



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Auto Anex, s. r. o.**, se sídlem Žerotínova 378, Děčín, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2022, č. j. 15 Af 49/2017-141,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden–prosinec 2011 a leden–prosinec 2012. Na základě zjištění učiněných v průběhu kontroly vydal dne 27. 10. 2015 následující dodatečné platební výměry:

- č. j. 2152714/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši 176 878 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 35 375 Kč,

- č. j. 2153112/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 245 000 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 49 000 Kč,
- č. j. 2153157/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 ve výši 230 000 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 000 Kč,
- č. j. 2153196/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 821 440 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 164 288 Kč,
- č. j. 2153236/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 480 293 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 96 058 Kč,
- č. j. 2153268/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011 ve výši 590 946 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 189 Kč,
- č. j. 2153308/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 759 710 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 151 942 Kč,
- č. j. 2153348/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 834 211 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 166 842 Kč,
- č. j. 2153393/15/2503-50521-505853, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 122 108 Kč a současně mu oznámil vznik zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 421 Kč.

[2] Odvolání proti těmto devíti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5004/17/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

[3] Žalobce se dále bránil správní žalobou, které Krajský soud v Ústí nad Labem nejprve rozsudkem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 15 Af 49/2017-82, vyhověl a napadené rozhodnutí pro vadu řízení zrušil. Tento rozsudek však byl následně ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61, zrušen a vrácen k novému projednání; následně krajský soud v záhlaví specifikovaným rozsudkem žalobě částečně vyhověl; zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, ve kterém potvrdilo dodatečné platební výměry ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2153268/15/2503-50521-505853, č. j. 2153308/15/2503-50521-505853 a č. j. 2153348/15/2503-50521-505853, ve zbytku žalobu zamítl.

[4] Předně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou neshledal důvodnou. Stejně tak nepřisvědčil výtkám stran procesního postupu daňových orgánů (výhrady k použitelnosti zprávy o daňové kontrole a obsahu daňového spisu).

[5] V další části rozsudku se soud vyjádřil k žalobním bodům vztahujícím se k jednotlivým zdanitelným plněním (obchodování s automobily). Připomněl specifické rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, jakož i podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH (důraz na fakticitu plnění). Pokud se jedná o posuzovanou věc, vyhodnotil, že daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti ohledně toho, zda

pokračování

zdanitelné plnění spočívající v dodání automobilů od (v rozhodném období) občanského sdružení Quick-Cars proběhlo tak, jak deklaroval žalobce. Tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo rozptýlit. Za nedůvodné považoval odkazy žalobce na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci Kemwater ProChemie, neboť netvrdil, že by předmětné automobily koupil od jiné osoby, která byla plátcem daně. V tomto směru žalobce nepředkládal ani žádné indicie naznačující tuto skutečnost a uvedený rozsudek tak na nyní souzenou věc nedopadá.

[6] Dále se soud zabýval obchodními transakcemi se společností S.O.U.L. GmbH (dále jen „společnost SOUL“), u které žalobce, dle názoru daňových orgánů, neprokázal kumulativní splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správci daně vznikly pochybnosti především ohledně toho, zda bylo zboží (automobily) dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Pochybnosti přetrvaly i po provedeném dokazování, protože ani tento okruh žalobních námitek nepovažoval soud za důvodný.

[7] Za zásadní však označil námitku žalobce, že v důsledku neprovedení navrhovaného výslechu svědka I. A. došlo k porušení jeho procesních práv.

[8] K tomu soud uvedl, že správce daně si od orgánů činných v trestním řízení opatřil úřední záznam o vyhodnocení překladu výsledku jednatele společnosti SOUL I. A., který byl na základě dožádání od orgánů činných v trestním řízení vyhotoven Finančním úřadem pro pátrání a trestní věci – Oldenburg, Dolní Sasko, Německo (*Finanzamt für Fahndung und Strafsachen, Niedersachsen, Deutschland*). Skutečnostmi obsaženými v tomto dokumentu daňové orgány argumentovaly v rámci daňového řízení. Provedení svědeckého výslechu pana I. A., navrhovaného žalobcem, považovaly daňové orgány s ohledem na zásadu hospodárnosti za nadbytečné. Krajský soud odkázal na úpravu obsaženou v § 93 odst. 3 daňového řádu, jakož i na závazný názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61; v souladu s ním se zabýval otázkou, zda neprovedení navrhovaného výslechu svědka mohlo zvrátit dosavadní zjištění daňových orgánů.

[9] Následně dospěl soud k závěru, že pokud daňové orgány neprovedly v rámci daňového řízení žalobcem navrhovaný výslech svědka I. A., jehož výpověď z trestního řízení začlenily mezi podklady rozhodnutí, dopustily se tím porušení § 93 odst. 3 daňového řádu a toto porušení mohlo mít alespoň potenciální vliv na zákonnost jejich rozhodnutí. Přistoupil tedy výrokem I. napadeného rozsudku ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí v části, kterou byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2153268/15/2503-50521-505853, č. j. 2153308/15/2503-50521-505853, č. j. 2153348/15/2503-50521-505853, které se týkaly zdaňovacích období září až listopad 2011 a prodeje automobilů společnosti SOUL.

[10] Vzhledem ke skutečnosti, že výše uvedená vada řízení nemohla mít vliv na ostatní zdaňovací období, kterých se týkaly zbývající dodatečné platební výměry, soud ve zbytku žalobu výrokem II. zamítl, neboť žádnou další z žalobcových námitek neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobce

- [11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.
- [12] Uvedl, že původní rozsudek ze dne 26. 10. 2021 byl správný, přičemž navazující rozsudek kasačního soudu považuje za nesprávný a rozporný s předchozí judikaturou.
- [13] Dále uvedl, že napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný, neboť se soud nevypořádal s namítanou nevěrohodností svědků Tomáška a Zítky, ani s jeho tvrzením, že nebyl povinen předložit smlouvy uzavřené s německým dodavatelem.
- [14] Rovněž považuje za nesprávný závěr, že se odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole předloženou na jednání dne 29. 9. 2015, tím pádem by správce daně nemohl postupovat podle tehdy platného § 85 odst. 5 daňového řádu. V tomto ohledu dále namítl, že pokud došlo k vypuštění věty „*o projednání zprávy o daňové kontrole*“ a nahrazení větou „*o ukončení daňové kontroly doručením zprávy*“, pak tato změna měla vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Stěžovatel taktéž namítl, že žalovaný neodstranil rozpornost v důvodu doměření daně.
- [15] Za nepodložené označil tvrzení o tom, že neodstranil pochybnosti o deklarovaném dodavateli, společnosti Quick-Cars. Ty byly založeny jen na svědecké výpovědi pana T., který uvedl, že nevykonávala ekonomickou činnost a že nepodepsal plnou moc, na základě které byla vozidla u německého dodavatele vyzvedávána, což je však v rozporu se zjištěním německé daňové správy. Ta uvedla, že vozidla přebíral pan T. v Marienbergu.
- [16] Závěrem uvedl, že na nyní souzený případ plně dopadají závěry rozsudku ve věci Kemwater ProChemie, a i z tohoto důvodu mělo být žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušeno.
- [17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrvává na svých závěrech uvedených ve svém rozhodnutí a následně aprobovaných krajským soudem v napadeném rozsudku. Navrhl proto zamítnutí podané kasační stížnosti.
- [18] Pro úplnost uvedl, že první část kasační stížnosti považuje za nepřijatelnou, neboť napadá právní posouzení Nejvyššího správního soudu. Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný, neboť výslovně reaguje na podstatu všech námitek žalobce, povinností soudu však nebylo detailně odpovídat na jeho každý jednotlivý žalobní argument. Setrval rovněž na svém závěru, že se žalobce odmítl seznámit s obsahem zprávy o daňové kontrole. Pochybnosti správce daně ohledně toho, zda plnění byla dodána stěžovateli společností Quick-Cars, nebyly založeny pouze na svědecké výpovědi pánů T. a Z., ale taktéž na řadě dalších zjištění, která vyplynula z provedeného dokazování (viz body 95 až 102 žalobou napadeného rozhodnutí).
- [19] Následně reagoval opět stěžovatel, který setrval na svých kasačních námitkách a dále komentoval vybrané body vyjádření žalovaného, přičemž uvedl, že nereflexuje skutečnou podstatu vznesených námitek, případně účelově pomohjí mnohé zjištěné skutečnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[21] V souzené věci jde v pořadí již o druhou kasační stížnost. První kasační stížnost podal žalovaný, druhou podal nyní žalobce. Platí však, že vysloveným závazným právním názorem v předchozím řízení je následně vázán krajský i Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS). Námitky směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61 jsou tak *en bloc* nepřipustné.

[22] Kasační stížnost však **není** důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[24] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatele a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu a rovněž se neopomněl vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí a řádně odůvodněné, ze kterého je zcela zřejmé, proč krajský soud žalobu stěžovatele zamítl. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout (potažmo jak měl hodnotit jednotlivé důkazy). Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Taková situace v daném případě nenastala.

[25] Pokud jde o namítanou nevěrohodnost výpovědí svědků T. a Z., stěžovatel (tehdy v postavení žalobce) odkázal na bod 47 svého odvolání (viz bod 34 napadeného rozsudku), kde uvedl, že „*nevěrohodnost a nepravdivost těchto svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá z listinných důkazů, kterými jsou zejména výpis z účtu sdružení, potvrzení banky o osobě manipulující s účty výslechy svědků zejména Tichého, jednatele německého prodejce, sdělením německé daňové správy, tvrzením daňového subjektu, vystavenými fakturami, korespondencí mezi sdružením a německým prodejcem*“. Tato argumentace je však obecná a v zásadě ani neumožňuje konkrétní vypořádání, kterého se stěžovatel nyní dovolává. Kasační soud v této souvislosti připomíná, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žalobní (kasační) argumentace předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy žaloba kuse či obecně zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce (stěžovatele) či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Uvedeným výpovědím svědků se krajský soud nadto dostatečně věnuje na mnohých místech napadeného rozsudku (viz například body 89 a 90) a nepovažuje je tak za *a priori* nedůvěryhodné.

[26] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). V tomto ohledu tak nelze za nepřezkoumatelné považovat dostatečně odůvodněné závěry týkající se plnění poskytnutých společností Quick-Cars (viz body 88 a následující napadeného rozsudku).

[27] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že v bodě 90 rozsudku krajský soud výslovně souhlasil a odkázal na vyhodnocení rozhodných skutečností a jednotlivých důkazů žalovaným (v podrobnostech proto viz body 114 a následující napadeného rozhodnutí), k čemuž dodal též vlastní posouzení. Tento postup je třeba hodnotit jako zákonný, neboť soud může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[28] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatele. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[29] V nyní posuzovaném případě je dále sporné, zda došlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. To bylo v rozhodném období upraveno v § 88 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše zprávu, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o konkrétně vymezených skutečnostech. Podle odst. 2 *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Podle odst. 3 *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.* Projednání zprávy o daňové kontrole upravoval v rozhodné době odst. 4: *Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je*

pokračování

ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Předmětem námitek stěžovatele je rovněž, zda byly naplněny podmínky odst. 5, který popisoval postup, pokud se daňový subjekt vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole: Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Konečně pak dle odst. 6 platilo, že „okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly“.

[30] Stěžovatel byl při ústním jednání konaném dne 29. 4. 2015 seznámen s opakovaně doplněným výsledkem kontrolního zjištění. Následně se k tomuto doplněnému kontrolnímu zjištění vyjádřil. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2014001/15/2503-60562-507144, vyplývá, že předmětem tohoto ústního jednání bylo závěrečné seznámení stěžovatele se stanoviskem správce daně k doplněnému výsledku kontrolního zjištění, že nedošlo ke změně kontrolního zjištění ve prospěch daňového subjektu. Následně správce daně přikročil k předání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel nahlédl do zprávy o daňové kontrole a konstatoval, že dle jeho názoru neodpovídá počet stran zprávy o daňové kontrole, které se týkají vlastních kontrolních zjištění, počtu stran odpovídajících kontrolním zjištěním, se kterými byl doposud v rámci daňového řízení seznámen. Dále namítl, že zpráva o daňové kontrole obsahovala větu, že zpráva byla projednána s daňovým subjektem dne 29. 9. 2015, což doposud není pravda. Proto uvedl, že takovou zprávu o daňové kontrole nemůže podepsat a podal stížnost; ta byla obratem vyřízena. Správce daně chtěl přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole, což stěžovatel odmítl. Následně chtěl přistoupit k podpisu zprávy o daňové kontrole a jejímu předání, avšak stěžovatel odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. Trval na tom, že v důsledku projednání jeho stížnosti již došlo k ukončení daňové kontroly postupem dle § 88 odst. 6 daňového řádu, a proto nelze zprávu o daňové kontrole nyní podepsat. Přípisem ze dne 1. 10. 2015 správce daně doručil stěžovateli zprávu o daňové kontrole; ta obsahovala větu: „*Daňová kontrola bude ukončena doručením zprávy o daňové kontrole*“ (v podrobnostech viz například body 72 a následující napadeného rozsudku).

[31] Soud dospěl k závěru, že se daňový subjekt se zprávou z daňové kontroly neseznámil, nedošlo tedy k naplnění znění § 88 odst. 6 daňového řádu, a správce daně tak postupoval správně, jestliže následně doručil zprávu o daňové kontrole postupem dle § 88 odst. 5 téhož zákona do vlastních rukou.

[32] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že „*správně měl soud dospět k závěru, že žalobce neodmítl se seznámit se zprávou; nahlédnutím do ní se s ní seznámil, a proto nebyly naplněny podmínky obsažené v § 88 odst. 5 daňového řádu*“. Výslovně tak připustil, že se s obsahem zprávy o daňové kontrole seznámil. Z obsahu protokolu o ústním jednání dále vyplývá, že následně však odmítl její projednání. V takovém případě nastala podmínka předpokládaná v § 88 odst. 5 daňového řádu (tj. odmítnutí jejího projednání), a správce daně proto byl oprávněn ji dále doručit do vlastních rukou ve smyslu věty druhé uvedeného ustanovení.

[33] Kasační soud však rovněž uvádí, že úkolem soudů ve správním soudnictví je poskytování ochrany proti skutečným zásahům veřejné moci do veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Výše uvedeným postupem správce daně k takovému zásahu dojít nemohlo. Ostatně uvedená námitka je vznesena toliko obecně, aniž by

stěžovatel uvedl, jak se jednání správce daně negativně odrazilo v jeho právní sféře, tj. zda a jak došlo ke zkrácení na jeho právech.

[34] Výkladem dotčených ustanovení se Nejvyšší správní soud již několikrát zabýval, odkázat proto lze například na závěry rozsudku ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2021-41, dle kterého *„pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích“*. V nyní souzeném případě stěžovateli nic nebránilo své návrhy a argumenty uplatnit, ostatně tohoto práva několikrát využil, než odmítl její závěrečné projednání. Obdobně též v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 -36, kasační soud uvedl, že *„v rekapitulované věci došlo k procesní vadě, aniž došlo k porušení práv daňového subjektu. Procesní vada stran seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole tak mohla být odstraněna v rámci odvolacího řízení. (...) Jelikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*

[35] V nyní souzené věci je tak zejména podstatné, že postup správce daně nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť stěžovateli byla dána možnost řádně uplatnit všechna jeho práva a vznést patřičné námitky.

[36] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole se vyjádřil například v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, kde shrnul: *„Judikatura odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem legitimizuje například v případech, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Komentářová literatura dále zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). Z uvedeného plyne, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem.“* K takové, ani obdobné situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo. Lze proto souhlasit s navazujícím závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 77 napadeného rozsudku, že vypuštění věty o projednání zprávy a vložení věty o ukončení daňové kontroly doručením zprávy stěžovateli nemá pro věc žádný věcný význam (navazuje totiž na procesní postup správce daně v situaci, ve které stěžovatel odmítl projednání daňové zprávy, a ta proto byla doručena jiným způsobem) a nediskvalifikuje použití zprávy o daňové kontrole jako důkazu.

[37] Stěžovatel dále rozporuje závěry krajského soudu uvedené v bodě 90 a následujících napadeného rozsudku a uvádí, že správce daně založil své pochybnosti na svědeckých výpovědích pana T. a Z., které označuje za nevěrohodné, přičemž odkázal na informace získané v rámci mezinárodního dožádání.

pokračování

[38] Z bodů 95 až 102 napadeného rozhodnutí však vyplývá, že správní orgány založily pochybnosti o průběhu transakcí se společností Quick-Cars na celé řadě dalších skutečností, nikoliv pouze na těchto výpovědích. Ostatně odkazované body správního rozhodnutí obsahují detailní popis jednotlivých „nesouladů“ u téměř každého ze sedmnácti automobilů. Mimo jiné správce daně poukázal na skutečnost, že daňový subjekt měl v řadě případů nakoupit automobil od svého dodavatele dříve, než jej ten mohl nakoupit, resp. ho mít v držení a to i o několik měsíců. Na tyto skutečnosti stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nereaguje.

[39] Dílčí snahy o zpochybnění uvedených výpovědí tak nejsou v souzeném případě rozhodné, neboť i kdyby byly důvodné, nejsou způsobilé zvrátit závěr správního orgánu, aprobevovaný krajským soudem, který se však opírá předně o zcela jiné skutečnosti a pochyby. Nadto lze souhlasit s žalovaným, že argumentace stěžovatele nijak věrohodnost těchto svědků v podstatném měřítku nenabourává. Ten tak nepochybil, pokud v rozhodných skutečnostech vyšel z jejich svědectví, dle kterých společnost Quick-Cars (jejíž byli jednatele) nikdy nezahájila svou činnost. Rovněž nelze pominout, že svědek T. rovněž uvedl, že ani předložené plné moci nepodepsal. Stěžovatel, který naproti tomu tvrdil převzetí vozů na základě plné moci vystavené panem T., tak nevyvrátil pochybnosti správce daně, za jakých okolností k tomu mělo dojít. O této skutečnosti jej přitom bezpochyby tížilo důkazní břemeno, jak správně vyplývá z bodu 90 napadeného rozsudku.

[40] Stěžovatel v kasační stížnosti napadl též závěr krajského soudu, že z výpovědi svědka Morgensterna *„nevyplyvají žádné skutečnosti, které by potvrdzovaly žalobcova tvrzení a dokládaly, že zdanitelná plnění proběhla tak, jak žalobce deklaroval“*. Odkázal přitom na část výpovědi, ve které uvedl, že kupujícím byla společnost Quick-Cars. Cíleně však opomíjí, že uvedený svědek rovněž prohlásil, že vše zařizoval pan Tichý a on sám uvedeným obchodům přítomen nebyl. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu platí, že *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat*. V rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, Nejvyšší správní soud připomenul, že svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, osvědčuje průběh a stav rozhodných okolností očima svědka. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, jež osvědčují zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění, zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj. Nezáleží na tom, zda svědek tyto skutečnosti osobně vnímal nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného. Je však důležité, aby označil pramen takto nabyté vědomosti, nestačí jen neověřené pověsti, dohady, dojmy apod.

[41] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému doplňuje, že svědek bezpochyby může ve své výpovědi uvádět jako jemu známé skutečnosti nejen ty, které sám bezprostředně zažil (vnímal svými smysly), nýbrž i ty, které toliko slyšel - v takovém případě je však nezbytné se jej doptávat, odkud tyto poznatky má, a jejich věrohodnost dále ověřovat. Je přitom nutno rozlišovat, zda informace sdělená svědkem v rámci jeho výpovědi je pouhým zdrojem podnětů pro další zkoumání a prověřování (kde informace z doslechu má významné a užitečné místo), či zda daná výpověď má být sama o sobě dostatečným

zdrojem najisto postavených skutečností (kde naopak informace z doslechu neprokazuje prakticky nic). V nyní souzeném případě tak svědecká výpověď pana M. sama o sobě neprokázala skutečnosti uvedené stěžovatelem. Byla však „zdrojem podnětu“ pro další zkoumání a to výslech pana Tichého (k tomu viz například body 85 a následující žalobou napadeného rozhodnutí).

[42] Pro úplnost kasační soud připomíná, že správce daně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí jednotlivé důkazy samostatně, ale rovněž též v souhrnu, potažmo vzájemných souvislostech. Lze proto uzavřít, že komplexní vyhodnocení všech zjištěných skutečností, provedené žalovaným v napadeném rozhodnutí, stěžovatel nijak uceleně a vecně nenapadl, a tyto závěry tak obstojí.

[43] Nejvyšší správní soud již výše zopakoval, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Prostý nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 91 napadeného rozsudku, aniž by s ním jakkoli věcně polemizoval, je tak pro jeho vyvrácení zcela nedostatečný. Soud přitom ověřil, že žalovaný již v bodě 106 napadeného rozhodnutí jednoznačně uvedl, že „*daňový subjekt tedy neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, když neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty od deklarovaného dodavatele, čímž došlo k porušení § 7 odst 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH*“. Odstraněna tak byla možná matoucnost zprávy o daňové kontrole; ta se vedle unesení důkazního břemene ve vztahu k naplnění materiálních podmínek pro možnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, zabývala také otázkou splnění kritérií daňového podvodu.

[44] V poslední kasační námitce stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že na nyní souzený případ nedopadá rozsudek ve věci Kemwater ProChemie (svůj závěr opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, dle kterého: „*NSS je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“).

[45] V nyní souzeném případě však daňový subjekt po celou dobu daňového řízení setrval na svém tvrzení, že automobily nakoupil od společnosti Quick-Cars, a netvrdil, že by je koupil od jiné osoby, která byla plátcem daně. V tomto směru nepředložil ani žádné indicie naznačující tuto skutečnost, a to ani v rámci soudního řízení. V kasační stížnosti pak výslovně uvedl, že považuje za absurdní, aby „*snad měl tvrdit jinou osobu než QUICK-CARS*“, přičemž výše uvedený rozsudek 10. senátu považuje za nepřilehavý, neboť v tam posuzovaném případě společnost Horizonwind nedovezla z okolních států žádná vozidla.

[46] Stěžoval však přehlíží, že krajským soudem citovaná pasáž představuje obecné vodítko k aplikaci rozsudku ve věci Kemwater ProChemie. V této souvislosti lze odkázat například na novější rozsudek kasačního soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, dle kterého obdobně: „*Nová judikatura ve věci Kemwater nemá automaticky vést ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie chybí.*“.

pokračování

[47] Sám stěžovatel výslovně odmítá, že by dodavatelem byla jiná společnost. Za tohoto stavu není důvod zrušit napadené rozhodnutí žalovaného a vrátit k doplnění dokazování, neboť „účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost“ (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-58).

[48] Správnost výše uvedeného postupu krajského soudu dokládá též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, ve kterém soud shodně jako v nyní posuzovaném případě hodnotil situaci, ve které nebylo zpochybněno samotné plnění, avšak pouze s ohledem na rozsudek ve věci Kemwater ProChemie soud bez dalšího nepřistoupil ke zrušení správních rozhodnutí (shodně též rozsudek kasačního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51).

[49] Pro úplnost kasační soud podotýká, že si je vědom skutečnosti, že výše odkazované rozsudky se týkají vrácení odpočtu na DPH, přičemž v nyní souzené věci je předmětem osvobození od této daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Zda rozsudek ve věci Kemwater ProChemie vůbec dopadá na tuto oblast je v současné době předmětem předběžné otázky položené Soudnímu dvoru Evropské unie (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-37). I kdyby se však uvedený rozsudek vztahoval na oblast osvobození od daně, dle výše uvedeného posouzení by ani v tomto případě nepředstavoval důvod pro zrušení napadených rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud neshledal námítky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 15. listopadu 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu