



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Estate Consulting, s. r. o.**, se sídlem Ostrovského 3, Praha 5, zastoupena Mgr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2017, č. j. 39079/17/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2020, č. j. 14 Af 18/2017 - 59,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni nadměrné odpočty na DPH za období listopad 2013 – únor 2014. Tyto odpočty byly nižší, než tvrdila žalobkyně. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Správce daně a žalovaný shledali, že žalobkyně měla a mohla vědět o účasti na daňovém podvodu, který spočíval v obchodování s drahými kovy. Řetězec měl následující podobu:

SIA RUTECH (Lotyšsko) → WS trade, s.r.o. → ApogeuS-extra s.r.o. → RAMDAC TRADE a.s. → Effective Capital s.r.o. → žalobkyně → Bauer-Walser AG (Německo).

[3] Správce daně a žalovaný se zaměřili zejména na skutečnost, že veškeré společnosti v tomto řetězci měly pouze jediného dodavatele a současně byly personálně propojeny. Jednatel společnosti WS trade, s.r.o. (dále jen „WS trade“) pan Oulický kontaktoval lotyšského dodavatele na základě doporučení od známého, jehož jméno neuvedl. Zboží vyzvedával v Lotyšsku a osobně jej dopravil do Prahy, kde bylo buď uloženo na puncovním úřadě, případně předáno společnosti

Apogeu-extra s.r.o. (dále jen „Apogeu“). S touto společností WS trade spolupracovala díky známosti pana Oulického a paní Vlkové, do 3. 10. 2013 jednatelky Apogeu. Po tomto datu za společnost jednal a zboží přebíral pan Aleš Tsvirko. Pan Oulický uvedl, že kontrola kvality probíhala pohledem a pomocí spektrografu, který měří množství drahých kovů. Společnosti WS trade a SIA RUTECH (dále jen „SIA“) obchodovaly prostřednictvím vzájemných zápočtů a WS trade pouze jednou platila v hotovosti. Zboží během přepravy společnost WS trade nepojistila. Společnost Apogeu následně dodávala zboží společnosti RAMDAC TRADE a.s. (dále jen „RAMDAC“), jejíž vedení se zná s jednatelem Apogeu panem Tsvirkem. Ani v tomto případě neprobíhala kontrola jakosti zboží a současně zboží nebylo pojištěno. Objednávky nebyly písemné. Jednatel Apogeu také uvedl, že mu s nákupy radili S. O. a D. B., členové dozorčí rady RAMDAC. Analýzu zboží vždy obdržel do čtyř dnů po dodání zboží, přičemž nákup a prodej tohoto zboží se realizoval během jediného dne.

[4] Společnost RAMDAC byla do září 2013 sama posledním článkem řetězce, jelikož dodávala společnosti Bauer-Walser AG (dále jen „BW“). Předseda představenstva společnosti RAMDAC uvedl, že předmětné obchody uskutečňoval člen dozorčí rady pan B. Ten měl přitom v rozhodné době bydliště na ohlašovně, městském úřadu v H. RAMDAC následně zboží dodávala společnosti Effective Capital, s.r.o. (dále jen „EC“), jejímž jednatelem byl I. Střelec. Ten uvedl, že se s jednatelem žalobkyně zná již od konce 80. let minulého století. Také uvedl, že společnosti obchodovaly na základě ústních objednávek a zboží nepojišťovaly. Správce daně zjistil, že I. Střelec byl společníkem společnosti STIGSTAV s.r.o. (dále jen „STIGSTAV“), a to společně s jednatelem Apogeu A. Tsvirkem a členem dozorčí rady RAMDAC S. O.

[5] Tyto objektivní okolnosti měly podle správce daně a žalovaného svědčit také o vědomosti žalobkyně, že je účastna podvodného řetězce. Žalobkyně pak neprokázala přijetí preventivních opatření. Významná je zejména skutečnost, že žádný ze subjektů v řetězci neověřoval kvalitu zboží. Analýzu prováděla až společnost BW. Žalobkyně zboží nepojistila a ve vysokých částkách uskutečňovala objednávky s vysoce rizikovým zbožím, a to pouhý měsíc od registrace k DPH, aniž by k tomu měla dostatečné vědomosti a zkušenosti. Totéž platí i o jejím dodavateli EC. Z tohoto důvodu a také kvůli možnému zařazení zboží do režimu přenesené daňové povinnosti měla žalobkyně vyvíjet potřebnou míru opatrnosti a jednat s péčí řádného hospodáře.

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Uvedla, že žalovaný se řádně nevypořádal s jedenácti uplatněnými námitkami. Dále neprokázal, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do daňových podvodů. Není pravdou, že jednotlivé články neověřovaly jakost zboží. Ze spisu je zřejmé, že RAMDAC provedla spektrální analýzu. Společnosti v řetězci nebyly propojené a pro pojištění nebyl důvod, neboť žalobkyně dopravovala zboží sama. Zkušenosti žalobkyně v tomto odvětví nejsou relevantní. Žalovaný také neuvedl, jaká opatření žalobkyně měla přijmout. Žalobkyně namítla rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a uvedla, že zprávy o daňové kontrole nebyly řádně projednány, a proto je nepodepsala. Nejsou tedy procesně použitelné. Dále namítla porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jelikož v odvolacím řízení se nekonalo ústní jednání.

[7] Městský soud žalobu zamítl. Uvedl, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Správní orgány nemají povinnost vyvrátit všechny námitky účastníka řízení, pokud proti nim vystaví alternativní argumentaci, v jejíž konkurenci tyto námitky jako celek neobstojí. Pokud jde o samotnou účast žalobkyně na podvodu, ztotožnil se městský soud s argumentací žalovaného. Žalovaný uvedl, v čem podvod spočíval, a také, jaké skutečnosti osvědčují to, že žalobkyně měla nebo mohla vědět o své účasti na tomto podvodu. Zásadním důvodem je přitom řada nestandardních okolností při transakcích. Ze spisu podle městského soudu neplyne, že by společnost RAMDAC prováděla spektrální analýzu, i kdyby ji však provedla,

pak u ostatních subjektů provedena nebyla. To platí i pro žalobkyni, která nese odpovědnost za přijetí dostatečných opatření. Městský soud nesdílí argument žalobkyně, že při dopravě svépomocí není nutné zboží takto vysoké hodnoty pojistit. Současně se ztotožnil s tím, že absence pojištění a písemné smlouvy, jakož i nezkušenost žalobkyně v tomto oboru, svědčí o její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Pokud jde o námitky procesního charakteru, uvedl městský soud, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na její důkazní použitelnost. K námitce nekonání ústního jednání v řízení o odvolání soud konstatoval, že právo na ústní projednání se vztahuje pouze na soudní řízení. Povinnost konat ústní jednání v daňovém řízení stanovena není. Žalobkyně tak nebyla zkrácena na svých právech.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody opírá o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítá, že objektivní okolnosti uvedené správcem daně a žalovaným a aprobované městským soudem nemohou svědčit o její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Pokud jde o provedení analýzy jakosti obchodovaného zboží, tu stěžovatelka zajistila prostřednictvím odběratele, společnosti BW. Stěžovatelka trvá na tom, že správce daně nesplnil svoji důkazní povinnost uvedenou v § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a žalovaný tuto vadu ji ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu neodstranil. Stěžovatelka také namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, neboť důvody uváděné městským soudem nemají oporu v provedených důkazech. Dále stěžovatelka uvedla, že správní orgány i městský soud se snaží navodit dojem, že její jednání odporuje běžným obchodním zvyklostem, aniž by uvedly, co přesně tento pojem znamená. Pokud jde o obsah drahých kovů ve zboží, uvádí stěžovatelka, že závaznou analýzu provádí vždy ten, kdo kovy taví, což logicky není stěžovatelka. Spektrální analýza pak není zcela přesná, a proto stěžovatelka vážala cenu na výsledky chemické analýzy. Vědomost stěžovatelky pak nelze dovodit ani z chování jiných článků řetězce. Stěžovatelka pak má i zkušenosti s tím, že zboží se při dopravě svépomocí nepojišťuje, neboť k tomu není rozumný důvod. Dále je zcela zřejmé, že stěžovatelka i EC se registrovali k DPH ve stejný okamžik, neboť hledali příležitost ke společnému podnikání. Z tohoto důvodu byly objednávky ústní a stěžovatelka odebrala vše, co jí EC nabídla. Stěžovatelka totiž zboží prodávala obratem do Německa společnosti BW. Z argumentace správních orgánů ani městského soudu není zřejmé, proč měla stěžovatelka uzavírat objednávky písemně. Současně správní orgány ani městský soud neuvedly, jak by písemné objednávky, pojištění zboží, odmítnutí některé nabídky či ponechání si některého zboží, mohly zajistit, aby se stěžovatelka nezapojila do podvodného řetězce.

[9] Stěžovatelka dále uvádí, že městský soud se uchyluje k tvrzením, která nejsou v souladu se skutečností. Tvrzení, že jednatel stěžovatelky M. O. a dále S. O, A. Tsvirko a I. Střelec byli zakládajícími společníky společnosti STIGSTAV s.r.o., je nepravdivé. I. Střelec a A. Tsvirko se nikdy nepotkali a tvrzení městského soudu, že není běžné podnikat s neznámou osobou, je účelové. Také propojení mezi WS trade a RAMDAC je irelevantní pro posouzení vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Nepodepsání zprávy o daňové kontrole nebylo pouhým nesouhlasem s kontrolními zjištěními. Stěžovatelka poukázala zejména na skutečnost, že úřední osoby nebyly schopny ani při jednání dne 16. 11. 2016 nalézt vyhodnocení důkazů svědčících proti stěžovateli. To je natolik závažné, že se protokoly nemohly stát důkazním prostředkem. V protokolu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 8190526/16/2011-60563-105446, je uvedeno, že zprávy o daňové kontrole nebyly projednány. Následné doručení zprávy o daňové

kontrole do datové schránky stěžovatelky odporuje § 88 odst. 4, 5 a 6 daňového řádu. Účinky § 88 odst. 6 nemohou nastat, pokud důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole leží na straně správce daně. Závěrem stěžovatelka uvedla, že i na daňové řízení je třeba vztáhnout čl. 38 dost. 2 Listiny základních práv a svobod, a odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že opatření přijatá stěžovatelkou nebyla dostatečná. Způsob ověření jakosti kovů byl neobežretný, neboť stěžovatelka obdržela zprávu o výsledku chemické analýzy až po prodeji zboží svému odběrateli BW. Současně tato analýza zjistila obsah zlata 347/1000, tedy se jednalo o zboží, které mělo být fakturováno v režimu přenesené daňové povinnosti. Pokud jde o pojištění zboží, ani v případě svépomocné dopravy nelze vyloučit ztrátu či poškození zboží. V otázce existence písemné smlouvy žalovaný uvedl, že její absenci je třeba vnímat jako silnou objektivní okolnost svědčící o vědomosti stěžovatelky. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že logicky odebírala všechno zboží od EC, žalovaný jí tento postup bez dalšího nevytýká. Tento nákup je však problematický při zhodnocení dalších okolností – absence písemné smlouvy, neznalost kvality nakupovaného zboží, nezkušenosti stěžovatelky atd. Pokud jde o posouzení odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, odlišný právní názor na hodnocení uvedených důvodů není relevantním důvodem odmítnutí podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Pokud jde o povinnost provádět ústní jednání v odvolacím řízení, existuje taková povinnost pouze v úzce vymezených případech, jako je provádění svědecké výpovědi či výslech znalce. Taková potřeba zde nevyvstala. Závěrem žalovaný uvedl, že napadený rozsudek není ani nepřezkoumatelný a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[12] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, neboť důvody uvedené městským soudem nemají oporu ve spisu a slouží k pouhé negaci argumentů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že tato námitka je zcela obecná a stěžovatelka neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti předestřené městským soudem v napadeném rozhodnutí nemají oporu ve spisu. S ohledem na stručnost této kasační námítky je i její vypořádání stručné. Kasační soud nemá povinnost za stěžovatelku domýšlet argumenty a hledat pro ně oporu ve spisu, v takovém případě by přestal být nestranným rozhodcem sporu a přejal by roli stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Městský soud založil své závěry na skutečnostech obsažených ve správním spisu. Současně uvedl odkazy na relevantní judikaturu kasační soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Při posouzení objektivních okolností vyšel zejména z personálního propojení společností v řetězci, rychlých prodejů, neověřování jakosti zboží. Posouzení opatření učiněných stěžovatelkou k tomu, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH, se opírá o skutečnosti, že stěžovatelka obchodovala s drahými kovy, tj. se zbožím vysoké hodnoty bez předchozích zkušeností, na základě ústních dohod, přičemž si neověřovala jakost zboží a ani jej nepojistila. Také tyto skutečnosti plynou ze správního spisu. Rozsudek městského soudu je proto srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a tedy přezkoumatelný.

[13] Hodnocení podvodů na DPH pomocí tzv. „vědomostního testu“ vychází z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, C-439/04. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet DPH lze nepřiznat pouze ve výjimečných případech, ledaže by bylo kladně odpovězeno na čtyři otázky. 1) Existuje daňová ztráta? 2) Pokud ano, stalo se tak v důsledku daňového podvodu? 3) Byly transakce daňového subjektu spojeny s daňovým podvodem? 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly spojeny s podvodem?

[14] V projednávané věci je spornou otázkou zejména to, zda byly transakce zasaženy daňovým podvodem a zda stěžovatelka měla a mohla vědět o své účasti na tomto podvodu.

[15] Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem, že posouzení těchto otázek žalovaným bylo správné. Ze správního spisu vyplývá, že daň nebyla odvedena společnostmi SIA a WS trade a, je tak zřejmé, že k neodvedení daně došlo již na začátku řetězce. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým dodavatelem v řetězci byl podvod spáchán, postačí prokázat skutkové okolnosti tohoto podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[16] Dále městský soud poukázal na zřejmé personální propojení mezi zbylými českými články řetězce. Společnosti byly zapojeny do řetězce, ačkoliv některé prokazatelně znaly koncového odběratele (BW) a zboží obratem předprodávaly dále bez jakékoliv přidané hodnoty. Taková transakce přitom postrádá ekonomický smysl. Lze tak souhlasit se závěrem, že řetězec byl vytvořen pouze za účelem vylákání neoprávněných nároků na odpočet daně a transakce stěžovatelky byly tímto podvodem zasaženy.

[17] Jednatel Apogeus, člen dozorčí rady RAMDAC a jednatel EC spolu v minulosti založili společnost STIGSTAV. Pokud jde o námitku stěžovatelky, že tyto osoby se neznaly, je třeba akceptovat závěr městského soudu, že je nepravděpodobné podnikat s neznámými osobami. Skutečnost, že jednatel EC byl při založení společnosti STIGSTAV zastoupen členem dozorčí rady RAMDAC není významná, neboť „život“ obchodní korporace nezačíná a nekončí pouze u zakladatelského právního jednání. Také námitka stěžovatelky, že městský soud nesprávně dovodil, že její jednatel byl zakládajícím členem STIGSTAV, není důvodná. K tomuto výkladu stěžovatelku vede pouze chyba v psaní v odůvodnění napadeného rozsudku, jelikož městský soud zapomněl větu v odstavci 39 na straně 7 odůvodnění ukončit tečkou. Taková chyba v psaní však nemůže odůvodnit námitku stěžovatelky, že městský opřel své závěry o skutečnost v řízení nezjištěnou.

[18] Jelikož na první tři otázky odpověděl Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem kladně, přistoupil k přezkumu námitek týkajících se její vědomosti o účasti na podvodu. Podle judikatury Soudního dvora nemůže být nárok na odpočet daně dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět (rozsudky ve spojených věcech ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, a ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06).

[19] Kasační soud se shoduje s městským soudem, že stěžovatelka neprokázala přijetí dostatečných opatření, aby účasti na podvodu zabránila. Jistě není povinností podnikatele provádět podrobné ověření totožnosti osob, se kterými obchoduje, avšak je třeba dodržovat alespoň základní obezřetnost, tedy zjistit si informace o dodavatelích, kapacitních možnostech či zařízeních k ověřování kvality zboží u budoucího obchodního partnera. V tomto ohledu kasační

soud připouští, že nároky pro vstup do jakéhokoliv odvětví by neměly být přemrštěné, aby nebránily zdravému konkurenčnímu prostředí. Postup stěžovatelky však opět dokládá její neobezřetnost. Stěžovatelka uzavírala pouze ústní smlouvy se subjektem (EC), který neměl v oboru prokazatelné zkušenosti. Současně rezignovala na ověření jakosti (ryzosti) zboží a ponechala toto ověření až na svém odběrateli (WS). Stěžovatelka tedy v době prodeje nevěděla, co přesně prodává. Tím se však vystavila nebezpečí nesplnění daňových povinností, neboť jak zjistil správce daně, zboží mělo být daněno v režimu přenesené daňové povinnosti. Současně se stěžovatelka vystavila riziku reklamací ze strany odběratele. Ačkoliv Nejvyšší správní soud tuto volbu respektuje a vnímá, že jde o součást podnikatelského rizika, byl postup stěžovatelky při ověření jakosti zboží přinejmenším nedbalý (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2021, č. j. 1 Afs 448/2020 – 67).

[20] V tomto ohledu není námitka, že stěžovatelka neměla prostředky k ověření jakosti, důvodná. Stěžovatelka totiž mohla provést ověření u třetích subjektů nezáčastněných na řetězci. Nejvyšší správní soud také souhlasí s městským soudem, že i v případě přepravy zboží svépomocí měla stěžovatelka uzavřít pojištění, neboť hrozilo riziko krádeže i poškození. Z těchto všech důvodů se kasační soud shoduje s městským soudem, že stěžovatelka byla účastna daňového podvodu, o čemž měla a mohla vědět, a to bez ohledu na skutečnost, zda měla z podvodu prospěch, či nikoliv (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[21] Pokud jde o námitku porušení § 88 odst. 6 daňového řádu, i zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením městského soudu. V protokolu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 8190526/16/2011-60563-105446, není obsažena informace, že by zpráva o daňové kontrole nebyla projednána. Naopak, zástupce stěžovatelky protokol podepsal, a proto není důvodná námitka stěžovatelky stran procesní nepoužitelnosti této zprávy. Pokud jde o výhrady zástupce stěžovatelky uvedené v protokolu, Nejvyšší správní soud má za to, že nemohou naplnit hypotézu uvedenou v § 88 odst. 6 daňového řádu. Ze zprávy o daňové kontrole jsou patrná zjištění správce daně, která jej vedla k závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, resp. že nepřijala dostatečná opatření, aby této účasti zabránila. Pokud jde o podrobnost odůvodnění, je třeba konstatovat, že daňové řízení tvoří jeden celek, a proto mohou zjištění žalovaného „zhojit“ předchozí stručnost správce daně. Pokud jde o námitku pochybení žalovaného v hodnocení důkazů, je třeba konstatovat, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně a žalovaný tak nebyli vázáni formálními pravidly určujícími, jakou důkazní sílu mají ty které důkazy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Ani tato námitka není důvodná. Stěžovatelka také namítla, že žalovaný nepostupoval správně při doručování, neboť daňový řád předpokládá doručení do vlastních rukou. Zde je třeba konstatovat, že doručení do datové schránky je ekvivalentem doručení do vlastních rukou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 10 As 206/2018 – 42).

[22] Konečně ani s námitkou nekonání ústního jednání v odvolacím řízení v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod se kasační soud neztotožnil. Ústavní soud ve stěžovatelkou odkazovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 173/01 skutečně připustil, že i na daňové řízení je třeba vztáhnout čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V této věci však Ústavní soud posuzoval ústavní konformitu nepřítomnosti stěžovatelky při svědecké výpovědi. Stěžovatelka také opomíjí, že správní řízení je zásadně písemné s připuštěnými výjimkami. Zásada ústnosti se tak vztahuje zejména na soudní řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2004, č. j. 6 Azs 28/2003 – 59, č. 482/2005 Sb.). Naopak daňové řízení, tím spíše řízení o odvolání, je vedeno na základě písemných podkladů. Ústní jednání je tedy výjimkou z pravidla a mělo by být prováděno v případě, že je to nezbytně nutné pro další postup v řízení, například pro provádění dokazování výsledkem svědka či v případě předložení nových důkazů

(viz § 115 daňového řádu; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 115/2004 – 47). Jestliže stěžovatelka nenavrhovala nové důkazy a žalovaný rozhodl toliko na základě písemných podkladů obsažených ve spise, bylo by nařízení ústního jednání nadbytečné a odporovalo by naopak zásadě hospodárnosti řízení vyjádřené v § 7 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Af 18/2001 – 28, č. 3195/2015 Sb. NSS).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[23] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník řízení, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. května 2021

JUDr. Ivo Pospíšil  
předseda senátu