ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Ondřeje Sekvarda v právní věci žalobkyně: **Levara s.r.o.,** se sídlem Cacovice 63/2, Brno, zast. Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem se sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35131/17/5300-22443-701226, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, č. j. 31 Af 99/2017 - 41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, č. j. 31 Af 99/2017 - 41, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35131/17/5300-22443-701226, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Jakuba Hanyáše, advokáta, na náhradě nákladů soudního řízení 18 914 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35131/17/5300-22443-701226, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3986739/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 995 185 Kč, dále platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989275/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období

4. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 2 333 024 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989543/16/3003-52522-711971 ze dne 29. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období leden roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 216 532 Kč a platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989603/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období únor roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 087 165 Kč.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl. Konstatoval, že správce daně nepředvolal svědka F. v souladu s § 100 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Daňový řád neupravuje otázky doručování osobám ve výkonu trestu odnětí svobody, resp. vazby, neobsahuje ani pravidla pro jejich výslech. Soud proto posuzoval, zda způsob, jakým správce daně zajistil výslech svědka, mohl mít dopad do práv žalobkyně. Pro osobu ve výkonu trestu, resp. vazby je při předvolání podstatné pouze a jedině to, v jaké věci a z jakého důvodu se má někam dostavit (na rozdíl od údaje, kdy a kam se má dostavit). Svědek byl v souzené věci seznámen s tím, v jaké věci má výslech probíhat, nicméně ještě než výslech začal, svědek uvedl, že bude vypovídat pouze za přítomnosti zástupce. Soud nepovažoval za pochybení, které by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí, že správce daně zajistil přítomnost svědka F. u výslechu prostřednictvím Vězeňské služby ČR (dále jen „vězeňská služba“), aniž svědka k výslechu předem předvolal. Konstatoval současně, že napadené rozhodnutí by obstálo i bez výslechu svědka F. Žalobkyně měla dostatek prostředků k prokázání svých tvrzení a skutečnost, že se s nimi daňové orgány určitým způsobem vypořádaly, neznamená, že výslech svědka F. byl jediným důkazním prostředkem. Za stěžejní považoval krajský soud závěr žalovaného, že bez ohledu na možný obsah výpovědi svědka by nebylo možné se zřetelem na skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení, aby výpověď svědka prokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť zjištěné skutečnosti učinily ostatní důkazní prostředky nevěrohodné, rozporuplné a bez spolehlivé vazby.

[3] Podle krajského soudu není pravda, že by správce daně nehodnotil předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně důkazy rozdělil podle toho, zda se mohly týkat zdanitelného plnění a zda se netýkaly zdanitelného plnění. V případě důkazů, které se mohly týkat zdanitelného plnění, jasně uváděl důvody, proč je považuje za nevěrohodné, a zároveň zjevně posuzoval vzájemné vazby těchto důkazních prostředků. Stejně jako správce daně a žalovaný však ani soud nedospěl k závěru, že by předložené důkazní prostředky byly způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně, neboť ani ve svém souhrnu neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností.

[5] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že daňový řád obsahuje stran předvolání osob ve výkonu trestu odnětí svobody nebo vazby mezeru v právním řádu, a proto není nutno postupovat podle § 100 odst. 1 daňového řádu. Zdůrazňuje, že § 13 zákona č. 293/1993 Sb., o výkonu vazby, a § 17 zákona č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, výslovně upravují možnost doručování těmto osobám, včetně komunikace se státními orgány, přičemž korespondence ani nepodléhá běžné kontrole. Správce daně tedy svědka F. k výslechu nepředvolal, a to bez jakéhokoli ospravedlnitelného důvodu. Vyrozumění vazební věznice o provádění výslechu svědka nemůže být jediným úkonem učiněným bez současného předvolání svědka do vlastních rukou. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že toto procesní pochybení nemohlo zasáhnout do jejích práv. Nedostatek předvolání

(konkrétně sdělení, v jaké věci má výslech probíhat) nelze zhojit tím, že je tato skutečnost uvedena jako předmět jednání v protokolu. Svědek musí mít možnost řádně se na výslech připravit, a to tím spíše v případě, kdy se má výslech týkat událostí před třemi lety.

[6] Stěžovatelka zásadně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že výslech svědka F. nemohl zvrátit důkazní situaci. Pokud totiž správce daně doposud provedené důkazy navržené daňovým subjektem vyhodnotil tak, že neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění, nelze z této skutečnosti dovozovat, že ani dalšími důkazními prostředky nebude možné tuto skutečnost dokázat. Stěžovatelka trvá na tom, že výslechem svědka F. mohlo dojít ke zvrácení důkazní situace. Krajský soud svým závěrem fakticky předvídá, jak bude svědek vypovídat, což je nepřípustné. Stěžovatelka zdůrazňuje, že v řízeních týkajících se jiných zdaňovacích období správce daně tohoto svědka řádně a z vlastní iniciativy předvolal a svědek k věci vypovídal, tedy nedošlo k odmítnutí výpovědi jako v nynější věci. Na základě výpovědi svědka F. pak správce daně sporný náklad uznal, přičemž podle stěžovatelky není podstatné, že se jednalo o jinou daň.

[7] Podle stěžovatelky krajský soud pochybil, pokud nepřezkoumal hodnocení důkazů, ale pouze převzal argumentaci žalovaného. Důkazy předložené v daňovém řízení je třeba považovat za řetězec nepřímých důkazů, ze kterých (při jejich posouzení ve vzájemných souvislostech) vyplývalo, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo. Neprovedením důkazu výslechem svědka dostaly daňové orgány stěžovatelku do důkazní nouze.

[8] Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že zajištění přítomnosti svědka F. u výslechu prostřednictvím vězeňské služby, aniž svědka předem předvolal, nelze považovat za pochybení s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Žalovaný zdůrazňuje, že důvodem pro odmítnutí výpovědi nebyly okolnosti týkající se doručování předvolání k výslechu, ale skutečnost, že svědek odmítl vypovídat bez přítomnosti svého zástupce. Žalovaný odmítá odkazy stěžovatelky na zákon o výkonu vazby a o výkonu trestu odnětí svobody. Pravidla zde obsažená nelze zaměňovat s pravidly pro doručování obsaženými v procesních předpisech. Správce daně v průběhu nalézacího řízení zjistil zásadní skutečnosti, které učinily nevěrohodnými, rozporuplnými a bez vzájemné spolehlivé vazby všechny ostatní stěžovatelkou předložené důkazní prostředky. Bez ohledu na její možný obsah by proto ani výpověď svědka F. nebyla s to zvrátit závěr o nepřiznání odpočtu DPH.

[9] Žalovaný trvá na tom, že každý jednotlivý důkaz byl hodnocen i v rámci komplexu ostatních důkazů. Výčet a hodnocení důkazních prostředků je podrobně popsán v příslušných zprávách o daňové kontrole. Jelikož jednotlivé důkazní prostředky vzbuzovaly pochybnosti o své věrohodnosti již na první pohled nebo samy o sobě důkazní potenciál postrádaly a neexistovala průkazná a nezpochybnitelná vazba na důkazní prostředky ostatní, potom nebylo logicky možné dospět k jinému závěru, než že důkazní prostředky předložené stěžovatelkou v průběhu daňové kontroly nejsou samy o sobě ani ve vzájemné souvislosti schopné tvrzení stěžovatelky prokázat.

III. Posouzení věci

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost **je důvodná.**

[12] Podle § 100 odst. 1 daňového řádu *správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci*

a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.

[13] Podle § 6 odst. 1 daňového řádu mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu *správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*

[14] V nyní posuzované věci navrhla stěžovatelka provedení důkazu výslechem jednatele dodavatele sporných zdanitelných plnění (Great Grooxe s.r.o., ZMS Stavební, s.r.o.), pana M. F. Ten byl v době provádění výslechu, tedy ke dni 23. 6. 2016, ve výkonu trestu odnětí svobody.

[15] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že správce daně pana M. F. k výslechu vůbec nepředvolal, tedy nepostupoval podle § 100 odst. 1 daňového řádu. Správce daně výzvou ze dne 31. 5. 2016 vyrozuměl vězeňskou službu, že má v úmyslu vyslechnout pana M. F. jako svědka. Požádal ji proto „o udělení souhlasu k sepsání protokolu o výslechu svědka s panem M. F." s tím, že jednání se uskuteční dne 23. 6. 2016 v 10 hodin. Součástí této výzvy nebyla žádost o oznámení konání výslechu svědkovi prostřednictvím vězeňské služby. Dne 8. 6. 2016 vyrozuměl správce daně stěžovatelku o tom, že bude proveden výslech svědka. Výslech svědka dne 23. 6. 2016 za přítomnosti zástupce stěžovatelky a jejího jednatele proběhl, svědek však ihned po zahájení výslechu uvedl, že bude vypovídat pouze za přítomnosti svého právního zástupce - advokáta, jehož osobní údaje (jméno, telefon, e-mailová adresa) správci daně sdělil.

[16] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v závěru, že shora uvedený postup správce daně vztahující se k zajištění přítomnosti svědka u výslechu nebyl správný.

[17] Krajský soud správně poznamenal, že daňový řád v žádném svém ustanovení neupravuje speciální postup při předvolávání svědka, který se nachází ve výkonu trestu odnětí svobody. Podle Nejvyššího správního soudu však nejde o mezeru v zákoně. S ohledem na zásadu procesní rovnosti osob zúčastněných na správě daní (§ 6 odst. 1 daňového řádu) je třeba podle § 100 odst. 1 daňového řádu postupovat v maximální možné míře stejným způsobem vůči všem svědkům. Neexistuje žádný legitimní důvod, pro který by osoba ve výkonu trestu odnětí svobody neměla s předstihem vědět o tom, že bude vyslýchána jako svědek, kdy, kde a v jaké věci. Otázka, jak k tomuto vyrozumění (předvolání) v případě osob ve výkonu trestu odnětí svobody „technicky" dojde – zda prostřednictvím zásilky určené do vlastních rukou doručované prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb, či prostřednictvím vězeňské služby, je v nyní posuzované věci nepodstatná, neboť k předvolání svědka F. nedošlo (ať již procesně správně, či nesprávně) vůbec.

[18] Daňový řád v § 100 odst. 1 předpokládá, že obsahem předvolání k výslechu je nejen uvedení data, hodiny a místa, kam se má předvolávaná osoba dostavit, ale též v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit. A právě povědomost o těchto informacích před provedením výslechu je pro předvolávanou osobu důležitá, neboť jen při jejich znalosti se může na procesní úkon řádně, tedy věcně i právně, připravit, a to včetně případné právní pomoci u úkonu (srov. čl. 37 odst. 2 Listiny a přiměřeně nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 6. 1996, sp. zn. II. ÚS 98/95, a ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 386/04).

[19] Krajský soud vycházel z toho, že pro osobu ve výkonu trestu odnětí svobody není podstatný údaj o tom, kdy a kam se má dostavit, ale pouze otázka, v jaké věci a z jakého důvodu se má k výslechu dostavit. Obdobně žalovaný uvedl, že informace povinně obsažené v předvolání

k výslechu slouží k tomu, aby si předvolávaná osoba mohla spořádat své jiné (osobní, rodinné, pracovní) záležitosti a na předvolání se řádně dostavit.

[20] Se závěrem, že pro svědka ve výkonu trestu odnětí svobody, jehož možnost svobodného pohybu je omezena, bude mít nižší informační hodnotu údaj o dni, času a místě provádění výslechu, je jistě možno souhlasit. Jak již soud zdůraznil výše, jediným účelem předvolání a v něm obsažených informací, však není to, aby si svědek „udělal čas“ na výslech. Za zcela zásadní Nejvyšší správní soud považuje, aby se osoba *vůbec* dozvěděla, že bude jako svědek vyslýchána a měla určitý časový prostor se na výslech připravit. Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelkou, že účelem předvolání není poskytnutí časového prostoru na „přípravu odpovědí“. Má-li však svědek vypovídat o skutečnostech, které se odehrály ve více či méně vzdálené minulosti (zde o událostech starých tři roky), měl by mít prostor na věcnou přípravu na výslech (např. obstarání podkladů vztahujících se k předmětu výslechu, vyhledání potřebných informací ve vlastních záznamech apod.), ale též na přípravu právní (včetně zajištění právní pomoci u úkonu). Tato potřeba je výraznější právě v případě osob omezených na svobodě, pro které bude věcná příprava na výslech značně ztížena, a tím pádem též zvýšena potřeba právní pomoci při přípravě na výslech, resp. u výslechu.

[21] Je pravdou, že podstatou svědecké výpovědi je přednesení toho, jak svědek osobně vnímal určité skutečnosti svými smysly, tedy jde o nezprostředkované vylíčení určitých okolností, které nelze realizovat prostřednictvím zástupce, jak argumentuje krajský soud. To ovšem neznamená, že je možno osobě z důvodu jejího postavení svědka upírat právo na právní pomoc v daňovém řízení. Stranou nelze nechat ani další význam předvolání a přípravy na výslech - svědkovi musí být dána možnost zvážit, zda bude vůbec v dané věci vypovídat. Svědek má právo za podmínek uvedených v § 96 odst. 2 daňového řádu výpověď odepřít. Je proto namístě, aby měl možnost se poradit o výkonu tohoto svého práva. K učinění takové úvahy pak bude pravidelně nutná právní pomoc. Jen tak může být naplněna ústavní maxima zákazu donucování k sebeobviňování podle čl. 37 odst. 1 Listiny (srov. nález Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. III. ÚS 26/03). Svědek F. byl jednatelem dodavatele sporných zdanitelných plnění a jako jednatel právnické osoby mohl odpovídat, a to nejen soukromoprávně, ale i případně trestněprávně, za to, co v souvislosti s výkonem své funkce činil, mimo jiné případně i ve vztahu ke stěžovateli. V jeho pozici tedy bylo více než srozumitelné, že asistenci svého zástupce požadoval.

[22] V nyní projednávané věci je zřejmé, že svědek o plánovaném výslechu vůbec nevěděl a zásadní pochybnosti panují též o tom, zda si byl před zahájením výslechu samotného vědom toho, v jaké věci má jako svědek vypovídat. Tyto pochybnosti podle Nejvyššího správního soudu nebyly rozptýleny ani tím, že v protokolu o výslechu byl uveden předmět jednání. Z obsahu protokolu sice vyplývá, že byl v průběhu jednání hlasitě diktován, předmět jednání byl však v protokolu uveden až po jeho zahájení. Závěr, že svědek byl seznámen s tím, v jaké věci má vypovídat nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že neměl výhrady k obsahu protokolu. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že shora uvedené podporuje též obsah konverzace mezi svědkem a jednatelem stěžovatelky. Ten k upozornění správce daně, aby se v průběhu jednání se svědkem „nebavil o obchodní činnosti“ uvedl, že „na dotaz svědka, co se děje, jsem mu odpověděl, že řešíme řízení, kdy ze strany finanční správy je zpochybňována naše obchodní činnost“. Z průběhu celého jednání je tak zřejmé, že svědkovi zůstal jeho předmět neobjasněn.

[23] Podle Nejvyššího správního soudu muselo být s ohledem na shora uvedené provádění výslechu pro svědka F. naprosto překvapivé. Je proto pochopitelné, že svědek za takové situace hodlal vypovídat pouze za přítomnosti svého zástupce. Míra nezákonnosti popsaného procesního pochybení je umocněna tím, že se svědek nacházel ve výkonu trestu odnětí svobody a na

překvapivě prováděný výslech nemohl flexibilně reagovat, např. telefonickým zajištěním přítomnosti svého zástupce u výslechu.

[24] Soud s ohledem na výše popsané uzavírá, že nesprávný procesní postup správce daně související s předvoláním svědka F. byl zásadní příčinou, pro kterou bylo provedení tohoto stěžovatelkou navrhovaného důkazu zmařeno. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že procesní pochybení spočívající v nepředvolání svědka k výslechu, které vyústilo ve zmaření výslechu svědka, představovalo vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[25] Krajský soud považoval ve vztahu k otázce zákonnosti rozhodnutí za stěžejní závěr žalovaného, že by bez ohledu na možný obsah výpovědi svědka F., nebylo možné se zřetelem na skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení, aby výpověď tohoto svědka prokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť zjištěné skutečnosti učinily ostatní důkazní prostředky nevěrohodné, rozporuplné a bez spolehlivé vazby.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[27] Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.

[28] Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 – 145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80).

[29] Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní

spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů popsaných shora (viz bod [41]), nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné. Postup stěžovatelky v souzeném případě nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně rozhodných skutečností byl její návrh na doplnění dokazování výslechem svědka opodstatněný.

[30] Jestliže žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatelka v případě sporných dodávek od společnosti Great Grooxe s. r. o. a společnosti ZMS Stavební, s.r.o. neprokázala jejich faktické uskutečnění (tedy naplnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), tedy že neunesla své důkazní břemeno, měla být stěžovatelce v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby je unesla. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatelka za tímto účelem navrhla a o němž nelze říci, že by byl zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že svědek, jehož výslech nebyl proveden, byl jednatelem dodavatele sporných zdanitelných plnění. Obsah jeho svědecké výpovědi tak byl jednoznačně potenciálně způsobilý podpořit a doplnit stávající důkazní situaci.

[31] Jak správně poukazuje stěžovatelka, v dosavadním průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění „neuskutečnilo“, ale „nebylo prokázáno, že se uskutečnilo“. Jinak řečeno, podle správce daně se stěžovatelce dosud nepodařilo unést své důkazní břemeno stran uskutečnění zdanitelného plnění. Za takové situace nelze bez dalšího předjímat, jaký vliv by na závěr o neunesení důkazního břemene měla řádně provedená svědecká výpověď, jejíž provedení bylo z důvodu nesprávného procesního postupu správce daně zmařeno. Až po jejím provedení totiž bude možno dosud předložené důkazní prostředky řádně zhodnotit v jejich vzájemné souvislosti a učinit úvahu o tom, jaký měl další důkaz vliv na závěr o nevěrohodnosti, obecnosti, rozporuplnosti a neprovázanosti dosud provedených a hodnocených důkazů. Stranou by přitom žalovaný neměl nechat ani otázku hodnocení výpovědi svědka F. v jiných daňových řízeních vedených se stěžovatelkou, kterou se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nemohl v řízení o kasační stížnosti meritorně zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[32] S ohledem na skutečnost, že v daňovém řízení dosud nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat kasačními námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů. Posouzení této otázky by bylo předčasné. Nicméně, jak již soud vyslovil výše, ve vztahu k hodnocení důkazů opětovně vůči daňovým orgánům zdůrazňuje nutnost hodnotit důkazy jednotlivě, ale též ve vzájemné souvislosti. Je sice pravdou, že ani formálně perfektní daňové doklady, povinné evidence a účetní záznamy nemohou *samy o sobě* prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Na druhé straně je však nutno vždy předložené primární důkazní prostředky vnímat v souvislosti s dalšími důkazy, které mohou obecné, neprovázané a při izolovaném posuzování rozporuplné důkazy ozřejmit a konkretizovat a společně s nimi vytvořit přesný obraz o dané obchodní transakci, a tudíž i o tom, zda a jak bylo zdanitelné plnění uskutečněno.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem (tj. provést řádně výslech navrženého svědka a následně zhodnotit provedené důkazy ve vzájemné souvislosti), zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 s. ř. s.].

[34] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[35] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě (stejně jako v daňovém řízení) zastoupena Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce jeden úkon právní služby, a to podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za úkon spočívající v převzetí a přípravě zastoupení soud stěžovatelčině zástupci odměnu nepřiznal, neboť tento zástupce stěžovatelku zastupoval již v daňovém řízení. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3400 Kč. Stěžovatelky zástupce v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 714 Kč, která odpovídá 21 % sazbě této daně.

[36] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátem, Mgr. Jakubem Hanyášem, který v tomto řízení učinil dva úkony, a to převzetí a přípravu zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], za které mu náleží odměna 2 x 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž za celé soudní řízení činí 10 914 Kč.

[37] Celkem tak náklady řízení činí 18 914 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Hanyáše, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 12. března 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu