



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Tlaková plynárna Ústí nad Labem a.s.**, se sídlem Havířská 346/100, Ústí nad Labem, zast. JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem, se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22419/15/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2017, č. j. 15 Af 89/2015 - 144,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2013, č. j. 2129974/13/2501-24803-507381 a č. j. 2129980/13/2501-24803-507381 (dále jen „platební výměry“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu 2010 ve výši 2.504.968 Kč a sděleno penále ve výši 500.993 Kč a za zdaňovací období měsíce prosince 2010 ve výši 30.480 Kč a sděleno penále ve výši 6.096 Kč. Správce daně vyloučil zdanitelná plnění za demoliční práce a práce spojené s přípravou objektů na strojní demolice týkajících se akce „Demoliční práce objektů v areálu TPU Úžín“. Shledal, že nárok na odpočet daně za tato plnění žalobkyně uplatnila v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů v uvedeném období a v uvedeném rozsahu.

#### II.

[2] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“). Ten výše označeným rozsudkem napadené

rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Shledal, že žalovaný zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, protože použil jako důkazní prostředek protokoly o výslechu svědků (T. S. a D. Ch.) převzaté ze dvou odlišných daňových řízení s jinými daňovými subjekty (GENOVA spol. s r. o., respektive TEKO Trmice, a.s.). Žalovaný opřel svá skutková zjištění o tyto podklady, přestože žalobkyně navrhovala, aby byl výslech uvedených svědků proveden v „jejím“ daňovém řízení. Žalovaný užití těchto podkladů odůvodňoval tím, že výslech v jiném daňovém řízení byl proveden k rozhodným skutečnostem (tedy ohledně provedení a rozsahu sporných demoličních prací) a výslechu byl přítomen advokát, který zastupoval i žalobkyni v „jejím“ daňovém řízení.

[3] Krajský soud výše uvedené stanovisko žalovaného nesdílel. Odkázal na zásadu přímosti a bezprostřednosti, které se odrážejí v právu žalobkyně být přítomna výslechu svědků a klást jim otázky. Navržený důkaz výslechem svědků proto nemůže být nahrazen listinným důkazem zachycujícím jejich výslech v jiném řízení. Přítomnost advokáta, jenž je současně i zástupcem žalobkyně, není podstatná, protože hájil zájmy svých klientů, společností GENOVA spol. s r. o. a TEKO Trmice a. s., nikoli zájmy žalobkyně. Nelze vyloučit, že by z pozice zástupce žalobkyně pokládal svědkům jiné otázky. Použitím protokolů o výsleších uvedených svědků proto došlo k porušení § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí vyslovil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

[4] Krajský soud za další pochybení žalovaného považoval skutečnost, že v daňovém řízení nebyl proveden navrhovaný výslech svědka Miloslava Machalouše, jenž byl v rozhodném období, k němuž se doměření daně vztahovalo, členem představenstva žalobkyně, jehož funkce mu však zanikla dříve, než byl jako svědek ze strany žalobkyně navržen. V této souvislosti krajský soud poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která nepřipouští výslech členů statutárních orgánů jako svědků (například rozsudek ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541). Krajský soud však zdůraznil, že pokud funkce v představenstvu navrženému svědkovi již zanikla, jeho dřívější členství ve statutárním orgánu žalobkyně nebylo překážkou, aby byl v řízení jako svědek vyslechnut. Daňové orgány mohly k předchozímu angažmá přihlídnout při hodnocení výpovědi, nicméně nebyly oprávněny provedení tohoto důkazu odepřít.

### III.

[5] Rozsudek krajského soudu žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel polemizoval s oběma důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. Co se týče neprovedení výslechu navržených svědků, poukázal zejména na rozsáhlé dokazování (výslechy čtyř svědků, listiny a informace od stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem a další podklady získané od třetích osob) provedené v daňovém řízení vedeném se žalobkyní. Stěžovatel návrhu na výslech svědků T. S. a D. Ch. nevyhověl, protože tito svědci - byť v jiném daňovém řízení - neuvodli žádné informace, které by zpochybněná plnění (tedy provedení demoličních prací) potvrdily.

[7] Stěžovatel poukazoval na to, že zástupce žalobkyně byl výslechům navržených svědků v jiných daňových řízeních přítomen, byť jako zástupce dodavatele a subdodavatele zakázky na demoliční práce zadané žalobkyní. Upozorňoval, že v případě zastoupení těchto osob (tedy společností TEKO Trmice a.s. a GENOVA spol. s r. o.) a žalobkyně se nejednalo o zastoupení klientů, jejichž zájmy jsou protichůdné. Otázky správce daně navíc směřovaly

pokračování

obecně k tomu, které firmy pracovaly v rozhodné době v areálu žalobkyně na demoličních pracích a naopak nesměřovaly výlučně k postavení daňových subjektů odlišných od žalobkyně (tedy společností TEKO Trmice a.s. a GENOVA spol. s r. o.). Správce daně při těchto výsleších nijak neomezoval otázky právního zástupce. Ten si byl vědom, že zastupuje v jiném řízení i žalobkyni a v případě hrozící protichůdnosti zájmů svých klientů by do výslechů jistě zasáhl. Stěžovatel vytkl i skutečnost, že kromě společného zástupce v daňovém řízení, JUDr. Lubomíra Pánika, žalobkyně a společnost GENOVA spol. s r. o. mají (což platilo i v rozhodné době) také totožný statutární orgán, pana Luboše Marečka. Prostřednictvím obou osob byla žalobkyně obeznámena s provedením výslechu svědků. Stěžovatel v kasační stížnosti dále podrobně rozebral a hodnotil výpovědi svědků s tím, že podle něj obsah těchto výpovědí nepřinesl potvrzení skutkové verze žalobkyně, již v daňovém řízení uplatňovala.

[8] Stěžovatel odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, a na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01, z nějž zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu vycházel. Podle Ústavního soudu neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze ospravedlnit, pokud tento důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, tedy pokud ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje „vypovídací potencií“. Stěžovatel setrval na stanovisku, že opakované výpovědi navržených svědků by takovou potenci neměly, a proto by nepřispěly k objasnění skutkového stavu. Nadto žalobkyně důkazní návrhy na výslechy svědků S. a Ch. uplatnila teprve v řízení před žalovaným. Z tohoto důvodu nedošlo k zásahu do práv žalobkyně, jež by byl takové intenzity, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

[9] Stěžovatel polemizoval i s druhým důvodem, pro nějž krajský soud napadené rozhodnutí zrušil. Tím bylo neprovedení výslechu bývalého člena představenstva žalobkyně Miloslava Machalouše jako svědka. Poukázal na § 8 odst. 1, větu první daňového řádu a na analogické použití právní úpravy § 126a o. s. ř. ve spojení s § 131 o. s. ř. Měl za to, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. I když tedy Miloslav Machalouš přestal být dne 27. 12. 2011 členem představenstva žalobkyně, jeho případný výslech by se stále vztahoval k období, kdy tuto funkci vykonával (tj. zdaňovací období listopadu a prosince 2010). Proto by se v řízení týkajícím se žalobkyně nejednalo o výslech svědka jako osoby odlišné od žalobkyně, jak požaduje daňový řád. Stěžovatel na podporu svého názoru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23.

#### IV.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

#### V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnou věcí (jejímž předmětem byl v případě téže žalobkyně přezkum týchž závěrů krajského soudu na základě prakticky shodných kasačních námitek ve vztahu k doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010) se již zabýval v rozsudku ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017 - 39 a shodné právní otázky posuzoval i v případě jednoho z dodavatelů žalobkyně (společnosti GENOVA, spol. s r. o.) též v rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017 - 50 (dále také jen „rozsudek sedmého

senátu“). Kasační soud nemá důvod se od tam vyslovených závěrů odchýlit ani v nynější věci. Nadto doměření daně z příjmů právnických osob (věc sp. zn. 9 Afs 431/2017) a nynější věc, týkající se doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu a prosince roku 2010, vychází ze stejného skutkového základu a týká se téhož plnění, jež se stalo předmětem daňové kontroly správce daně.

[14] Pro přehlednost k dále uvedenému kasační soud rekapituluje, že zadavatelem sporné zakázky (viz odst. [1]) byla žalobkyně, která uzavřela dne 4. 1. 2010 smlouvu o dílo na demolice deseti přesně vymezených objektů ve svém areálu s dodavatelem, společností TEKNO Trmice, a. s. Ta dále uzavřela na provedení demolice blíže neurčených objektů postupně smlouvy o dílo se svými subdodavateli, D. Ch., společností GENOVA spol. s r. o. a NOWAK, a. s. Společnost GENOVA spol. s r. o. dále uzavřela na provedení demoličních prací na této zakázce smlouvu se svým subdodavatelem NOWAK, a. s. a uvedená společnost dále uzavřela na demoliční práce smlouvu o dílo se společností CST plus s. r. o. Kromě toho žalobkyně uzavřela ohledně přípravných prací na demolice objektů smlouvu o dílo se společností ASPIENS, spol. s r. o. Předmětem pochyb správce daně se stala právě plnění, jež měly žalobkyni poskytnout společnosti TEKNO Trmice, a. s. a ASPIENS, spol. s r. o.

[15] Co se týče kasační námitky směřující k otázce neprovedení výslechnů svědků v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti žalobkyně, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné poukázat na závěry obsažené ve výše citovaném rozsudku sedmého senátu, jež se zabývají užitím protokolů o výsleších svědků v jiném daňovém řízení. Soud tehdy odkázal na svoji předcházející judikaturu (zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a uvedl: „Z posledně citovaného rozsudku (tj. rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 - 119; poznámka soudu) vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejbodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.“

[16] Sedmý senát ve zmiňovaném rozsudku také s odkazem na § 93 odst. 3 daňového řádu dovodil, že „[t]oto ustanovení 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 – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz). Stěžovatel tedy nemohl odmítnout provést výslech (navržených svědků – pozn. soudu) proto, že při své předchozí výpovědi tyto svědci neuváděli potřebné podrobnosti o zakázce na demoliční práce a neuvedli nic, co by prokázalo tvrzení žalobkyně, že společnost NOWAK a CST pro ni skutečně práce v souvislosti s touto zakázkou provedly.“

[17] Nelze přehlédnout ani úvahu, již sedmý senát v uvedeném rozsudku odmítl argument žalovaného, že postačovalo, pokud se výslechu svědků v jiném daňovém řízení zúčastnil stejný zástupce, jenž zastupoval žalobkyni (zástupce JUDr. Pánik; ve věci řešené sedmým senátem byla uvedenou žalobkyní společnost GENOVA, spol. s r. o.). Vyslovil, že „[j]e sice pravda, že výslechu svědka (...) se účastnil zástupce společnosti TPÚ (Flaková plynárna Ústí nad Labem, a. s. - poznámka soudu), jímž byl advokát, který v daňovém řízení zastupoval i žalobkyni. Daňové řízení se společností TPÚ se však týkalo daňové povinnosti této společnosti, pro niž však bylo zcela irrelevantní, zda žalobkyně pro plnění svého závazku provést pro ni demoliční práce

pokračování

*využila služeb subdodavatelů či nikoli. Zástupce společnosti TPÚ tudíž neměl důvod ptát se svědka na okolnosti, které mohly podpořit tvrzení žalobkyně, že demoliční práce pro společnost TPÚ za ni částečně provedli subdodavatelé. Nelze tudíž dovozovat, jak to činí stěžovatel, že právo žalobkyně klást svědkovi otázky vykonával její zástupce, který během výslechu svědka (...) působil jako alter ego zcela odlišného subjektu.“*

[18] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 378/2017 uzavřel, že „stěžovatel tím, že na žádost žalobkyně nevyslechl svědky (...), porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak své řízení podstatnou vadou. Stěžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výslechu těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve ‚svém‘ daňovém řízení.“

[19] Jak kasační soud uvedl výše, v projednávané věci jde prakticky o totožnou otázku, tedy o přípustnost užití protokolů výslechů svědků z jiného daňového řízení. V projednávaném případě ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně navrhla výslech T. S. již v odvolání a poté opakovaně jeho výslech požadovala spolu s výslechem svědka D. Ch. ve vyjádření ze dne 31. 3. 2015 učiněném v rámci odvolacího řízení. Podobně jako v citovaném rozsudku sedmého senátu i zde stěžovatel zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, pokud návrhům žalobkyně nevyhověl a jako důkaz bez dalšího použil protokoly o výslechu navržených svědků z jiného daňového řízení v řízení se žalobkyní. K výše předestřeným závěrům, jež vyslovil sedmý senát, netřeba ničeho dodávat, neboť jsou beze zbytku použitelné i v souzené věci.

[20] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že si je vědom, že stěžovatel, resp. správce daně vedl daňová řízení s různými členy skupiny dodavatele, respektive subdodavatelů žalobkyně (viz odst. [14]), a že tito členové byli navzájem personálně propojeni. Za těchto okolností se může zdát racionální úvaha, že bude vhodné z hlediska procesní ekonomie provádět výslechy svědků vždy jen v jednom daňovém řízení a pak protokoly z těchto výslechů používat v dalších daňových řízeních s jinými daňovými subjekty, protože se týkaly vždy stejné skutkové otázky [tedy (ne)provedení demoličních prací a přípravných prací pro demolice objektů v areálu žalobkyně různými dodavateli a subdodavateli]. Jakkoli je však zásada hospodárnosti řízení významná, nelze ji bez dalšího upřednostnit před výše zmíněnou zásadou přímosti a bezprostřednosti.

[21] Stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, v němž se mimo jiné uvádí, že „[p]odle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (náleží Ústavního soudu ze dne 21. března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci (náleží Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455).“

[22] Stěžovatel vzhledem k těmto závěrům měl za to, že důkaz výsledkem navržených svědků nemusel být v posuzované věci akceptován z důvodu uvedeného sub (3) citovaného výše.

V této úvaze se však stěžovatel mylí, neboť tento důvod dopadá výlučně na situace, kdy navržený důkazní prostředek nemá vůbec vypovídací hodnotu pro probíhající řízení, a nemůže tedy přinést žádné informace, které by bylo možné v řízení smysluplně využít. Tak tomu ale v projednávaném případě nebylo. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí na protokoly z výsledků obou navržených svědků rozsáhle odvolává a hodnotí je, tyto důkazní prostředky tedy evidentně měly vliv na jím učiněné skutkové závěry (viz str. 25 až 27 napadeného rozhodnutí ve vztahu k výslechu T. S. a str. 27 až 28 ve vztahu k výslechu D. Ch.).

[23] Ve skutečnosti - soudě z obsahu kasační argumentace - stěžovatel míří na jiný důvod neakceptování důkazního návrhu, a to důvod uvedený sub (1) rozsudku č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, tedy pro jeho nadbytečnost. Pro lepší pochopení tohoto důvodu je vhodné citovat přímo odkazovaný nálezn Ústavního soudu (sp. zn. I. ÚS 118/09). Ten jako nadbytečnost důkazu označuje „[a]rgument, podle něhož určité tvrzení, ke jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Ústavní soud tedy zjevně považuje za legitimní, pokud soud (resp. v nyní souzené věci daňové orgány) neprovede důkaz nadbytečný, který již nemůže přinést další objasnění skutkového základu věci. Důležité však je, že i bez takového důkazu je dané tvrzení „bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno“. To ovšem nebyl souzený případ.

[24] Není úlohou zdejšího soudu, aby v nyní projednávané věci hodnotil, zda by skutková zjištění stěžovatele obstála i bez provedení výslechu navrhovaných svědků. Je však zřejmé, že stěžovatel tyto důkazy v době vydání svého rozhodnutí jako nadbytečné nehodnotil, jejich provedení považoval za účelné, avšak učinil tak procesně vadným způsobem. Krajský soud tedy uvedenou spornou právní otázku posoudil správně a tato kasační námitka je tudíž nedůvodná.

[25] Co se týče druhé stížnostní námitky vztahující se k závěrům o neprovedení výslechu bývalého člena představenstva žalobkyně - Miloslava Machalouše, Nejvyšší správní soud stěžovateli přitakává. Naopak je nutné korigovat názor krajského soudu, podle něhož lze tuto osobu vyslechnout jako svědka, protože v době výslechu již nebyla členem představenstva žalobkyně.

[26] Obecně je nesporné, že jako svědka nelze vyslyšet člena statutárního orgánu účastníka řízení. Jeho jednání je totiž přímo přičítáno účastníku řízení samému a jeho výslech jako svědka by mohl být mimo jiné v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění. V tomto ohledu krajský soud správně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a vhodně citoval z rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541. Přesto z něj nakonec dospěl k nesprávnému závěru.

[27] Sporným zde bylo, zda zánik funkce člena statutárního orgánu vede k tomu, že bývalý člen již může být vyslyšán jako svědek, byť by se jeho výslech týkal okolností, které nastaly ještě v době trvání jeho funkce. Krajský soud na ni odpověděl kladně s tím, že daňové orgány mohly k předchozímu angažmá svědka přihlídnout při hodnocení jeho výpovědi.

[28] Uvedenou otázkou se však již kasační soud zabýval například v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, na nějž přílehně odkázal v kasační stížnosti též stěžovatel. V tomto rozsudku dovedl, a to vzhledem k právní úpravě obsažené v § 126a o. s. ř., že „(...) bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci.“ Miloslav Machalouš tedy nemohl být v daňovém řízení vyslyšán jako svědek, jelikož se výslech měl týkat právě období, ve kterém vykonával funkci člena představenstva žalobkyně.

pokračování

[29] Přes právě uvedené dílčí pochybení krajského soudu však přesto napadený rozsudek obstojí. Spornou otázku týkající se výslechu svědků v daňovém řízení (viz výše odst. [15] až [24]) totiž posoudil správně, jak již uvedeno. V dalším řízení tedy žalovaný zajistí provedení výslechu navržených svědků T. S. a D. Ch., případně zdůvodní, proč jsou tyto výslechy nadbytečné, a to v rozsahu a způsobem odpovídajícím požadavkům vyjádřeným ve zde citované judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Zbývá pro úplnost dodat, že hodnotit lze pouze důkaz, který byl v řízení proveden.

## VI.

[30] S ohledem na výše vyslovené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně jako v řízení úspěšná účastnice má právo na náhradu nákladů tohoto řízení, podle obsahu spisu jí však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady prokazatelně nevznikly.

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

V Brně dne 16. srpna 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu