



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Vladimíra Doležala v právní věci žalobce: **Levara, s.r.o.**, se sídlem Cacovice 63/2, Brno, zastoupen Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem se sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2017, č. j. 25384/17/5300-22443-701226, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 7. 2019, č. j. 31 Af 76/2017 - 48,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 7. 2019, č. j. 31 Af 76/2017 – 48, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2017, č. j. 25384/17/5300-22443-701226, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci k rukám jeho 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.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 10. 8. 2016, č. j. 3571065/16/3003-52522-711971, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2013 ve výši 1.589.149 Kč (oproti žalobcem tvrzené dani ve výši 19.645 Kč), neboť mu neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Great Grooxe s. r. o., která měla spočívat v dodávce hliníkových ingotů

a hliníkových housek. Žalobce podle správce daně neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna.

[2] Žalovaný k žalobcovu odvolání rozhodnutí finančního úřadu potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl. Konstatoval, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Žalovaný odvolací námitky týkající se prekluze vypořádal přezkoumatelně.

[4] Dále uvedl, 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 žalobcových práv. 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.. Žalobce měl 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.

[5] 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 (důkazy o vztahu žalobce se společností Great Grooxe, s.r.o.) a zda se netýkaly zdanitelného plnění (vztahy mezi žalobcem a společností Komers spol. s r.o.). 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 žalobce, neboť ani ve svém souhrnu neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[7] Namítá, že soud nesprávně posoudil otázku prekluzi práva stanovit daň, neboť v jeho věci nemělo dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty z důvodu zahájení daňové kontroly. Podle stěžovatele by měl být § 148 odst. 3 daňového řádu aplikován pouze v případech, kdy je daňová kontrola zahájena až poté, co došlo k prvotnímu vyměření daně. V případě daňové kontroly před prvním vyměření daně již správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu, neexistuje proto žádný legitimní důvod, aby mu byla poskytnuta nová tříletá lhůta „pro provádění činnosti, kterou již dlouhou dobu provádí“. Tím by docházelo k narušování právní jistoty daňového subjektu, který oprávněně očekává, že mu daň bude vyměřena v zákonné tříleté lhůtě. Situace, kdy je prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně fakticky závislé pouze a jen na uvážení správce daně, je nepřijatelná. Krajský soud se vůbec nepokusil o výklad podle smyslu a účelu zákona nastíněný stěžovatelem. Použil pouze gramatický výklad, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Závěr 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, je podle stěžovatele lichý. 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 M. F. k výsledku nepředvolal, a to bez jakéhokoli ospravedlnitelného důvodu. Vyrozmění vazební věznice o provádění výsledku svědka nemůže být jediným úkonem učiněným bez současného předvolání svědka do vlastních rukou. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že toto procesní pochybení nemohlo zasáhnout do jeho 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.

[9] Stěžovatel 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. Stěžovatel trvá na tom, že výsledkem svědka F. mohlo dojít ke zvrácení důkazní situace. Krajský soud svým závěrem fakticky předvídá, jak bude svědek vypovídat, což je nepřijatelné. Stěžovatel 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 stěžovatele není podstatné, že se jednalo o jinou daň.

[10] Podle stěžovatele 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 výsledkem svědka dostaly daňové orgány stěžovatele do důkazní nouze.

[11] Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že daňový řád nerozlišuje daňová řízení, v nichž byla daňová kontrola zahájena před prvotním stanovením daně a po prvotním stanovení daně. Žalovaný poukazuje na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, v němž soud konstatoval, že zahájení daňové kontroly před prvním vyměřením daně má účinky předvídané v § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy způsobuje nový běh lhůty pro stanovení daně. Krajský soud se v této souvislosti zabýval žalobními námitkami i z pohledu systematického a teleologického výkladu; rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

[13] Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že zajištění přítomnosti svědka F. u výsledku 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 výsledku, ale skutečnost, že svědek odmítl vypovídat bez přítomnosti svého zástupce. Žalovaný odmítá odkazy stěžovatele 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 stěžovatelem předložené důkazní prostředky. Bez ohledu na její možný obsah by proto ani výpověď svědka F. nebyla s to zvrátit závěr o nepřiznání odpočtu DPH.

[14] Námitky týkající se odlišného přístupu správce daně ve vztahu k různým zdaňovacím obdobím nebyly obsaženy v žalobě, jsou proto podle žalovaného nepřijatelné. Stěžovatelem předložené dokumenty nevypovídají o odlišném přístupu daňových orgánů,

ani o tom, že by výpověď svědka F. mohla zvrátit důkazní situaci ve prospěch stěžovatele. Daňové orgány dostaly své povinnosti posuzovat všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.

[15] Podle žalovaného je kasační stížnost nedůvodná, navrhuje proto její zamítnutí.

### III. Posouzení věci

[16] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem, je přípustná a projednatelná.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

#### III.a) Prekluze práva stanovit daň

[18] K námitce prekluze práva stanovit daň soud předesílá, že rozsudek krajského soudu podrobně odpovídá na stěžovatelem vznesenou žalobní argumentaci. Věnoval se (kromě jiného) též teleologickému výkladu § 148 odst. 1 daňového řádu (srov. bod 13 a bod 22 a násl. rozsudku). Námitka, podle které je rozsudek v tomto ohledu nepřezkoumatelný, tak není důvodná.

[19] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[20] Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 uplynula dne 25. 7. 2013, neboť podle § 136 odst. 1 daňového řádu je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

[21] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

[22] V nyní souzené věci stěžovatel podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 dne 24. 7. 2013. Na základě tohoto daňového přiznání nedošlo ke (konkludentnímu) stanovení daně, ale správce daně zahájil dne 16. 9. 2013 daňovou kontrolu. Platební výměr byl vydán dne 11. 8. 2016 a stěžovateli oznámen dne 15. 8. 2016. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 5. 6. 2017 (nabytí právní moci 8. 6. 2017).

[23] Podle stěžovatele nebyla lhůta pro stanovení daně přerušena zahájením daňové kontroly, neboť k zahájení došlo ještě před prvotním vyměřením daně a v takovém případě se podle stěžovatele § 148 odst. 3 daňového řádu nepoužije.

[24] Nejvyšší správní soud se ke stěžovatelem vznesené právní otázce podrobně vyjádřil v rozsudku č. j. 10 Afs 182/2018 – 42. Zde dospěl k závěru, že „§ 148 odst. 3 daňového řádu nijak nerozlišuje daňová řízení, v nichž byla daňová kontrola zahájena před prvotním stanovením daně, či po prvotním stanovení daně. Naopak jeho znění je již od prvního pohledu obecné, dopadá na všechny případy a myslitelné varianty zahájení daňové kontroly. Argument stěžovatelky, že použití přerušení lhůty pro stanovení daně (cit. § 148 odst. 3) postrádá smysl a účel, pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu před prvním stanovením daně, je lichý. Je sice pravda, že § 148 odst. 3 prodlužuje správci daně lhůtu k stanovení daně hned několikrát, a to v souvislosti s 1) podáním řádného daňového tvrzení, 2) výzvou k podání řádného daňového tvrzení či 3) zahájením daňové kontroly. Avšak jednoznačným účelem tohoto ustanovení je poskytnout správci daně pro daňový subjekt jasný a předvídatelný časový rámec, uvnitř kterého je možno činit jednotlivé úkony správy daní. Správce daně (výzvou k podání daňového přiznání, zahájením daňové kontroly) či sám daňový subjekt (podáním řádného daňového přiznání v dodatečně stanovené lhůtě) tak mohou přerušit původní lhůtu a tím – v kauzách, kde je toho potřeba – založit počátek nové tříleté lhůty“. Dále lze poukázat na body 19 až 24 citovaného rozsudku, ve kterém soud předestřel další argumenty podporující shora uvedený výklad.

[25] V nyní posuzované věci tak zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, která začala znovu běžet od tohoto dne (tj. od 16. 9. 2013), a nově by tak uplynula dne 16. 9. 2016. Dne 15. 8. 2016 však byl stěžovateli oznámen platební výměr, čímž došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení lhůty pro stanovení daně o další rok (tedy do 16. 9. 2017). Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 8. 6. 2017, tedy v rámci běžící (prodloužené) lhůty pro stanovení daně. Námitka prekluze práva stanovit daň je nedůvodná.

### III.b) Nepředvolání svědka ke výsledku a hodnocení důkazů

[26] 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.*

[27] 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 ke povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*

[28] V nyní posuzované věci navrhl stěžovatel provedení důkazu výsledkem jednatele dodavatele sporných zdanitelných plnění (Great Grooxe s.r.o.), pana M. F.. Ten byl v době provádění výsledku, tedy ke dni 23. 6. 2016, ve výkonu trestu odnětí svobody.

[29] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že správce daně pana M. F. k výsledku 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 výsledku 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 výsledku svědkovi prostřednictvím vězeňské služby. Dne 8. 6. 2016 vyrozuměl správce daně stěžovatele o tom, že bude proveden výslech svědka. Výslech svědka dne 23. 6. 2016 za přítomnosti zástupce stěžovatele a jeho jednatele proběhl, svědek však ihned po zahájení výsledku uvedl, že bude vypovídat pouze za přítomnosti svého právního zástupce – advokáta, jehož osobní údaje (jméno, telefon, e-mailová adresa) správci daně sdělil.

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

[31] 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.

[32] Daňový řád v § 100 odst. 1 předpokládá, že obsahem předvolání k výsledku 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 výsledku 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).

[33] 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.

[34] 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 stěžovatelem, že účelem předvolání není poskytnutí časového prostoru na „přípravu odpovědi“. 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.

[35] Je pravdou, že podstatou svědecké výpovědi je přednesení toho, jak svědek osobně vnímal určité skutečnosti svými smysly, tedy jde o nezprostředkované vyličení 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 odeprít. 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. III. ÚS 26/03).

[36] 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 stěžovatelem, že shora uvedené podporuje též obsah konverzace mezi svědkem a jednatelem stěžovatele. Ten k upozornění správce daně, aby se v průběhu jednání se svědkem „ne bavil 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.

[37] 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.

[38] 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 stěžovatelem 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.

[39] 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.

[40] 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.

[41] 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.

[42] 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).

[43] 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 stěžovatele v souzeném případě nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem

ohledně rozhodných skutečností byl jeho návrh na doplnění dokazování výsledkem svědka opodstatněný.

[44] Jestliže žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatel v případě sporných dodávek od společnosti Great Grooxe s. r. o. neprokázal jejich faktické uskutečnění (tedy naplnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), tedy že neunesl své důkazní břemeno, měla být stěžovateli v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby je unesl. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatel za tímto účelem navrhl 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.

[45] Jak správně poukazuje stěžovatel, v dosavadním průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění „neuskutečnilo“, ale že „nebylo prokázáno, že se uskutečnilo“. Jinak řečeno, podle správce daně se stěžovateli dosud nepodařilo unést jeho 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 stěžovatelem, kterou se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nemohl v řízení o kasační stížnosti meritorně zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[46] 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

[47] 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.].

[48] 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. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu 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 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.



[49] Stěžovatel byl v řízení o žalobě (stejně jako v daňovém řízení) zastoupen 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 písm. d) advokátního tarifu]. Za úkon spočívající v převzetí a přípravě zastoupení soud stěžovatelově zástupci odměnu nepřiznal, neboť tento zástupce stěžovatele zastupoval již v daňovém řízení. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 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 3.400 Kč. Stěžovatelův zástupce v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 714 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[50] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem, Mgr. Jakubem Hanyášem, který v tomto řízení učinil dva úkony, a to převzetí a přípravu zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu], za které mu náleží odměna 2 x 3.100 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.

[51] Celkem tak náklady řízení činí 18.914 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli 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 27. února 2020

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu