



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hípšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Z. Z.**, zastoupen Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 84/2020-131,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobci dvacet čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 10. 2019 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, 1. až 4. čtvrtletí roku 2014, leden až březen roku 2015, květen až prosinec roku 2015 a leden až srpen roku 2016.

[2] Rozhodnutím ze dne 11. 11. 2020, č. j. 42629/20/5300-21441-708995 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Podle orgánů finanční správy žalobce neprokázal oprávněnost jím nárokováných odpočtů daně uplatněných na základě přijatých daňových dokladů od obchodních společností FERMA s.r.o. (IČO: 27699692, dne 3. 12. 2019 vymazána z obchodního rejstříku, dále též „FERMA“) a ZORNET, s.r.o. v likvidaci (IČO: 04050355, dále též

„ZORNET“) týkajících se nákupu materiálu a nástrojů na kovoobrábění. Žalobce v případě těchto daňových dokladů dle orgánů finanční správy neunesl své důkazní břemeno, neboť neodstranil pochybnosti orgánů finanční správy ohledně toho, zda se daná plnění uskutečnila tak, jak o nich bylo fakturováno.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl. Ztotožnil se s názorem orgánů finanční správy, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost jím v daňových příznacích uplatněných odpočtů daně vzniklých v souvislosti s fakturami vystavenými obchodními společnostmi FERMA a ZORNET. Soud byl přitom názoru, že toto důkazní břemeno vložil na žalobce, neboť orgány finanční správy osvědčily skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“). Žalobce však důkazní břemeno neunesl; nepředložil orgánům finanční správy mj. ani průkaznou skladovou evidenci nakoupených nástrojů. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám týkajícím se procesních pochybení orgánů finanční správy. Konstatoval, že ačkoliv se správce daně dopustil dílčího pochybení, když řádně neukončil daňovou kontrolu a řádně s žalobcem neprojednal zprávu o daňové kontrole, tato vada byla odstraněna v odvolacím řízení. Dodatečné platební výměry přitom nebyly pouze formálním úkonem učiněným za účelem prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť ačkoli správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole pochybil, z jeho postupu je zřetelná snaha umožnit žalobci uplatnění jeho práv. Z tohoto důvodu oznámení dodatečných platebních výměrů žalobci prodloužilo prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Dle krajského soudu se orgány finanční správy nedopustily žádných pochybení, a to ani při projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení. Krajský soud dále uvedl, že mezi stranami není sporu ani o tom, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí o odvolání v době, kdy žalobce neuplynula lhůta k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a dopustil se tak procesního pochybení. Soud však dodal, že v případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu je možné dojít k závěru, že omezení procesních práv daňového subjektu je s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně namístě. Po posouzení celkového průběhu daňového řízení přitom krajský soud dospěl k závěru, že v projednávaném případě byla podmínka zjevného obstrukčního jednání žalobce naplněna. Krajský soud nepřisvědčil ani tomu, že by orgány finanční správy ignorovaly výsledky daňových řízení provedených u dodavatelů žalobce, tj. obchodních společností FERMA a ZORNET. Z důvodu rozdílnosti základních konstrukčních principů daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob pak dle krajského soudu orgány finanční správy nepochybily ani v tom, pokud žalobce stanovily daň z příjmů fyzických osob pomůckami (a zohlednily v tomto případě tzv. esenciální výdaje) a daň z přidané hodnoty stanovily dokazováním (a odmítly zohlednit esenciální výdaje). Krajský soud posoudil jako nedůvodné i další žalobní námitky, a žalobu proto zamítl. Plné znění rozsudku krajského soudu (stejně jako veškerá dále odkazovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

pokračování

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Byl předně názoru, že krajský soud se vypořádal s jeho žalobní argumentací zcela nedostatečně, a rozsudek je tak nepřezkoumatelný. Své věcné kasační námitky pak stěžovatel rozdělil do několika okruhů. Nesouhlasil s tím, jak orgány finanční správy a krajský soud posoudily otázku důkazního břemene. Byl přesvědčen, že orgány finanční správy neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel pak naopak unesl důkazní břemeno a prokázal veškeré skutečnosti rozhodné pro uznání jím uplatněných odpočtů daně vzniklých v souvislosti s fakturami vystavenými obchodními společnostmi FERMA a ZORNET. Nesprávné jsou i závěry orgánů finanční správy a krajského soudu ohledně stěžovatelem předložené skladové evidence. V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatel tvrdil, že v důsledku toho, že dodatečné platební výměry byly pouze formálními a účelovými úkony činěnými čistě či převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, nedošlo jejich oznámením k naplnění podmínek pro prodloužení této lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Prekluzivní lhůta tak marně uplynula, aniž by v této lhůtě došlo k pravomocnému stanovení daně. Stěžovatel rovněž tvrdil, že v odvolacím řízení nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Pochybení se žalovaný dopustil v odvolacím řízení i tím, že vydal rozhodnutí o odvolání, aniž by vyčkal uplynutí lhůty stanovené stěžovateli k podání vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel dále orgánům finanční správy vytkl, že ignorovaly související daňová řízení u dodavatelů předmětných nástrojů, tj. obchodních společností FERMA a ZORNET. V posledním bodě kasační stížnosti pak stěžovatel tvrdil, že není možné, aby v rámci daně z přidané hodnoty (která je předmětem nynější věci) došlo ke stanovení daně dokazováním a nebyly zohledněny esenciální výdaje, zatímco v případě daně z příjmů fyzických osob byla daň stanovena na základě pomůcek a esenciální výdaje byly zohledněny. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti opakuje v převážné míře námitky, které uplatnil již v odvolání, resp. v žalobě. Nereflektuje však, jak tyto byly vypořádány. Žalovaný proto odkázal na spisový materiál a odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Orgány finanční správy dle žalovaného prokázaly pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Byl to naopak stěžovatel, kdo neunesl svoji část důkazního břemene a neprokázal oprávněnost jím nárokováných odpočtů DPH. Žalovaný setrval i na tom, že stěžovatelem předloženou skladovou evidenci nelze považovat za průkaznou. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Ačkoliv správce daně vydal dodatečné platební výměry před řádným projednáním zprávy o daňové kontrole, tato vada byla odstraněna v odvolacím řízení. Vydání dodatečných platebních výměrů dle žalovaného přitom nebylo ani formálním úkonem vedeným pouze snahou prodloužit prekluzivní lhůtu. Žalovaný odmítl i kasační tvrzení stran toho, že by nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení. K námitce ohledně vydání rozhodnutí o odvolání

před ukončením běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný konstatoval, že ač se tak skutečně stalo, nezaložila tato skutečnost nezákonnost rozhodnutí o odvolání, neboť daný stav byl vyvolán obstrukčním jednáním stěžovatele zacíleným na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Související daňová řízení provedená u obchodních společností FERMA a ZORNET přitom orgány finanční správy neignorovaly, jak tvrdil stěžovatel. S těmito se žalovaný vypořádal v rozhodnutí o odvolání. Žalovaný konečně nesouhlasil ani s tím, že by pochybil, pokud daň z příjmů stanovil pomůckami a DPH dokazováním. Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob byl správce daně povinen zohlednit věcnou a časovou souvislost výdajů k dosaženým příjmům a dále byl povinen zohlednit esenciální výdaje nutné pro realizaci nezpochybněných příjmů. Oproti tomu ve vztahu k DPH správce daně konstatoval neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, a proto byl povinen stěžovateli nárok na odpočet DPH z šetřených plnění odepřít. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Před samotným věcným vypořádáním stížných námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel v kasační stížnosti nezřídka opakuje námitky uplatněné v daňovém řízení a v řízení před krajským soudem či odkazuje na obsah žaloby (kasační stížnost je v zásadě formulována tak, že stěžovatel rozsáhle opakuje svoje žalobní námitky a následně se stručně vyjadřuje k tomu, jak se s těmito krajský soud vypořádal). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu akcentuje, že kasační stížnost je opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti ob stojí. Nejvyšší správní soud je povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání v řízení před krajským soudem nesplňuje zákonné požadavky na kasační stížnost. Je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, a to po stránce právní i skutkové. Uvedení kasačních námitek nelze nahradit ani pouhým zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Povinností soudu není za stěžovatele dovozovat či dohledávat tvrzení, která uváděl v dřívějších řízeních či podáních. Tímto postupem by totiž soud porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval činnost stěžovatele při formulaci námitek. Taková úloha mu však nepřisluší (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, jakož i např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního

pokračování

soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, a dále rozsudky téhož soudu ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 As 65/2011-104, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010-94, ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003-44, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004-86, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011-48, ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6 As 119/2013-70). Kromě uvedeného je pak nutno akcentovat i značnou rozsáhlou kasační stížnosti (tato čítá 34 stran). V tomto ohledu je namístě uvést, že podle konstantní judikatury není úkolem správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že *„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 rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 24. 1. 2019, č. j. 7 As 458/2018-27).

[9] V souladu s právě uvedeným Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti. Zabýval se předně kasačními námitkami stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[10] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nález ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, konstatoval, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro*

nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož lze „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“ Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, „neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[12] Kasační soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z argumentace krajského soudu je dostatečně zřejmé, proč krajský soud dospěl k jím uvedeným závěrům, resp. proč neshledal žalobní námitky stěžovatele důvodnými. Rozsudek je podrobně odůvodněn (čítá 26 stran) a není nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (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). Nejvyšší správní soud není názoru, že by rozsudek krajského soudu takovými vadami trpěl. Na tomto místě je pak (obdobně jak již bylo učiněno výše ohledně kasační stížnosti) nutno ve shodě s krajským soudem akcentovat i to, že žaloba byla jednak velmi rozsáhlá (čítala 114 stran), a jednak tato byla formulována značně nesrozumitelně. Krajský soud v bodech 17 a násl. rozsudku uvedl, že z důvodu prolínání argumentačních, rekapitulačních a dalších pasáží žaloby z této nebylo možno dovodit jednoznačné žalobní body, pročež soud stěžovatele vyzval, aby tuto vadu žaloby odstranil a žalobní body jednoznačně a stručně vymezil. Této výzvě stěžovatel v rámci jeho navazujícího podání vyhověl. Krajský soud tedy při vypořádání žalobních námitek zohlednil předně toto jeho podání; nadále však přihlížel i k textu samotné žaloby. Na rozsudek krajského soudu je tedy nutno nahlížet i touto optikou a uzavřít, že tento netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. To stejné pak platí i pro rozhodnutí žalovaného o odvolání. Žalovaný se, stejně jako

pokračování

krajský soud, zabýval veškerými rozhodnými skutečnostmi a vypořádal nosné jádro stěžovatelovy odvolací argumentace. Rozhodnutí o odvolání není ani nesrozumitelné.

[13] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami týkajícími se meritorního posouzení věci. Především, že se plně ztotožnil s posouzením provedeným krajským soudem a žalovaným a jejich závěry plně přejímá. Nad jejich rámec ke kasačním námitkám uvádí následující.

[14] Předmětem sporu je, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno a prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatňovaných nároků na odpočet daně vztahujících se k přijatým fakturám vystaveným obchodními společnostmi FERMA a ZORNET.

[15] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124, či č. j. 2 Afs 24/2007-119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.

[16] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“), podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový

doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 2 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítal, že orgány finanční správy neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Krajský soud se pak otázkou unesení důkazního břemene orgány finanční správy zabýval nedostatečně; neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, kterými měly orgány finanční správy zpochybnit faktické uskutečnění sporných plnění.

[18] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Orgány finanční správy unesly důkazní břemeno, resp. prokázaly dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[19] V tomto ohledu Nejvyšší správní soud odkazuje předně na body 27 a násl. rozhodnutí o odvolání a body 90 až 128 rozsudku krajského soudu, ve kterých se žalovaný a krajský soud dostatečným způsobem zabývali tím, jaké skutečnosti založily pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti stěžovatelem předložených podkladů. Kasační soud nevidí důvodu veškeré tyto skutečnosti znovu v plném rozsahu opakovat. Odkazuje proto na uvedené části rozhodnutí žalovaného a rozsudku a dodává, že primární pochybnosti správce daně založil fakt, že dle předložených daňových dokladů byly nakoupené kovoobráběcí nástroje nakupovány nestandardně (v jedné položce v kilogramech), bez uvedení konkrétního množství jednotlivých nástrojů a v některých případech i bez uvedení druhu dodávaných nástrojů. Ohledně daných obchodních případů nebyly nadto uzavřeny písemné kupní smlouvy a nebyly předloženy ani záznamy o přepravě; úhrada za zboží probíhala v hotovosti. Stěžovatel přitom ne vždy disponoval dostatkem finančních prostředků v pokladně, aby bylo lze dané hotovostní úhrady provést. Pochybnosti orgánů finanční správy pak posílily i skutečnosti zjištěné ohledně deklarovaných dodavatelů, tj. společností FERMA a ZORNET (virtuální sídla, nekomunikace se správcem daně atd.; blíže bod 33 rozhodnutí o odvolání) a taktéž skutečnosti zjištěné ohledně dodavatelů obchodních společností FERMA a ZORNET (viz body 36 a 49 až 58 rozhodnutí o odvolání). Přehlédnout nelze ani nejasnosti plynoucí z vysvětlení poskytnutého Policií ČR, kde stěžovatel tvrdil, že obchodní společnost ZORNET našel na internetu, a to ačkoliv bylo zjištěno, že se daná společnost na internetu neprezentovala. Zřejmé pak není ani to, proč by stěžovatel vyhledával obchodní společnost ZORNET na internetu, když za tuto jednala stejná osoba jako za společnost FERMA, se kterou přestal stěžovatel spolupracovat před zahájením spolupráce se společností ZORNET. Žalovaný pak zcela adekvátně akcentoval i personální a materiální propojení

pokračování

jednotlivých subjektů zapojených do zkoumaných obchodních transakcí. Zde je namíste zejména připomenout, že v rámci prvotního místního šetření v provozovně stěžovatele (sdílené s dalšími spojenými subjekty) nebylo u stávajících zásob nástrojů možno zjistit, kterému subjektu tyto patří (nástroje byly skladovány společně). To je pak zásadní mj. i z toho důvodu, že jedna ze společností, která zde měla nástroje uskladněny, obchodní společnost Ztronic s.r.o. (IČO: 26940680), nástroje a materiál nakupovala i od jiných dodavatelů, než od společností FERMA a ZORNET (viz bod 42 a násl. rozhodnutí o odvolání). Pochybnosti o věrohodnosti tvrzení stěžovatele pak vyvolává i fakt, že ačkoliv tento setrval tvrdil, že některé nestandardnosti obchodní spolupráce se společnostmi FERMA a ZORNET byly způsobeny tím, že šlo o nákup druhojakostního zboží pořizovaného od subjektů v likvidaci, orgány finanční správy z obchodního rejstříku zjistily, že někteří subdodavatelé stěžovatele v rozhodné době v likvidaci nebyli. Tvrzení stěžovatele, že šlo o nákupy od zanikajících subjektů, pak zpochybňuje i to, že daná obchodní spolupráce probíhala pravidelně měsíčně po dobu několika let.

[20] Odkazované (a další žalovaným a krajským soudem zmíněné) skutečnosti považuje Nejvyšší správní soud za zcela dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli, že by orgány finanční správy neunesly svoji část důkazního břemene.

[21] Aprobovat pak nelze ani názor stěžovatele, že krajský soud se v napadeném rozsudku pochybnostmi orgánů finanční správy zabýval nedostatečně. Jak již bylo uvedeno, krajský soud se otázkou rozložení důkazního břemene a návazně pak i pochybnostmi dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zabýval v bodech 90 až 128 rozsudku. Zde mj. detailně popsal pochybnosti, které správce daně vedly k vydání dvou výzev k prokázání skutečností (ze dne 3. 3. 2017 a 23. 4. 2018) a aproboval pochybnosti správce daně založené na zjištěních týkajících se obchodních společností FERMA a ZORNET. Krajský soud pak odkázal i na závěry orgánů finanční správy, které označil za odpovídající dostatečně zjištěnému skutkovému stavu.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a orgány finanční správy i v tom, že stěžovatel pochybnosti orgánů finanční správy nerozptýlil, resp. neprokázal, že nákupy zboží dle daňových dokladů vystavených obchodními společnostmi FERMA a ZORNET proběhly tak, jak o těchto bylo fakturováno.

[23] V tomto ohledu je nutno předně uvést, že ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že *„řetězec doložených a provedených důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí plnění v podobě nákupu kovoobráběcích nástrojů od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET s.r.o. skutečně došlo“* a dále povšechně odkazuje na několik jednotlivých důkazů, neuvádí již však (až na výjimky – k těmto viz dále), co konkrétního mělo z toho kterého důkazního prostředku plynout ve vztahu k jeho daňové povinnosti, resp. k prokázání skutečností rozhodných pro uznání stěžovatelem nárokovaných odpočtů daně. Není přitom úkolem kasačního soudu jako soudu rozhodujícího o mimořádném opravném prostředku vyhledávat ve spisovém materiálu veškeré důkazní prostředky a dovozovat, zda ten který osvědčuje některá z tvrzení stěžovatele. Jak již bylo výše uvedeno, bylo na stěžovateli, aby vymezil obsah

a rozsah kasačního přezkumu. Stěžovatel se však povětšinou omezil na obecná tvrzení (např. nekonkretizované odkazy na provedené důkazní prostředky) – ve stejném rozsahu se těmito pak mohl zabývat i kasační soud.

[24] Nejvyšší správní soud tedy v obecné rovině uvádí, že se ztotožňuje s tím, jak se orgány finanční správy a krajský soud vypořádaly s otázkou unesení důkazního břemene stěžovatelem. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správnímu spisu. Odůvodnění orgánů finanční správy a krajského soudu proto zdejší soud přebírá a ve vztahu k jednotlivým, stěžovatelem povšechně odkazovaným důkazním prostředkům na ně odkazuje. Dodává, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem pochybnosti ohledně fakturovaných plnění nevyvrátily, některé z nich tyto dokonce prohloubily. Daňové doklady, evidence pro účely DPH, doklady o úhradě ceny, skladové karty, objednávky a jiné formální doklady, nemohou z povahy věci osvědčit, že obchodní případy se reálně uskutečnily tak, jak je v dokladech zaznamenáno. To stejné pak platí i pro faktury získané od obchodní společnosti ZORNET. Jak bylo uvedeno výše, doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). K výsledku svědka Petra Havla (jednatel společnosti FERMA a ZORNET) soud předně odkazuje na body 80 a 34 rozhodnutí o odvolání, kde se žalovaný tímto důkazním prostředkem podrobně zabýval. Soud se přitom s žalovaným ztotožňuje, že daná výpověď pochybnosti správce daně neodstranila (spíše tyto prohloubila). Ačkoliv daný svědek obecně potvrdil spolupráci se stěžovatelem, jeho tvrzení se rozcházejí s tvrzeními stěžovatele (zejména ohledně navázání spolupráce, přepravy, místa a způsobu převzetí zboží a úhrady zboží). Daný svědek pak nebyl schopen uvést nic konkrétního ani o dodavatelích daného zboží. Souhlasit lze i se závěrem žalovaného, že vzhledem k tvrzenému objemu dodávaného zboží je nevěrohodné také tvrzení svědka, že předávané zboží bylo váženo na osobní váze, a to zvláště v případech, kdy k předávce zboží mělo docházet na „půli cesty“, např. v Brně u Makra, na Rohlence atp. Pokud přitom stěžovatel odkazoval na čestné prohlášení daného svědka, tj. Petra Havla, je nutno jej odkázat na bod 80 rozhodnutí o odvolání a bod 124 rozsudku krajského soudu, kde byl daný důkaz adekvátně posouzen. K fotografiím zachycujícím zboží uskladněné v provozovně stěžovatele (pořízeným při místním šetření provedeném dne 27. 11. 2017) je pak nutno uvést, že tyto nemohou samy o sobě prokázat, že stěžovateli bylo dodáno zboží dle předložených faktur (v daném rozsahu atd.). Stěžovatel sice v kasační stížnosti tvrdí, že nástroje z daných fotografií bylo možno ztotožnit s daňovými doklady vystavenými obchodními společnostmi FERMA a ZORNET, avšak toto své tvrzení jakkoli blíže nerozvádí a ani nekonkretizuje. Nelze v této souvislosti pominout, že v dané provozovně se nacházely i nástroje dalších subjektů, které tyto odebíraly buď taktéž od obchodních společností FERMA a ZORNET, či od jiných dodavatelů. Při prvním místním šetření provedeném v dané provozovně přitom dané nástroje nebyly roztrženy dle jejich majitele, k tomu došlo až poté, co byly stěžovateli doručeny výzvy k prokázání skutečností (body 35, 42 a násl. a 82 rozhodnutí o odvolání a body 117 až 119 rozsudku). K odkazu stěžovatele na další fotografie, tj. fotografie předání zboží, je pak konečně nutno opětovně odkázat na bod 34 rozhodnutí o odvolání a bod 125 rozsudku, kde se krajský soud a žalovaný tímto důkazním prostředkem podrobně a správně zabývali a stěžovatel jejich posouzení nerozporuje.

pokračování

[25] Co se pak týče stěžovatelem předložené skladové evidence (které se stěžovatel detailně věnuje v rámci samostatného stížního bodu), i zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s orgány finanční správy a krajským soudem. Opětovně předesílá, že podstatnou část dané kasační námitky tvoří rekapitulace obsahu žaloby. K věci pak dodává, že nesdílí názor stěžovatele, že by skladová evidence byla vedena způsobem umožňujícím ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a že správce daně neprokázal pochybnosti týkající se této evidence.

[26] Nelze souhlasit se stěžovatelem, že nebylo jeho povinností vést skladovou evidenci. Sám stěžovatel v kasační stížnosti kvalifikuje předmětné zboží jako zásoby ve smyslu § 9 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Podle § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů, je přitom poplatník povinen provést k poslednímu dni zdaňovacího období mimo jiné zjištění skutečného stavu zásob. Aby poplatník této povinnosti dostál, musí zjistit skutečný stav zásob inventurou a výsledek porovnat s evidovaným stavem. Jinými slovy, takový poplatník musí vést evidenci stavu zásob, tzv. skladovou evidenci. Z uvedeného tedy plyne, že na stěžovatele se vztahovala povinnost vést skladovou evidenci (srov. i rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 3. 2022, č. j. 52 Af 35/2021-60, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, č. j. 30 Af 1/2019-78, resp. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 10. 2014, sp. zn. 5 Tdo 868/2014). Ostatně, i kdyby stěžovatel neměl povinnost skladovou evidenci vést, sám tuto správci daně předložil, a tato ve správci daně vyvolala další oprávněné pochybnosti o průběhu zkoumaných obchodních transakcí. V tomto ohledu lze citovat rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný zcela přílehavě uvedl, že stěžovatelem dodatečně předložená skladová evidence (jednostránková písemnost ve formě souhrnného záznamu příjmů a výdajů nástrojů měsíčně v kilogramech) *„obsahovala pouze informace o datu a hmotnosti v kg pořízených nástrojů dle přijatých daňových dokladů v daném měsíci a celkový výdej nástrojů v kg, a to vždy v hodnotě za jednotlivé kalendářní měsíce. Skladová evidence byla tedy vytvořena tak, aby odpovídala předloženým přijatým daňovým dokladům od společností FERMA a ZORNET. Příjemky ani výdeje nástrojů nebyly předloženy. Ze skladové evidence není zřejmé, jaké konkrétní nástroje, v jakém množství byly pořízeny ani jaké nástroje, komu a kolik nástrojů bylo vydáno k použití a spotřebováno, přitom z odvolatelem předložené fotodokumentace vyplývá, že jednotlivé druhy nástrojů jsou vedeny a skladovány samostatně dle jednotlivých druhů nástrojů. Tato skutečnost byla ověřena také v rámci místního setření provedeného správcem daně dne 27. 11. 2017 v provozovně odvolatele, kdy tento uvedl, že „Výdej nástrojů není evidován ani na pracovníka ani na stroj, nástroje se evidují dohromady v jednotkách kilogramů, a to ve formě celkového příjmu a výdeje nástrojů, nástroje jsou rozčleněny v příručním skladě dle druhu“. Daňový subjekt tedy musel nakoupené nástroje roztrždit a následně byly nástroje vydávány jednotlivě, čemuž ale neodpovídá předložená skladová evidence nástrojů. Odvolatel také uvedl, že nástroje byly evidovány v kilogramech z důvodu, že se jednalo o druhojakostní zboží. Toto tvrzení ale také nekoresponduje se skutečností, když nástroje byly roztrženy. Pokud by odvolatel vedl výdej nástrojů v kilogramech za měsíc, musel by také každý vydaný kus v jednotlivých dnech v měsíci převážít a zaevidovat, aby mohl na konci měsíce vykázat celkovou hmotnost vydaných nástrojů. Vzhledem k tomu, že nástroje byly vydávány pracovníkům jako jednotlivé kusy, neodpovídá*

postup odvolatele při vedení skladové evidence nástrojů v kilogramech realitě. Odvolatelem používané jednotky množství v kg neodpovídají charakteru skladovaných nástrojů. Dle předložené skladové evidence měl odvolatel také vždy ke konci roku disponovat určitým množstvím nástrojů. Údaje ve skladové evidenci ale nekorespondují s údaji uvedenými v přílohách k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015, kde byl vykázán stav zásob ke konci roku ve výši 0 Kč. Doložená skladová evidence tedy byla neprůkazná.“

[27] S uvedenou argumentací Nejvyšší správní soud plně souhlasí. Tvrdí-li stěžovatel, že požadavek orgánů finanční správy na vedení skladové evidence dle druhu nástroje je nereálný, je nutno uvést, že nástroje byly takto (tj. podle druhu) roztrženy, jak bylo ověřeno při místním šetření dne 27. 11. 2017. Při tomto místním šetření bylo nadto zjištěno, že společnost Ztronic (personálně propojená se stěžovatelem, využívající totožné skladovací prostory a taktéž odebírající nástroje od obchodních společností FERMA a ZORNET) vede sklad systémem tzv. Toolbox, kdy výdej nástrojů jednotlivým zaměstnancům je prováděn automaticky na základě požadavku a čipové karty. Zmínit je pak nutno i výsledky místních šetření provedených správcem daně u subjektů zabývajících se obdobnou činností ve stejné lokalitě jako stěžovatel. Během nich bylo zjištěno, že tyto subjekty nakupují a evidují nástroje v jednotkách kusů. Spotřeba nástrojů je evidována na pracovníka, který při převzetí nástroje musí tento následně odevzdat opotřebovaný. Jeden ze subjektů vede kromě evidence spotřeby na pracovníka i evidenci spotřeby nástrojů dle jednotlivých zakázek. Nejvyšší správní soud přitom nesdílí názor stěžovatele, že by subjekty, u nichž byla provedena místní šetření, byly natolik rozdílné, aby to vylučovalo podpůrné využití daných zjištění. Skutečnosti zjištěné během místních šetření byly v daňovém řízení se stěžovatelem využity pouze podpůrně, tj. i pokud by daná zjištění nebyla součástí rozhodnutí orgánů finanční správy, daná rozhodnutí by nadále obstála. To stejné pak platí i pro argumentaci žalovaného obsaženou v bodě 105 a v bodě 47 rozhodnutí o odvolání (kde se žalovaný zabýval tím, že obchodní společnost Ztronic, tj. nikoliv stěžovatel, vykazuje ve srovnání s obdobnými subjekty nadstandardní nákup nástrojů a materiálů na kovoobrábění). Z uvedených důvodů nebylo namíste provést stěžovatelem navržené důkazní prostředky ve formě výsledků jednání daných subjektů, provedení místních šetření u těchto subjektů, výběru dvou dalších srovnatelných subjektů (a následné provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů či podnikajících fyzických osob, provedení svědeckých výpovědí osob odpovědných za vedení skladové evidence).

[28] Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje i s tím, jak se žalovaný a krajský soud vypořádali s odborným vyjádřením ze dne 4. 4. 2019 vypracovaným obchodní společností STATIKUM s.r.o. Žalovaný přilehavě upozornil, že zhotovitel odborného vyjádření uvedl, že skladová evidence nástrojů v kusech dle druhu zboží by byla značně neekonomická, a to ačkoliv stěžovatel uvedené roztržení nástrojů dle druhu fakticky provedl, jak již bylo výše uvedeno. V odborném vyjádření je pak uvedeno i to, že se jedná o univerzální nástroje, a to i přesto, že tyto byly fakturovány bez bližší specifikace, a přesto, že zhotovitel vyjádření se dle svého vyjádření nemohl o jejich fyzickém stavu, druhu, velikosti a počtu přesvědčit s ohledem na jejich neexistenci (nástroje byly spotřebovány). V odborném vyjádření byly uvedeny i závěry o ceně, a to ačkoliv cenu kusu nebylo možno z fakturace zjistit. Na základě uvedeného žalovaný uzavřel, že dané odborné vyjádření je účelové (bod 32 rozhodnutí o odvolání). Krajský soud pak v bodě 116 rozsudku taktéž akcentoval, že „odborné vyjádření znalce obsahující polemická a ničím

pokračování

nepodložená tvrzení, přičemž jeho účelem bylo „zjištění nákladů evidence nástrojů pro společnost Ztronic s.r.o.“ Pro projednávanou věc tedy nemělo žádnou vypovídající hodnotu.“ Uvedené skutečnosti (zakládající nevěrohodnost a nevyužitelnost odborného vyjádření) přitom stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje.

[29] Závěrem lze k dané otázce dodat, že pokud stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že správce daně neprokázal, jak jinak (než stěžovatel tvrdil) měly sporné obchodní případy proběhnout, je nutno uvést, že nebylo povinností orgánů finanční správy prokazovat, jak nákup nástrojů fakticky proběhl, v jakém rozsahu bylo zboží stěžovateli dodáno atp. Byl to stěžovatel, na kom vázlo důkazní břemeno ohledně prokázání jeho tvrzení, že k dodání zboží došlo tak, jak o něm bylo fakturováno a tak, jak toto bylo stěžovatelem zaneseno do jeho daňových přiznání.

[30] Je proto nutno uzavřít, že jak orgány finanční správy, tak krajský soud se vypořádaly s otázkou rozložení důkazního břemene a jeho unesení stěžovatelem zcela správně. Zabývaly se všemi rozhodnými okolnostmi, hodnotily relevantní důkazy (včetně skladové evidence), a to jak samostatně, tak i v jejich vzájemných souvislostech, a vypořádaly související stěžovatelovy námitky. Není přitom rozhodné, že nereagovaly na veškeré stěžovatelem vznesené podargumenty (krajský soud například nedefinoval pojem skladové evidence, či se explicitně nezabýval stěžovatelem odkazovanou směrnicí č. 2/2019 generálního ředitele – Evidence majetku). Zásadní totiž je, jak již bylo ostatně uvedeno, že krajský soud i žalovaný vypořádali nosné argumenty stěžovatele, tedy zejména, zda orgány finanční správy splnily povinnosti uložené jim § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesly důkazní břemeno na stěžovatele a zda stěžovatel toto důkazní břemeno unesl.

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani dalším námitkám stěžovatele.

[32] Stěžovatel namítal, že daň nebyla pravomocně stanovena v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně. Bylo tomu tak proto, že nedošlo k prodloužení dané lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu oznámením rozhodnutí o stanovení daně, tj. dodatečných platebních výměrů, neboť tyto platební výměry byly toliko formálními úkony učiněnými čistě nebo převážně právě za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[33] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*

[34] Podle § 88 odst. 2 až 5 daňového řádu: *(2) Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. (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. (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 ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za*

oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. (5) 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.

[35] Krajský soud se danou problematikou zabýval v bodech 39 až 67 rozsudku. Žalovaný tak učinil v bodech 67 až 75 rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud předesílá, že se s jejich závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Mezi stranami není v zásadě sporu o skutkovém stavu, tedy o tom, že prvostupňový správce daně byl názoru, že stěžovatel se vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, pročez bylo namíste stěžovateli zprávu zaslat, a ukončit tak daňovou kontrolu. V návaznosti na to prvostupňový správce daně vydal a doručil stěžovateli dodatečné platební výměry vydané na základě předmětné daňové kontroly. Žalovaný s daným postupem správce daně nesouhlasil. Nebyl názoru, že by jednání stěžovatele bylo lze vyhodnotit jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Nařídil proto správci daně, aby zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem dodatečně projednal v rámci probíhajícího odvolacího řízení. Stěžovatel z uvedeného dovozuje, že dodatečné platební výměry jsou pouze formálními úkony učiněnými pouze za účelem prodloužení prekluzivní lhůty. Takové úkony přitom nemohou prodloužit prekluzivní lhůtu, jak to předpokládá § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[36] Otázkou vlivu oznámení „vadného“ rozhodnutí na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29. V uvedeném rozsudku (z jehož závěrů ostatně vychází stěžovatelem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, č. j. 25 Af 63/2018-35) zdejší soud uvedl, že i oznámení vadného rozhodnutí v zásadě prodloužuje lhůtu pro stanovení daně. Dodal, že to však platí „jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí [...] není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně.“

[37] Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by dodatečné platební výměry představovaly takové formální úkony. Platební výměry byly vydány po provedené daňové kontrole (ač před jejím řádným ukončením) a po řádném seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění a umožnění mu se k tomuto vyjádřit. Platební výměry přitom byly vydány a oznámeny stěžovateli právě v daném okamžiku, neboť správce daně byl veden (dle žalovaného nesprávným) závěrem, že daňová kontrola byla pro vyhýbání se podpisu zprávy ukončena zasláním zprávy stěžovateli, a bylo proto namíste vydat rozhodnutí o stanovení daně a tato doručit kontrolovanému daňovému subjektu, tj. stěžovateli. V tomto ohledu pak nelze přehlédnout ani to, že závěr správce daně ohledně vyhýbání se projednání zprávy nebyl zcela iracionální, či svévolný. Správce daně se opakovaně pokoušel vyjít stěžovateli vstříc a navrhnout jemu vyhovující termín projednání zprávy o daňové kontrole. Nepostupoval účelově, tj. tak, že by například stanovil pouze jeden možný termín a tento odmítal změnit atp. Stěžovatel se však opakovaně z termínu projednání omlouval. Je tudíž nutno uzavřít, že vydání a oznámení dodatečných platebních výměrů nebylo formálním úkonem činěným pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

pokračování

[38] Kasační soud se tedy ztotožnil s krajským soudem, že oznámení dodatečných platebních výměrů prodloužilo lhůtu pro stanovení daně.

[39] Soud přitom není na rozdíl od stěžovatele názoru, že by krajský soud parafrázoval danou žalobní námitku či související obsah správního spisu nepřipustně nepřesně (stěžovatel ostatně ani neuvádí, v čem by měly dané nepřesnosti spočívat), či že by se soud nevyjádřil k nosným námitkám stěžovatele (k tomu, zda byly dodatečné platební výměry formálními úkony, či nikoliv, viz body 65 a 66 rozsudku). K tvrzení stěžovatele, že krajský soud měl ignorovat jím odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, č. j. 25 Af 63/2018-35, je nutno uvést, že krajský soud se sice k uvedenému rozhodnutí explicitně nevyjádřil, avšak vypořádal podstatu související žalobní námitky, když posoudil, zda byly dodatečné platební výměry formálními úkony, či nikoliv.

[40] V další kasační námitce stěžovatel tvrdil, že k odstranění vady spočívající v nezákonném ukončení daňové kontroly nedošlo ani v odvolacím řízení. Zprvė konstatoval, že nebyl dán důvod pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tj. pro ukončení daňové kontroly zasláním zprávy o kontrole. Zadruhé pak uvedl, že stěžovateli (jeho zmocněnkyni) nebyla zpráva o daňové kontrole ve věci DPH fakticky zaslána.

[41] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[42] Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že správce daně pochybil, zaslal-li stěžovateli zprávu o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalovaného pro tento postup nebyly splněny zákonné podmínky. Žalovaný proto správci daně uložil, aby uvedenou vadu odstranil a aby zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem dodatečně projednal v rámci odvolacího řízení.

[43] Ze správního spisu v této souvislosti plyne, že dne 3. 7. 2020 správce daně zaslal stěžovateli pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 7. 2020. Součástí pozvánky bylo odůvodnění tohoto postupu: „*projednání a podpis zprávy o daňové kontrole se provádí v rámci doplnění odvolacího řízení dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu*“. Dne 13. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva zástupkyně stěžovatele z navrženého termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu tvrzeného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dne 22. 7. 2020 správce daně zaslal stěžovateli druhou pozvánku na projednání zprávy o daňové kontrole na den 5. 8. 2020. V této správce daně stěžovateli sdělil, že omluvu nepovažuje za dostatečnou. Nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně; tato byla prodloužena oznámením dodatečných platebních výměrů. Správce daně stěžovatele rovněž upozornil, že pokud se opětovně omluví ze stejného důvodu, bude takový postup považován za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 30. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva zástupkyně stěžovatele z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, z důvodu přípravy zástupkyně na státní závěrečnou magisterskou zkoušku a z důvodu aktuální epidemiologické situace vzhledem k šíření koronaviru v okrese Uherské Hradiště. Dne 5. 8. 2020 proto správce daně zaslal stěžovateli třetí pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 19. 8. 2020, přičemž v pozvánce uvedl, proč předchozí důvody omluv z navržených termínů nepovažuje za dostatečné

a opakovaně upozornil, že v případě nedostavení se na další termín jednání bude toto považováno za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 7. 8. 2020 byla správci daně doručena omluva zástupkyně stěžovatele z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, přípravy zástupkyně na státní závěrečnou magisterskou zkoušku, aktuální epidemiologické situace a čerpání dovolené v termínu 10. 8. 2020 až 25. 9. 2020. Stěžovatel se v daný termín, tj. dne 19. 8. 2020, k projednání zprávy nedostavil.

[44] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným a krajským soudem, že popsany sled událostí je nutno posoudit jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovateli byly nabídnuty tři termíny projednání zprávy o daňové kontrole, a to v takovém časovém odstupu, aby byl stěžovatel (resp. jeho zmocněnkyně) schopen si svoje záležitosti uspořádat tak, aby se k projednání zprávy dostavil. Stěžovatel byl současně správcem daně vždy informován o tom, že jeho omluva není dostatečná a že jeho další omluvu bude možno vyhodnotit jako vyhýbání se projednání zprávy podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel ani jeho zástupkyně se i přesto k žádnému termínu projednání nedostavili. Stěžovatel pak nevyužil ani možnosti substitučního zastoupení (k tvrzení stěžovatele o nezastupitelnosti jeho zplnomocněnkyně lze poukázat na fakt, že pro účely svědeckých výpovědí provedených v rámci odvolacího řízení stěžovatel zmocnil jiného zástupce). Důvody omluvy stěžovatele přitom kasační soud nepovažuje ve shodě s žalovaným a krajským soudem za dostatečné. Pracovní vytížení, odbornou přípravu na zkoušku, či čerpání dovolené nelze považovat za dostatečné důvody v situaci, kdy si zástupkyně stěžovatele byla vědoma, že správce daně se s ní opakovaně snaží sjednat termín projednání zprávy o daňové kontrole. Epidemiologickou situaci v dané době pak samu o sobě také nelze považovat za adekvátní důvod pro nedostavení se ke správci daně (který nadto jako orgán státní správy činil veškerá vhodná protiepidemiologická opatření, jak žalovaný ostatně uvedl v rozhodnutí o odvolání).

[45] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že podmínky pro zaslání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu byly naplněny. Pokud přitom stěžovatel namítl, že žalovaný ani krajský soud se nevypořádali s důvody jeho omluv, je nutné jej odkázat na bod 75 rozhodnutí o odvolání, kde se žalovaný důvodností daných omluv podrobně zabýval. Krajský soud pak jeho důvody výslovně aproboval (bod 64 rozsudku). K tvrzení stěžovatele, že zpráva o daňové kontrole na DPH mu nebyla v rámci odvolacího řízení zaslána (zaslána mu byla pouze zpráva týkající se daně z příjmů fyzických osob), je pak konečně nutno poukázat na to, že ze spisového materiálu plyne, že k písemnosti č. j. 1691437/20/3309-60562-700197 ze dne 20. 8. 2020, která byla doručena zástupkyni stěžovatele dne 30. 8. 2020 uplynutím lhůty, byly přiloženy obě zprávy o kontrole. Ověření této skutečnosti je zaznamenáno i v rámci úředního záznamu č. j. 10430/21/5100-41454-712827. Nutno pak dodat i to, že předmětnou zprávu o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty měl stěžovatel k dispozici již 10 měsíců, neboť tato byla dne 25. 10. 2019 doručena jeho tehdejší zplnomocněnkyni.

[46] V bodě IV kasační stížnosti dále stěžovatel konstatoval, že mu bylo nezákonným postupem žalovaného, který vydal rozhodnutí o odvolání před uplynutím lhůty

pokračování

k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zabráněno vyjádřit se k výsledkům dokazování provedeného v odvolacím řízení.

[47] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu: *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[48] K uvedené námitce je předně, jak učinil i krajský soud, nutno shrnout, že stěžovateli byly nově zjištěné skutečnosti a důkazy oznámeny dne 5. 10. 2020 doručením seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření ze dne 25. 9. 2020, č. j. 37113/20/5300-21441-708995. Danou písemností byla stěžovateli stanovena lhůta k vyjádření v délce 15 dní od doručení. Před uplynutím této lhůty (dne 5. 10. 2020) požádal stěžovatel o prodloužení lhůty k vyjádření, a to do 13. 11. 2020, avšak ne dříve než 20 dnů od poskytnutí stěžovatelem požadovaných dokumentů ze spisového materiálu. Žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 9. 10. 2020, č. j. 38644/20/5300-21441-708995, kterým prodloužil lhůtu k vyjádření do 4. 11. 2020. Následně byla žalovanému doručena další žádost o prodloužení lhůty k vyjádření, a to do 25. 11. 2019, ne však dříve než 15 dnů od poskytnutí všech dokumentů ze spisového materiálu, a současně ne dříve než 15 dnů od vyřízení stížnosti a přijetí opatření k nápravě. Žalovaný o této žádosti rozhodl rozhodnutím ze dne 6. 11. 2020, č. j. 42441/20/5300-21441-708995, tak, že žádost zamítl. Posledně zmíněné rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 12. 11. 2020, tedy po uplynutí původně stanovené lhůty. Bylo proto namístě aplikovat pravidla pro prodlužování lhůt dle § 36 odst. 3 daňového řádu. Lhůta pro vyjádření proto měla skončit po uplynutí tolika dní od oznámení rozhodnutí o zamítnutí žádosti, kolik zbývalo do konce lhůty v době podání žádosti. Stěžovatel svou žádost podal 3. 11. 2020, do konce lhůty k vyjádření tedy zbývaly dva dny. Rozhodnutí o zamítnutí jeho žádosti mu bylo oznámeno 12. 11. 2020, lhůta k vyjádření tedy měla uplynout 14. 11. 2020.

[49] Rozhodnutí o odvolání žalovaný vydal dne 11. 11. 2020 a žalobci bylo doručeno dne 12. 11. 2020.

[50] Stěžovatel byl přesvědčen, že uvedená vada způsobila bez dalšího nezákonnost (a účelovost) rozhodnutí o odvolání. Krajský soud mu nepřisvědčil. Uvedl, že v případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu je s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně možné omezit některá procesní práva daňového subjektu. Pokud je totiž z jednání daňového subjektu čitelná pouze snaha docílit marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nemůže být takovému postupu poskytnuta právní ochrana. Krajský soud přitom po zhodnocení celkového průběhu daňového řízení došel k závěru, že právě v nyní projednávaném případě byla podmínka zjevného obstrukčního jednání stěžovatele naplněna. Druhou žádost stěžovatele o prodloužení lhůty k vyjádření proto krajský soud považoval za účelový úkon s cílem dosáhnout uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, kterému nelze poskytnout právní ochranu.

[51] Citovanému závěru krajského soudu lze přisvědčit.

[52] Je pravdou, že odvolací orgán není v zásadě oprávněn vydat rozhodnutí o odvolání v době, kdy neuběhla lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31). Ani v případě běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu však nelze zapomenout na obecnou právní zásadu, dle které není možné poskytnout právní ochranu zneužívajícímu výkonu subjektivního práva. Zákaz zneužití práva totiž představuje uznávanou zásadu i v rámci daňového práva (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43, a v něm odkazovanou judikaturu). V tomto ohledu lze připomenout krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. V uvedeném rozhodnutí (jehož aplikaci na nyní posuzovanou věc stěžovatel nerozporuje) Nejvyšší správní soud připustil, že v některých případech lze omezit procesní práva daňového subjektu, a to s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty pro stanovení daně a souvisejícímu obstrukčnímu jednání daňového subjektu. Podle kasačního soudu v nyní projednávané věci bylo při komplexním posouzení jednání stěžovatele nutno toto vyhodnotit právě jako zneužívající; účelově zaměřené nikoliv na využití procesních práv, nýbrž na jejich zneužití za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Kromě kroků, které stěžovatel činil v reakci na seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a které lze taktéž považovat za účelové (viz výše popsané opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření), je nutno zohlednit i jeho celkové jednání v průběhu daňového řízení. Nelze odhlédnout například od postupu stěžovatele při snaze o dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení (popsáno rovněž výše). O účelu jednání stěžovatele pak dále svědčí například i to, že výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení převzal až desátý den po jejím odeslání, tedy v den, ve který nastala fikce doručení. Obratem pak požádal o prodloužení lhůty. Rozhodnutí, kterým byla lhůta pro vyjádření prodloužena o 15 dní, bylo stěžovateli zasláno dne 9. 10. 2020 a bylo doručeno uplynutím lhůty. Stejným způsobem, tj. fikcí či převzetím poslední den desetidenní lhůty, pak byly doručeny i písemnosti, kterými byly stěžovateli zaslány jím požadované listiny ze správního spisu. Krajský soud pak zcela adekvátně akcentoval i to, že stěžovatel v průběhu celého daňového řízení opakovaně činil podání obsahující současně vyjádření, žádost o poskytnutí informací, listin ze spisu, stížnost a další, jejichž obsahem byly mimo jiné již dříve uplatněné námitky, čímž řízení značně prodlužoval. Kromě toho opakovaně žádal o prodloužení stanovených lhůt (např. jednotlivé lhůty k dodání požadovaných podkladů, lhůta k vyjádření se k seznámení s výsledky kontrolního zjištění a další) a odložení výslechů svědků. Ačkoliv se v jednotlivých případech jistě jedná o právo, které stěžovateli plně náleží (žádat o prodloužení lhůty, o odložení výslechu atd.), při komplexním posouzení nelze jinak, než postup stěžovatele posoudit jako postup účelový, resp. zneužívající. Přehlédnout dále dle kasačního soudu nelze ani to, že ačkoliv stěžovatel setrvale tvrdí, že chtěl využít svého práva vyjádřit se podle § 115 odst. 2 daňového řádu a jediné, co mu v tom zabránilo, bylo předčasné vydání rozhodnutí o odvolání, neuvedl nyní (tj. v řízení o kasační stížnosti), co konkrétně by k věci uvedl, resp. jak by jeho vyjádření změnilo závěry žalovaného. I touto optikou se postup stěžovatele jeví jako účelový. K tvrzení stěžovatele, že jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření byly odůvodněny postupem orgánů finanční správy při ne/poskytnutí stěžovatelem požadovaných listin ze správního spisu, pak kasační soud odkazuje na body 124 a 126 rozhodnutí o odvolání a bod 87 rozsudku, a dodává, že stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, co mu případně (nebyl-li spokojen s tím, jaké dokumenty a jakým způsobem mu byly poskytnuty v rámci korespondenčního nahlížení) bránilo do spisu

pokračování

fyzicky nahlédnout u orgánů finanční správy, a návazně pak případně ve lhůtách stanovených orgány finanční správy podat k věci vyjádření.

[53] Lze tedy uzavřít, že žalovaný nepochybil, pokud rozhodnutí o odvolání vydal v době, kdy by jinak podle § 36 odst. 3 daňového řádu ještě měla běžet lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí o odvolání z tohoto důvodu nelze považovat ani za účelově vydané, resp. neproduktivní prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (jak stěžovatel v kasační stížnosti rovněž tvrdí).

[54] Důvodnými zdejší soud neshledal ani námitky stěžovatele obsažené v bodě VII kasační stížnosti. Zde stěžovatel tvrdil, že orgány finanční správy nemohly ignorovat výsledky daňových řízení týkajících se obchodních společností FERMA a ZORNET. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, stěžovatel konstatoval, že daňové povinnosti dodavatele a odběratele jsou úzce spojeny, a nelze na ně nahlížet dvojitou optikou. Dle stěžovatele se žalovaný i krajský soud danou otázkou zabývali nesprávně a nedostatečně.

[55] Nejvyšší správní soud k uvedenému předně uvádí, že stěžovatelem odkazovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, vychází ze závěrů předchozí judikatury – zejména pak rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]oulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsáných případech identických skutkových otázek nebude zajištěn cestou vázanosti jednoho z nich zjištěními druhého na základě § 28 d. ř., nýbrž cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo. Jinak řečeno – poukázal-li na to stěžovatel, správce daně si v jeho věci opatří podklady příslušného správce daně týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., skutkově svázané s daňovou povinností stěžovatele, a uváží, nakolik skutková zjištění ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odpovídají dosavadním skutkovým zjištěním ve věci stěžovatele; shledá-li rozpory, odstraní je v důkazním řízení, vázán ustanovením § 31 odst. 2 věty první d. ř.“ Uvedeným východiskům přitom žalovaný dostal, když v rozhodnutí o odvolání podrobně popsal, proč dle jeho názoru není namístě vycházet ze závěrů daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností provedených u obchodních společností FERMA a ZORNET [viz body 60, 106 a 107 rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný akcentoval mj., že nárok na odpočet daně na vstupu z předmětných plnění byl obchodním společností FERMA a ZORNET vyloučen; že v případě obchodní společnosti ZORNET byl ve vztahu k dani na výstupu z důvodu neprokázání faktického uskutečnění plnění aplikován § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH; že správce daně obchodní společnosti FERMA se nezabýval všemi rozhodnými skutečnostmi – zejména pak tím, zda byla daná plnění fakticky uskutečněna – nýbrž vycházel z odpovědi na dožádání týkající se pouze souladu daňové evidence a daňových priznání s daňovými doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2011 a v roce 2012]. Stěžovatel tuto konkrétní argumentaci žalovaného v kasační stížnosti konkrétně nenapadá. Neuvádí, proč je tato nezákonná, případně nesprávná. Nutno pak dodat i to, že vzhledem k tomu, že stěžovatel v podání ze dne 13. 2. 2021, ve kterém k výzvě krajského soudu vymezil žalobní body, namítal pouze tolik, že orgány finanční správy nemohou ignorovat výsledky daňových řízení u obchodních společností FERMA

a ZORNET (viz bod 11 daného podání), nelze krajskému soudu dávat k tíži, že se v rozsudku zabýval předně právě tím, zda žalovaný výsledky daných řízení ignoroval, či nikoliv (bod 135 rozsudku).

[56] Důvodnou pak kasační soud konečně neshledal ani poslední kasační námitku, ve které stěžovatel tvrdil, že orgány finanční správy pochybily, pokud v případě daně z přidané hodnoty (která je předmětem nynější věci) stanovily daň dokazováním a nezohlednily tzv. esenciální výdaje a v případě daně z příjmů fyzických osob stanovily daň pomůckami a esenciální výdaje zohlednily.

[57] Žalovaný v bodech 112 a násl. rozhodnutí o odvolání uvedl, že daň z příjmů a daň z přidané hodnoty jsou daně s rozdílnými konstrukčními prvky. Vychází z jiných teoretických základů a postihují odlišný druh příjmů. O tom svědčí i jejich teoretické zařazení mezi daně přímé (daň z příjmů) a daně nepřímé (DPH). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty není daňový subjekt na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob povinen uplatnit současně se souvisejícím uskutečněným plněním. Nárok na odpočet daně lze uplatnit i v jiném zdaňovacím období, než ke kterému se váže; lze ho uplatnit za kterékoli následující období po dobu 3 let. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemusí daňový subjekt uplatnit, ale daň z přidané hodnoty může zahrnout do daňově účinných výdajů na dani z příjmů. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH není na rozdíl od daně z příjmů podstatné ani to, zda bylo předmětné plnění uhrazeno. V případě daně z příjmů fyzických osob je třeba respektovat věcnou a časovou souvislost výdajů a dosažených příjmů; jsou-li daňovým subjektem dosaženy a přiznány zdanitelné příjmy, je v souladu s judikaturou nesporné, že pro dosažení těchto příjmů musely být vynaloženy tzv. esenciální výdaje, které nelze opomenout, přestože skutečná výše výdajů nebyla prokázána. U daně z přidané hodnoty je však daňový subjekt oprávněn nárok na odpočet daně uplatnit, pokud jsou splněny podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Bez splnění zákonných podmínek nárok na odpočet daně nevznikne, a to bez ohledu na esenciální povahu výdajů. V nyní projednávané věci stěžovatel neprokázal, že zkoumané obchodní transakce proběhly tak, jak o nich bylo fakturováno, neprokázal tedy splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. V takovém případě bylo namíste stanovit daň dokazováním. V případě daně z příjmů fyzických osob byl správce daně nucen konstatovat, že absence důkazních prostředků je tak značná, že stanovení daně na základě těchto důkazních prostředků by mělo za následek nerespektování judikatury stran esenciálních výdajů. Z tohoto důvodu byl správce daně povinen stanovit daň pomůckami. Žalovaný proto uzavřel, že správce daně dospěl v případě obou daní ke stejným skutkovým zjištěním, s ohledem na jinou konstrukci daní však byl povinen zvolit jiný způsob stanovení daně. V případě daně z příjmů byl správce daně povinen zohlednit věcnou a časovou souvislost výdajů k dosaženým příjmům a taktéž byl povinen zohlednit esenciální výdaje k nezpochybněným příjmům. Daň proto nemohl stanovit dokazováním. Naproti tomu v případě daně z přidané hodnoty správce daně konstatoval neunesení důkazního břemene stěžovatelem, pročez bylo namíste stěžovateli nároky na odpočet daně odeprít. V případě DPH přitom není místo pro institut esenciálního nároku na odpočet daně. Proto správce daně musel preferovat stanovení daně dokazováním (které má před stanovením daně pomůckami přednost). Žalovaný proto uzavřel, že závěry správce daně nejsou neslučitelné. Krajský soud pak obdobně v bodě 137

pokračování

rozsudku odkázal na odlišné konstrukční prvky daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a na skutečnost, že v případě DPH nelze aplikovat institut esenciálních výdajů.

[58] Stěžovatel uvedenou (velmi podrobnou) argumentaci v kasační stížnosti konkrétně nezpochybnuje. Odkazuje na judikaturu, dle které má být stanovení daně pomůckami možné i u DPH. To však orgány finanční správy ani krajský soud jakkoli nerozporují. Netvrdí, že by stanovení daně pomůckami bylo možné pouze u daně z příjmů. Dovození, že institut esenciálních výdajů (resp. esenciálního nároku na odpočet daně) nelze uplatnit při stanovení daně z přidané hodnoty. Tento závěr přitom odpovídá judikatuře zdejšího soudu. V rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38, totiž Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Dovolává-li se stěžovatelka toho, že pokud správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že u ní musely být úklidové práce v nějaké podobě prováděny, a tedy jí měly být přiznány alespoň objektivní minimální náklady (tzv. esenciální náklady), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Veškerá judikatura, na niž stěžovatelka v této souvislosti odkazuje (zejména rozsudek ze dne 28. 1. 2021 č. j. 2 Afs 375/2018-42, v němž je citována také další prejudikatura), se týká daně z příjmů, nikoli daně z přidané hodnoty. Krajský soud správně upozornil, že principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH totiž nejsou shodné (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jak Nejvyšší správní soud poukázal již ve své dřívější rozhodovací činnosti, „možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikaturu k tzv. esenciálním nákladům nelze v případě uplatňování nároku na odpočet DPH aplikovat, a stěžovatelčině námitce proto nebylo možno z tohoto důvodu přisvědčit.“*

[59] Nejvyšší správní soud přitom nesdílí ani názor stěžovatele, že by se krajský soud s danou žalobní námitkou vypořádal nedostatečně. Skutečnost, že krajský soud se explicitně nevypořádal s veškerou stěžovatelem odkazovanou judikaturou, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Zásadní je, jak již bylo výše několikrát uvedeno, že krajský soud zohlednil a vypořádal jádro žalobní argumentace. To krajský soud učinil.

[60] Kasační soud tedy shrnuje, že veškeré kasační námitky posoudil jako nedůvodné. V rozhodnutích orgánů finanční správy a krajského soudu přitom neshledal ani žádné vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit z úřední povinnosti. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost

a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy a s ohledem na to, jak stěžovatel svoji kasační stížnost koncipoval (viz výše), Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené. Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom závěrů rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, týkajících se prokazování osoby deklarovaného dodavatele. Vzhledem k tomu, že v nynější věci však stěžovatel neprokázal i další hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, tyto závěry nebylo namíste bez dalšího aplikovat.

[61] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[62] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 15. listopadu 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu