



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Š. S.**, zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018, čj. 21333/18/5200-10423-709175 a čj. 21334/18/5200-10423-709175, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, čj. 55 Af 22/2018-49,

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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry z 9. 10. 2014, čj. 3857005/14/2115-24803-203235 a čj. 3857167/14/2115-24803-203235, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 899 730 Kč a za zdaňovací období 2010 ve výši 643 965 Kč. Současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období 2009 ve výši 179 946 Kč a za zdaňovací období 2010 ve výši 128 793 Kč. K doměření daně došlo na základě výsledku daňové kontroly z důvodu neprokázání zákonných podmínek stanovených v § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období 2009 a 2010 (dále „zákon o daních z příjmů“). Správce daně vyloučil žalobkyní daňově uplatněné náklady v podobě darů na reprezentaci, nákladů na pořízení zboží určeného pro jiný podnikatelský subjekt, neoprávněně uplatněných odpisů montované haly a neprokázaných nákladů na pořízení zboží od deklarovaných dodavatelů, konkrétně společností GLADE, a. s., IČO: 27171507 (dále „GLADE“), SAV-Servis, s. r. o., IČO: 64051714 (dále „SAV-Servis“; pozn. NSS: od 17. 10. 2016 v likvidaci, 7. 8. 2018 byla

společnost vymazána z obchodního rejstříku), a společnosti Servis ATP, s. r. o., IČO: 25411527 (dále „Servis ATP“; pozn. NSS: od 15. 10. 2018 v likvidaci).

[2] Žalovaný rozhodnutím z 12. 5. 2015, čj. 13873/15/5200-10423806032 (dále „původní rozhodnutí žalovaného“), dodatečné platební výměry změnil tak, že výši doměřené daně snížil za zdaňovací období 2009 na 885 030 Kč a výši penále z doměřené daně na částku 177 006 Kč. Výši doměřené daně za zdaňovací období 2010 snížil na 632 955 Kč a výši penále z doměřené daně na 126 591 Kč. K žalobě žalobkyně, v níž brojila pouze proti závěrům o neprokázaných nákladech na pořízení zboží od deklarovaných dodavatelů, Krajský soud v Praze rozsudkem z 30. 5. 2017, čj. 48 Af 18/2015-37 (dále „zrušující rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud přisvědčil námitce žalobkyně týkající se neprovedení výslechů jí navrhaných svědků, kteří podle žalobkyně měli potvrdit uskutečnění konkrétních správcem daně zpochybněných dodávek zboží od výše uvedených dodavatelů, za ceny, uvedené na předložených dokladech. Uvedl, že orgány finanční správy nevyužily všechny zákonné instituty směřující k zajištění provedení výslechu (možnost uložit pořádkovou pokutu a především možnost předvedení svědků Policí České republiky). Žalovanému proto uložil, aby v dalším řízení vyčerpал všechny dostupné prostředky k opatření výpovědí navržených svědků, případně přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč výslech těchto svědků nemůže osvětlit pro posouzení věci významné skutkové okolnosti nebo že skutkové okolnosti, které mají být z výslechu zjištěny, jsou již spolehlivě prokázány jinými provedenými důkazy.

[3] Po doplnění odvolacího řízení správcem daně žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími dodatečné platební výměry opětovně změnil, a to stejně jako ve svém původním rozhodnutí z 12. 5. 2015. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně opět žalobu ke krajskému soudu, který ji nyní napadeným rozsudkem zamítl. Předně uvedl, že správce daně v doplněném odvolacím řízení dostal závaznému právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku, neboť učinil veškerá mu dostupná opatření za účelem zajištění výslechu žalobkyní navržených svědků. Dále se plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že dodatečně provedené výsledky svědků Ing. J. V. a pana B. S. nepřispěly k unesení důkazního břemene žalobkyně a k rozptýlení pochybností správce daně. K nemožnosti provést výslech některých dalších navržených svědků krajský soud, v souladu s principy přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, zdůraznil, že pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení výslech svědků, jejichž přítomnost u výslechu se nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Část kasačních námitek následně doplnila a rozvedla ve své replice k vyjádření žalovaného. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka pouze obecně zpochybnila závěr krajského soudu, že správce daně a žalovaný učinili veškerá jim dostupná opatření za účelem zajištění výslechu navržených svědků. Namítla, že spornou zůstala i otázka, zda bylo možné uskutečnit provedení dalších navržených důkazů, které krajský soud ve zrušujícím rozsudku uložil provést. Žalovaný totiž nevyčerpал veškeré prostředky k zajištění výpovědí navržených svědků, neboť vyjádření manželů A., kteří již dříve avizovali snahu stěžovatelce pomoci svou výpovědí, avšak z výslechu se omluvili, mohlo být žalovaným v novém odvolacím řízení získáno i z Mexika, pokud by je obeslal výzvou do místa zjištěného bydliště v Mexico City.

[6] Krajský soud se podle stěžovatelky v napadeném rozsudku dostatečně nezabýval námitkou, že možnost vyslechnutí svědků Z. A. a M. A. zmařily svým chybným postupem

pokračování

orgány finanční správy, neboť k výsledku mělo dojít již v průběhu prvostupňového řízení, resp. prvního odvolacího řízení. Skutečnost, že v novém odvolacím řízení svědky již nebylo možné vyslechnout z důvodu jejich dlouhodobého pobytu mimo ČR (v Mexiku) proto nemůže jít k tíži stěžovatelky. Namísto toho krajský soud námitku pouze bagatelizoval tak, že za dohledatelnost a kontaktnost „svých“ svědků odpovídá daňový subjekt.

[7] Krajský soud se dále nezabýval námitkou, že stěžovatelka neměla možnost se zúčastnit svědecké výpovědi pana S., jež se uskutečnila 6. 11. 2017, a ani nezohlednil skutečnost, že stěžovatelka se všemi třemi dodavatelskými společnostmi (GLADE, SAV-Servis a Servis ATP) spolupracovala dlouhodobě, a proto obchodní zvyklosti nahradily písemně uzavřené smlouvy. Namítla rovněž, že důkazním prostředkem může být i čestné prohlášení pana S., neboť jde o naprosto klíčový důkaz, jelikož od něho nelze získat důkaz jiný. V případě přetrvávajících pochybností měl žalovaný přihlédnout k výpovědi pana K. a S. K této výpovědi, ani k výpovědi pana E. G. pak nepřihlédl ani krajský soud.

[8] Za nesprávný označila závěr krajského soudu, jímž se ztotožnil s žalovaným, že dodatečně provedené výsledky svědků Ing. J. V. a pana B. S. nepřispěly k unesení důkazního břemene stěžovatelky a k rozptýlení pochybností správce daně. Podle stěžovatelky Ing. V. potvrdil její spolupráci se společností SAV-Servis i skutečnost, že za tuto společnost jako dodavatele jednal pan Z. A., podobně tomu bylo i u společnosti GLADE. Ing. V. dokonce věděl, že šlo o obchod s drogistickým zbožím. Nešlo tedy o nekonkrétní výpověď bez vazby na zpochybněné obchodní transakce, jak uvedl krajský soud. Jeho výpověď byla jak žalovaným, tak krajským soudem nesprávně bagatelizována. Pan S. pak podle stěžovatelky potvrdil, že v rozhodném období jednal za dodavatelskou společnost GLADE, jež tedy v rozhodné době rozhodně nebyla nekontaktní, a to ani ve vztahu ke správci daně. Se stěžovatelkou však jednal pan P. S. coby zprostředkovatel a také pan Z. A., a proto je možné, že pan S. osobně stěžovatelku vůbec neznal. Tyto nově provedené důkazy ve spojení s důkazy již dříve provedenými vytvořily logicky navazující celek.

[9] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaným v nyní napadených rozhodnutích citovaný rozsudek NSS z 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61, se týká daně z přidané hodnoty, navíc podle předchozího již zrušeného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, jakož i v duplice, setrval na svém závěru potvrzeném i krajským soudem, že stěžovatelka ani po doplnění odvolacího řízení ohledně sporných transakcí neunesla důkazní břemeno a neprokázala jí tvrzené skutečnosti, že pořízené zboží bylo dodáno právě od deklarovaných dodavatelů za ceny, uvedené na předložených dokladech. K čestnému prohlášení svědka P. S. žalovaný uvedl, shodně jako krajský soud, že bylo zcela nekonkrétní a nijak nepřispělo k objasnění průběhu sporných obchodních transakcí stěžovatelky. Krajský soud se v bodě 40 napadeného rozsudku dostatečně vyjádřil k otázce nemožnosti provedení svědeckých výpovědí Z. A. a M. A. K argumentaci stěžovatelky o možnosti zaslat manželům A. výzvu do Mexico City, žalovaný zdůraznil, že žádná zahraniční adresa, na kterou by se jim dalo případně zaslat předvolání či žádost o vyjádření, nebyla zjištěna, přičemž stěžovatelka tyto potřebné údaje společně s návrhem na výslech obou svědků správci daně ani nikdy nesdělila, ač je její povinnost navržené svědky dostatečně identifikovat (§ 92 odst. 6 daňového řádu a rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Afs 89/2018-79). Povinností žalovaného pak není ani to, aby zjišťoval adresy pobytu uvedených svědků např. formou mezinárodního dožádání do Mexika. Uzavřel, že provedené svědecké výpovědi ani žádné jiné důkazy neprokazují jednoznačným a nepochybnitelným způsobem okolnosti obchodních transakcí, neboť nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno tvrzenými dodavateli, že bylo skutečně uhrazeno, a to právě ve fakturované výši. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Většina námitek je pak nepřijatelných.

[12] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že se krajský soud nezabýval námitkou, že stěžovatelka neměla možnost zúčastnit se svědecké výpovědi pana S., jež se uskutečnila 6. 11. 2017. A ani nezohlednil skutečnost, že stěžovatelka s dodavatelskými společnostmi GLADE, SAV-Servis a Servis ATP spolupracovala dlouhodobě, a proto obchodní zvyklosti nahradily písemně uzavřené smlouvy. Uvedené námitky však stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem v dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby. Uvedla je až v replice a triplice, tedy více než půl roku, resp. dva roky po uplynutí žalobní lhůty (k tomu § 72 odst. 1 a 4 a § 71 odst. 2 s. ř. s.). Nejde ani o důvody, jimiž by se krajský soud musel zabývat i bez návrhu (z moci úřední). Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se uvedenými otázkami nemohl zabývat, a to z důvodu procesní pasivity stěžovatelky v řízení před krajským soudem.

[13] Stěžovatelka je přesvědčená, na rozdíl od žalovaného a krajského soudu, že dodatečně provedené výslechy svědků Ing. J. V. a pana B. S. přispěly k unesení důkazního břemene stěžovatelky a k rozptýlení pochybností správce daně. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí a naopak se plně ztotožňuje s hodnocením žalovaného a krajského soudu, podle nichž tyto výpovědi nikterak nepotvrzují uskutečnění správcem daně zpochybněných obchodních transakcí.

[14] Ing. Vávra ve své výpovědi potvrdil toliko existenci nějaké spolupráce společnosti SAV-Servis se stěžovatelkou, dále skutečnost, že ji zprostředkoval pan Z. A. a že společnost krom provozu lodní dopravy obchodovala s drogistickým zbožím a chemikáliemi. Již však nevěděl, jak spolupráce konkrétně probíhala, tj. zda byla uzavřena nějaká smlouva, kdo dodával zboží, jak dodávky probíhaly, ani jakým způsobem společnost SAV-Servis zboží nakupovala či skladovala. Z jeho výpovědi dokonce přímo neplyne ani to, že by uvedená společnost dodávala zboží stěžovateli, neboť komu zboží společnost dodávala, nevěděl. Se stěžovatelkou dále nelze souhlasit v tom, že by Ing. V. potvrdil, že za společnost SAV-Servis jednal i pan A. Naopak, výslovně uvedl, že do 15. 1. 2009 za společnost jednal on sám a poté paní M. A. Na přímý dotaz zástupce stěžovatelky, jaké postavení měl pan A. v této společnosti, svědek uvedl, že žádné. Jednání pana A. nikterak neplyne ani z jedné z jeho omluv zaslaných správci daně. K podpisům na předložených fakturách Ing. V. sdělil, že o podpis pana A. by mohlo jít na jedné z faktur, nikoli na všech. Celkově lze svědeckou výpověď Ing. V. shrnout tak, že obecně potvrzuje navázání obchodní spolupráce stěžovatelky se společností SAV-Servis, avšak bez konkrétních okolností spolupráce jako takové. Ve vztahu ke zpochybněným obchodním transakcím pak z výpovědi neplyne nic.

[15] Svědek B. S. pak ve své výpovědi nepotvrdil, že by v rozhodné době jednal za dodavatelskou společnost GLADE, jak tvrdila stěžovatelka. Na dotaz správce daně totiž výslovně uvedl, že neví, zda společnost GLADE byla mezi společnostmi, jež v minulosti zastupoval na základě plné moci. Jeho sdělení, že společnosti zastupoval zejména při jednání s úřady, sepsování smluv a občas při zprostředkování, se týká oněch společností, jež v minulosti zastupoval, tj. nikoli konkrétně společnosti GLADE. Především však konstatoval, že jméno (název) stěžovatelky mu nic neříká. Z uvedeného je nepochybné, že pan S. neposkytl žádné informace týkající se obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společnostmi GLADE a SAV-Servis.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný i krajský soud hodnotili dodatečně provedené svědecké výpovědi Ing. V. a pana S. zcela přílehavě a dospěli ke správným závěrům, že tyto výpovědi nemohly nikterak rozptýlit pochybnosti správce daně týkající se průběhu konkrétních obchodních transakcí. Námitka je proto nedůvodná.

[17] Co se týče citace rozsudku NSS čj. 2 Afs 177/2006-61 žalovaným v závěru obou jeho rozhodnutí, má stěžovatelka pravdu, že v tehdy rozhodované věci šlo o daň z přidané hodnoty podle již zrušeného zákona č. 588/1992 Sb. Podle Nejvyššího správního soudu však nejsou stěžovatelkou zdůrazněné odlišnosti podstatné, neboť citovaný závěr se týká otázky dokazování v daňovém řízení, tedy procesního postupu podle tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 31), nyní obdobně upraveného v § 92 daňového řádu. Citovaný závěr rozsudku NSS čj. 2 Afs 177/2006-61 je proto bez dalšího použitelný i ve věcech daně z příjmu, jak dokládá např. rozsudek NSS z 23. 6. 2022, čj. 7 Afs 53/2020-30, bod 22 na konci. Obstojí proto závěr krajského soudu, že v odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného neodhalil žádnou právní argumentaci založenou na nepřiléhavé judikatuře.

[18] Krajský soud podle stěžovatelky bagatelizoval její námitku, že nemožnost vyslechnout svědky A. v novém odvolacím řízení nemůže jít k její tíži, neboť výslech zmařily svým chybným postupem orgány finanční správy, protože k výslechu mělo dojít již v průběhu prvostupňového řízení, resp. prvního odvolacího řízení. Krajský soud v souladu s principy přenášení důkazního břemene v daňovém řízení zdůraznil, že pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení výslech svědků, jejichž přítomnost u výslechu se nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt. Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu plně ztotožňuje, neboť stejný závěr zaujal i ve své rozhodovací praxi. Například v rozsudku z 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73, bod 32, dospěl k závěru, že má-li být dokazování provedeno za účelem unesení důkazního břemene daňového subjektu, nikoliv důkazního břemene orgánů finanční správy, půjde případný neúspěch těchto orgánů při objasňování bližších okolností obchodních transakcí u dodavatelů k tíži daňového subjektu, nikoli orgánů finanční správy (ačkoli se rozsudek týkal daně z přidané hodnoty, z důvodů uvedených v předchozím odstavci jej lze použít i v nyní projednávané věci). V rozsudku ze 4. 8. 2021, čj. 10 Afs 352/2019-26, bod 24, Nejvyšší správní soud uvedl: *»Správní soudnictví nechrání veřejná subjektivní práva podle zásady „jednou a dost“: jeho smyslem není potrestat správní orgán (definitivním zrušením jeho rozhodnutí bez možnosti nápravy) za to, že hned napoprvé nevydal bezvadné rozhodnutí – ale pokud možno dovést správní orgán k tomu, aby svou vadu napravil a vydal rozhodnutí zákonné. Proto se ostatně správní rozhodnutí jen neruší, ale také se věci vrací k dalšímu řízení.«*

[19] Aby byla kasační stížnost (nebo její jednotlivá námitka) způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána. Stěžovatel je povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). Pokud tak neučiní je kasační stížnost nepřijatelná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nepřijatelná je i kasační stížnost (nebo její jednotlivá námitka), jež se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (stejně např. usnesení NSS ze 4. 3. 2004, čj. 1 Afs 23/2004-55).

[20] Stěžovatelka namítla, že žalovaný nevyčerpal veškeré prostředky k zajištění výpovědi navržených svědků, neboť vyjádření manželů A. mohlo být žalovaným v novém odvolacím řízení získáno i z Mexika, pokud by je obeslal výzvou do místa zjištěného bydliště v Mexico City. Tuto námitku však stěžovatelka v řízení před krajským soudem uplatnila (zcela obecně) až

v triplice, tj. po uplynutí žalobní lhůty (srov. bod [12] výše). Stěžovatelka tak uvedenou námitku poprvé včasné uplatnila až v kasační stížnosti, ač tak mohla učinit již v řízení před krajským soudem. Námitka je proto nepřijatelná.

[21] Nepřijatelná je rovněž námitka, že důkazním prostředkem může být i čestné prohlášení pana S., neboť jde o naprosto klíčový důkaz, jelikož od něho nelze získat důkaz jiný. Stěžovatelka námitkou totiž nikterak nereaguje na argumentaci krajského soudu, který uvedl, že i kdyby snad písemné prohlášení pro správce daně nedostupného svědka bylo jako důkaz využitelné, jeho obsah neumožňuje učinit závěr o klíčových otázkách a je tak nedostatečné pro unesení důkazního břemene stěžovatelky. Stěžovatelka v kasační stížnosti tedy neuvádí důvody, proč považuje uvedený závěr krajského soudu poukazující na nedostatky obsahu daného prohlášení za nesprávný.

[22] Stejně důvody nepřijatelnosti dopadají rovněž na námitky, že v případě přetrvávajících pochybností měl žalovaný přihlídnout k výpovědi pana K. S., a že k této výpovědi, ani k výpovědi pana E. G. nepřihlédl ani krajský soud. Stěžovatelka v žalobě totiž namítla pouze to, že žalovaný k těmto výpovědím vůbec nepřihlédl, aniž jakkoli argumentovala jejich obsahem. Krajský soud námitku vypořádal tak, že stěžovatelce sdělil, v kterých částech nyní napadených rozhodnutí se žalovaný s výpověďmi vypořádal (bod 41 rozsudku). Krajský soud rovněž stručně shrnul a zhodnotil i obsah výpovědí. Na tuto argumentaci krajského soudu těmito námitkami však stěžovatelka nereaguje.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 9. září 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu