



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce: **V. V.**, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem tř. Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 53143/18/5300-22444-706385, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 15/2019-98,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 53143/18/5300-22444-706385 (dále jen „napadené rozhodnutí“), byla k odvolání žalobce částečně co do termínu splatnosti doměřené daně změněna a ve zbytku potvrzena níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) - dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)

- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1415966/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2013 ve výši 779 100 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 155 820 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416243/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2013 ve výši 624 750 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 124 950 Kč,

- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416339/17/2910/50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2013 ve výši 123 900 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 24 780 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416357/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2013 ve výši 145 950 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 29 190 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416421/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2013 ve výši 140 700 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 140 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416654/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013 ve výši 157 500 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 31 500 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416765/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2013 ve výši 180 600 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 36 120 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1416989/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2013 ve výši 161 700 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 32 340 Kč,
- ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1417331/17/2910-50521-302537, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013 ve výši 192 150 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 430 Kč [společně dále jen „platební výměry“].

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítal, že správce daně nejprve označil jeho obchodování s manipulační technikou za podvod na DPH, z důvodu čehož vydal zajišťovací příkazy; později od tohoto posouzení upustil, avšak již byl vymezen předmět celého řízení i dokazování. Správce daně nevydal výzvu, kterou by vymezil své pochybnosti; nepřenesl tedy důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten navíc neměl možnost se seznámit s relevantními důkazy, ani mu nebylo umožněno se k nim vyjádřit. Správní spis považuje za zmatečný, nepřehledný a neúplný. Žalobce brojil také proti hodnocení důkazů. Poukázal na rozdílné závěry správce daně u něj a u jeho dodavatelů (*Balkanacar* a *MT Trading*), u nichž nevyslovil pochybnost o existenci zboží a věc posoudil jako daňový podvod.

#### *Rozsudek krajského soudu*

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 15/2019-98 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Obsáhle vypořádal všechny uplatněné námítky; níže je shrnuto pouze právní posouzení, jež žalobce považuje za nesprávné.

[4] Soud předeslal, že v posuzovaném případě jde o doměření daně; není proto relevantní argumentace dříve vydaným zajišťovacím příkazem, který představuje toliko předstížené (často na hypotetické úvaze založené) rozhodnutí. Správce daně měl nejprve podezření na řetězec transakcí, který vykazoval znaky podvodu na DPH; to jej vedlo k vydání zajišťovacích příkazů. V průběhu řízení však na základě dalších zjištěných

pokračování

informací a provedených důkazů dospěl k závěru, že předmětné zboží (vysokozdvížené vozíky) nebylo fakticky vůbec obchodováno; tento závěr je konstatován jako výsledek kontrolních zjištění. Dle soudu je zřejmé, že vstupní podezření správce daně se mohou, s ohledem na postupné „rozkrývání“ skutkového stavu v průběhu daňové kontroly, lišit od výsledných kontrolních zjištění. Odmítl tedy názor žalobce, že již zajišťovacím příkazem správce daně vymezil předmět celého řízení.

[5] Konstatoval, že zákon výslovně nestanoví, jakým způsobem z hlediska formy má správce daně vyjádřit své pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních a jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]; zpravidla se tak ovšem děje v průběhu daňové kontroly výzvami. Zákon nestanoví ani taxativní výčet náležitostí výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Z podstaty věci však musí obsahovat informaci, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila; tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. V projednávané věci ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně vydal výzvu ve formě samostatného úkonu, ve kterém by vyslovil své pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu. Krajský soud připustil, že absenci takového „aktu“ lze v obecné rovině považovat za vadu řízení. Vyšel však ze závěrů Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vyslovených v rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, dle nichž zákon nevyklučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání. Přestože by bylo vhodnější, aby tak učinil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat *a priori* za nezákonné; musí však prokazatelně dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.

[6] Krajský soud poukázal na to, že správce daně v průběhu daňové kontroly uskutečnil se žalobcem několik ústních jednání; během nich byl žalobce opakovaně vyzván k předložení dokladů či prokázání určitých skutečností. Bylo po něm požadováno vysvětlení toho, jaký způsob účtování o zásobách zvolil v letech 2012 a 2013 (protokol o ústním jednání ze dne 1. 2. 2016, č. j. 145016/16/2910-60561-302402); byl dotazován na účetní doklady za rok 2012 a na osoby, se kterými jednal při nákupu a prodeji vysokozdvížných vozíků (protokol o ústním jednání ze dne 31. 3. 2016, č. j. 438169/16/2910-60561-302402); opětovně mu byly kladeny otázky na přepravu vysokozdvížných vozíků, jména řidičů přepravní společnosti, žalobcovu přítomnost u nakládek a vykládek, doklady o předání, pojištění vozíků a jejich reklamaci, předávání CMR listů, či důvody ukončení spolupráce s dodavatelem *MT Trading a Balkancar* (protokol o ústním jednání ze dne 2. 5. 2016, č. j. 938663/16/2910-60561-302402). Správce daně žalobce též vyzval, aby prokázal, že uplatnil daň na vstupu v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Obdobný postup zjistil krajský soud i v případě protokolů z ústních jednání ze dne 16. 5. 2015, č. j. 1030615/16/2910-60561-302402, ze dne 27. 5. 2016, č. j. 1085005/16/2910-60561-302402, a ze dne 1. 8. 2016, č. j. 1379787/16/2910-60561-302402. Za rozhodující však soud považoval protokol o ústním jednání ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1547743/16/2910-60561-302402. Z něj vyplývá, že správce daně porovnával tvrzení,

která žalobce ohledně obchodování s vysokozdvíhnými vozíky uvedl v daňovém řízení a na Policii ČR (u správce daně žalobce tvrdil, že každou nakládku vozíků zajišťoval sám a jízdy byly evidovány v knize, kdežto před Policií ČR uvedl, že vozíky nikdy neviděl). Žalobce dále zatajil existenci J. Č., který mu měl předávat doklady a s nímž měl být v rámci obchodování v pravidelném styku; ten však před Policií ČR vypověděl, že se při obchodování s vozíky jednalo o daňové podvody, a potvrdil, že zajišťoval potvrzování dokladů vystavovaných za fiktivní obchody. S ohledem na tyto skutečnosti správce daně žalobce na ústním jednání vyzval, aby vysvětlil svá rozdílná tvrzení a prokázal, která z nich jsou pravdivá, úplná a odpovídají skutečnosti. Vyzval jej též, aby doklady či jinými důkazními prostředky prokázal, že se obchody s vysokozdvíhnými vozíky skutečně uskutečnily. Žalobce k tomu uvedl, že se nechce vyjadřovat, žádné další doklady nemá a výslech J. Č. nepožaduje.

[7] Krajský soud akceptoval, že správce daně nevydal písemnost označenou jako „výzva k prokázání skutečností“, ve které by formálně dostal požadavkům kladným na takovou výzvu. Ze spisu je totiž zřejmé, že v průběhu daňové kontroly v rámci ústních jednání opakovaně vyzýval žalobce k předložení a prokázání konkrétních skutečností a vyjadřoval pochybnosti ve vztahu k určitým skutečnostem. Žalobce na tyto výzvy vždy reagoval, předkládal správci daně dodatečně důkazy, příp. uvedl, že žádné další důkazy nepředloží; jednalo se o postup, který žalobce v rámci daňové kontroly akceptoval a patřičně na něj reagoval. Krajský soud uzavřel, že žalobce byl prokazatelně seznámen s pochybnostmi vyplývajícími ze zjištěných skutečností; správce daně dostal své povinnosti vyjádřit konkrétní pochybnosti a soud přisvědčil tomu, že tím přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Zároveň ale zdůraznil, že tento postup nepovažuje za běžně aplikovatelný; jeho akceptování označil za výjimku z pravidla s ohledem na individuální okolnosti věci.

[8] Skutečnost, že správce daně u společností *Balkanacar* a *MT Trading* pochybnost o existenci zboží nevyslovil (dodavatelům nepřiznal nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu), nevyklučuje dle krajského soudu závěry, které správce daně učinil v případě žalobce. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, a konstatoval, že stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani; důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů odlišná, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Nadto poukázal na vyjádření žalovaného, že rozhodnutí ve věcech společností *Balkanacar* a *MT Trading* jím byla zrušena v důsledku procesního pochybení správce daně.

## II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

### II.1 Kasační stížnost žalobce

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejprve shrnul pasáže žaloby a napadeného rozsudku týkající se nevydání „výzvy k odstranění pochybností“ správcem daně. Za podstatné považuje to, co předcházelo samotné daňové kontrole; před jejím zahájením správce daně vydal zajišťovací příkazy,

pokračování

které odůvodnil stěžovatelovou účastí na daňovém podvodu realizovaném v rámci obchodu s vysokozdvihnými vozíky. Na základě toho byl stěžovatel po celou dobu daňové kontroly a odvolacího řízení přesvědčen, že se řízení vede o jeho účasti na daňovém podvodu. Správce daně jej v tomto přesvědčení utvrdil tím, že jasným a srozumitelným způsobem nevznesl své pochybnosti tak, aby bylo zřejmé jeho postavení v řízení, resp. aby bylo jednoznačné, kdo nese důkazní břemeno. Stěžovatel přitom zdůrazňuje, že daňový subjekt má právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.

[10] Dále poukazuje na rozdíl mezi písemnou výzvou a postupem, kdy jej správce daně údajně vyzval k odstranění pochybností v rámci ústního jednání; v takovém případě se mu však nedostalo poučení ohledně přenosu důkazní povinnosti. Je přitom běžnou praxí, že každá „výzva k odstranění pochybností“ obsahuje poučení o důsledcích jejího nesplnění, čehož se stěžovateli nedostalo; navíc se jedná o rozhodnutí, v jehož odůvodnění je popsán rozsah pochybností včetně důvodů, na základě kterých správci daně pochybnosti vznikly. Stěžovatel tvrdí, že byl podezřelý z účasti na daňovém podvodu, tudíž důkazní břemeno nesl správce daně; on svoji důkazní povinnost splnil, když předložil relevantní doklady. Argumentuje také tím, že znal závěry správce daně týkající se jeho dodavatelů *Balkancar* a *MT Trading* (účást na podvodu na DPH), což jej ujistilo v tom, že se nachází ve stejném postavení jako oni, tedy že správce daně nemá pochybnosti o dodávkách zboží a uskutečněných zdanitelných plněních a důkazní břemeno je na jeho straně. Jednalo se přitom o posouzení jeho přímých dodavatelů, protože nelze přijmout názor, že stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Krajským soudem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 - 40, předpokládá hodnocení jednoho skutkového průběhu u dvou správců daně. V projednávané věci však jde o závěr stejného správce daně o tom, že určitý skutkový průběh byl u dodavatelů daňovým podvodem a u příjemce neprokázáním dodávky či existence zboží; takové posouzení dle stěžovatele nelze akceptovat.

[11] K odkazu krajského soudu na rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, stěžovatel uvádí, že se jedná o nepřiléhavé rozhodnutí. V dané věci kasační soud posuzoval situaci, kdy v řízení byly vydány celkem tři výzvy a spor se týkal pouze jejich významu a obsahu; nadto nehrozilo, že by mohlo dojít k záměně důkazního břemene z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Otázka přesného a nesporného postavení daňového subjektu v daňovém procesu má dle něj odraz i v aktuální judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“); poukázal na usnesení ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19. Stěžovatel zdůrazňuje, jak důležité je přesné a nesporné vymezení postavení daňového subjektu v řízení; zásadně rozdílné přitom je v závislosti na tom, zda je daňový subjekt podezřelý z daňového podvodu, či nikoliv. Při absenci „výzvy k odstranění pochybností“ bylo kráceno jeho právo na spravedlivý proces; to platí především proto, že s ohledem na souvislosti věci bylo možné dovodit, že důkazní povinnost tíží správce daně. Upozorňuje, že namítanou vadu postupu správce daně (nevydání formalizované výzvy) mohl odstranit žalovaný. Ten však, i přes formulaci odvolacích námitek, z nichž bylo patrné stěžovatelovo přesvědčení o nutnosti vyvracet svou účast na daňovém podvodu, ne zvolil postup vedoucí k vyjasnění jeho postavení v řízení. Uzavírá, že správní orgány porušily zásady a postupy dokazování způsobem, který měl podstatný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

## II.2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný ke krajským soudem citované pasáži rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, uvádí, že se jedná o výklad zákonného ustanovení, který není vázán na jakékoliv skutkové okolnosti; stěžovatelem poukazované odlišnosti proto nijak nesnižují jeho relevanci. Krajský soud vycházel jen z obecného právního názoru, že ze zákona neplyne povinnost správce daně vyjadřovat své pochybnosti toliko písemně, a tedy že za určitých podmínek může i jejich ústním sdělením dojít k přechodu důkazního břemene na daňový subjekt; splnění těchto podmínek pak vyhodnotil na základě skutkových okolností posuzované věci. K argumentaci, že v důsledku nevydání výzvy k odstranění pochybností měl stěžovatel za to, že se vede řízení o daňovém podvodu, žalovaný uvádí, že jej vyzval k prokázání toho, že obchody skutečně proběhly. V rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění bylo stěžovateli předloženo hodnocení věci správcem daně, podle nějž bylo prokázáno, že obchody s vysokozdvížnými vozíky byly jen fiktivní a že stěžovatel zdanitelná plnění vůbec nepřijal a neuskutečnil ani dodání do jiného členského státu; stejné závěry obsahuje i zpráva o daňové kontrole. Za těchto okolností se dle žalovaného stěžovatel nemohl legitimně domnívat, že důvodem odepření nároku na odpočet byla jeho účast na podvodu na DPH, a tedy že důkazní břemeno nadále leží na správci daně. Přestože nalézacímu řízení předcházelo vydání zajišťovacích příkazů (přičemž předpoklad budoucího stanovení daně spočíval v účasti stěžovatele na podvodném řetězci transakcí), správce daně následně zcela jednoznačně vyjádřil své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění a vyzval stěžovatele k prokázání obchodů; ten se proto nemohl domnívat, že svou část důkazní povinnosti splnil. K namítané absenci poučení, jehož by se stěžovateli dostalo v případě vydání písemné výzvy, žalovaný uvádí, že mu v průběhu daňového řízení byly sděleny veškeré relevantní informace; nejpozději v rámci výsledku kontrolního zjištění mu byl prezentován ucelený náhled správce daně na posuzovanou věc. Navíc stěžovatel své přesvědčení o nesení důkazního břemene správcem daně prezentoval poprvé až v průběhu soudního řízení; žalovaný proto nepovažuje tento omyl za pravděpodobný. Je-li mu vytýkáno, že měl možnost absenci formální výzvy odstranit v průběhu odvolacího řízení, uvádí, že tak neučinil, neboť se nedomnívá, že se jedná o vadu řízení. Stěžovateli byly v průběhu řízení opakovaně sděleny důvody, pro které mu nebyl přiznán nárok na odpočet DPH (ostatně stěžejní závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole citoval sám stěžovatel v bodě [2] svého odvolání); jeho neschopnost identifikovat sporné otázky daňového řízení nelze klást k tíži správci daně či žalovanému.

[13] K usnesení SDEU ve věci C-610/19 žalovaný uvádí, že z něj neplyne potřeba přesného a nesporného vymezení postavení daňového subjektu v daňovém řízení. Nadto poukazuje, že východiskem závěrů plynoucích z daného rozhodnutí je jistota správce daně, že daňový subjekt zdanitelná plnění přijal, avšak panují pochybnosti výlučně ohledně toho, kdo byl jejich dodavatelem. V bodě [46] usnesení je vysloveno, že věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. V projednávané věci však nebylo prokázáno, že by na stěžovatele bylo převedeno vlastnické právo k vysokozdvížným vozíkům; logicky tedy ani nebylo prokázáno, že by předmětná plnění použil na výstupu pro účely svých zdanitelných plnění.

pokračování

[14] Žalovaný též konstatuje, že z (případně) účasti dodavatele na podvodu na DPH v žádném případě neplyne, že podvodem zasažené plnění fakticky poskytl tvrzenému odběrateli. V rozsudku NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, je zásadní důraz kladen na důkazní situaci jednotlivých daňových subjektů a jejich procesní aktivitu; je přitom zjevné, že různě aktivní mohou být dva subjekty nehledě na to, zda mají společného správce daně či nikoliv. Stěžovatelem zdůrazňovaná skutková odlišnost nemůže být důvodem, pro který by závěry daného rozsudku nebyly relevantní.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel předně namítá, že byl po celou dobu daňového (včetně odvolacího) řízení přesvědčen, že je vedeno o jeho účasti na daňovém podvodu, neboť právě tím správce daně odůvodnil dříve vydané zajišťovací příkazy. Nejvyšší správní soud předesílá, že žalovaný ani krajský soud nespороvali skutečnost, že správce daně měl u stěžovatele nejprve podezření na řetězec transakcí, který vykazoval znaky podvodu na DPH, přičemž právě to jej vedlo k vydání zajišťovacích příkazů (srov. č. l. 40 – 48 správního spisu). Soud ovšem zdůrazňuje, že *„zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, jak výslovně uvádí zákon. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně [...] je třeba rozlišovat předmět zajišťovacího a nalézacího řízení. Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstížené rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. (...) Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nutné zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena. To je problém, který zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího“* (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35). V rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, NSS uvedl, že správce daně nemá kvůli vydání zajišťovacího příkazu *„povinnost rozsáhle zkoumat, zda daňový subjekt, o němž se domnívá, že je součástí podvodného řetězce, neobchodoval s podvodníky v dobré víře. Dokazování zaviněné účasti na podvodu patří do řízení o samotné*

daňové povinnosti, nelze jej provádět před vydáním zajišťovacího příkazu. Jinak by správce daně stanovoval daň v podstatě dvakrát – jednou v zajišťovacím příkazu, jednou v samotném platebním výměru (rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45) [...] při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu nelze přiblížit k tomu, zda následně došlo k doměření daně či nikoli, případně z jakého důvodu. Zajišťovací příkaz, ve spojení s rozhodnutím o odvolání proti němu, je totiž samostatným rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu (...) k posuzování existence daňového podvodu v nalézacím řízení dochází zásadně teprve tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. V opačném případě je z povahy věci zbytečné se případným podvodným jednáním zabývat, neboť zde žádné daňově uznatelné jednání plátce DPH nebylo (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Nejvyšší správní soud konstatuje, že zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím předběžné povahy, přičemž důvody pro jeho vydání založené na dřívějších (neúplných) poznacích správce daně nemusejí nutně korespondovat s důvody pro následné stanovení daně opírajícími se o jím učiněná pozdější (bližší a podrobnější) zjištění. Kasační soud se proto ztotožňuje s názorem vysloveným v napadeném rozsudku, že vstupní podezření správce daně se mohou, s ohledem na postupné „rozkrývání“ skutkového stavu v rámci daňové kontroly, lišit od výsledných kontrolních zjištění; je proto nutné odmítnout argumentaci stěžovatele, že vydáním zajišťovacího příkazu vymezil správce daně důvod předpokládaného doměření daně (podvod na DPH), který již nebylo možné změnit (na faktické neuskutečněné zdanitelného plnění).

[19] V projednávané věci správce daně v průběhu řízení na základě dalších zjištěných informací a provedených důkazů dospěl k závěru, že předmětné zboží (vysokozdvížeňové vozíky) nebyly fakticky vůbec obchodovány. V protokolu o seznámení s výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole na DPH ze dne 8. 3. 2017, č. j. 357859/17/2910-60561-302402, založeném na č. l. 74 správního spisu (dále jen „seznámení s podklady“), je na str. 26 vysloveno jednoznačné právní posouzení věci. Správce daně uvedl, že „považuje předmětné obchodní transakce s manipulační technikou za fiktivní, kdy daňový subjekt figuroval jako mezičlánek, tzv. profit taker (broker), jehož úlohou bylo zastřetí vazby mezi ostatními zúčastněnými subjekty. Daňový subjekt tedy nakupoval fiktivní zboží od obchodních korporací MT Trading a BALKANCAR ovládaných J. M., které fiktivně dodával na Slovensko odběratelům (...) ve světle těchto důkazů lze jak sestavu „Skladová karta 2013“ obsahující pohyby zboží u daňového subjektu, tak i písemná prohlášení pořizovatelů (...) potvrzující dodaná zboží na Slovensko, považovat za účelově vytvořené mající za cíl zastřít skutečný stav věcí, tzn. to, že se ve skutečnosti jednalo o fiktivní obchodní transakce, jejichž cílem bylo zneužití systému správy daní. Správce daně tak má za prokázané, že daňový subjekt od obchodních korporací BALKANCAR a MT Trading nepřijal výše uvedené deklarované přijaté zdanitelné plnění a nárok na odpočet daně z těchto daňových dokladů uplatnil v rozporu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně má rovněž za prokázané, že daňový subjekt neuskutečnil dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty.“ Na otázku správce daně položenou při ústním jednání stěžovatel potvrdil, že byl s výsledky kontrolního zjištění seznámen a porozuměl jejich obsahu. Rozhodnutím správce daně z téhož dne, č. j. 369519/17/2910-60561-302402, pak byla stěžovateli stanovena lhůta k vyjádření se k těmto výsledkům kontrolního zjištění s možností návrhu jejich doplnění, a to do 25. 3. 2017. Taktéž zpráva o daňové kontrole č. j. 1391831/17/2910-60561-302402, založená na č. l. 114

## pokračování

správního spisu, opakuje na str. 26 právní posouzení celé věci tak, jak bylo konstatováno v seznámení s poklady. Nadto lze poukázat na odst. [2] odvolání stěžovatele proti platebním výměrům, kde správci daně vytýká, že nevyhodnotil jeho nárok na odpočet daně za dodání zboží do jiného členského státu; následně ovšem sám cituje právě tu část zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně uvádí, že dodání předmětného zboží se vůbec neuskutečnilo, obchody byly fiktivní a manipulační technika ve skutečnosti vůbec neexistovala. Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené nemůže přisvědčit stěžovateli, že nebyl správcem daně informován o změně právního hodnocení jeho obchodování s manipulační technikou; nejpozději od okamžiku seznámení se s podklady, k nimž měl dostatečnou lhůtu se vyjádřit, mohl a měl vědět, že správce daně neklasifikuje jeho obchodní transakce s vysokozdvihnými vozíky jako podvod na DPH, nýbrž vzal za prokázané, že předmětné plnění bylo toliko fiktivní a k jeho faktickým dodávkám vůbec nedošlo. Jestliže stěžovatel tvrdí, že i v rámci odvolacího řízení byl stále přesvědčen o tom, že předmětem řízení je daňový podvod, pak to za této situace nelze klást k tíži daňovým orgánům.

[20] Stěžovatel dále argumentuje, že znal závěry správce daně týkající se jeho dodavatelů *Balkancar* a *MT Trading* (jejich obchodní činnost byla posouzena jako účast na podvodu na DPH), což jej ujistilo v tom, že se nachází ve stejném postavení jako oni; nesouhlasí s aplikovatelností rozsudku NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, z nějž vyšel krajský soud, neboť o něm i jeho dodavatelích rozhodoval též správce daně. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozhodnutí vyslovil, že „stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. (...) Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“ Taktéž v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, NSS konstatoval, že pokud jde o daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, „má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal“ (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 6 Afs 56/2020-38). V rozsudku ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1 Afs 263/2020-27, NSS tento právní názor zopakoval a uvedl, že „správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového

*řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek.“* Tentýž závěr NSS uvedl v rozsudku 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 - 74; zároveň však zdůraznil, že „rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují totéž uskutečnění zdanitelného plnění, jsou daňové povinnosti obou subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou subjektů. Případný vzniklý rozpor pak musí být odstraněn v důkazním řízení a správce daně je povinen se v odůvodnění svého rozhodnutí s takovými rozpory vypořádat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 - 51, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).“

[21] Nejvyšší správní soud nemůže aprobovat stěžovatelovo tvrzení o jeho legitimním očekávání, že s ním je vedeno řízení pro podezření z podvodu na DPH, když tak bylo posouzeno obchodování jeho dodavatelů. Daňové řízení vedené se stěžovatelem bylo nezávislé na řízeních vedených s jeho dodavateli, byť se všechna týkala obchodování s vysokozdvížnými vozíky; v každém z nich mohl jednotlivý daňový subjekt předložit různé doklady a uplatnit jiná tvrzení, správce daně mohl vznést odlišné pochybnosti a v závislosti na tom se mohly lišit další navržené důkazy. Z tohoto hlediska není rozhodující, zda všechna řízení vedl stejný správce daně, či nikoliv (různě aktivní mohou být jednotlivé daňové subjekty nehlédě na příslušnost správce daně). Nejvyšší správní soud nadto poukazuje na vyjádření žalovaného, že stěžovatelem akcentovaná rozhodnutí správce daně ve věcech jeho dodavatelů *Balkanancar* a *MT Trading* byla zrušena v důsledku procesního pochybení.

[22] Stěžovatel brojí též proti tomu, že správce daně v řízení nevydal výzvu, ve které by dostatečně určitě prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jím předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], vyzval jej k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně [§ 92 odst. 4 daňového řádu] a poučil jej ohledně přenosu důkazní povinnosti (tento absentující úkon přitom označuje jako „výzvu k odstranění pochybností“). Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný ani krajský soud nerozporují tvrzení stěžovatele, že správce daně nevydal samostatnou výzvu ve formě formálního aktu; mají však za to, že tak materiálně učinil při ústních jednáních konaných během probíhající daňové kontroly. Krajský soud poukázal především na protokol o ústním jednání ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1547743/16/2910-60561-302402 (založený na č. 1. 60 správního spisu). Správce daně během tohoto jednání porovnal skutečnosti, které stěžovatel uvedl ústně do protokolů v daňovém řízení a na Policii ČR; konstatoval, že jeho vlastní výroky ohledně obchodování s vysokozdvížnými vozíky se liší, přičemž komparaci jeho výpovědi shrnul do pěti bodů (viz str. 3 - 5 protokolu), které stěžovateli předestřel. Jednalo se především o tvrzení vyřčené před správcem daně, že zajišťoval každou nakládku vozíků (jízdy byly evidovány i v knize jízd) a ve více než polovině případů se měl nakládky přímo osobně účastnit a vozíky fyzicky vidět, versus jeho výpověď před Policií ČR, že vozíky nikdy neviděl. Správce daně vyslovil, že právě proto považuje stěžovatelova vyjádření za rozporná a neprůkazná; vyzval jej: „*abyste tato rozdílná tvrzení vysvětlil a zároveň, abyste prokázal, která Vaše tvrzení jsou pravdivá a úplná a odpovídají skutečnosti*“. Správce daně též konstatoval, že J. Č. (osoba, jež měla stěžovateli

pokračování

předávat doklady o obchodování s vysokozdvížnými vozíky) před Policií ČR uvedl, že se jednalo o daňové podvody, které organizoval J. M., přičemž potvrdil, že doručoval a zajišťoval potvrzování dokladů vystavovaných za fiktivní obchody s vozíky. Správce daně proto stěžovatele vyzval: „Na základě těchto fiktivních obchodů jste uplatňoval z daňových dokladů vystavených za dodání vozíků daň z přidané hodnoty na vstupu. Chcete se vyjádřit k těmto skutečnostem? Máte k dispozici doklady a důkazní prostředky prokazující, že se obchody s vozíky skutečně uskutečnily?“ Stěžovatel reagoval: „Nechci se vyjadřovat. Žádné další doklady, než jsem předložil, nemám a nemůžu předložit.“

[23] Krajský soud své právní posouzení založil na závěrech rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32. V něm Nejvyšší správní soud vyslovil: „pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt je nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím. (...) Správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém byly tehdy známé pochybnosti podrobně popsány. Výsledek zachytil správce daně písemně do úředního záznamu, přičemž tento úřední záznam doručil zástupci žalobkyně (...) žalobkyně doložila daňové doklady vztahující se k dodávkám chlazených polévek. Byť správce daně po zjištění všech pochybností nevydal další výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které by své pochybnosti uvedl, nelze přehlédnout, že i v tomto případě seznámil správce daně při jednání dne 6. 6. 2016 žalobkyni se svým stanoviskem k provedenímu dokazování. Podrobně přitom popsal, proč a na základě čeho považuje předložené doklady za neprůkazné (...) Podstata vyjádření konkrétních

*pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.“ S těmito závěry se soud ztotožňuje, přičemž neshledává důvod se od nich odchýlit a považuje je za aplikovatelné i na nyní projednávanou věc.*

[24] Správce daně stěžovateli, byť během ústního jednání dne 27. 9. 2016 a nikoliv písemně samostatným aktem, jasně sdělil své konkrétní pochybnosti ohledně jím předložených podkladů (zpochybnil faktické uskutečnění deklarovaných obchodů s vysokozdvihnými vozíky, když poukázal na rozpory ve stěžovatelových vlastních výpovědích a na tvrzení J. Č., že se jednalo o fiktivní transakce); zároveň stěžovatele vyzval, aby tyto rozpory vysvětlil a důkazními prostředky prokázal, že obchody s vozíky skutečně proběhly. Správce daně mu umožnil se k těmto pochybnostem vyjádřit a reagovat na ně, stěžovatel tedy měl možnost se náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem; během jednání ovšem uvedl, že se vyjadřovat nechce, žádné další doklady už nemá a nemůže je předložit. Od předmětného ústního jednání (dne 27. 9. 2016) do seznámení s výsledky kontrolního zjištění (dne 8. 3. 2017) navíc uplynulo více než 5 měsíců; v tomto období mohl stěžovatel vyvracet pochybnosti správce daně. Neuvedl však žádné vysvětlující skutečnosti ani nepředložil jiné doklady potvrzující faktické uskutečnění sporovaných obchodů; na jeho žádost došlo pouze k výslechu svědka J. Č. (protokol ze dne 25. 10. 2016).

[25] Pokud stěžovatel namítá, že v případě vydání písemné výzvy by mu správce daně v jejím odůvodnění sdělil rozsah svých pochybností (včetně důvodů, na základě kterých mu vznikly), Nejvyšší správní soud konstatuje, že přesně to správce daně učinil během ústního jednání; jeho obsah je přitom zaznamenán na protokolu, který sám stěžovatel podepsal (existuje tedy písemný záznam správcem daně vyslovených pochybností). Stěžovateli se fakticky dostalo týchž informací, pro jejichž poskytnutí trvá na písemné formě předmětné výzvy. Ke kasační argumentaci spočívající v absentujícím poučení ohledně přenosu důkazní povinnosti ze strany správce daně na daňový subjekt Nejvyšší správní soud připouští, že k takto explicitnímu poučení během ústního jednání skutečně nedošlo. Stěžovateli však mohlo a mělo být zřejmé, že pokud správce daně vznáší konkrétní pochybnosti proti faktickému uskutečnění obchodů s vysokozdvihnými vozíky a vyzývá jej k prokázání jejich skutečné realizace, přenáší tím důkazní břemeno „zpět“ na něj. Přisvědčit nelze ani výhradám stěžovatele, že rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, je na projednávanou věc nepřiléhavý, neboť v daném případě byly správcem daně vydány celkem tři výzvy a soudní spor se týkal toliko jejich významu a obsahu. Nejvyšší správní soud předně poukazuje na to, že podstatná část shora citované partie odkazovaného rozsudku představuje výklad problematiky důkazního břemene v daňovém řízení a následně jsou prezentována východiska pro formulaci pochybností správcem daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a výzev podle § 92 odst. 4 daňového řádu; tyto obecné závěry jsou proto relevantní bez ohledů na individuální okolnosti konkrétní věci. Nadto je třeba odmítnout interpretaci stěžovatele, že se NSS v předmětném rozsudku zabýval pouze významem správcem daně vydaných výzev; kasační soud naopak zkritizoval přístup krajského soudu, který z hlediska přenesení důkazního břemene hodnotil pouze písemné výzvy (jež shledal nedostatečnými), přestože správce daně své

pokračování

rozhodující pochybnosti vyjádřil při seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění, ve stanovisku k provedení dokazování a také dalšími sděleními během ústních jednání. Stěžovatel též argumentuje usnesením SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19; sám z něj cituje pasáž, v níž je zapovídána praxi, kdy „*správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné (z důvodů v rozhodnutí blíže rozvedených)*“. Kasační soud přisvědčuje žalovanému, že z odkazovaného rozhodnutí explicitně neplyne stěžovatelem tvrzená nezbytnost přesného a nesporného vymezení postavení daňového subjektu v řízení. Především však, východiskem vysloveného právního názoru je jistota správce daně, že daňový subjekt zdanitelná plnění přijal a panují pochybnosti výlučně ohledně toho, kdo byl jejich dodavatelem; SDEU ostatně v daném usnesení mimo jiné uvedl, že věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. V projednávaném případě se však jedná o odlišnou situaci, neboť správce daně zpochybnil samotné uskutečnění deklarovaných obchodů; stěžovateli tedy nebyl nárok na odpočet DPH neuznán z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce (i když opakovaně argumentuje tím, že se toto domníval). Odkaz stěžovatele na dané rozhodnutí je proto nepřijatelný.

[26] Nejvyšší správní soud má s ohledem na konkrétní okolnosti nyní řešené věci (v souladu se svým rozsudkem ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32) za to, že absence písemně precizované výzvy správce daně nebyla vadou daňového řízení mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť správce daně své konkrétní pochybnosti i „výzvu“ k jejich vyvrácení stěžovateli materiálně sdělil během ústního jednání, přičemž mu umožnil na toto sdělení reagovat. Soud se proto neztotožňuje s přesvědčením stěžovatele, že tímto postupem bylo kráceno jeho právo na spravedlivý proces. Důvodná není ani námitka, že výzvu v podobě formalizovaného aktu měl (dodatečně) vydat žalovaný; jak shora uvedeno, její nevydání nebylo pochybením správcem daně, proto žalovaný nebyl povinen takovou vadu odstraňovat. Nejvyšší správní soud se však zároveň připojuje k apelu krajského soudu, aby správce daně *pro futuro* vyzýval daňové subjekty písemnými výzvami, neboť se jedná o vhodnější postup zamezující nyní řešeným problémům ohledně interpretace sdělení učiněných během ústního jednání.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné; taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. října 2022

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu