KROMSTAV, jednal za tuto společnost M. H., ale ani to nebylo nijak

zohledněno. Podle stěžovatelky tyto skutečnosti dokazují, že zpochybněná plnění od společnosti KROMSTAV se uskutečnila tak, jak tvrdí. Nehodnocení skutečností svědčících v její prospěch stěžovatelka namítá i ohledně výpovědí L. V., D. B., D. M. a M. R.

[10] Součástí rozhodnutí správce daně i napadeného rozhodnutí je rovněž hodnocení policie z trestního spisu, jehož předmětem je mimo jiné obvinění Ing. T. K., M. H. a R. H. z trestného činu kráčení daně (DPH). Napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu pro stěžovatelku „značně zmatečné“. Krajský soud je měl zrušit a žalovaného poučit, že má v tomto směru své rozhodnutí odůvodnit tak, aby bylo pro stěžovatelku řádně odůvodněné a přezkoumatelné. Ve vztahu ke zmíněnému trestnímu spisu zároveň stěžovatelka namítá nezohlednění krajským soudem, že správce daně nijak nedoplnil dokazování o ty součásti trestního spisu, které jsou v souladu se zákonem využitelné pro daňové řízení a které stěžovatelka k doplnění dokazování navrhovala – především o výpovědi M. H. a Ing. T. K. a dalších dodavatelů, kteří nebyli v rámci daňové kontroly vyslechnuti. Nelze proto podle stěžovatelky mluvit o řádně zjištěném skutkovém stavu.

[11] Stěžovatelka považuje za nesprávně vyřešenou i otázku zohlednění institutu esenciálních nákladů. Ty lze uplatnit vůči jednoznačně určeným dodávkám zboží či služeb, u kterých je zpochybněn pouze dodavatel, což je případ minimálně dodávek konkrétně identifikovaných pořízených strojů. K těmto strojům navíc stěžovatelka nechala vypracovat znalecké posudky, které správce daně odmítl jako důkazy provést.

[12] Další námitku stěžovatelka vztahuje k závěru žalovaného, že zpochybňuje nikoliv vynaložení nákladů stěžovatelkou, nýbrž to, že tyto náklady stěžovatelka vynaložila způsobem, který tvrdí na zpochybněných dokladech, tedy že nebyly vynaloženy vůči jinému subjektu např. i v jiném zdaňovacím období, jde tedy o účelový postup s cílem snížit základ daně. Krajský soud vyjádřil s tímto závěrem souhlas. Stěžovatelka jej označila za absurdní a namítá, že pro tuto úvahu nebyl proveden jediný důkaz. Jedná se tak o nepodložené tvrzení správce daně, přičemž důkazní břemeno je na jeho straně. Pokud krajský soud s touto úvahou souhlasil, měl ji řádně odůvodnit. To však neučinil.

[13] Úřední záznam obsahující informace o daňových nedoplatcích zpochybněných dodavatelů, který správce daně učinil součástí spisového materiálu a ze kterého při argumentaci vycházel, považuje stěžovatelka za nový důkaz, který jí nebyl předložen a nebyla s ním seznámena. Poprvé byl zmíněn až ve vyjádření žalovaného k žalobě a skutečnost, že tato listina měla být součástí rozsáhlého daňového spisu správce daně, není pro zhojení této vady relevantní, nebyla-li písemnost nikdy stěžovatelce identifikována.

III. Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný především vyjádřil bezvýhradný souhlas s právním posouzením věci, které učinil krajský soud, a odkázal na dosavadní závěry z napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[15] K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že napadený rozsudek je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobě nevyhověl. Ve vztahu k nedostatečnému vypořádání otázky zmocnění M. H. sdělil, že

pokračování

stejně jako krajský soud dospěl k závěru, že tato otázka není v řešeném případě relevantní. Jednání M. H. za předmětné dodavatele ani zdaleka neprokazuje, že tito dodavatelé fakticky nějakou ekonomickou činnost vykonávali a poskytovali stěžovatelce deklarovaná plnění. K témuž závěru žalovaný dospěl i v rozhodnutí ve věci DPH, které stěžovatelka nepřípadně cituje.

[16] Námitky mířící na tvrzené „křížení“ konaných výsledků svědků, plynutí lhůty v době vánočních svátků a nedoplnění dokazování o navrhované části trestního spisu jsou podle žalovaného nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož je stěžovatelka neuplatnila v žalobě. K první z nich žalovaný z procesní opatrnosti doplňuje, že stěžovatelka evidentně přehlíží specifika řešené věci, především značné množství svědeckých výpovědí. První žádosti stěžovatelky o změnu termínů svědeckých výpovědí žalovaný vyhověl, dalším opakovaným však již nevyhověl a několikrát upozorňoval zástupce stěžovatelky na znění § 29 odst. 2 daňového řádu. K některým výsledkům se zástupce stěžovatelky nedostavil, přestože se konaly v termínech, které sám navrhoval. Takové jednání proto správce daně vyhodnotil jako obstrukční. Stejně žalovaný vyhodnotil i jednání zástupce stěžovatelky ve vztahu k tvrzenému neposkytnutí dostatečné lhůty k vyjádření, kdy zástupce stěžovatelky opakovaně žádal o prodloužení lhůty, avšak k avizovanému nahlížení do spisového materiálu se nedostavil.

[17] Co se týče výsledků I. H. a D. H., žalovaný zopakoval svůj závěr z napadeného rozhodnutí, tedy že k výsledku pana H. nepřihlížel a k opakovanému výsledku nebylo třeba přistoupit vzhledem k tomu, že neměl potenciál ověřit skutečnosti tvrzené stěžovatelkou.

[18] Ohledně nesprávného vyhodnocení svědeckých výpovědí žalovaný setrvává na stanovisku, že stěžovatelka na základě provedených důkazů své důkazní břemeno neunesla a faktické přijetí deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na zpochybněných fakturách, neprokázala, což rozsáhle odůvodňuje ve vztahu ke každé z dotčených svědeckých výpovědí.

[19] K neprovedení navržených důkazních prostředků žalovaný zmínil, že podle ustálené judikatury NSS není povinností správce daně ani žalovaného všechny navržené důkazní prostředky provést. Stěžovatelka neuvedla, jaké konkrétní znalecké posudky žalovaný neprovedl, a ty, které předložila v reakci na výsledek kontrolního zjištění (VKZ), správce daně i žalovaný řádně vyhodnotili. Nezopakování výsledků M. H. a R. H. žalovaný detailně odůvodnil s tím, že by nevedly k zjištění žádných neznámých skutečností, a ani stěžovatelka neuvedla, k jakým novým zjištěním by se měly tyto osoby vyjadřovat.

[20] Podklady z trestního řízení žalovaný využil v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu a judikaturou NSS, přičemž se jednalo pouze o podpůrné důkazní prostředky.

[21] Námitku týkající se esenciálních nákladů považuje žalovaný za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože nebyla v této podobě uplatněna v žalobě. Zde se stěžovatelka omezila pouze na otázku splnění podmínek pro přechod na pomůcky ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že podmínky splněny nebyly,

a pro uznání esenciálních nákladů není žádný prostor. Nad rámec této argumentace žalovaný dodává, že pro možnou aplikaci doktríny esenciálních nákladů nebyly splněny předpoklady, což obsáhle vysvětluje.

[22] Konečně k námitce nového důkazu, a sice přehledu daňových nedoplatků zpochybněných dodavatelů, žalovaný uvádí, že tyto informace plní ve zprávě o daňové kontrole i napadeném rozhodnutí pouze podpůrnou roli. Stěžovatelka zároveň měla do spisového materiálu správce daně „volný“ přístup a možnost kdykoliv do něj nahlédnout. Pokud tak neučinila, nelze tuto skutečnost klást k tíži správci daně.

[23] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Posouzení svědeckých výpovědí

[26] Stěžovatelka brojí proti způsobu posouzení svědeckých výpovědí, a to jak ze strany žalovaného, tak krajského soudu. Namítá, že posouzení výpovědí bylo jednak nedostatečně odůvodněno, jednak je nesprávné.

[27] Námitku nepřezkoumatelnosti ovšem nelze úspěšně vznášet pokaždé, když se účastníkovi zdá napadené rozhodnutí příliš stručné nebo se mu dokonce jen nelíbí způsob jeho odůvodnění. Judikatura NSS vyhrazuje tuto vadu jen pro skutečně závažné případy, kdy odůvodnění rozhodnutí trpí takovými nedostatky, které brání jeho věcnému posouzení. Nepřezkoumatelnost nelze libovolně rozšiřovat, obzvláště pokud se soud nebo správní orgán sice podrobně nevypořádá s každou dílčí námitkou, ale odpovědi na ně vychází z ucelené argumentace a účastníkovi se dostane vysvětlení, proč jeho argumentace jako celek není správná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje.

[28] Ve vztahu k prokázání zmocnění M. H. jednat za jednotlivé dodavatele má stěžovatelka za to, že se krajský soud a předtím žalovaný nevypořádali s obsahem svědeckých výpovědí I. Č., P. H., R. H., J. Š., M. Š. a samotného M. H. NSS dospěl k závěru, že žádná ze svědeckých výpovědí, na které stěžovatelka odkazuje, nemůže být posouzena jako důkaz zpochybňující zákonnost doměření daně v důsledku neuznání konkrétních nákladů jako daňově účinných.

[29] M. H. vypověděl, že mu zpochybnění dodavatelé patří, ale nebyl schopen své tvrzení prokázat. Není a nebyl jednatelem ani společníkem těchto společností. Z jeho výpovědi vyplynulo pouze to, že pro stěžovatelku prostřednictvím R. H. zařizoval zboží a služby, které navíc fakticky zajišťovaly jiné, blíže neurčené osoby (páni z Polska), a sám ani u dodávek nebyl přítomen. Žalovaný tento svůj závěr dostatečně odůvodnil

pokračování

(mj. v bodu 189 napadeného rozhodnutí) a krajský soud jej aprobejuje v bodu 76 napadeného rozsudku.

[30] Ani z obsahu výpovědi svědka I. Č. (švagra M. H.) zmocnění M. H. nijak nevyplývá. Zpochybněná dodávka šterku od společnosti PRO GMG (dodání materiálů, strojů a opravy strojů) taktéž nebyla potvrzena, pan Č. uvedl, že pro PRO GMG vykonával stavební a úklidové práce. Krajský soud i žalovaný své hodnocení této svědecké výpovědi řádně odůvodnili (v bodech 104 a 105 napadeného rozhodnutí a v bodu 80 napadeného rozsudku, kde krajský soud hodnocení žalovaného aprobejuje).

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku k žalobním námitkám zpochybňujícím závěr daňových orgánů a tvrdícím, že výpovědi svědků byly nesprávně hodnoceny, neboť podle stěžovatelky její tvrzení o vynaložených nákladech na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazují, přistoupil s velkou důkladností. Konkrétně se věnoval na str. 15 až 17 výpovědím M. H., R. H., P. H. a I. Č. Ze správního spisu podrobně rekapituloval podstatný obsah položených dotazů a odpovědí svědků na ně. Na stranách 18 až 20 pak se zřetelem k požadavku stěžovatelky na opakování výsledků některých svědků detailně shrnul hodnocení důkazů žalovaným v napadeném rozhodnutí. V bodech 73 a násl. napadeného rozsudku vysvětlil, proč jsou podle něj úvahy daňových orgánů správné a řádně odůvodněné, a to včetně hodnocení stěžovatelkou předložených důkazů, na něž konkrétně poukázal. Ověřil, že žalovaný neopomněl v napadeném rozhodnutí odůvodnit nezopakování již provedených důkazů. Na základě toho pak krajský soud uzavřel, že rozsáhlé dokazování vyústilo ve zjištění skutkového stavu v dostatečné míře, při zohlednění všeho, co vyšlo najevo.

[32] V bodě 75 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud shrnul, co vyplynulo z provedených důkazů ohledně zmocnění M. H. jednat za deklarované dodavatele, resp. zastupovat je na základě plné moci. Krajský soud věnoval pozornost také pasážím napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný posuzoval souvislosti mezi jednotlivými provedenými důkazy, a obsáhle z nich citoval (str. 21 až 23 napadeného rozsudku). Aniž by bylo třeba tyto závěry znovu opakovat, kasační soud souhlasí s krajským soudem, že je z nich velmi dobře patrné, co lze považovat za prokázané, ale hlavně to, co zůstalo neprokázáno. Předložené listiny ani ve spojení s korektně provedenými svědeckými výsledky nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně, tedy prokázat, že zboží a materiál byly pořízeny a služby provedeny a náklady na ně vynaloženy tak, jak to stěžovatelka „dokladově“ deklarovala. Potvrzující vyjádření svědků se nesou pouze v obecné rovině bez potřebných podrobností (bližších okolností) ukazujících na reálné uskutečnění dodávek (vůbec či tvrzeným způsobem), a zároveň rozpory mezi jednotlivými zjištěními nelze přehlédnout.

[33] Konkrétní citací ze spisu správce daně krajský soud vyvrátil žalobní námitku, že svědek M. H. nebyl na své oprávnění jednat za dodavatelské společnosti tážán (bod 77 napadeného rozsudku). V kasační stížnosti pak stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že řádně neodůvodnil, proč zmocnění M. H. není pro jeho rozhodnutí důležité, a namítá, že se s jeho existencí dostatečně nevypořádal. NSS nemůže stěžovatelce přisvědčit, že by se krajský soud v tomto ohledu dopustil pochybení. Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že existenci oprávnění svědka jednat za dodavatelské společnosti

hodnotil a vedle toho vysvětlil, proč jeho výpověď nebyla způsobilá přispět k rozptýlení pochybností správce daně. Nedoložení tvrzeného oprávnění jednat za dodavatele bylo jen jednou z mnoha skutečností, jejichž výsledné hodnocení vyústilo v závěr daňových orgánů a krajského soudu, že shromážděné důkazy neprokazují, že k vynaložení cca 9 % nákladů souvisejících s prodejem zboží nedošlo tak, jak stěžovatelka deklarovala.

[34] Když stěžovatelka odkazuje na jiné rozhodnutí žalovaného vycházející z téže daňové kontroly, kde žalovaný nezpochybňuje zmocnění udělené M. H. k zastoupení společnosti PIM CZ s.r.o., jedná se o námitku, kterou stěžovatelka neuplatnila před krajským soudem, tudíž je podle § 104 odst. 4 nepřijatelná. Nad rámec uvedeného NSS doplňuje, že dodávky od společnosti PIM CZ s.r.o. zde nejsou předmětem přezkumu, tudíž případné závěry žalovaného o tomto dodavateli nejsou na nynější případ přenositelné.

[35] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti trvala na tom, že role M. H. byla u předmětných plnění klíčová, a krajskému soudu vytýkala, že se hodnocením realizace dodávek nezabýval, ve skutečnosti neuvedla nic konkrétního, čím by závěry krajského soudu a probíhající rozbor žalovaného zpochybnila. Námitka, že soud hodnotil jeho výpověď zaujatě v neprospěch stěžovatelky a otázku zmocnění bagatelizoval, není pro svou obecnost způsobilá důkladně odůvodněné závěry vyvrátit. Lze podotknout, že realizace sporných dodávek z provedených důkazů neplyne, a to bez ohledu na to, zda zmocnění M. H. za zpochybněné dodavatele jednat bylo prokázáno, či nikoli (na tom závěry daňových orgánů ani krajského soudu primárně nestojí). S otázkou, zda měly být M. H. předloženy doklady k jednotlivým zpochybňovaným plněním (objednávky, dodací listy a faktury), se krajský soud vypořádal implicitně, a to v souvislosti s požadavkem stěžovatelky na provedení doplňujícího výsledku tohoto svědka, jak je ostatně stěžovatelka sama klade do souvislosti. NSS souhlasí s krajským soudem (bod 77 napadeného rozsudku reflektující i shrnutí hodnocení žalovaného na str. 22 a 23 tamtéž), že již při prvním výsledku mohl přítomný zástupce stěžovatelky svědkovi klást otázky, a to nepochybně i k jednotlivým zpochybňovaným plněním. Bylo-li z jeho výpovědi zjevné, že při dodání zboží a poskytnutí služby nebyl osobně přítomen, činnosti pro něj vykonávaly nespécifikované osoby a nedokázal konkretizovat, kdo mu měl dodávat stroje, jež pak dodával stěžovatelce, stěží mohlo být užitečné zopakování jeho výsledku, včetně předestření jednotlivých faktur. Ani jeho případné přitakání, že se věci udály tak, jak se uvádí na těchto dokladech, by při mezerovitosti jeho vyjádření a rozporech plynoucích z ostatních výpovědí a jiných důkazů (zejména jde-li o druh prováděných prací a ekonomické zaměření tvrzených dodavatelů, pokud ovšem nějakou ekonomickou činnost vůbec vykonávali, či pochybnou a neprůkaznou skladovou evidenci, účelově a dodatečně vytvořené písemnosti apod.), na věci nic nezměnily. Stěžovatelka tvrdila, že předložení jednotlivých konkrétních dokladů je nezbytné k prokázání toho, kdo a s jakým oprávněním je vystavoval, přijímal a podepisoval. Soudu však potřebnost tohoto kroku zřejmá není. Důkazní nouze totiž nenastala ohledně těchto skutečností vztahujících se k předloženým dokladům, ale ohledně existence, rozsahu a obsahu skutečných plnění, o nichž tyto listiny měly vypovídat. Námitka, že správce daně ani soud nezohlednili výpověď M. H. v trestním řízení, ačkoli se jeho obsahem v jiném kontextu argumentuje, není pro svou obecnost způsobilá vypořádání. Stěžovatelka ani nenaznačila, co z této výpovědi považuje pro tuto věc za podstatné a zároveň opomenuté.

pokračování

[36] Stěžovatelka namítla také to, že hodnocení výpovědi M. H. krajským soudem v bodě 75 napadeného rozsudku odkazující na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí je nedostatečné. Krajský soud ovšem pro stručnost poukázal na ty části, kde žalovaný vysvětlil, proč nemohl akceptovat svědkovo tvrzení, že zpochybnění deklarovaní dodavatelé jsou „jeho společnosti“, tj. že je vlastnil či ovládal (jako jejich jednatel ani společník v obchodním rejstříku zapsán nebyl a sám žádným způsobem své tvrzení nedoložil). Že nebyly daňovým orgánům doloženy plné moci (či jiný druh oprávnění), stěžovatelka ani nepopírá, proto není jasné, v čem má pochybení krajského soudu vlastně spočívat. Její shrnutí v závěru bodu 17 kasační stížnosti není přiléhavé, neboť pomíjí, že daňové orgány i krajský soud se shodly na tom, že se jí nepodařilo prokázat, že by byly konkrétní zpochybněné náklady vynaloženy na zboží a služby právě tak, jak bylo „řádně zdokumentováno“, tedy že doklady jsou odrazem uskutečněných obchodních transakcí, a měly být uznány. NSS v této souvislosti žádné pochybení krajského soudu neshledal a opakuje, že nedostatek formálního oprávnění jednat za deklarované dodavatele nebyl zásadní. Z odkazované části napadeného rozhodnutí, již stěžovatelka nepopřela, ale naopak sama v kasační stížnosti citovala, již jen pro dokreslení připomíná, že ačkoli byla zpochybněná plnění doložena daňovými doklady s podpisy údajných jednatelů dodavatelů, z jejich výsledků vyplynulo, že tito lidé fakticky dodavatelské společnosti nezastupovali a sami pro stěžovatelku žádné doklady nepodepsali.

[37] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se stejně jako daňové orgány nevypořádal se smlouvou o obstarání věci uzavřenou s R. H. To však není pravda, krajský soud v rámci rekapitulace jeho výpovědi na str. 16 připomněl, že svědek potvrdil, že ji skutečně uzavřel, ale k dotazu sdělil i to, že neví, co pro stěžovatelku dělal a jaké měla požadavky. Předával doklady od M. H. panu K. (výkonnému řediteli stěžovatelky) a od něj přijatou hotovost po přepočítání pak předal M. H. Žádné konkrétní skutečnosti k dodávkám použitých tiskařských strojů neznal, nevěděl nic ani o službách repasí knihařských strojů, vykládky, instalace apod., ačkoli v daném období byl podle obchodního rejstříku jednatelem dodavatele KROMSTAV. Stěžovatelka konstatovala, že R. H. potvrdil, že za tohoto dodavatele fakticky jednal M. H. a že plnění tímto dodavatelem poskytnutá je třeba považovat za řádně dodaná. Krajský soud v bodě 78 napadeného rozsudku trefně charakterizoval podstatu činnosti R. H. (byl pouze „poslíčkem“), vyvrátil, že by se nemohl vyjádřit k době svého jednatelství v KROMSTAVU, a souhlasil se žalovaným, že jeho opakovaného výsledku nebylo třeba. Jeho výpověď i podle mínění NSS sice potvrzuje, že důležitější roli v obchodních vztazích hrál M. H., avšak rozhodně neprokazuje řádné dodání plnění od společnosti KROMSTAV stěžovatelce.

[38] Dále stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry, ke kterým krajský soud dospěl z výpovědí T. V., D. B., D. M. a M. R.

[39] Svědkyně D. M. (účetní stěžovatelky) dodavatele zpochybněných plnění neznala. Na dotaz, zda zná M. a R. H., uvedla, že jméno H. pouze zaslechla z telefonických hovorů vedených Ing. K. a pamatuje si, že se vyskytlo na objednávkách. Svědek D. B. (zaměstnanec stěžovatelky) potvrdil spolupráci stěžovatelky s externími dodavateli v některých případech, ale konkrétní společnosti neznal. Svědek M. R. (zaměstnanec stěžovatelky) vypovídal obdobně a stejně tak i svědek L. V. (zaměstnanec stěžovatelky), který sdělil, že

zpochybněné dodavatele ani M. a R. H. nezná. Žalovaný neprokázání dodávek v deklarovaném rozsahu, obsahu, čase a od deklarovaných dodavatelů těmito svědeckými výpověďmi odůvodnil (zejména body 86, 96-102, 116-117). K hodnocení výpovědi svědků B. a R. se krajský soud vyjádřil v bodě 83 napadeného rozsudku, ohledně svědka V. v bodě 85 a svědkyně M. v bodě 79 napadeného rozsudku. Závěry žalovaného i krajského soudu ve vztahu k výpovědím těchto svědků jsou dostatečně odůvodněné, přičemž s ohledem na velmi obecné výtky stěžovatelky vůči tomuto hodnocení v kasační stížnosti NSS pochybení neshledal.

[40] P. H. je bratr R. H. a pro svého bratrance M. H. sice pracoval, ale neví, který z dodavatelů ho na dohodu zaměstnal, navíc prováděl natěračské a bourací práce, nikoliv stěhování a opravy knihařských strojů. Pokud jde o výpověď P. H., stěžovatelka připomíná některá jeho tvrzení správně citovaná v bodu 69 ad 3) napadeného rozsudku a vytýká krajskému soudu, že její námitce vadného hodnocení bez bližšího odůvodnění nepřisvědčil, a spatřuje v tom vadu, pro niž by měl být napadený rozsudek zrušen. Kasační soud ověřil, že krajský soud v bodě 71 svého rozsudku citoval závěry žalovaného hodnotící relevantnost výpovědi P. H. pro prokázání zpochybněných plnění a dále v bodě 76 na str. 22 dole poukázal na tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný dal více důkazů do souvislosti. Hodnocení krajského soudu v bodě 90 napadeného rozsudku považuje kasační soud za zcela přílehavé. Ze sdělení, že natíral nějaké plechy, nelze bez dalšího dovodit prokázání konkrétního repasování či opravy knihařských strojů, jež byly zpochybněny.

[41] Co se týče svědeckých výpovědí J. Š. a M. Š., jejich hodnocení stěžovatelka v žalobě nezpochybnila, ačkoliv tak učinit mohla. Krajský soud se k nim proto nemohl vyjádřit. V tomto rozsahu se proto jedná o nepřipustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jíž se NSS nemohl zabývat.

[42] M. H. jako klíčový svědek (neboť měl dle stěžovatelky zařizovat přezkoumávané dodávky a zastupovat jednotlivé dodavatele) nedokázal dostatečně doložit svá tvrzení o dodávkách stěžovatelce. Nebyl schopen označit konkrétní osoby, které oslovil k zajištění požadavků stěžovatelky (měli to být pánové z Polska), ani nepředložil žádné dokumenty od těchto subdodavatelů. Tento nedostatek dokladů nedokázal M. H. kompenzovat konkrétními údaji sdělenými ve své výpovědi. Ani ostatní svědci nebyli s to konkrétněji průběh dodávek popsat a odkazovali právě na M. H., který měl vše zařizovat. Žalovaný i krajský soud dospěli ke správnému závěru, že takové svědecké výpovědi nejsou dostatečné k prokázání, že deklarované náklady stěžovatelky byly vynaloženy tak, jak tvrdila, a tudíž jsou daňově uznatelné.

[43] Lze tedy shrnout, že žalovaný i krajský soud se vypořádali se všemi stěžejními námitkami stěžovatelky a svá rozhodnutí dostatečně odůvodnili. Z výše uvedených důvodů proto NSS dospěl k závěru, že související námitky nejsou důvodné.

IV.B Neprovedení opakovaných svědeckých výpovědí

pokračování

[44] Stěžovatelka dále podobně jako v žalobě namítala, že žalovaný neměl odmítnout provedení navržených doplňujících svědeckých výpovědí, zejména M. H., ale i R. H. a Ing. T. K.

[45] Co se týče svědků M. H. a R. H., krajský soud se otázce nutnosti opakování jejich výsledků detailně věnoval v bodech 77 a 78 napadeného rozsudku, kde uvedl, že u M. H. stěžovatelka měla možnost při výsledku svědkovi prostřednictvím přítomného zástupce klást dotazy, což i učinila, a v návrhu na zopakování výsledku neuvedla, k jakým skutečnostem by se měl svědek ještě vyjádřit. Svědek M. H., jak už bylo uvedeno, ostatně byl během svého výsledku dotázán na oprávnění jednat za jednotlivé dodavatele, což stěžovatelka v kasační stížnosti považuje za podstatné. U výpovědi svědka R. H. navíc krajský soud ověřil, že k době, kdy byl jednatelem ve společnosti KROMSTAV, se mohl vyjádřit. Proto krajský soud přisvědčil žalovanému, že nebylo namístě provést znovu výslech uskutečněný v přítomnosti zástupce stěžovatelky, který svědkům mohl klást otázky. Jednou provedené důkazy tedy již nebylo třeba opakovat.

[46] Ačkoli stěžovatelka v žalobě zmínila, že vyvstala nutnost znovu vyslechnout i Ing. T. K. (bod 24), na rozdíl od ostatních dvou svědků v žalobě nijak nekonkretizovala, proč je to podle ní třeba. Jedná se tedy spíše o zárodek žalobního bodu, který nebyl dále rozvinut. Zopakování téže výhrady v kasační stížnosti není způsobilé indikovat, že by se krajský soud dopustil pochybení spočívajícího v přehlédnutí závažné procesní chyby daňových orgánů.

[47] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že nebyl důvod provedené svědecké výpovědi opakovat. Pokud svědci informovaní o předmětu výsledku nebyli schopni přesvědčivým způsobem ve své první výpovědi popsat podstatné okolnosti zpochybněných plnění, tím spíše by to nedokázali ozřejmit později. Žalovaný správně poukázal na závěry judikatury NSS, podle které je opakování výsledku svědka zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28 a tam citovaná judikatura). Podle stěžovatelky je takovou okolností zjištění od ostatních svědků, že M. H. připravoval a podepisoval jednotlivé doklady. Skutečnost, že právě M. H. zařizoval všechny dodávky, však tvrdil on sám v rámci svého výsledku, nejedná se proto o dosud neprojednanou okolnost odůvodňující nový výslech svědka. Ve vztahu k požadavku na opakování výsledku R. H. stěžovatelka konkrétně nespecifikuje, o kterou z výše uvedených situací se má nyní jednat, a ani to nevyplývá ze spisu. Námitka procesního pochybení spočívajícího v neprovedení opakování svědeckých výpovědí M. H. a R. H. je proto nedůvodná.

IV.C Časová kolize nařizovaných svědeckých výsledků

[48] Stěžovatelka namítá, že v rámci odvolacího řízení došlo k několika časovým kolizím při výsledku svědků, jež konkretizuje jmény a daty. Jak uvedl krajský soud v bodě 89 napadeného rozsudku, nynější věc byla specifická v tom, že ji provázelo velké množství navrhovaných svědeckých výpovědí, zejména ve fázi odvolacího řízení. Jak stěžovatelka,

tak i její zástupce mohli být přítomni u těchto výsledků, např. skrze substituci. Krajský soud rovněž zohlednil, že zástupce stěžovatelky byl přítomen u výsledku stěžejních svědků a byl seznámen s protokoly o ostatních provedených důkazech a současně byl skutkový stav řádně zjištěn.

[49] Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50, bod 18, v daňovém řízení musí být respektováno právo daňového subjektu být přítomen při významných úkonech správce daně a právo vyjádřit se ke všem provedeným důkazům. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky a má rovněž právo být o provádění svědecké výpovědi včas vyrozuměn. Tato zásada je realizací čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (nálezn Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, N 2/32 SbNU 9).

[50] Jelikož v žalobě stěžovatelka vytýkala pouze znemožnění či ztížení účasti svého zástupce u některých výsledků (viz bod 5 žaloby), považuje kasační soud reakci krajského soudu v bodech 88 a 89 za zcela adekvátní míře konkrétnosti (či spíše obecnosti) žalobní námítky. Doplnění údajů o datech kolidujících výsledků v kasační stížnosti (viz její bod 8) nemůže mít na správnost krajským soudem zaujatého názoru k této otázce žádný vliv, neboť proti jím uvedeným důvodům nesměřuje. Stejně tak nelze stěžovatelce přisvědčit, pokud jde o její názor, že měl krajský soud shledat zkrácení jejích práv v důsledku nevyhovění žádosti o přeložení termínů výsledků z 8. 11. 2022 správcem daně. Stěžovatelka pouze zopakovala, že takový postup považuje za chybný, ale na odůvodnění krajského soudu vysvětlující, proč v tom nespatřuje důvod pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, nijak konkrétně nereagovala. Podotkla toliko, že není správné tvrzení krajského soudu, že tuto vadu „zhojil“ fakt, že její zástupce soustavně vznášel požadavky na změnu termínů. NSS podotýká, že ve skutečnosti šlo o parafrázi odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. závěr bodu 88 napadeného rozsudku), nikoli o názor krajského soudu. Ten se promítl do následujícího bodu 89 a obsahuje více důvodů, jež ovšem stěžovatelka nezpochybňuje, pouze setrvává na svém přesvědčení, že žádostem o změnu termínů výsledků mělo být vyhověno, když nehrozilo riziko, že dokazování nebude kvůli běhu prekluzivní lhůty ukončeno včas. Stěžejní závěr krajského soudu, že u nejdůležitějších svědeckých výpovědí její zástupce přítomen byl, stěžovatelka ovšem nezpochybňuje.

IV.D Nedostatečná lhůta k vyjádření

[51] Dále stěžovatelka namítá vadu řízení, jelikož jí byla poskytnuta pouze minimální lhůta k vyjádření se ke zjištěným učiněným během odvolacího řízení. Poskytnutá lhůta navíc kolidovala s vánočními svátky.

[52] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3 nemůže být lhůta delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, body 56 a 58, v kontextu § 115

pokračování

daňového řádu musí odvolací orgán vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně. Deklarovaným cílem tohoto ustanovení je poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co z nich dovozuje.

[53] Krajský soud ověřil, že stěžovatelce byla k vyjádření stanovena lhůta 10 dní a na žádost jejího zástupce prodloužena o další 4 dny (v podrobnostech srov. bod 58 napadeného rozsudku). Stěžovatelka pouze obecně konstatuje, že takové lhůty nejsou přiměřené a adekvátní, nijak však nespecifikuje, že by se nemohla vyjádřit k podstatě dokazování, a vést tak s žalovaným procesní dialog. NSS proto přisvědčil krajskému soudu, který v bodu 61 napadeného rozsudku uzavřel, že postup žalovaného podle § 115 daňového řádu netrpěl žádnými vadami. Námitka proto není důvodná. K argumentu, že lhůta byla stanovena v době vánočních svátků, NSS nepřihlédl, jelikož nebyl uplatněn v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV.E Institut odborného konzultanta

[54] Další vadou řízení je podle stěžovatelky zneužití institutu odborného konzultanta podle § 31 daňového řádu. Umožnění přibrání D. H. k výsledku jeho manželky I. H. a naopak považuje za aktivitu pracovníků správce daně, prostřednictvím níž záměrně znehodnotili tyto důkazní prostředky.

[55] V žalobě stěžovatelka namítala procesní pochybení žalovaného, který umožnil výslech jednoho svědka v přítomnosti druhého, navíc při vědomí neúčasti jejího zástupce. Žalovanému vytkla, že i když tvrdil opak, stalo se hodnocení obsahu výpovědí součástí jeho závěrů. Oba výsledky měl provést znovu, neboť byly vadné. Argumentace zneužitím institutu odborného konzultanta se objevuje poprvé až v kasační stížnosti, stejně jako přisouzení aktivní role pracovníkům správce daně při znehodnocení těchto důkazů. K tomu se krajský soud neměl příležitost vyjádřit, a nemůže tak nyní učinit ani Nejvyšší správní soud (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[56] Ve vztahu k vypořádání tohoto žalobního bodu vytýká stěžovatelka krajskému soudu nesprávnost jeho závěru, že sporné výpovědi byly přes vady při jejich opatřování v napadeném rozhodnutí hodnoceny. Krajský soud nicméně považoval za nezákonně získaný toliko důkaz výpovědi D. H., který se konal jako v pořadí druhý. Proto posoudil správnost postupu žalovaného toliko ve vztahu k němu. Souhlasil s tím, že k němu žalovaný přihlížet neměl.

[57] Kasační soud neshledal v posouzení krajského soudu namítané pochybení. Poukaz stěžovatelky na konkrétní body napadeného rozhodnutí (srov. závěr bodu 10 kasační stížnosti) nedokládá, že by žalovaný z výpovědi svědka D. H. vycházel. V odkazovaných pasážích je shrnutí obsahu výpovědi I. a D. H. a závěr, že jednatelé zpochybněných dodavatelů byli buď nekontaktní nebo si ani nebyli vědomi svého jednatelského oprávnění v nějaké společnosti, což posílilo i tak závažné pochybnosti správce daně

ohledně realizace plnění deklarovaným způsobem. Výpověď I. H. použit možné bylo a právě jí se týká zjištění, že si svého jednatelství (v BKŠ) nebyla vědoma, přičemž nekontaktní byli jiní svědci. Ve spojení s body 258 a 259 napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že vadně získaný důkaz se oporou pro závěry žalovaného nestal a ke zkrácení stěžovatelčinych práv nedošlo.

[58] Krajský soud údajně přešel stěžovatelčinu výhradu, že manželé I. a D. H. měli být vyslechnuti znovu, což však žalovaný bez odůvodnění neučinil. To však není pravda. Krajský soud v napadeném rozsudku (bod 86) odkázal na body 258 a 259 napadeného rozhodnutí, z nichž je patrné, že žalovaný vysvětlil, proč požadavku na opakování výslechů těchto svědků nevyhověl.

IV.F Nepředložení konkrétních dokumentů při výslechu svědka M. H.

[59] Stěžovatelka dále namítala, že M. H. nebyly předloženy konkrétní listiny k jednotlivým obchodním případům – zpochybňovaným plněním, aby se k nim mohl vyjádřit, ačkoli ostatním jednatelům dodavatelů ano. Stěžovatelka rozporuje posouzení v bodě 77 napadeného rozsudku, kde krajský soud uvedl, že M. H. byly předloženy následující dokumenty: soupis požadovaných prací, poptávka po použitém knihařském stroji a katalog Horizon. K tomu namítá, že doklady k jednotlivým zpochybňovaným plněním (objednávky, dodací listy a faktury) mu předstřeny nebyly, a vysvětluje, proč to bylo podle ní potřebné.

[60] Stěžovatelka v žalobě jednak uvedla (bod 25 žaloby), že M. H. nebyly při výslechu dne 17. 6. 2020 předloženy žádné doklady k vyjádření, což krajský soud v bodě 77 napadeného rozsudku vyvrátil, a stěžovatelka nyní nerozporuje, že určité doklady M. H. předloženy byly. Další argumentace, že mu nebyly předloženy konkrétní listiny k jednotlivým obchodním případům, je obsažena v bodu 39 žaloby, avšak bez vysvětlení, jak by to podle ní mohlo změnit náhled na závěr, že se provedenými důkazy nepodařilo objasnit to, co od toho očekávala. V kasační stížnosti rozvinula, že to bylo potřebné pro prokázání, „kdo a s jakým oprávněním jednotlivé podklady vystavoval, přijímal a podepisoval“, a osvětlil tak svou roli ve vztahu k jednotlivým případům. Nic z toho v žalobě netvrdila a o roli M. H. pochybnosti nejsou, nejasnosti přetrvávaly u faktické realizace konkrétních dodávek materiálu, zboží a služeb, o nichž ale nic určitého nevěděl (srov. shrnutí obsahu výpovědí na str. 15 a 16 napadeného rozsudku, bod 69 část 1).

IV.G Hodnocení policejního orgánu jako součást odůvodnění

[61] Stěžovatelka považuje napadené rozhodnutí za zmatečné, jelikož žalovaný v odůvodnění využil vyhodnocení Policie ČR z trestního spisu. Krajský soud však v bodě 93 napadeného rozsudku uvedl, že tato skutečnost nemohla vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť stěžejní důkazní řízení probíhalo v rámci daňového řízení a skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení představovaly důkazy toliko podpůrné. Stěžejní argument krajského soudu, že závěry daňových orgánů by obstály i bez poznatků z trestního řízení, však stěžovatelka nijak konkrétně nerozporuje, její námitka tak míří mimo rozhodovací důvod. Námitka, že se krajský soud nevypořádal se skutečností, že správní orgány nedoplňily dokazování o použitelné části trestního spisu, jež k důkazu

pokračování

navrhovala, není důvodná. V žalobě totiž stěžovatelka výhrady stran nepřerázení výpovědi M. H., Ing. T. K. a dalších (jednatelů dodavatelů) z trestního spisu nevznesla.

IV.H Institut esenciálních nákladů

[62] Stěžovatelka také namítá, že nesouhlasí s úvahami krajského soudu, zda se na posuzovaný případ vztahuje využití institutu esenciálních nákladů. Nijak konkrétně však nezpochybnuje klíčový závěr krajského soudu (bod 96), že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatelky a jeho vypovídací hodnota jako celku, a nebyly tak naplněny podmínky k přechodu na náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek, kdy lze případně o esenciálních nákladech uvažovat. Tato námitka je proto nedůvodná.

IV.I Zpochybnění vynaložení nákladů tvrzeným způsobem

[63] Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že zpochybněné náklady nebyly vynaloženy způsobem, jakým to stěžovatelka tvrdila. Stěžovatelka namítá, že krajský soud se následně ztotožnil se žalovaným také v tom, že náklady byly fakticky vynaloženy vůči jinému subjektu např. i v jiném zdaňovacím období. Podle stěžovatelky žalovaný tento závěr dostatečně neodůvodnil, a je tudíž nepřezkoumatelný. Nesouhlasí s ním a tvrdí, že k tomu nebyl proveden jediný důkaz.

[64] Krajský soud se k této otázce vyjádřil v bodu 101 napadeného rozsudku. Stěžovatelka pouze vyjadřuje nesouhlas se závěrem, že nebyly náklady vynaloženy takovým způsobem, jak sama tvrdí, a konstruuje argument, že jiný způsob vynaložení nebyl dokazován. Sama však uvádí, že krajský soud v tomto bodě pouze parafrázoval žalovaného, přičemž lze uznat, že při tom poněkud významově posunul část textu, parafráze nebyla tedy dostatečně přesná. Z kontextu přímé citace bodu 212 napadeného rozhodnutí v bodě 96 napadeného rozsudku je však zřejmé, že se jedná pouze o nešťastnou formulaci, přičemž ani krajský soud, ani žalovaný nedospěli k závěrům, které stěžovatelka predestírá. Je zjevné, že žalovaný zpochybnil, že náklady byly vynaloženy způsobem, jakým to stěžovatelka tvrdí na zpochybněných dokladech, potažmo žalovaný připouští, že náklady na pořízení zboží, materiálu a služeb mohly být fakticky vynaloženy vůči jinému subjektu např. i v jiném zdaňovacím období, a stěžovatelka zde zahrnula zpochybněné náklady čistě za účelem snížení základu daně, a to s ohledem na závažné pochybnosti týkající se deklarovaných plnění. Tím žalovaný nedospěl k definitivnímu závěru, že náklady byly fakticky vynaloženy vůči jinému subjektu a v jiném zdaňovacím období, ale že není vyloučeno, že to tak bylo. To však není pro tuto věc zásadní. Podstatné je, že stěžovatelka neprokázala vynaložení nákladů deklarovaným způsobem v předmětném období, což vedlo k doměření daně. A právě s tímto závěrem krajský soud souhlasil, ačkoli to mohl vyjádřit přesněji. Námitka není důvodná.

IV.J Nový listinný důkaz

[65] Poslední námitkou stěžovatelka vytýká vadu řízení, jelikož úřední záznam, ze kterého žalovaný vycházel při argumentaci daňovými nedoplatky zpochybněných dodavatelů, jí nebyl předložen ani s ním nebyla seznámena.

[66] Krajský soud v bodě 102 reagoval na stěžovatelčinu výhradu, že jí žalovaný nesdělil výši daňových nedoplatků některých dodavatelů, ač jimi argumentoval. Nepřisvědčil jí právě s odkazem na úřední záznam z 26. 8. 2020, který je součástí správního spisu. Nejvyšší správní soud ověřil, že předmětný záznam byl součástí spisu od tohoto data. S hodnocením skutkového stavu byla stěžovatelka seznámena ve VKZ z 23. 9. 2020, na který následně reagovala nesouhlasem a doplněním dalších důkazních prostředků. Jak uvedl žalovaný, šlo pouze o podpůrný argument k pochybnostem ohledně sporných plnění, nadto stěžovatelka měla možnost kdykoliv do spisového materiálu nahlédnout. Povinnost umožnit stěžovatelce vyjádřit se ke všem podkladům rozhodnutí správce daně dodržel, a tato kasační námitka není důvodná. Závěr krajského soudu, že argument správce daně daňovými nedoplatky má oporu v listině založené ve správním spisu, stěžovatelka nijak konkrétně nevyvrací. Ostatně podstatou celé věci není otázka, zda správce daně sdělil dostatečné pochybnosti odůvodňující aktivaci důkazního břemene na straně stěžovatelky, ale to, zda je stěžovatelka poté unesla.

V. Závěr a náklady řízení

[67] Na základě výše uvedeného dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty poslední s. ř. s. zamítl.

[68] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 25. června 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u