



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **DK mont a. s.**, se sídlem Újezd 86, Mohelnice, zastoupená daňovou poradkyní MORAVIATAX s. r. o., se sídlem Podolí 328, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 28259/23/5300-22442-713137, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 14. 8. 2024, č. j. 65 Af 32/2023 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 6 134,7 Kč k rukám její zástupkyně MORAVIATAX s. r. o., a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023, č. j. 28259/23/5300-22442-713137 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – dodatečný platební výměr ze dne 21. 2. 2022, jímž byla žalobkyni

doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 161.976 Kč a zároveň jí byla uložena povinnost uhradit penále.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Úvodem shrnul dosavadní průběh daňového řízení a vymezil obecná východiska judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, stejně jako významu svědecké výpovědi při zjišťování skutkového stavu. Krajský soud rovněž upozornil na důvody, pro něž je možné ve smyslu rozhodovací praxe kasačního soudu odmítnout provést navržený výslech svědka. Tato východiska následně vztáhl na nyní posuzovanou věc a dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, jestliže neprovedl důkazní návrh žalobkyně na výslech svědka Š. Důvod neprovedení výslechu opírající se o závěr o nevěrohodnosti čestného prohlášení tohoto svědka, které bylo připojeno k důkaznímu návrhu, z něhož žalovaný dovodil i nevěrohodnost navržené svědecké výpovědi, podle krajského soudu neobstojí. Krajský soud nezpochybnil oprávnění žalovaného posoudit přínosnost navržených důkazů, v případě svědka Š. však došlo k nepřipustnému hodnocení důkazu před jeho provedením. Podle krajského soudu rovněž daný důkazní návrh ze strany žalobkyně nepředstavoval zjevně účelové jednání, pro nějž by bylo jeho provedení možné odmítnout.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel uvedl, že závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel hodnotil věrohodnost svědka Š., aniž by provedl jeho výslech, je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí. Stěžovatel zdůraznil, že z jeho strany bylo hodnoceno toliko čestné prohlášení daného svědka, které shledal jako překvapivé a nevěrohodné pro rozpor s ostatními shromážděnými důkazy. Právě na základě vyhodnocení čestného prohlášení stěžovatel posoudil přínosnost předmětné svědecké výpovědi, přičemž dospěl k závěru o její nadbytečnosti. Pokud by totiž svědek vypovídal ve shodě s čestným prohlášením, tj. že přebíral od V. T. měsíčně faktury od dodavatele žalobkyně, byla by tato svědecká výpověď v rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. V situaci, pokud by vypovídal odlišně od čestného prohlášení, bylo by jeho vyjádření vnitřně rozporné, neboť by si protiřečil. Klíčové je z pohledu stěžovatele to, že ani v jednom z těchto případů by svědecká výpověď nebyla způsobilá prokázat splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, tj. že žalobkyně přijala plnění od dodavatele v postavení plátce, neboť samotné faktury nesvědčí o uskutečnění plnění dodavatelem žalobkyně.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě odkázala na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se plně ztotožnila. Ve shodě s krajským soudem má za to, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí v skutku hodnotil spolu s čestným prohlášením i případnou výpověď dosud nevyslechnutého svědka, což je nepřipustné. Žalobkyně proto navrhla, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti

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

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] S ohledem na formulaci kasačních námitek a na rozhodovací důvody obsažené v rozsudku krajského soudu se NSS zabýval úzce vymezenou otázkou týkající se zákonnosti postupu stěžovatele, který odmítl provést žalobkyní navrženou svědeckou výpověď jejího zaměstnance pana Š.

[9] Konstantní judikatura Ústavního soudu a kasačního soudu dovodila několik skupin případů, v nichž lze nevyhovět určitému důkaznímu návrhu, aniž by takový postup byl k újmě práv účastníka řízení, který daný návrh činí. Do první skupiny spadají případy, kdy tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Do druhé skupiny spadají případy, kdy navrhovaný důkaz není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Třetím důvodem je nadbytečnost důkazu, tj. případ, kdy určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05). Kromě těchto obecně platných případů zákonného odmítnutí důkazního návrhu, kasační soud v oblasti daňového práva dovodil, že navrženou svědeckou výpověď lze též neakceptovat v případě, že sleduje zneužití práva (viz krajským soudem citované rozsudky NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60, a ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74).

[10] Při pohledu do odst. 72 napadeného rozhodnutí, v němž se stěžovatel zabývá neprovedením svědecké výpovědi pana Š., má Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za to, že z úvah stěžovatele nevyplývá naplnění ani jedné z výše vymezených hypotéz pro možnost nepřistoupit k výslechu tohoto svědka. V prvé řadě platí, že závěr stěžovatele o nedostatečné důkazní potenci, resp. o nadbytečnosti předmětného důkazního návrhu, je založen toliko na hodnocení jiného důkazu – listiny obsahující čestné prohlášení navrženého svědka. Stěžovatel v tomto směru konkrétně uvedl, že *„čestné prohlášení T. Š. je v rozporu s dosavadními tvrzeními odvolatele i důkazními prostředky a tyto zásadní rozpory nemohou být odstraněny ani jeho svědeckou výpovědí, neboť ta by byla opět v rozporu s již uvedeným.“* (zvýrazněno NSS) Ač úvahy stěžovatele stran obsahu čestného prohlášení Nejvyšší správní soud primárně nezpochybňuje, má současně za to, že posuzovat jejich prizmatem dosud neprovedenou svědeckou výpověď není bez dalšího možné. Tento postup totiž nutně vede k nepřípustným spekulacím ve vztahu ke skutečnostem, které by svědek mohl hypoteticky uvést, což nepředstavuje nic jiného, než krajským soudem správně identifikované, a ve smyslu judikatury nepřípustné, hodnocení důkazu bez jeho řádného

provedení (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 4 Afs 349/2019-68). Dokud svědek nevypoví jím vnímanou skutkovou verzi reality a stěžovatel nebude mít možnost jej konfrontovat s případnými rozpory či nesrovnalostmi v jeho výpovědi vyplynuvšími z doposud zjištěných skutkových poznatků, není možné si udělat jednoznačný úsudek o skutkovém stavu posuzované věci – svědek může uvést řadu myslitelných tvrzení potenciálně vedoucích k závěru o nevěrohodnosti dosud provedených důkazů či vysvětlit, proč vypovídá rozporně s tím, co stěžovatel doposud v řízení zjistil. Spekulativnost úvah stěžovatele lze v tomto směru názorně demonstrovat na jeho argumentaci v kasační stížnosti, podle níž, i pokud by pan Š. vypovídal ve shodě s čestným prohlášením, nedošlo by k prokázání tvrzeného uskutečnění plnění od dodavatele v postavení plátce, neboť samotná existence faktur za tato údajná plnění, o níž čestné prohlášení pojednává, dané tvrzení neprokazuje. Pokud by stěžovatel svědka vyslechl, mohl by výslech vést právě tímto směrem a zjišťovat, zda svědek má o případném uskutečnění plnění s ohledem na svou pracovní pozici nějaké povědomí, a následně se zabývat věrohodností takové výpovědi v kontextu ostatních provedených důkazů.

[11] Z právě zmíněného odstavce 72 žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývají ani jiné přípustné důvody pro odmítnutí provedení důkazu ve smyslu shora citované judikatury. Stěžovatel sice uvážil, že důkazní návrh „*svědčí o účelové snaze odvolatele zmařit cíl správy daní. Je přitom zjevné, že odvolatel v průběhu daňového řízení měnil a neustále mění svá tvrzení, kdy v závislosti na jeho vývoji – výpovědích svědků, zjištění správce daně, atd. předkládá další, zcela odlišná tvrzení a navrhuje provedení dalších důkazů*“, ve shodě s krajským soudem má Nejvyšší správní soud za to, že návrh žalobkyně na výslech jednoho svědka v reakci na zjištění žalovaného učiněná v odvolacím řízení není možné bez dalšího hodnotit jako snahu o obstrukční jednání podřaditelné pod institut zneužití práva v intencích výše odkazovaných judikатурních závěrů Nejvyšší správní soud. Krajský soud zároveň správně upozornil na skutečnost (viz odst. 19 rozsudku), že závěr stěžovatele o údajné účelové nekonzistentnosti tvrzení žalobkyně v průběhu daňového řízení ustrnul v rovině naprosté obecnosti, tudíž ani tato úvaha nemůže představovat legitimní důvod pro odmítnutí navržené svědecké výpovědi.

[12] Lze shrnout, že důvody neprovedení výslechu svědka Š. obsažené v napadeném rozhodnutí nemohou obstát. Za situace, v níž stěžovatel svůj závěr o doměření daně založil na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění od dodavatele v postavení plátce, je nezbytné, aby byl žalobkyni cestou provedení navrhované svědecké výpovědi poskytnut prostor tuto rozhodnou skutečnost prokázat.

IV. Závěr a náklady řízení

[13] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[14] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšné žalobkyni (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobkyně je daňovým poradcem, přičemž žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval Nejvyšší správní soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní

pokračování

tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2025. Náklady řízení spočívají v odměně daňového poradce za jeden úkon právní služby ve výši 4.620 Kč za sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhradě hotových výdajů ve výši 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 5.070 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o tuto daň a celkem činí 6.134,7 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni danou částku k rukám její zástupkyně ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné. (§53 odst. 3 s.ř.s.).

V Brně dne 24. října 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu