ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **B – stav com s.r.o.**, se sídlem Mostecká 1487, Duchcov, zastoupena Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, čj. 42805/15/5300-22443-711513, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 5. 2019, čj. 15 Af 17/2016-75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 8. 2014, čj. 1856715/14/2514-24803-505524, čj. 1856759/14/2514-24803-505524 a čj. 1856789/14/2514-24803-505524, doměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2011 v celkové výši 1 357 000 Kč a stanovil povinnost uhradit penále celkem ve výši 271 400 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že žalovaný splnil povinnost seznámit stěžovatelku s podklady shromážděnými k rozhodnutí v odvolacím řízení a seznámit ji s tím, jak zjištěné skutečnosti hodnotí, a to včetně protokolů pořízených v rámci daňového řízení vedeného u A. P. Podotkl, že důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo mezi daňovým subjektem a správcem daně nerovnoměrně, a to ve prospěch správce daně. Daňové řízení je založeno na primární povinnosti daňového subjektu dokázat vše, co sám tvrdí. Formálně správné doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně.

[4] Žalovaný se při hodnocení svědeckých výpovědí věnoval jak každé zvlášť, tak i jejich vzájemným souvislostem. Veškeré skutečnosti hodnotil nezaujatě. Rozhodnutí v této části není nepřezkoumatelné. Ze svědeckých výpovědí a vyjádření A. P. jednoznačně vyplývá, že vyjádření A. P. jsou značně rozporná a neurčitá. Obecně sice potvrdil spolupráci se stěžovatelkou, ale nebyl schopen přesněji vymezit ani místa jednotlivých dodávek, natož konkretizovat rozsah provedených prací. Neurčitost a rozpornost jeho vyjádření a výpovědi neodstranily ani další svědecké výpovědi I. T. a R. K. Především žádná ze svědeckých výpovědí nespecifikovala rozsah prací, které byly předmětem fakturace. Podle smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelkou a A. P. mělo být fakturováno na základě písemného odsouhlasení skutečně provedených dodávek a prací. Žádné takové písemné odsouhlasení stěžovatelka ani A. P. nepředložili. Žádný z provedených důkazů tak nevyvrátil pochybnosti správních orgánů nejen ve vztahu k rozsahu, ale ani k samotnému provedení prací A. P.

[5] Z hlediska obchodně závazkových vztahů může spolupráce mezi prověřenými subjekty fungovat na základě ústních dohod (zvláště pokud je plnění snadno kontrolovatelné a lze si těžko představit jeho reklamaci), ovšem z hlediska prokázání provedení zdanitelných plnění se za takové situace daňové subjekty vystavují, s ohledem na rozvržení důkazního břemene, nebezpečí, že se ohledně takových plnění dostanou do důkazní nouze. S tím souvisí poukaz správních orgánů na provádění veškerých plateb mezi stěžovatelkou a A. P. výhradně v hotovosti. Stěžovatelce nebyla tato skutečnost přičítána k tíži, jak namítá. Správní orgány pouze poukázaly na skutečnost, že při platbě v hotovosti je podstatně náročnější následně doložit skutečné předání finanční částky odpovídající fakturované částce než v případě platby prostřednictvím bankovního převodu. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že fakturované částky A. P. skutečně vyplatila ve výši uvedené ve fakturách. Pochybnosti panují také ohledně místa podpisu smluv o dílo, které měly být podle stěžovatelky podepsány v kanceláři jejích účetních. Ty si však na nic takového nevzpomínají, což je těžko představitelné, jestliže k tomu mělo dojít postupně osmkrát. K odstranění pochybností v této souvislosti nepřispívá ani to, že v samotných smlouvách je uvedeno, že jsou uzavírány v Duchcově.

[6] Specifikem daňového řízení je, že případné vady, kterých se dopustí prvostupňový orgán, může odstranit v rámci odvolacího řízení odvolací orgán. Tomu je přizpůsobena i

procesní úprava odvolacího řízení. Daňový subjekt musí být před vydáním odvolacího rozhodnutí v souladu s § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), nejen seznámen s podklady, o které bylo daňové řízení doplněno, ale musí být rovněž seznámen s hodnocením nově provedených důkazů a musí mu být dán prostor k navržení dalších důkazních návrhů a dána možnost se k závěrům odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí vyjádřit. Žalovaný postupoval v souladu s touto právní úpravou. Nedošlo proto k porušení zásady dvojinstančnosti. Správní orgány nepochybily, jestliže neprovedly výslech někdejšího jednatele stěžovatelky J. B., jelikož se jeho svědecká výpověď měla vztahovat k období, kdy vykonával činnost jednatele (rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23, *SUPTel – DISK*). Tuto činnost navíc vykonával ještě v době odvolacího řízení a měl tak příležitost se k věci vyjádřit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Namítá, že krajský soud nesprávně schválil postup žalovaného, který teprve v odvolacím řízení do spisu založil protokoly o ústním jednání se svědkem A. P. pocházející z odlišného daňového řízení, ze kterých následně vycházel. Tím porušil zásadu dvojinstančnosti. Na tom nic nemění skutečnost, že stěžovatelce doručil přípis, ve kterém popsal, co z daných protokolů vyplývá. Jestliže žalovaný shledal rozpory v tvrzeních A. P., měl sám z úřední povinnosti za účelem odstranění pochybností vést dokazování. Buď konfrontovat svědka A. P. s jeho předchozí výpovědí, nebo zadat znalecký posudek z oboru písmoznalectví, pokud měl žalovaný pochybnosti o jeho podpisu na listinách. Této povinnosti žalovaného nezbavuje ani způsob, jakým je v daňovém řízení rozvrženo důkazní břemeno.

[9] Stejně jako v žalobě stěžovatelka zopakovala, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování. Závěry žalovaného vyvrací svědecké výpovědi, které prokazují, že A. P. práce vykonal. Krajský soud se nijak nevyjádřil k žalobní námitce, dle které správce daně nikde nehodnotil svědeckou výpověď A. P. a neuvedl, proč mu nevěří. V tomto směru je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Svědek I. Tonča zná A. P. a pracoval pro něj. Jeho výpovědi jsou podrobné, přesvědčivé i důvěryhodné. A. P. spolupráci s I. T. nepopřel. Dokonce ho při výslechu identifikoval na fotografii jako svého pracovníka. R. K. podrobně vyjmenoval jednotlivé lokality, kde A. P. pro stěžovatelku pracoval. Potvrdil, že vozil A. P. na stavby, na kterých prováděl výkopové práce pro stěžovatelku. Dále stěžovatelka zopakovala, že není povinná uzavírat smlouvy písemně a mít předávací protokoly. Nelze jí přičítat k tíži provádění plateb v hotovosti. Správce daně v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů přihlédl pouze k některým důkazům. Z rozsudku *SUPTel – DISK* plyne, že nemožnost svědeckého výslechu jednatele neplatí absolutně, ale pouze po dobu trvání této funkce. J. B. byl jednatelem do 7. 8. 2015. Stěžovatelka navrhla jeho svědecký výslech v listopadu 2015, tedy v době, kdy již jednatelem nebyl, a proto mohl a měl být vyslechnut.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační upozornil na výraznou shodu žaloby a kasační stížnosti. V daňovém řízení postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Neporušil

proto zásadu dvojinstančnosti. Nesouhlasí, že měl v případě pochybností z úřední povinnosti provádět další dokazování tak, aby sám tyto pochybnosti odstranil. Naopak zde důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Pokud jde o námitky týkající se hodnocení svědeckých výpovědí, ty doslovně kopírují žalobní námitky. Z žaloby je zkopírovaná rovněž námitka týkající se plateb v hotovosti a porušení zásady volného hodnocení důkazů. Námitka, kterou se stěžovatelka domáhá provedení svědeckého výslechu J. B., je vyvrácena již samotným rozsudkem *SUPTel – DISK*, ze kterého plyne, že bývalého člena statutárního orgánu nelze vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svou funkci. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Soud úvodem podotýká, že skutkově shodnou věcí téže stěžovatelky se zabýval již v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, čj. 8 Afs 198/2019-49, který se oproti nyní projednávané věci týkal doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Jelikož stěžovatelka podala proti nyní napadenému rozsudku doslova identickou kasační stížnost jako ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 198/2019, vyšel Nejvyšší správní soud ze zmíněného rozsudku, a to v rozsahu, v jakém jsou jeho závěry přenositelné na nyní projednávanou věc týkající se doměření daně z přidané hodnoty.

[13] Kasační stížnost se sestává v převážné míře z námitek, které stěžovatelka doslovně zkopírovala z žaloby, na což ostatně ve svém vyjádření upozornil také žalovaný. Jedná se v prvé řadě o námitky týkající se hodnocení svědeckých výpovědí, porušení zásady volného hodnocení důkazů a neexistence dalších listinných důkazů, které stěžovatelka vznesla na str. 4-6 kasační stížnosti. Tuto skutečnost je třeba zohlednit také ve způsobu jejich vypořádání ze strany Nejvyššího správního soudu.

[14] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby vůbec byla způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu). Jestliže se krajský soud v napadeném rozsudku žalobní argumentací řádně zabývá a stěžovatel se v kasační stížnosti přesto omezí na pouhé zopakování svých žalobních námitek, bude se jednat o nepřípustné kasační námitky (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (k tomu viz zejm. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Na tom nemůže nic změnit ani to, že stěžovatelka nyní na několika místech zaměnila v žalobě použité slovo „žalovaný“ za „správní soud“. V kasačním řízení se proto výše uvedenými námitkami nelze zabývat. Krajský soud totiž k uvedeným námitkám v napadeném rozsudku vyslovil své závěry, na což stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nereaguje a v rozporu se smyslem kasačního řízení setrvává na tom, co uvedla již v žalobě.

[15] Nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou také námitky, podle kterých měl správce daně z vlastní iniciativy provést další dokazování k odstranění pochybností o

skutečném provedení prací – buď konfrontací svědka A. P. s dřívější výpovědí, nebo vyžádáním znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Obě tyto námitky směřují pouze proti postupu správních orgánů a nikoliv závěrům napadeného rozsudku, přičemž dané námitky stěžovatelka vznesla poprvé až nyní v kasační stížnosti a neuplatnila je v žalobě, ač tak učinit mohla.

[16] Pokud jde o řádně uplatněné a projednatelné kasační námitky, Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, podle níž krajský soud opomenul argumentaci napadající přezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole z důvodu, že neobsahovala řádné hodnocení svědeckých výpovědí. Teprve dospěje-li Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími kasačními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že touto vadou napadený rozsudek netrpí. Krajský soud se touto námitkou totiž zabýval v bodě 48 napadeného rozsudku. Uvedl, že případné vady v postupu správce daně lze odstranit v odvolacím řízení. Tak se tomu stalo i v nyní posuzované věci a žalovaný stěžovatelku před vydáním rozhodnutí se svým hodnocením provedených důkazů seznámil. Krajský soud zároveň uvedl, že takový postup žalovanému umožňuje § 115 daňového řádu. Nejedná se proto o porušení zásady dvojinstančnosti. Krajský soud tak danou žalobní námitku neopomenul. Z napadeného rozsudku je zároveň zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při posuzování věci řídil, odůvodnění rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj patrné, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal a přistoupil k posouzení zbývajících přípustných kasačních námitek stěžovatelky.

[18] Stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu, dle kterého lze i v odvolacím řízení do správního spisu založit další listiny pocházející z odlišného daňového řízení (vedeného zde se svědkem A. P.), je nesprávný a v rozporu se zásadou dvojinstančnosti. Nejvyšší správní soud v tomto směru úvodem podotýká, že námitka o porušení zásady dvojinstančnosti má dle ustálené rozhodovací praxe prostor tam, kde je odňata reálná a efektivní možnost právně a skutkově argumentovat, tedy zejména v případech tzv. překvapivých rozhodnutí (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 1. 1999, sp. zn. III. ÚS 257/98, nebo nález ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98). Zásadu dvojinstančnosti řízení nelze vykládat ve smyslu nároku na dvě správní instance při posuzování každého z podkladů pro vydání rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2014, čj. 9 As 128/2013-45). Vlivem opatřování dalších důkazů v průběhu odvolacího daňového řízení se již zabýval

také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Z § 115 odst. 2 daňového řádu podle něj vyplývá, že provádí-li žalovaný v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Žalovaný se totiž v této specifické procesní situaci „převtěluje" do správce daně a „dotváří" nebo „přetváří" jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám žalovaný nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Podstatné tak je, aby žalovaný daňový subjekt (zde stěžovatelku) řádně seznámil s tím, že provedl nové důkazy, a s jejich hodnocením. Pokud tak učiní, nejedná se o porušení zásady dvojistančnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal Aluminium Forging*).

[19] Jak stěžovatelka v kasační stížnosti sama připouští, žalovaný jí doručil přípis, ve kterém ji s těmito skutečnostmi seznámil. Tomu odpovídá také obsah správního spisu, ve kterém je založena listina *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení"* ze dne 2. 11. 2015, čj. 37067/15/5300-22443-711513. V té je uvedeno, že protokoly o ústním jednání s A. P. ze dne 29. 4. 2013, čj. 1158086/13/2514-05400-505066, ze dne 1. 7. 2013, čj. 1414791/13/2514-05400-505066, a ze dne 7. 7. 2015, čj. 1657303/15/2514-60563-507116, jsou podpůrné důkazní prostředky, které doplňují skutkový stav věci. Žalovaný předestřel, jaké skutečnosti z těchto důkazů vyplynuly a jakým způsobem je hodnotí. Uvedl, že z nich vyplývá, že A. P. se stavebních nebo výkopových prací pro stěžovatelku nikdy neúčastnil. Nejvyšší správní soud ve světle výše citované judikatury považuje takový postup žalovaného za souladný se zákonem. Stěžovatelka měla příležitost se k těmto důkazním prostředkům a jejich hodnocení ze strany žalovaného vyjádřit, což také učinila a v reakci na to navrhla další důkazy. Postup žalovaného proto nebyl rozporný se zásadou dvojinstančnosti řízení a závěry krajského soudu zde plně obstojí.

[20] Poslední projednatelná kasační námitka směřovala proti závěrům krajského soudu, které se týkaly neprovedení důkazu svědeckou výpovědí někdejšího jednatele stěžovatelky J. B. Krajský soud s odkazem na rozsudek *SUPTel – DISK* dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily, když neprovedly tento důkazní návrh, protože svědecká výpověď se měla vztahovat k období, kdy J. B. vykonával funkci jednatele stěžovatelky. Stěžovatelka má za to, že tento závěr je nesprávný, nemá oporu v citovaném rozsudku a daný důkaz mohl být proveden, protože J. B. přestal v průběhu odvolacího řízení figurovat v pozici jednatele. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak krajský soud z uvedeného rozsudku zcela přiléhavě citoval, *„bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci."* Z uvedeného plyne, že pro posouzení přípustnosti svědecké výpovědi není rozhodné, zda J. B. vykonával funkci jednatele po celou dobu odvolacího řízení, ale to, že se jeho svědecká výpověď měla vztahovat k období, kdy jednatelem byl. I v tomto směru tak napadený rozsudek plně obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[22] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 6. října 2021

Petr Mikeš
předseda senátu