



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ALCASERV, spol. s r. o. v likvidaci**, se sídlem Kaštanová 1055/14, Olomouc, zastoupený Mgr. Liborem Burianem, advokátem se sídlem Krkoškova 728/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2017, č. j. 3 Af 56/2015 – 43,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhal zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2017, č. j. 3 Af 56/2015 – 43, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 10. 2015, č. j. 34205/15/5300-22441-701848. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 1, ze dne 23. 9. 2014, č. j. 5644360/14/2001-24901-109188, č. j. 5644441/14/2001-24901-109188 a č. j. 5644501/14/2001-24901-109188, na daň z přidané hodnoty.

[2] Dne 24. 10. 2011 zahájil u žalobce tehdejší správce daně, Finanční úřad Brno III, daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období září až prosince 2008. Na základě reformy daňové správy, účinné od 1. 1. 2013, pokračoval správce daně v provádění daňové kontroly jakožto Finanční úřad pro

Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III. Dne 21. 12. 2013 byla do obchodního rejstříku zapsána změna sídla žalobce z Kohoutova 1550/11, Brno-Husovice na Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1. Dosavadní správce daně ovšem pokračoval na základě § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), v provádění daňové kontroly. Jejím předmětem byly mj. odpočty DPH uplatněné žalobcem na základě daňových dokladů, podle nichž ve zdaňovacích obdobích měsíce října, listopadu a prosince 2008 poskytovala žalobci zdanitelná plnění jakožto dodavatel a deklarovaný plátců daně, společnost STEI BAU s. r. o. (nyní v likvidaci; dále jen „STEI BAU“), a to ve formě materiálu, softwaru, licencí a provedení díla (v oblasti telekomunikací, informačních technologií apod.).

[3] Dne 10. 9. 2014 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 3393767/14/3003-05402-708274, na jejímž základě již nově příslušný správce daně, Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, vydal dodatečné platební výměry ze dne 23. 9. 2014, č. j. 5644360/14/2001-24901-109188, č. j. 5644441/14/2001-24901-109188 a č. j. 5644501/14/2001-24901-109188. Prvním z nich byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období října 2008 ve výši 180 491 Kč a současně dle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobci vznikla povinnost hradit penále ve výši 36 098 Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopadu 2008 ve výši 1 304 084 Kč a určena povinnost hradit penále ve výši 260 816 Kč. Třetím výše uvedeným dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosince 2008 ve výši 280 653 Kč a určena povinnost hradit penále ve výši 56 130 Kč.

[4] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které bylo zmiňovaným rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 10. 2015, č. j. 34205/15/5300-22441-701848, zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Městského soudu v Praze, který ji shora uvedeným rozsudkem ze dne 30. 5. 2017, č. j. 3 Af 56/2015 – 43, zamítl. Městský soud posuzoval dva hlavní žalobní body, přičemž oba shledal nedůvodnými.

[6] K prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobce brojil proti hodnocení provedených důkazů, městský soud uvedl, že správce daně vycházel z důkazů navržených žalobcem i důkazů zjištěných z vlastní iniciativy, přičemž i přesto, že žalobce předložil řadu písemných dokladů, nebylo možné na jejich základě bez dalších důkazních prostředků vyslovit, že již jimi bylo doloženo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, neboť chyběly např. zápisy z jednání, písemné materiály a podklady prokazující, že právě společnost STEI BAU fakticky uskutečnila pro žalobce dodávky materiálu, software, licencí a služeb. Městský soud přitom poukázal na konkrétní pochybnosti, vyjádřené správcem daně i žalovaným, týkající se doložených dokumentů, především fakturace. Jednalo se o časový nesoulad, kdy mělo být v konkrétních případech žalobci fakturováno dříve, než měly být práce společností STEI BAU dokončeny, a to s rozdílem až dvou měsíců; skutečnost, že na některé rozsáhlé zakázky měla společnost STEI BAU, v dané době bez zaměstnanců, pouhé 3 dny, v dalších případech měla současně plnit několik zakázek na několika různých místech a některé předávací protokoly byly podepsány v Brně, ačkoliv místem dodávky a instalace příslušného systému byla Praha. Poukázat bylo možné také na úhradu deklarovaných plnění na účet odlišný od účtu uvedeného na fakturách. Z těchto důvodů

pokračování

městský soud přisvědčil žalovanému v tom, že listiny doložené žalobcem nemohly prokázat plnění společností STEI BAU žalobci, tedy že neměly důkazní sílu ani vypovídací schopnost deklarovanou žalobcem.

[7] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, podle níž správce daně nerespektoval, že žalobce nemohl předložit doklady týkající se přepravy předmětu plnění. Správce daně dle soudu po žalobci nevyžadoval žádné nereálné důkazy a odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009 – 92 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), proto nebyl případný. Městský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, přisvědčil žalovanému, že žalobce neunesl přenesené důkazní břemeno ve věci prokázání plnění právě od deklarovaného dodavatele. Jednotlivá plnění byla nezanedbatelné hodnoty a bylo v zájmu žalobce je řádně převzít. Přesto žalobce nebyl schopen např. doložit, jak se blíže nespecifikovaný „materiál“ od společnosti STEI BAU jako dodavatele v hodnotě 1 411 440 Kč přesunul k žalobci jako odběrateli, který jej měl uskladnit či ihned využít pro finální produkt. Ohledně takového doložení bylo možné předložit např. i e-mailovou komunikaci. Žádný takový doklad žalobce nedoložil. E-mailovou komunikaci či jiné doklady nepředložil ani u plnění, u nichž sám tvrdil, že vzhledem k jejich softwarové povaze bylo možné je dodat právě e-mailem.

[8] Městský soud přisvědčil žalobci, že svědci Tomáš Pargač a M. N. nebyli slyšeni v daném daňovém řízení, avšak uznal oprávněnost využití jejich výpovědí z daňového řízení se společností COMMTEL CZ, a. s. v likvidaci (dále jen „společnost COMMTEL“), dceřinou společností žalobce, na základě § 93 odst. 1 daňového řádu. Konstatoval následně obsah výpovědi Tomáše Pargače a závěr žalovaného, že v souvislosti s hodnocením dalších důkazů neprokázala, že by k plnění došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, naopak přinesla spíše další pochybnosti o standardnosti deklarovaných transakcí žalobce se společností STEI BAU.

[9] Městský soud dále odkázal na výpověď svědkyně Renáty Altové, jednatelky společnosti STEI BAU od 9. 12. 2008, z jejíž výpovědi ze dne 15. 5. 2015 správce daně také vycházel. Závěr správce daně učiněný také na základě této výpovědi, že ničím nebyla prokázána činnost společnosti STEI BAU za dobu, u níž ani Tomáš Pargač nebyl schopen uvést, v čem obchodní činnost společnosti spočívala, kde byla prováděna, kým a za jakých okolností, dle soudu koresponduje s posouzením dalších provedených důkazů. Soud neshledal na skutečnosti, že žalovaný vycházel i z výpovědi svědkyně Renáty Altové, nic nelogického, neboť její jméno pravidelně uváděli ostatní svědci a její výpověď soud shledal významnou pro objasnění celého případu. Městský soud především zdůraznil, že právě této svědkyni měly být předány účetní doklady společnosti STEI BAU a správce daně posuzoval nárok žalobce i za prosinec 2008, přičemž soudu bylo z úřední činnosti známo, že v daňovém řízení týkajícím se společností COMMTEL tato společnost předložila správci daně falsifikát písemného prohlášení Renáty Altové, kterým měla potvrdit uskutečnění plnění v období od 9. 12. 2008 do 31. 12. 2008. Výslech této svědkyně byl proto dle městského soudu nezbytný s ohledem na provázanost žalobce se společností COMMTEL a společným dodavatelem, společností STEI BAU.

[10] Městský soud shrnul také obsah výpovědi svědka M. N. z daňového řízení se společností COMMTEL a její hodnocení žalovaným. Obdobně shrnul výpověď svědka

Ing. Vítěslava Titla, jednatele společnosti TIPRO projekt s. r. o., odběratele žalobce u zakázek, jichž se měla účastnit společnost STEI BAU. Soud neshledal, že by žalovaný provedené důkazy hodnotil nelogicky či z nich vyvodil nesprávné závěry. Naopak žalovaný se dle městského soudu přesvědčivým způsobem vypořádal s důkazy jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu, po uvedení jednotlivých svědeckých výpovědí je hodnotil jak samostatně, tak v návaznosti na další důkazy. Dle soudu tak žalovaný zcela důvodně shledal, že tyto výpovědi nejsou konzistentní a nevedou k závěru o prokázání uskutečnění zdanitelných plnění ve vztahu k deklarovaným obchodním případům a k nim se vztahujícím účetním dokladům, které neodpovídají skutečnosti. Soud zdůraznil především nepravdivé informace a nesrovnalosti ve výpovědích svědků Tomáše Pargače a M.N.. Upozornil také na to, že svědek Ing. Vítězslav Titl sice obecně uvedl, že předmětné činnosti prováděli za společnost STEI BAU Tomáš Pargač a M. N., avšak ničím nedoložil, které konkrétní činnosti byly společností STEI BAU právě pro žalobce fakticky provedeny.

[11] Městský soud přisvědčil žalobci, že nekontaktnost či nepodání daňového přiznání jeho dodavatele mu bez dalšího nemůže být přičítáno k tíži ani vést samo o sobě k omezení nároku na odpočet daně. Daňový subjekt je však povinen při pochybnostech správce daně své důkazní břemeno unést, což se v daném případě nestalo, neboť nebylo prokázáno přijetí plnění právě od deklarovaného dodavatele. Dle městského soudu je třeba trvat na zásadě obezřetnosti podnikání a racionálního podnikatele, který by si měl zjistit veškeré dostupné údaje o svém dodavateli. Přesto napadené rozhodnutí žalovaného po žalobci nevyžadovalo, aby nesl odpovědnost za nekontaktnost jmenovaných subjektů, ani nevycházelo z možného vlivu žalobce na plnění daňových povinností těchto společností. Žalobce dle městského soudu pominul skutečnost, že sám byl subjektem, který předložil správci daně faktury vystavené společností STEI BAU, a proto ve vztahu k přijetí zdanitelného plnění právě od této společnosti nese důkazní břemeno. Soud v tomto směru odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 3535/16, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, na nějž odkazoval žalobce, dle městského soudu na danou situaci nedopadá.

[12] Městský soud dále přisvědčil argumentaci žalovaného ohledně důvodů nepředvolání dalších svědků, neboť další výpovědi žalobcem navrhovaných svědků tvrzení žalobce nemohly prokázat. Již slyšení svědci nedokázali označit žádný konkrétní subjekt, který by se účastnil prací v rámci předmětných plnění pro žalobce, a proto ani jejich prostřednictvím nemohly být tyto rozhodné skutečnosti prokázány.

[13] Městský soud nedospěl ani k závěru o pouhém formálním hodnocení důkazů žalovaným, jak tvrdil žalobce. Žalovaný zcela důvodně nepřijal pouze formálně nabízené daňové doklady, neboť samy o sobě neprokazují materiální aspekt obchodního vztahu. Městský soud odkázal na důkazní břemeno žalobce dle § 92 odst. 3 daňového řádu a na povinnost správce daně prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí a záznamů uplatněných daňovým subjektem dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokáže-li však správce daně své pochybnosti, přechází důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu zpět na daňový subjekt.

pokračování

[14] Dle městského soudu byl žalobce povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl správci daně, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. V takovém případě je daňový subjekt povinen prokázat své daňové tvrzení zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím. Odkaz žalovaného na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, soud shledal adekvátním.

[15] Současně dle městského soudu nebylo nijak prokázáno, že by žalobce ve vztahu ke správci daně nesl důkazní břemeno i za společnost STEI BAU a že by tím mělo dojít k přenosu daňové povinnosti nekontaktní společnosti STEI BAU na žalobce. Žalobce pouze obecně uváděl, že jednal v dobré víře a správce daně svým postupem nešetřil jeho práva, ze správního spisu však dle městského soudu vyplývá, že práva žalobce byla dotčena pouze v mezích pravomoci správce daně.

[16] Městský soud zdůraznil, že žalobce měl ve smyslu § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění, prokázat, že skutečně přijal zdanitelné plnění od plátce DPH uvedeného na dokladech předložených správci daně a že toto plnění užil v souvislosti s uskutečněním deklarovaného ekonomického účelu, jelikož rozhodující není formálně deklarovaný stav, nýbrž faktická posloupnost, v jaké se obchodní případ reálně uskutečnil. Doklady o přijetí zdanitelného plnění nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, je-li zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je na dokladech uvedeno, a že tato plnění byla užita za účelem vynaložení ekonomické činnosti daňového subjektu. Soud v tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, pak městský soud konstatoval, že správce daně neuzná nárok na odpočet daně, přestože nebude sporné, že plnění bylo uskutečněno, avšak daňový subjekt neprokáže, že toto konkrétní plnění přijal právě od deklarovaného dodavatele. V tomto smyslu se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že linie obchodů z předmětného obchodního vztahu společnosti STEI BAU jako dodavatele žalobce na vstupu a odběratelů žalobce na výstupu tvoří ucelený řetězec důkazů z deklarovaných obchodních úkonů.

[17] Pokud jde o námitku žalobce, podle níž správce daně předjímal jeho vědomou účast na daňovém podvodu, odkázal městský soud na rozhodnutí žalovaného, který se s touto námitkou vypořádal tím, že vysvětlil, že důvodem pro neuznání nároku žalobce na odpočet daně bylo neunesení důkazního břemene ve věci prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Městský soud poukázal na skutečnost, že žalovaný považoval závěry o účasti žalobce na daňovém podvodu za předčasné, neboť nedošlo k prokázání hmotněprávních podmínek pro možnost uplatnit odpočet daně, posouzení účasti na daňovém podvodu by bylo možné až ve chvíli, kdy by byly hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu splněny.

[18] Městský soud dále poznamenal, že podle správního spisu tatáž osoba, Martin Tyc, byla žalobcem, společností COMMTEL i společností STEI BAU zmocněna k podávání daňových přiznání a k neomezenému přístupu k účetnictví společnosti STEI BAU. Vzhledem k tomu, že daná zmocnění byla platná i v průběhu daňové kontroly u žalobce, mohl žalobce jeho prostřednictvím činit veškeré úkony směřující k unesení důkazního

břemene vůči všem třem společnostem, neboť tento zástupce měl dostatečně podrobný přehled o úkonech správců daně v jednotlivých řízeních. Sama skutečnost, že jmenovaný daňový poradce vystupoval jako zástupce společnosti STEI BAU a současně v daňových řízeních jako zástupce žalobce i společnosti COMMTEL, se dle soudu odráží v průběhu celého daňového řízení a vypovídá o nedostatečné součinnosti tohoto zástupce se správcem daně.

[19] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, především rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS, městský soud konstatoval, že pokud si daňový subjekt nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, nemůže být v dobré víře ohledně unesení důkazního břemene ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku v budoucnu. Městský soud se ztotožnil s žalovaným a odmítl argument žalobce, podle něhož nemohl žalobce nijak ověřit, že bankovní spojení sdílené Tomášem Pargačem je jeho soukromý účet. Vyjma výše uvedené možnosti získat informace prostřednictvím daňového poradce je možné odkázat také na to, že dne 2. 1. 2009 byla jako nová jednatelka společnosti STEI BAU zapsána Renáta Altová, avšak žalobce odeslal další platby v hodnotě 14 590 471 Kč na soukromý účet Tomáše Pargače, aniž by si u nové jednatelky ověřil, zda tento účet, který se lišil od bankovního účtu na vystavených fakturách, je vedený na společnost STEI BAU. Městský soud konečně k obecnému tvrzení žalobce, že jednal v dobré víře a správce daně svým postupem nešetřil jeho práva, obdobně obecně uvedl, že neshledal v postupu správce daně nezákonnost, která by vedla k porušení práv žalobce.

[20] V rámci druhého žalobního bodu žalobce namítal procesní vady. Městský soud nejprve posoudil namítaná pochybení správce daně při prodlužování lhůty pro vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Městský soud zrekapituloval průběh vyřizování žádosti žalobce o prodloužení uvedené lhůty do 25. 7. 2014 a dospěl k závěru, že prodloužená lhůta k vyjádření byla skutečně v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014, č. j. 2906237/14/3003-05402-708274, stanovena nesprávně, neboť byla prodloužena o 14 dní od doručení rozhodnutí, tedy do 17. 7. 2014, avšak dle § 36 odst. 2 daňového řádu měla uplynout až dne 24. 7. 2014. Žalobce si byl vědom nesprávného stanovení lhůty a podal proti tomuto rozhodnutí dne 25. 7. 2014 stížnost, která byla shledána oprávněnou. Ve vyrozumění o vyřízení stížnosti zaslaném zástupci žalobce dne 29. 7. 2014, byl žalobce uvědomen o správné délce lhůty. Správce daně vydal dne 26. 8. 2014 rozhodnutí o opravě zjevných nesprávností, jímž vypustil konec věty „*tj. do 14-ti dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí*“, které bylo zástupci žalobce doručeno do datové schránky dne 1. 9. 2014. Mezi tím však dne 25. 7. 2014 žalobce podal další žádost o prodloužení lhůty. Tato žádost byla shledána opožděnou a správce daně zastavil řízení. Dle městského soudu žalobce nemohl předpokládat prodloužení lhůty do 25. 7. 2014. Řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení bylo zastaveno pro bezpředmětnost. K výsledku kontrolního zjištění se ovšem žalobce vyjádřil v podání doručeném správcem daně dne 7. 8. 2014, které přes jeho opožděnost správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole a vyjádřil se k němu. Městský soud proto konstatoval, že porušením § 36 daňového řádu nedošlo ke zkrácení práv žalobce na vyjádření se ke kontrolním zjištěním a na navržení jejich doplnění dle § 88 odst. 3 daňového řádu.

[21] Městský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce, podle níž některé jeho stížnosti nebyly posouzeny v souladu s daňovým řádem. Městský soud připomněl, že před

pokračování

jednotlivými termíny k projednání zprávy o daňové kontrole žalobce opakovaně podával stížnosti. Poprvé byl k projednání zprávy o daňové kontrole předvolán na 21. 8. 2014, dále na 9. 9. 2014 a stížnosti podával dne 6. 8. 2014, dne 15. 8. 2014, dne 18. 8. 2014, dne 20. 8. 2014, dne 29. 8. 2014 a dne 5. 9. 2014. Správce daně jich šest shledal nedůvodnými, jednu částečně nepřipustnou a částečně nedůvodnou a jednu ve věci počítání lhůt důvodnou. Současně žalobce podal též námitku podjatosti pracovníků správce daně. Již žalovaný vysvětlil, že správce daně byl oprávněn přistoupit ke kontumačnímu ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Městský soud přisvědčil jeho názoru, že svým postupem, který zvolil daňový poradce Martin Tyc jako zástupce žalobce, v jehož rámci podával správci daně opakovaně stížnosti rozporující stále stejné skutečnosti, žalobce evidentně brojil proti ukončení daňové kontroly a nedal tak správci daně možnost s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole projednat a ukončit. Z procesních kroků žalobce bylo dle městského soudu patrné, že pokud by správce daně opět zaslal daňovému subjektu předvolání, pak lze důvodně předpokládat, že, jako v předcházejících osmi případech, by žalobce podal opět stížnost bez relevantního obsahu a tím by znemožnil v předvídaném termínu daňovou kontrolu ukončit.

[22] Pokud jde o námitku žalobce, podle níž daňová kontrola nebyla ukončena v souladu se zákonem, poukázal městský soud na skutečnost, že procesním pochybením, které vzniklo nesprávným určením prodloužené lhůty, nedošlo ke zkrácení práv žalobce, neboť správce daně nečinil žádné úkony ani v období mezi nesprávně určeným koncem lhůty a správným datem 24. 7. 2014. Nevyčerpanou lhůtu 14 dní, která zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, žalovaný odvodil ode dne 7. 8. 2014, kdy žalobce převzal vyrozumění o vyřízení stížnosti proti rozhodnutí o prodloužení lhůty. S obsáhlým vyjádřením žalobce, podaným po lhůtě dne 7. 8. 2014, se správce daně vypořádal a k projednání zprávy o daňové kontrole byl žalobce předvolán až na 9. 9. 2014. K námitce, že správce daně nemohl dne 9. 9. 2014 daňovou kontrolu ukončit projednáním a podepsáním zprávy, když stížnost žalobce podanou dne 5. 9. 2014 nevyřídil, soud uvedl, že se s argumenty v ní uvedenými správce daně vypořádal ve vyrozumění o výsledku šetření stížnosti a o opatřeních přijatých k nápravě ze dne 9. 9. 2014, které si zástupce žalobce Martin Tyc nevyzvedl z datové schránky, a tato písemnost tedy byla doručena fikcí. Dne 3. 9. 2014 žalobce podal námitku podjatosti úředních osob správce daně a následně další dvě stížnosti. Z datové schránky si zástupce nevyzvedl ani zprávu o daňové kontrole. Shodným způsobem pak tento zástupce jednal též v daňovém řízení týkajícím se společnosti COMMTEL. Městský soud poukázal také na skutečnost, že žalovaný se námitkami vztahujícími se k jednotlivým podaným stížnostem velmi podrobně zabýval a soud na tuto pasáž pro stručnost odkázal.

[23] Žádný „nestandardní“ postup či porušení § 261 daňového řádu ani porušení zákonnosti celého daňového řízení, jak namítá žalobce, proto městský soud v uvedeném postupu správce daně neshledal. Naopak ze sledu jednotlivých úkonů vyplývá, že správce daně konal v souladu se zásadou součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 - 23, na projednávaný případ dle městského soudu nedopadá.

[24] V souvislosti s námitkou kolize jednání zástupce Martina Tyce, který se dle svého tvrzení nemohl dostavit dne 9. 9. 2014 k projednání zprávy o daňové kontrole, upozornil městský soud na skutečnost, že dle protokolu o ústním jednání ze dne 1. 9. 2014 se

zástupce na tomto jednání o žádné kolizi nezmínil, upozornil na ni až v námitce podjatosti ze dne 3. 9. 2014 a z ničeho nevyplývá, že by navrhl nějaké řešení, např. že by se pokusil o sjednání substitute pro kolidující jednání na Slovensku. Pokud jde o námitku délky daňové kontroly, shledal ji městský soud nedůvodnou, neboť ze správního spisu vyplynulo, že v daném případě průběh a délka daňové kontroly byla z velké části ovlivněna nejen úkony správce daně, nýbrž i úkony daňového subjektu, který nikoli vždy poskytoval správci daně součinnost.

II.

Obsah kasační stížnosti

[25] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek městského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[26] Stěžovatel především odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zdůraznil povinnost správce daně identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené daňové doklady jako nevěrohodné. Správce daně je sice oprávněn daňový subjekt vyzvat k doložení dalších podkladů, avšak dle stěžovatele nemůže požadovat prokázání skutečností, jež jsou zcela mimo sféru vlivu daňového subjektu a jež daňový subjekt nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit ani ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, a též na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. pod č. 73/2001 Sb. ÚS. Stěžovatel konstatoval, že nemá konkrétní záznam o předání materiálu společností STEI BAU, k prokázání uskutečnění tvrzených skutečností předložil listinnou dokumentaci a dále může tyto skutečnosti doložit pouze svědeckými výpověďmi, které však po několika letech již nemusí být přesné.

[27] Stěžovatel dále zdůraznil, že správce daně posoudil jako nedostatečné jím předložené doklady a vyzval jej k předložení důkazů týkajících se dopravy předmětu plnění. Stěžovatel následně zopakoval žalobní argumentaci, podle níž k žádosti správce daně doložil veškeré listinné podklady, uzavřené smlouvy, včetně dodatků, ale i předávací protokoly či dodací listy. S ohledem na projevené pochybnosti správce daně byli navrženi konkrétní svědci k prokázání konkrétních skutečností.

[28] Stěžovatel měl za nesprávný názor městského soudu, podle něhož měl mít v dané věci kvůli hodnotě plnění prioritní zájem na převzetí plnění či prokazatelnosti toho, že došlo k jeho předání v celém rozsahu a bez výhrad. Stěžovatel zopakoval, že vzhledem k maloobjemové povaze předmětu plnění, které se může nacházet pouze na CD či DVD nosiči, bylo možné předání realizovat osobně, e-mailem či kurýrní službou. Dále rozvedl, že plnění často dovezl jednatel společnosti STEI BAU, Tomáš Pargač, osobně, přímo klientům, jak měl potvrdit svědek Ing. Vítězslav Titl, nebo stěžovateli, jak vyplynulo z jeho vlastní výpovědi. Stěžovatel přitom dle svého vyjádření doložil k jednotlivým fakturám objednávky, inventurní soupis materiálu a pohyb materiálu a skladových zásob,

pokračování

příjem, spotřebu a prodej materiálu pohybem na účtu. Materiál byl dodáván prostřednictvím přepravní společnosti, nebo byl dopraven osobně Tomášem Pargačem, M. N. či jinými osobami; objednané činnosti u společnosti STEI BAU byly vykonány a stěžovatel přitom nezkoumal, v jakém pracovním vztahu byly osoby pracující jménem této společnosti.

[29] Stěžovatel dále polemizoval s výrokem soudu o tom, že důkazem může být i předložení e-mailové komunikace mezi stranami ohledně změn dodávky, času, způsobu či další doklady, neboť doložil objednávky a dodací listy jasně prokazující průběh činností. Svědecké výpovědi klientů stěžovatele pak měly dosvědčit účast společnosti STEI BAU na dané zakázce či obdržení objednaného plnění. Správce daně ani žalovaný se nezabývali otázkou, jak by stěžovatel dodal plnění, kdyby je neobdržel od společnosti STEI BAU. Do doby, než se jednatelem společnosti STEI BAU stala dne 9. 12. 2008 Renáta Altová, považoval dle stěžovatele správce daně plnění společnosti STEI BAU za zcela řádná a prokázaná.

[30] Stěžovatel dále zpochybnil, že by výpověď Renáty Altové osvědčovala neprovedení plnění deklarovaných dodavatelem. Navíc ve výpovědi uvedla, že společnost STEI BAU neprováděla žádnou činnost a že nevybírala z účtu žádné peníze, ačkoliv byly z účtu společnosti STEI BAU vybrány vysoké částky, přičemž svědkyně měla jako jediná dispoziční oprávnění. Správce daně a žalovaný postavili své argumenty na její výpovědi, ačkoliv dle stěžovatele byla věrohodnost této osoby zpochybněna, neboť, jak dle stěžovatele vyplývá z výpisů z účtu společnosti STEI BAU, nevypovídala pravdu.

[31] Naopak stěžovatel odkázal, obdobně jako v žalobě, na výpověď Tomáše Pargače, podle níž tento svědek vystavil daňové doklady po svém odvolání z funkce jednatele, vystavené daňové doklady byly uhrazeny na jeho soukromý účet a veškeré dodávky materiálu, prací, služeb a jiných činností, které jsou předmětem daňových dokladů, byly uskutečněny v plném rozsahu, přičemž byl také přítomen při předávání materiálu a činností. Dle stěžovatele pak z výpovědi svědků Ing. Vítězslava Titla a M. N. vyplývá, že Tomáš Pargač realizoval zakázky stěžovatele, fyzicky se na nich podílel, vystupoval za společnost STEI BAU, účastnil se jednání, přebíral zadání a předával hotovou práci. Svědecké výpovědi měly také potvrdit mechanismus předávání díla. Společnost STEI BAU dle stěžovatele ve zkoumaném období vykonávala činnost i pro další obchodní partnery a v předchozích obdobích nebyla plnění od této společnosti správcem daně zpochybňována.

[32] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem městského soudu, podle něhož předloženými listinami nemohlo být bez pochyb prokázáno plnění na vstupu od společnosti STEI BAU, ani s hodnocením časového nesouladu mezi fakturací a předáním dodávaného plnění. Dle stěžovatele není rozhodnou skutečností splatnost faktury, neboť ta je pouze věcí smluvních stran, nemusí tedy být stanovena až po provedení plnění, naopak uhrazení ceny předem zákon nezakazuje a splatnost faktury nemá spojitost s nárokem na odpočet daně. Současně stěžovatel zopakoval, že na osobní účet Tomáše Pargače hradil fakturované částky, neboť mu byl tento účet sdělen a neměl možnost si ověřit jeho majitele. Číslo účtu obdržel od společnosti STEI BAU, resp. od Tomáše Pargače, který jménem společnosti vystupoval. Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že v průběhu daňové kontroly Tomáše Pargače jako fyzické osoby byly příslušné finanční prostředky na jeho účtu považovány za prostředky společnosti STEI BAU, ovšem touto skutečností se správce daně ani městský

soud v nynější věci nezabývali. Posuzování skutkového stavu odlišnými správci daně různě je přitom dle stěžovatele neústavní a porušuje legitimní očekávání stěžovatele.

[33] Stěžovatel dle svého tvrzení k fakturám doložil veškeré doklady a podklady, které měl k dispozici. Správce daně dle stěžovatele nezpochybnil přijaté plnění materiálových dodávek, dodávek licencí a software jako takové, ale zpochybnil společnost STEI BAU jako osobu dodavatele. Avšak svědecké výpovědi potvrdily účast společnosti STEI BAU na deklarovaných plněních prostřednictvím Tomáše Pargače a M. N., klienti stěžovatele obdrželi požadované plnění, dopravu zajišťovala společnost STEI BAU jako dodavatel a tato společnost v daném období dle stěžovatele vykonávala činnost i pro další partnery. Obecnost výpovědí lze přičítat časovému odstupu mezi samotnými výsledky a dobou poskytování předmětných plnění, což mělo vliv na schopnost svědků si podrobnosti vybavit. Pochybnosti správce daně byly dle stěžovatele vyvozeny pouze ze skutečnosti, že svědci neoznačili další konkrétní jména ani konkrétní místa plnění. Jestliže správce daně, resp. žalovaný, má pochybnosti o osobě dodavatele, který však vykonává svoji činnost a plní stěžovateli, nelze nekontaktnost dodavatele a nemožnost jeho plnění přičítat stěžovateli. Dle stěžovatele tak není možné přisvědčit městskému soudu, že linie obchodů z předmětného obchodního vztahu dodavatele, společnosti STEI BAU na vstupu a odběratelů stěžovatele na výstupu netvoří ucelený řetězec důkazů z deklarovaných obchodních úkonů.

[34] Stěžovatel následně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, který se dle něj vztahuje na obdobnou situaci. V uvedeném případě finanční orgány dle soudu nijak nezpochybnily existenci zboží, ani to, že bylo skutečně daňovému subjektu dodáno a že tento daňový subjekt prodal zboží svému odběrateli. Za dodání pak prokazatelně zaplatil a nevyšlo najevo, že by daňovému subjektu bylo zboží dodáno někým jiným než dodavatelem. Dle Nejvyššího správního soudu pak nebylo možné požadovat, aby daňový subjekt dokládal dodání zboží dodavateli či řetězec transakcí mezi dodavatelem a provozovatelem daňového skladu. Dle stěžovatele obdobně i v posuzovaném případě stěžovatel obdržel od společnosti STEI BAU plnění, která byla dále přefakturována a odevzdána klientům stěžovatele, kteří ve svých výpovědích potvrdili jeho obdržení, a sám stěžovatel neměl zaměstnance, aby mohl své závazky zvládnout sám.

[35] Napadený rozsudek městského soudu tak dle stěžovatele spočívá na skutkové podstatě, která je v rozporu se spisovým materiálem. Za nelogický stěžovatel považoval i závěr, podle něhož účast konkrétních osob, které se prezentují jako zástupci dodavatele, nedokládá účast dodavatele na plnění. Pokud dané činnosti Tomáš Pargač vykonával vlastním jménem a na vlastní účet, nebyla tato skutečnost stěžovateli známa. Stěžovatel nemá účinné možnosti, jak si ověřovat tvrzení obchodního partnera, přesto je za jeho jednání sankcionován.

[36] Důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně od dodavatele STEI BAU nebylo dle stěžovatele neprokázání faktického stavu věci, ale pouze nekontaktnost tohoto dodavatele a jeho neplnění povinností vyplývajících z daňových zákonů vůči státnímu rozpočtu. Městský soud učinil nesprávný závěr, že nebyly prokázány skutečnosti, jako je předání plnění, místo plnění apod. Stěžovatel dle svého tvrzení prokázal, že konkrétní materiál, který nebyl ještě odprodán k 31. 12. 2008, byl řádně evidován na skladě, zaplatil

pokračování

za služby bankovním převodem a následně výsledky odprodal, tedy použil při své ekonomické činnosti plátce. Stěžovatel tedy dle svého názoru uplatnil nárok na odpočet z uvedených plnění bezpochyby v souvislosti s uskutečněním zdanitelných plnění na výstupu. Soud se však nezabýval otázkou, od koho materiál na skladě stěžovatel obdržel, jestliže ne od společnosti STEI BAU, a neexistují ani doklady o tom, že by jej koupil od jiného subjektu. Přestože stěžovatel předložil odběratelské faktury, kterými vyúčtoval svým zákazníkům dodávky nakoupeného materiálu, softwaru a licencí, správce daně vyvodil závěr, že zdanitelná plnění nebyla přijata od deklarovaného dodavatele.

[37] Stěžovatel také odmítl závěr správce daně o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. K tomuto závěru správce daně dospěl na základě nekontaktnosti a nečinnosti dodavatele, což je dle stěžovatele závěr chybný, neboť není v obchodním styku obvyklé kontrolovat obchodní partnery, zda plní své povinnosti vůči správci daně. Stěžovatel přitom odkázal na řízení ve věci „nákupu mobilních telefonů“ daňovou správou. Dovolával se přitom tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017, ve které se Generální finanční ředitelství vyjadřovalo k postupu před uzavřením smlouvy s dodavateli. Stěžovatel se přitom domníval, že řízení ve věci „nákupu mobilních telefonů“ je velmi podobné projednávané věci, přičemž v souladu se zásadou rovnosti zakotvenou v čl. 2 odst. 3 Ústavy by daňová správa neměla chtít po daňových subjektech to, co sama neplní.

[38] Stěžovatel dále trval na tom, že daňová kontrola byla ukončena v rozporu se zákonem a soud se dle jeho názoru vůbec nezabýval otázkou, zda správce daně vědomě předvolal totožného zástupce na jeden den ve dvou různých věcech k jednání. Pokud jde o kolizi jednání, na něž byl předvolán zástupce stěžovatele, jeho zástupce se o ní dozvěděl až dne 18. 8. 2014 od shodného správce daně, který mu zaslal předvolání v druhé věci, proto musel být správce daně s kolizí obeznámen. Zástupce dle stěžovatele neprodleně správce daně informoval, avšak nebyl schopen si v takto krátké době zajistit substituci.

[39] Stěžovatel setrval na svém názoru, že opakovaná žádost o prodloužení lhůty k vyjádření, podaná jím dne 25. 7. 2014, byla podána ve lhůtě, a proto bylo zastavení řízení správcem daně nezákonné. Správce daně stěžovateli prodloužil lhůtu v rozporu s § 36 odst. 2 daňového řádu. Lhůta měla být dle tohoto ustanovení prodloužena o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno. Správce daně nejpozději dne 14. 7. 2014 zjistil, že jeho rozhodnutí o prodloužení lhůty obsahuje nesprávnosti, a měl vydat opravné rozhodnutí a doručit je stěžovateli. Pokud správce daně prodloužil lhůtu do 24. 7. 2014, dle stěžovatele ji o den zkrátil a učinil tak vadným rozhodnutím, na něž proto stěžovatel pohlížel tak, jako by vůbec nebylo vydáno.

[40] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, kterému správce daně vyhověl rozhodnutím ze dne 26. 8. 2014 doručeným dne 1. 9. 2014. Stěžovatel má za to, že až dne 1. 9. 2014 bylo právně bezvadným rozhodnutím oznámeno prodloužení lhůty, a tudíž tento den počala běžet lhůta pro vyjádření se ke kontrolnímu zjištění, která uplynula dne 15. 9. 2014. Správce daně nevyčkal uplynutí lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a předvolal stěžovatele k projednání zprávy o daňové kontrole dříve.

[41] Na závěr stěžovatel shrnul, že rozhodnutí správce daně, žalovaného i městského soudu dle něj vycházejí ze závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že obdržel plnění od deklarovaného dodavatele. Stěžovatel opětovně poukázal na jím tvrzená

procesní pochybení správce daně a následně dodal, že řádně plnil své daňové i jiné zákonné povinnosti, uschoval si potřebné doklady prokazující jednotlivá uskutečnění obchodních transakcí a po zahájení daňové kontroly poskytoval součinnost správci daně. Dle jeho názoru však jediné, z čeho bylo v dané věci čerpáno, byla skutečnost, že svědci neuvedli, že by Tomáš Pargač jednal jménem společnosti STEI BAU. Jednání této osoby však dle stěžovatele není předmětem tohoto řízení a není ani předmětem zájmu stěžovatele a stěžovatel odmítá nést zodpovědnost za jednání této osoby, která si neplnila své povinnosti. Přenášení odpovědnosti na stěžovatele nemá oporu v zákoně a je především v rozporu se základními principy demokratického právního státu.

[42] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek městského soudu zrušen a současně také aby Nejvyšší správní soud zrušil žalobou napadená rozhodnutí žalovaného i správce daně.

III.

Vyjádření žalovaného

[43] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neshledává rozsudek městského soudu nezákonným, ani nespátřuje ve věci vady řízení. Žalovaný setrval na svém názoru, že v daném případě vyvstala řada důvodných pochybností o deklarovaných transakcích se společností STEI BAU, které však stěžovatel nebyl s to vyvrátit, a proto z jeho strany nedošlo k unesení důkazního břemene.

[44] Dle žalovaného bylo v dané věci postupováno zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, žalovaný se s důkazy vypořádal přesvědčivým způsobem a zcela důvodně shledal, že výpovědi svědků nejsou konzistentní a nevedou k závěru o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění.

[45] Pokud jde o námitku stěžovatele týkající se povinnosti prověřovat obchodní partnery, jedná se o argumentaci směřující k otázce prokázání účasti na daňovém podvodu, což však nebylo rozhodné hledisko pro daný případ. V předmětné věci však bylo rozhodnou skutečností to, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně.

[46] Pokud jde o počínání stěžovatele v závěru daňové kontroly, lze je dle žalovaného považovat za rozporné s § 6 odst. 2 daňového řádu. Postupu správce daně nelze v tomto ohledu nic vytknout, naopak to dle žalovaného byl stěžovatel, kdo nepostupoval v souladu se zákonem. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[47] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

[48] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[49] Nejvyšší správní soud v první řadě předesílá, že již rozhodoval v obdobné, byť nikoliv identické věci stěžovatele, jež se týkala doměření daně z příjmů právnických osob stěžovateli za zdaňovací období roku 2008, a také ve věci doměření DPH za zdaňovací období listopadu a prosince roku 2008 a ledna roku 2009 již zmiňované dceřiné společnosti stěžovatele, COMMTEL, kterou zastupoval v daňovém řízení shodný daňový poradce a v řízení před správní soudy shodný advokát, přičemž v obou těchto věcech bylo posuzováno zejména deklarované přijetí zdanitelných plnění, resp. vynaložení výdajů na tato plnění, ze strany společnosti STEI BAU. Rozsudky ze dne 6. 2. 2020, č. j. 9 Afs 339/2019 – 50, a ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatele, resp. společnosti COMMTEL, zamítl, přičemž ze závěrů v těchto rozhodnutích uvedených zdejší soud vycházel rovněž při posuzování obdobných skutkových a právních otázek i v nynější věci.

[50] Stěžovatel především nesouhlasí s hodnocením provedených důkazů ze strany finančních orgánů a městského soudu, konkrétně se závěrem, že neprokázal uskutečnění sporných zdanitelných plnění, neboť dle svého názoru doložil dostatečně průkazné listinné důkazy a nebyl povinen uchovávat, natož předkládat další dokumenty o provedení daných subdodávek deklarovaným plátcem, rovněž výpovědi svědků mají dle stěžovatele svědčit o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného plátce.

[51] V již zmiňovaném rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, týkajícím se doměření DPH společnosti COMMTEL Nejvyšší správní soud v obecné rovině konstatoval: „Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013). Správce daně musí především identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti průkaznosti nebo správnosti předloženého dokladu (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 1 Afs 39/2010, obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 29. října 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02); této povinnosti správce daně dostál. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat tvrzené skutečnosti; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 39/2010, sp. zn. 8 Afs 44/2011). V projednávané věci se však stěžovateli - bez ohledu na předložené doklady - ani v rámci dalšího dokazování nepodařilo prostřednictvím navrhovaných a správcem daně provedených důkazních prostředků prokázat, že doklady vystavily deklarované společnosti, resp., že tyto společnosti deklarované služby poskytly. Prokáže-li správce daně, že

osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostal své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; za této situace správce daně nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 As 188/2004 - 63).“

[52] Obdobné konstatování platí i v nyní posuzované věci. Finanční orgány i městský soud vycházely z konkrétně popsanych nesrovnalostí a pochybností týkajících se mj. faktur vystavených společností STEI BAU a s nimi souvisejících dokladů (viz výše) a dalších skutečností ukazujících na zjevně nestandardní průběh tvrzených obchodních transakcí, mj. i na to, že některé faktury byly stěžovateli vystaveny výrazně dříve, než mělo dojít k danému zdanitelnému plnění. Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že vystavení a splatnost faktury před deklarovaným dodáním plnění nejsou způsobily vyvolat pochybnosti, neboť takové ujednání je v působnosti stran uzavíraného závazku. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jakkoliv je totiž způsob hrazení poskytnutého plnění skutečně záležitostí stran daného kontraktu, byl popsán postup stěžovatele a jeho tvrzeného dodavatele skutečně nestandardní, přičemž stěžovatel nijak nevysvětlil ani nedoložil, proč by měli takto se svým dodavatelem postupovat. Jedná se tedy o jednu z vícera indicií v posuzované věci prokazujících ve svém souhrnu pochybnosti správce daně o poskytnutí zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno.

[53] Další takovou pochybností vzbuzující okolností je hrazení fakturovaných částek na účet Tomáše Pargače jakožto soukromé osoby. I v daném ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem finančních orgánů a městského soudu. Hrazení odměny za plnění na jiný účet, než je uvedený na daňovém dokladu, je velmi nestandardním postupem, navíc v tomto případě tak stěžovatel činil opakovaně a dlouhodobě. Nejvyšší správní soud se obdobně jako správce daně pozastavuje nad skutečností, že stěžovatel opakovaně hradil částky v rozporu s daňovými doklady, aniž by alespoň žádal o úpravu dokladů tak, aby byly v souladu se skutečným stavem, a v tomto postupu pokračoval i poté, co si byl vědom změny ve vedení společnosti STEI BAU, aniž by si správnost tohoto postupu u nové jednatelky této společnosti ověřil. Tyto nestandardní postupy zcela oprávněně vzbuzují pochybnosti o průběhu deklarovaných plnění.

[54] Tyto pochybnosti nemohou být vyvráceny ani tvrzením stěžovatele, že ve věci daňové kontroly daně z příjmů Tomáše Pargače byly tyto příjmy považovány za příjmy společnosti STEI BAU. Sám stěžovatel uvedl v odvolání proti rozhodnutím správce daně, že v rámci své námitky vycházel pouze z předpokladu, že z těchto příjmů nebyla kontrolované osobě (Tomáši Pargačovi) doměřena daň. Jak však uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, pro projednávání případ, resp. pro zhodnocení pochybností o prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného plátce je irelevantní, zda byla Tomáši Pagačovi doměřena daň z příjmů. Nevyměření daně z daných částek z toho důvodu, že je správce daně uznal jako platby náležející společnosti STEI BAU, je pouhá domněnka stěžovatele.

[55] Nejvyšší správní soud považuje rovněž za důležité zdůraznit, že námitky stěžovatele směřují proti jednotlivým poznatkům, na jejichž základě správci daně vznikly pochybnosti o průběhu deklarovaných plnění. Nelze ovšem odhlédnout od toho, že pochybnosti k jednotlivým plněním správce daně založil na řetězci důkazů, který ve zprávě o daňové

pokračování

kontrole podrobně popsal. Správce daně a ve svém rozhodnutí rovněž žalovaný podrobně vysvětlili, jaké důkazy vzali v úvahu, jak tyto důkazy hodnotili a jaké z nich vyvodili závěry. Dle Nejvyššího správního soudu ve svém souhrnu a ve vzájemné souvislosti tyto důkazy vytvořily reálné a opodstatněné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění způsobem, jak bylo deklarováno.

[56] Stěžovatel má dále za to, že další doklady, které v rámci řízení na výzvu správce daně předložil, byly způsobilé prokázat průběh deklarovaných plnění. Ačkoliv ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatel předložil uzavřené smlouvy a předávací protokoly, jedná se stále pouze o důkazy o formálním převzetí plnění. Jak uvedl sám stěžovatel, když osvětloval důvody, proč je na protokolech uvedeno jiné místo předání, než bylo smluveno, předávací protokoly byly podepsány ve chvíli, kdy měl dostatek informací, ačkoliv předání proběhlo na jiném místě v rámci ČR nebo v zahraničí. Takové doklady tedy nelze považovat za prokázání reálného průběhu deklarovaných obchodů. Pokud jde o dodací listy, právě na nesrovnalostech mezi daty dodání plnění a daty uvedenými na vystavených fakturách správce daně postavil některé pochybnosti o uskutečnění plnění. Lze uzavřít, že v daném případě lze uplatnit závěr Nejvyššího správního soudu, podle něhož existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění plnění od deklarované osoby a deklarovaným způsobem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68).

[57] Obdobný závěr pak lze učinit i v případě dalších předložených dokladů, jako jsou objednávky, inventurní soupis materiálu a pohyb materiálu a skladových zásob či pohyb na účtu. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně nijak nepopíral skutečnost, že stěžovatel předmetné doklady předložil, nicméně pochybnosti správce daně tyto předložené listinné důkazy nevyvrátily. Ke sporným zdanitelným plněním správce daně uvedl, z jakého důvodu u něj existují pochybnosti o jejich průběhu, a také, proč předložené doklady nejsou schopny osvědčit jejich reálný průběh. Právě z tohoto důvodu byl stěžovatel správcem daně opakovaně vyzván k předložení dalších důkazů o faktickém průběhu deklarovaných obchodů. Jak uvedl správce daně, *„opakovaně vyzval daňový subjekt ke sdělení a doložení konkrétních okolností týkajících se vlastní realizace dodávek materiálu, software a licencí, ale daňový subjekt tyto skutečnosti nedoložil. Provedené důkazní řízení nepřineslo odpověď na otázku, kde a jak bylo zboží odebíráno, jaký byl způsob jeho dodání, která konkrétní přepravní společnost zajišťovala dopravu, kdo, kde a jak provedl nakládku a vykládku, jaký je původ zboží apod.“*

[58] Stěžovatel s ohledem na požadované důkazy odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, neboť se domníval, že na jeho případ dopadají závěry učiněné v tomto rozsudku, podle nichž deklarované skutečnosti byly dostatečně doloženy předloženými listinami, a tudíž nebylo opodstatněné po daňovém subjektu požadovat jiné než formální doklady o uskutečnění tvrzených transakcí. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné nejdříve upozornit na skutečnost, že v uvedeném případě Nejvyšší správní soud posuzoval řetězový obchod, v jehož rámci dopravu prováděl pouze jeden ze subjektů v něm zapojených, a proto nebylo reálně možné po daňovém subjektu doklady o přepravě požadovat, neboť nebylo v jeho možnostech tyto doklady získat a požadavky správce daně neodpovídaly povaze řetězového obchodu:

„Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). (...)

To, že stěžovatelka prodala zboží jinému subjektu a toto zboží se přes několik subjektů následně dostalo ke konečnému odběrateli, který ho fyzicky stočil na čerpací stanici, nepochybně dokládá, že stěžovatelce bylo zboží dodáno, tedy že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Za dodání zboží stěžovatelka prokazatelně zaplatila, resp. v časové souvislosti s tvrzeňou transakcí poukázala značné částky (o jejichž adekvátnosti ve vztahu k druhu a množství plnění správce daně nesdělil žádnou pochybnost) na účet dodavatele. Nadto je třeba poznamenat, že v řízení nevyšla najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že pohonné hmoty byly stěžovatelce dodány někým jiným než dodavatelem. Po stěžovatelce nelze požadovat, aby dokládala dodání zboží dodavateli či řetězec transakcí mezi dodavatelem a provozovatelem daňového skladu. K získání této informace stěžovatelka ostatně neměla ani žádné zákonné prostředky.“

[59] Situace v nyní posuzované věci je však odlišná. Správce daně po stěžovateli nepožadoval prokázání transakcí mezi společností STEI BAU a jejími dodavateli ani doložení celého řetězce transakcí mezi jednotlivými subjekty účastnicími se obchodního řetězce. Požadoval mimo jiné objednávky, další záznamy o dodávkách, smlouvy včetně dodatků a změn, ze kterých bude patrný charakter činnosti dodavatele, povinnosti stran atd., dále pak zápisy z jednání, písemné materiály a podklady tak, aby bylo zřejmé, konkrétně jak a kým byly dodávky materiálu uskutečněny. Takové důkazy ovšem stěžovatel nepředložil a tyto skutečnosti nevyplývaly ani z výpovědí slyšených svědků.

[60] V tomto ohledu lze jistě souhlasit se stěžovatelem, že není jeho povinností uchovávat doklady o přepravě a faktickém předání plnění, na straně druhé, jak již uvedl městský soud, je též zcela na jeho odpovědnosti, pokud takové doklady neuchová pro případ pochybností o průběhu dané transakce a následně není schopen prokázat faktický průběh zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem rovněž v závěru, že požadovat důkazy o faktickém předání plnění nebylo v daném případě nereálné. Správce daně nevyzval stěžovatele k předložení pouze přepravních dokladů, ale jakýchkoliv dalších důkazů vypovídajících o průběhu předmětných transakcí. Jestliže předávací protokoly o dodání zboží či služeb od společnosti STEIBA U byly podepisovány na základě informací získaných od klientů stěžovatele, bylo v zájmu stěžovatele takové informace uchovat, neboť jak vyplynulo z vyhledávací činnosti správce daně, klienti stěžovatele žádné takové doklady neuchovávali a v některých případech ani nemohli potvrdit, že na jejich zakázce pracovala společnost STEIBA U jako subdodavatel stěžovatele. Jestliže pak byla část dodávek prováděna kurýrní službou nebo prostřednictvím e-mailu, jak tvrdí stěžovatel, lze k tomu připomenout, že i kurýrní služba

pokračování

uchovává záznamy a doklady o provedených dodáních a vystavuje doklady svým klientům a rovněž e-mailovou komunikaci bylo možné uchovat. Doklady tohoto typu však stěžovatel ani po opakované výzvě správního orgánu nepředložil, ani nebyl schopen se konkrétně vyjádřit k názvu kurýrní společnosti. Lze přitom přisvědčit městskému soudu, že většinou se jednalo o plnění nezanedbatelné hodnoty. Jak uvedl již městský soud, správce daně po stěžovateli nežádal v průběhu daňového řízení žádný nereálný důkaz.

[61] Stěžovatel dále nesouhlasil s hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí. Dle jeho názoru prokazují, že přezkoumávaná plnění byla stěžovateli dodána společností STEI BAU. Stěžovatel ve svých závěrech vycházel ve značném rozsahu z výpovědí Tomáše Pargače a M. N., které byly pořízeny dožádaným správcem daně v daňovém řízení se společností COMMTEL a které dle stěžovatele dokládají účast společnosti STEI BAU na předmětných zakázkách. Je pravdou, že oba svědci v obecné rovině tuto účast potvrdili, nicméně jejich výpovědi jsou vzhledem k nekonkrétnosti a rozporům s dalšími provedenými důkazy nevěrohodné. Tomáš Pargač nebyl schopen osvětlit, jakou činnost společnost STEI BAU v přezkoumávaném období vykonávala, nebyl schopen si vybavit žádného ze subdodavatelů společnosti, kteří měli provádět subdodávky v rámci zakázek společnosti, nebyl schopen identifikovat označení dodávaných plnění (názvů software či materiálu), a prohlásil, že k hrazení částek na jeho osobní účet místo na účet společnosti STEI BAU docházelo omylem, avšak neuvedl, jak s prostředky naložil. Obdobně nekonkrétně a neodborně se vyjadřoval také M. N. Z jimi uvedených skutečností nebylo možné žádným způsobem dospět k závěru, že by společnost STEI BAU poskytla daná plnění, nebo že by za ně obdržela od stěžovatele odměnu v deklarované výši.

[62] Pokud jde o výpověď Ing. Vítězslava Titla, jak uznal správce daně i žalovaný a jak zhodnotil posléze i městský soud, svědek uvedl, že jednání se stěžovatelem se účastnil Tomáš Pargač, kterému Ing. Titl zadával práci a následně ji od něj přebíral, avšak ve vztahu k jednotlivým sporným zakázkám a ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazy, byla svědecká výpověď shledána jako nedostatečně konkrétní, neboť neosvědčila, kdo konkrétně fakturované práce uskutečnil a jak byly prováděny. Svědek žádným způsobem nepopsal konkrétní účast společnosti STEI BAU na realizovaných činnostech. Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru žalovaného, že tato výpověď nebyla způsobilá prokázat dodání předmětných plnění společností STEI BAU stěžovateli v rozsahu, jak bylo deklarováno.

[63] Poznámku stěžovatele, podle níž plnění společnosti STEI BAU bylo správcem daně považováno za řádné do doby, než se vedení společnosti ujala Renáta Altová, považuje Nejvyšší správní soud za nesouvisející spekulaci, neboť správce daně mohl hodnotit pouze dodávky společnosti STEI BAU učiněné v obdobích, pro něž byla zahájena daňová kontrola. Jaká byla povaha předchozích plnění, proto nebylo v daném případě možné hodnotit. Přezkoumávané období se také z velké části nepřekrývá s působením Renáty Altové ve společnosti STEI BAU, je tudíž otázkou, z čeho při své úvaze stěžovatel v daném ohledu vycházel. Stěžovatel také namítal nevěrohodnost svědecké výpovědi Renáty Altové. Stěžovatel v žalobě namítal, že výpověď této svědkyně v daném případě neměla být vůbec použita, proto městský soud věrohodnost svědecké výpovědi neposuzoval, námitku však vypořádal již správce daně v rámci zprávy o daňové kontrole. V daném ohledu dospěl k závěru, že prohlášení o výběrech z účtu společnosti STEI BAU jsou pro posouzení daného případu irelevantní a svědeckou výpověď shledal důvěryhodnou, především ve

spojení s dalšími zjištěními správce daně. Žalovaný se s tímto hodnocením plně ztotožnil. Jestliže svědkyně ve výpovědi uvedla, že společnost STEI BAU od 9. 12. 2008 nevykonávala žádnou činnost a jako jednatelka společnosti nikoho k takovým úkonům nezmocnila, lze dle Nejvyššího správního soudu ve spojení s nesrovnalostmi ve výpovědi předchozího jednatele, jím vystavenými fakturami, o nichž neměla svědkyně povědomí, a skutečností, že platby za tyto faktury byly uhrazeny na jeho soukromý účet, dojít k závěru, že nebylo prokázáno, že by se jednalo o plnění poskytnutá společností STEI BAU. V tomto ohledu lze shledat danou výpověď za věrohodnou v aspektech týkajících se projednávaného případu.

[64] Ke shodným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v již citovaných souvisejících věcech sp. zn. 5 Afs 175/2017 a sp. zn. 9 Afs 339/2019. V rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, Nejvyšší správní soud k dané otázce mj. konstatoval: *„Pokud stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle popisuje možnou „ztrátu paměti“ vyslychaných osob, bylo by mu možno přisvědčit, pokud by se nesrovnalosti týkaly detailů a nepodstatných skutečností. Rozpory ve výpovědích však byly shledány v zásadních otázkách, kdy lze předpokládat, nadto jednalo-li se o plnění v rádech několika milionů, že si podstatné skutečnosti obchodu osoba, která se na něm měla podílet, pamatuje i po několika letech. Poukázat lze např. na rozpory ve výpovědi p. Altové a p. Pargače; jmenovaná jednatelka uvedla, že nikoho nezmocnila a neví, kdo vystavil daňové doklady, naopak p. Pargač uvedl, že měl ústní dohodu s p. Altovou, že až do zápisu ve Veřejném rejstříku bude činnost vykonávat sám; dále jmenovaná jednatelka uvedla, že jí nebylo předáno účetnictví ani žádné vysvětlení od předchozího jednatele, naopak p. Pargač uvedl, že jí všechny doklady předal (protokol o tom však nepředložil.) Stěžovatel tvrdí, že v dobré víře uzavíral obchody s p. Pargačem, neboť p. Altová byla zapsána ve Veřejném rejstříku až 2. ledna 2009. K tomu zdejší soud podotýká, že je sice pravdou, že zápis byl proveden 2. 1. 2009, nicméně je též zřejmé, že jako den vzniku funkce je zde uvedeno datum 9. prosince 2008; tato skutečnost je jednoznačná rovněž z notářského zápisu sp. zn. NZ 335/2008 (listina C 132571/SL5/MSPH), který je obsažen ve Sbírce listin přístupné ve Veřejném rejstříku, z něhož vyplývá rovněž i to, že k tomuto datu – 9. 12. 2008 byl rovněž odvolán z funkce jednatel p. Pargač. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že neměl možnost ověřit, zda p. Pargač je či není jednatelem společnosti a zda je oprávněn za ni jednat.“*

[65] Obdobně v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 9 Afs 339/2019 – 50, zdejší soud zdůraznil následující:

„Námitkou, že poskytla správci daně veškeré požadované doklady a že nekontaktnost společnosti STEI BAU a Tomáše Pargače jí nelze klást k tíži, se městský soud zabýval v bodě 52 rozsudku. Zde vyložil, že svědci Tomáš Pargač ani M. N. nebyli slyšeni v daném řízení jako svědci, ale žalovaný objasnil, že pro nekontaktnost obou jmenovaných osob, které se správci daně nepodařilo ani po opakovaném předvolání, včetně žádosti o předvedení prostřednictvím Policie ČR, vyslechnout, převzal jejich svědecké výpovědi z daňového řízení se společností COMMTEL CZ, a. s., která je dceřinou společností stěžovatelky. Takový postup je souladný s § 93 odst. 1 daňového řádu, jak byl vyložen v rozsudku městského soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 11 Af 13/2012 - 34. Ze svědecké výpovědi Tomáše Pargače v daňovém řízení u společnosti COMMTEL CZ, a. s., kterou se městský soud zabýval v bodech 58 a 59 rozsudku, vyplývá, že si byl vědom, že na jeho soukromý účet byly posílány platby, jak od stěžovatelky, tak i od její dceřiné společnosti COMMTEL CZ, a. s., jež jsou provázány osobou jednatele a likvidátora. Městský soud rozsáhle rozebral i svědecké výpovědi dalších svědků v daňovém řízení,

pokračování

které společně prokazují, že existují vážné a důvodné pochybnosti, zda se případ deklarovaný dle účetních dokladů skutečně stal tak, jak ho stěžovatelka předložila. Žádným dokladem či výpovědí svědka nebylo najisto prokázáno, že by společnost STEI BAU provedla deklarované práce a dodávky, popřípadě že by deklarované práce a dodávky provedl jiný subjekt. (...)

O nestandardnosti deklarovaných obchodních transakcí svědčila i svědecká výpověď Renáty Altové, jednatelky společnosti STEI BAU ode dne 9. 12. 2008, která uvedla, že od předchozího jednatele Tomáše Pargače neobdržela žádné účetnictví ani jiné dokumenty, nebyly jí předány ani žádné instrukce či informace, za jejího působení společnost STEI BAU nic nevykonávala a k výkonu činností nikoho nezmocnila. K fakturám vystaveným společností STEI BAU od 10. 12. 2008 pro stěžovatelku uvedla, že faktury nevystavila, nepodepsala, neví, kdo je vystavil, stěžovatelku nezná a nikdy s ní nejednala.“

[66] Nejvyšší správní soud ve vztahu k námitkám stěžovatele týkajícím se skutkového stavu věci shrnuje, že stěžovatel v průběhu daňového řízení, řízení před městským soudem i v kasační stížnosti napadá jednotlivá skutková zjištění a skutkové závěry, opakuje a rozvíjí námitky, které jsou v podstatě totožné; těmi se snaží zpochybnit závěry finančních orgánů a městského soudu. Námitky stěžovatele však nezohledňují skutečnost, že skutkovým základem věci, na němž byla rozhodnutí založena, je soubor jednotlivých důkazů, které při svém objektivním zhodnocení ve vzájemných souvislostech dostatečně prokazují napadené závěry finančních orgánů i městského soudu. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že správce daně nezkoumal, od jakého jiného subjektu by mohl stěžovatel deklarované plnění obdržet. Takovou povinnost správce daně vůbec neměl.

[67] Dle Nejvyššího správního soudu lze přisvědčit názoru městského soudu, podle něhož správce daně v rámci zásady volného hodnocení důkazů hodnotil pečlivě jak každý důkaz jednotlivě, tak všechny důkazy ve svém souhrnu a vyložil jasně a srozumitelně, jaké skutečnosti považoval za prokázané, jakými úvahami by veden a jaké z nich vyvodil racionální závěry, a též uvedl, z jakého důvodu neprovede další navrhované důkazy. Přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného plátce daně přitom nebylo prokázáno.

[68] Pokud jde o námitku stěžovatele týkající se jeho možné účasti na daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud odkazuje na napadený rozsudek, v němž městský soud, obdobně jako před ním žalovaný, konstatoval, že závěry správce daně o účasti stěžovatele na daňovém podvodu byly předčasné, neboť nedošlo vůbec k prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Obdobně v citovaném rozsudku ze dne ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, Nejvyšší správní soud k této otázce konstatoval, „že je nezbytné důsledně rozlišovat mezi případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť nejsou naplněny hmotněprávní podmínky, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne, avšak plátcí jej nelze přiznat, respektive je nutné mu jej odepřít (typicky např. v případě participace na daňových podvodech či v případě zneužití práva – viz např. rozsudky SDEU ve věcech C-354/03, Optigen, C-355/03, Fulcrum, C-484/03, Bond House, C-439/04, Kittel či ve věci C-440/04, Recolta a rozsudek C-255/02 Halifax). V projednávané věci však stěžovateli nebyl přiznán odpočet nikoli z důvodu jeho možné účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, k čemuž směřuje stěžovatel nepřipadně svoji argumentaci ohledně všech „obezřetných“ úkonů, které učinil, ale z důvodu, že nebylo prokázáno již samotné naplnění hmotněprávních podmínek“.

[69] Městský soud se vypořádal rovněž s námitkou stěžovatele, podle níž byl sankcionován za nekontaktnost svého dodavatele a jeho jednání. Rovněž Nejvyšší správní soud již k této věci v citovaném rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38, poznamenal následující: „Stěžovateli lze jistě přisvědčit v tom, že mu nelze přičítat k tíži neplnění daňových či jiných povinností jinými osobami – deklarovanými společnostmi; jak zdejší soud opakovaně judikoval, důkazní břemeno nelze rozšiřovat na prokázání těch skutečností, které jsou mimo sféru vlivu daňového subjektu [srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45 (č. 599/2004 Sb. NSS), rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46]. To však ani správní orgány nečinily. Na případ stěžovatele nedopadá např. rozsudek SDEU ve věci C-324/11, Gábor Toth [osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky]. Důvodem neuznání odpočtu stěžovateli v projednávané věci nebyla skutečnost, že deklarované společnosti nepodaly daňová přiznání, nevedly účetnictví, byly nekontaktní, či zanedbaly některé své povinnosti, ale to, že stěžovatel neprokázal, že deklarované služby skutečně právě tyto společnosti provedly.“

[70] K upozornění stěžovatele na údajnou paralelu s plněním Generálního finančního ředitelství se již Nejvyšší správní soud rovněž v citovaném rozsudku vyjádřil: „(P)okud stěžovatel poukazuje na postup GŘF v případě „nákupu telefonů“, je uvedený argument zcela nepřipadný, neboť se jedná o skutkově zcela odlišné a nesrovnatelné situace. Nadto, jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, stěžovateli nebylo vytýkáno, že dostatečně neproověřil informace o deklarovaných společnostech, ale to, že nebylo prokázáno, že právě od těchto společností stěžovatel tvrzená plnění přijal.“ V rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 9 Afs 339/2019 – 50, k tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že „v nynějším řízení byly posuzovány důsledky neobežřetnosti stěžovatelky, nikoliv Generálního finančního ředitelství, takže tento stěžovatelčin argument je irelevantní“.

[71] Nejvyšší správní soud se dále věnoval námitkám stěžovatele proti postupu správce daně v rámci ukončení daňové kontroly.

[72] Z daňového spisu vyplývá, že sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 2. 6. 2014, č. j. 2545377/14/3003-05402-708274, bylo doručeno zmocněnci stěžovatele, M. T., dne 9. 6. 2014 a dne 10. 6. 2014 obdržel správce daně žádost zmocněnce stěžovatele o stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Tato lhůta byla rozhodnutím ze dne 16. 6. 2014, č. j. 2705776/14/3003-05402-708274, stanovena na 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí, k jehož doručení do datové schránky zástupce stěžovatele došlo dne 25. 6. 2014 (tedy do 10. 7. 2014). Dne 26. 6. 2014 požádal stěžovatel o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 25. 7. 2014. Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014, č. j. 2906237/14/3003-05402-708274, správce daně prodloužil lhůtu „o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, tj. do 14-ti dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí“. Zástupce stěžovatele rozhodnutí převzal dne 3. 7. 2014. V daňovém spisu se dále nachází úřední záznam ze dne 14. 7. 2014, č. j. 3041138/14/3003-05402-708274, v němž správce daně uvedl, že jestliže termín pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění byl stanoven původně do dne 10. 7. 2014, je lhůta prodloužena o 14 dní ode dne 10. 7. 2014, tedy do 24. 7. 2014, nikoliv od 3. 7. 2014, jak je uvedeno v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014.

pokračování

[73] Zástupce stěžovatele podal dne 25. 7. 2014 osobně u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov, dvě písemnosti, datované dnem 24. 7. 2014. Jednou z písemností byla stížnost proti postupu správce daně, neboť lhůta prodloužená rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014 měla začít plynout až od konce původní lhůty, a tedy měla být dle stěžovatele prodloužena do 24. 7. 2014, nikoliv do 17. 7. 2014, jak vyplynulo z výroku rozhodnutí. Druhou listinou podanou dne 25. 7. 2014 byla další žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, a to o 14 dní ode dne doručení vyrozumění o výsledku šetření ve věci uvedené stížnosti.

[74] Ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 29. 7. 2014, č. j. 3206476/14/3003-05402-711536, uznal správce daně stížnost důvodnou, neboť v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014 byla lhůta stanovena odlišně od § 36 odst. 2 daňového řádu. Správce daně dále poznamenal, že si chyby byl vědom, a proto sepsal úřední záznam ze dne 14. 7. 2014, nečinil žádné úkony a čekal na uplynutí lhůty pro vyjádření dne 24. 7. 2014. Zájmy daňového subjektu byly chráněny daňovým poradcem jako profesionálem, který se jistě orientuje i ve výpočtu lhůt dle daňového řádu, jak naznačuje i podaná stížnost. Z uvedených důvodů nebyl dle správce daně daňový subjekt nesprávným postupem nijak zkrácen. Správce daně proto nepřijal žádné opatření k nápravě. Vyrozumění bylo doručeno zástupci stěžovatele dne 7. 8. 2014.

[75] Rozhodnutím správce daně ze dne 29. 7. 2014, č. j. 3223963/14/3003-05402-708274, bylo zastaveno daňové řízení o podané žádosti o prodloužení lhůty, neboť v něm nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. Správce daně v tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že lhůta k vyjádření, prodloužená na základě žádosti ze dne 26. 6. 2014, uplynula v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu dne 24. 7. 2014. Žádost o prodloužení lhůty ze dne 25. 7. 2014 tak byla dle správce daně podána po uplynutí lhůty, a proto bylo třeba dané řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavit.

[76] Rozhodnutí bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 7. 8. 2014 a dne 20. 8. 2014 bylo správci daně doručeno odvolání proti tomuto rozhodnutí. Dne 7. 8. 2014 bylo u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III, podáno rozsáhlé vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění, datované dnem 25. 7. 2014. Rozhodnutím správce daně ze dne 10. 11. 2014, č. j. 3456260/14/3003-05403-711655, bylo zastaveno odvolací řízení pro bezpředmětnost. Správce daně zastavení odůvodnil tím, že vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění bylo zapracováno do zprávy o daňové kontrole a daňová kontrola byla dne 20. 9. 2014 ukončena. Možnost stanovit lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu je přitom dána toliko v rámci probíhající daňové kontroly.

[77] Správce daně vydal rozhodnutí o opravě zjevných nesprávností ze dne 26. 8. 2014, č. j. 3430445/14/3003-05402-711536, jímž vypustil konec věty „tj. do 14-ti dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí“ z výroku rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014, neboť chybou v psaní byl nadbytečně doplněn do výroku výše uvedený dodatek. Rozhodnutí o opravě bylo zástupci stěžovatele doručeno do datové schránky dne 1. 9. 2014.

[78] Z kasační stížnosti vyplývá, že opravné rozhodnutí stěžovatel považuje za vyhovění jeho odvolání. Toto rozhodnutí považuje také za první bezvadné rozhodnutí o prodloužení lhůty a dovozuje, že od jeho doručení mohla teprve začít běžet prodloužená

lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Dle stěžovatele proto bylo řízení stiženo nesprávným postupem správce daně, jestliže jej před uplynutím této lhůty předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole.

[79] Tuto námitku stěžovatele posuzoval ve svém rozhodnutí již žalovaný a dospěl k závěru, že jakkoliv se správce daně dopustil procesních vad, stěžovatele tyto vady nijak nezkrátily na právech. Obdobně městský soud konstatoval, že porušením § 36 daňového řádu nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a navržení jejich doplnění dle § 88 odst. 3 daňového řádu.

[80] Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožnil. Je zřejmé, že v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014 byla lhůta pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění prodloužena nesprávně. V době podání první žádosti o prodloužení lhůty dne 26. 6. 2014 zbývalo do konce původní lhůty 14 dní. Ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu měla být lhůta pro vyjádření prodloužena o 14 dní od konce původní lhůty. Prodloužená lhůta tedy měla končit, jak správně uvedl správce daně, dne 24. 7. 2014, nikoliv dne 17. 7. 2014, jak by vyplývalo z výroku rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014, ale také nikoliv dne 25. 7. 2014, jak požadoval zástupce stěžovatele.

[81] Zde vyvstává otázka opožděnosti žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření ze dne 25. 7. 2014, jestliže byla podána v souvislosti se stížností na nesprávné určení lhůty pro vyjádření v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2014. Žádost byla podána jak po nesprávně určené lhůtě, tak po lhůtě stanovené správným postupem dle § 36 odst. 2 daňového řádu, ovšem v době, kdy správce daně stěžovatele o správné délce lhůty nevyrozuměl. Jediným dokumentem, který uváděl správnou délku lhůty, byl v daném okamžiku úřední záznam ze dne 14. 7. 2014.

[82] Zde považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že správce daně si byl svého pochybení vědom a z tohoto důvodu kladně vyřídil stížnost podanou spolu se žádostí o prodloužení lhůty o 14 dní od doručení vyrozumění o vyřízení této stížnosti. Jakkoliv je otázkou, zda byl správce daně oprávněn zastavit řízení o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 25. 6. 2014, je třeba souhlasit s žalovaným, že o své právo vyjádřit se stěžovatel nepřišel. Stěžovatel měl možnost vyjádřit se do 24. 7. 2014, neboť v tomto období správce daně nečinil žádné úkony.

[83] Pokud jde o následnou žádost o prodloužení lhůty, na rozdíl od první žádosti o její prodloužení nebyl správce daně povinen žádosti vyhovět. V daném smyslu lze souhlasit se žalovaným, že s přihlédnutím k formulaci žádosti o prodloužení reálně byla požadovaná lhůta správcem daně dodržena, neboť od 7. 8. 2014, tedy od doručení vyrozumění o kladném vyřízení stížnosti, do 21. 8. 2014 správce daně nečinil žádné kroky a stěžovatel svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění v tomto časovém úseku, resp. již dne 7. 8. 2014, využil. Vyjádření stěžovatele bylo vzato v potaz a správce daně se s ním vypořádal ve zprávě o daňové kontrole. K projednání zprávy o daňové kontrole byl stěžovatel předvolán až na 9. 9. 2014.

[84] Z popsaného vývoje dle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stěžovatel měl dostatek prostoru předložit správci daně požadované vyjádření a jeho právo tak učinit nebylo dotčeno, neboť je využil a správce daně jeho námitky dostatečně zohlednil a

pokračování

obsáhle se s nimi vypořádal. Z tohoto pohledu je irelevantní námitka stěžovatele, že mu bezvadné rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo doručeno až dne 1. 9. 2014, neboť v daném okamžiku již svého práva využil. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že rozhodnutí o opravě zjevných nesprávností rozhodně nelze považovat za vyřízení odvolání stěžovatele. K tomu došlo naprosto odlišným rozhodnutím správce daně (viz výše). Zde je nutné připomenout, že rozhodnutí o opravě zjevných nesprávností také není samostatně stojící rozhodnutím a je nutné jej číst ve spojení s opravovaným rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014. Opravné rozhodnutí mělo vliv na opravu běhu původní lhůty, stanovené rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014, nemělo za následek nový běh lhůty, počítaný od doručení opravného rozhodnutí. V tomto smyslu tedy považuje Nejvyšší správní soud námitky stěžovatele za nedůvodné.

[85] Pokud jde o kolizi jednání zástupce stěžovatele v den, na nějž byl předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole, této námitce se věnoval již městský soud. Předvolání bylo zástupci stěžovatele zasláno dvakrát, a to výzvou ze dne 21. 8. 2014, č. j. 3397103/14/3003-05402-708274, a ze dne 27. 8. 2014, č. j. 3404743/14/3003-05402-708274. Obě písemnosti byly doručeny do datové schránky zástupce stěžovatele dne 1. 9. 2014. Stejněho dne se zástupce stěžovatele spolu se svědkem M. N. dostavili ke správci daně a učinili zde podání. Jak vyplývá ze správního spisu, důvody, pro které se nemohl dostavit na jednání, zástupce uvedl v námitce podjatosti ze dne 3. 9. 2014. Jakkoliv v ní uváděl, že požadavek na změnu termínu vznesl již dne 1. 9. 2014, v úředním záznamu o jednání z tohoto dne o takovém požadavku zmínka není. V námitce podjatosti zástupce stěžovatele presumoval, že správce daně stanovil jednání dvou klientů tohoto zástupce na stejný den úmyslně. Následně v námitce podjatosti a ve stížnosti proti postupu správce daně ze dne 5. 9. 2014 uvedl, že trvá na své přítomnosti na výslechu svědka v kolidující věci, neboť dříve nařízené jednání má přednost a je to právo daňového subjektu, který zastupuje.

[86] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správce daně pochybení, které by mohlo zasáhnout do práv stěžovatele. Ačkoliv byl jeho zástupce předvolán správcem daně ke dvěma odlišným jednáním ve stejný den, jedná se o situaci, se kterou daňový řád počítá a umožňuje ji vyřešit. K obdobným situacím dochází pravidelně a Nejvyšší správní soud není přesvědčen o tom, že je v silách správce daně při nařizování jednání kontrolovat časové možnosti všech účastníků a jejich zástupců předem. Z pouhého faktu, že zástupce stěžovatele obdržel předvolání ve dvou věcech na stejný den, nelze usuzovat porušení práv daňového subjektu a tedy ani nezákonné ukončení daňové kontroly. Pokud jde o omluvu zástupce stěžovatele, Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že zástupce stěžovatele neuvedl žádné relevantní důvody pro změnu termínu jednání. Pouhá kolize jednání není důvodem pro změnu termínu jednání, jestliže má zástupce daňového subjektu možnost sjednat si v dané věci substituci. Navzdory tvrzení stěžovatele však z ničeho nevyplývá, že by se o něco takového jeho zástupce alespoň v jednom z kolidujících řízení pokusil, nebo přinejmenším správce daně informoval o nemožnosti si ji zajistit.

[87] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že právo stěžovatele na přítomnost jeho zástupce na jednání nebylo žádným způsobem narušeno. Ohledně dalších otázek ukončení daňové kontroly, které stěžovatel rozsáhle namítal v předchozích řízeních, nicméně v kasační stížnosti konkrétně nevyjádřil, Nejvyšší správní soud odkazuje na přílehlavé vypořádání těchto námitek v přezkoumávaném rozsudku městského soudu,

jakož i na závěry tohoto soudu k obdobnému postupu správce daně a stěžovatele, resp. jeho dceřiné společnosti, ve věcech sp. zn. 9 Afs 339/2019 a sp. zn. 5 Afs 175/2017. Námitky stěžovatele proti postupu správce daně proto Nejvyšší správní soud ani v nyní posuzované věci neshledal důvodnými.

V.

Závěr a náklady řízení

[88] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[89] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu jeho nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. listopadu 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu