



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. M. K.**  
bytem  
zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem  
sídlem Sluneční náměstí 14/2588, 158 00 Praha 5

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 30715/21/5300-21441-712599

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 30715/21/5300-21441-712599 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a obsah žaloby**

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 30715/21/5300-21441-712599, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

výměrům Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, kterými byla doměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2013, květen 2014, červenec až prosinec 2014, únor až červen 2015 a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

2. Žalobce v prvé řadě namítal nezákonnost rozhodnutí ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2013, neboť bylo vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Za toto zdaňovací období správce daně nikdy nezahájil daňovou kontrolu, a tudíž prvním úkonem bylo vydání platebních výměrů, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013 a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Podle žalobce byly úkony oznámeny po marném uplynutí prekluzivní lhůty, která začala plynout 27. 12. 2013 a skončila 27. 12. 2016 (listopad 2013) a dále dne 27. 1. 2014 a skončila dne 27. 1. 2017 (za prosinec 2013). K tomu žalobce odkázal kupříkladu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 21/2020.
3. Správce daně se pokusil dne 30. 6. 2016 rozšířit daňovou kontrolu na jiných daních zahájenou dne 16. 6. 2016 postupem pro rozšíření daňové kontroly, což nebylo v konkrétním případě možné. Úkon správce daně ze dne 30. 6. 2016 označil žalobce jako nicotný. K tomu odkázal na závěry vyjádřené v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce rozšíření daňové kontroly ze dne 16. 6. 2016 bylo stíženo vadou absolutního nedostatku pravomoci správce daně a nevyvolalo následky předpokládané v § 148 odst. 3 daňového řádu a napadené rozhodnutí bylo vydáno nezákonně.
4. Žalobce jako další žalobní námitku uplatnil podjatost oprávněné úřední osoby Ing. M. K. – odborného rady, neboť v konkrétním případě pokračovalo řízení po vydání rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 51 Af 3/2019-44 a právě jmenovaný pracovník správce daně zapříčinil, že nebyli vyslechnuti svědci, které žalobce navrhl a pro jejichž nevyslechnutí předchozí rozhodnutí žalovaného soud zrušil. Ing. M. K. se dále podílel na přípravě a podání trestního oznámení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, na jehož základě Policie ČR obvinila žalobce a zahájila úkony přípravného řízení na podkladě usnesení ze dne 16. 4. 2020, které pro nedůvodnost následně zrušil státní zástupce Okresního státního zastupitelství ve Strakonici Mgr. Marek Stehlík svým usnesením ze dne 2. 9. 2020. Žalobce dále popsal postup úředních osob správce daně v souvislosti s výslechem svědků v období, kdy kulminovala krize COVID 19 a žalobce i zástupce žalobce měli diagnostikovanou nákazu této nemoci, z výsledků se omluvili, přesto však některé tyto výsledky proběhly bez jejich účasti. Žalobce má proto názor, že řízení bylo vedeno osobami, které k němu mají osobní vztah a správce daně i žalovaný pochybili, pokud Ing. M. K. z řízení nevyloučili. Tento postup způsobil podstatnou vadu řízení v důsledku, kterého je třeba rozhodnutí zrušit.
5. Důvodem, na kterém daňové orgány založily své rozhodnutí bylo, že žalobce neprokázal řádné zdanění zboží, které mu dodaly dodavatelé Jet VSK a Besit. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017 bod 42 ve věci Stavitelství Melichar a na základě tam vysloveného názoru namítá, že daňové orgány nebyly oprávněny doměřit DPH, když neprokázaly, že předmětná plnění od uvedených dodavatelů byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobce věděl, anebo alespoň vědět musel. Žalobce dále poukázal na rozsudky Teleos, Mescek – Gabona, Litdana, Vikingo Fövállalkozó, KFT. a současně poukázal na postup prvního senátu Nejvyššího správního soudu, který nesouhlasil s názorem čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu ve věci Stavitelství Melichar, kdy první senát ve věci „Kemwater“ postoupil věc rozšířenému

senátu. Ten předložil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, která nebyla v době podání žaloby rozhodnutá.

6. Žalobce má za to, že důkazní břemeno, tak jak jej chápe I. Senát Nejvyššího správního soudu unesl. K tomu poukázal na čestná prohlášení a některé výpovědi svědků (Ing. T. H., M. R., Ing. Š., M. N., Ing. B. H., Ing. J. S., T. B., J. S., D. Š.). S ohledem na citovanou judikaturu žalobce zastává názor, že žalovaný i správce daně měli podrobněji zjistit, jak Ing. T. H. dodal zboží, které fakturoval Besit žalobci a vzhledem k tomu, že tak neučinili, nedostatečně objasnili skutkový stav. Pokud by soud dospěl k názoru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pak k tomu poukazuje na to, že se tak stalo vinou daňových orgánů. Správce daně neumožnil právnímu zástupci žalobce účast na výsleších svědků H., H., R., S., Š. a N. Pokud by se jich právní zástupce účastnil, mohl jim klást otázky k bližšímu objasnění skutkového stavu a nechat je identifikovat podle fotografie nedodavatele H. a Š. O to správce daně neměl zájem a jeho otázky byly povrchní a nedůsledné, neboť byl předpojatým. Žalobce tvrdil, že právní zástupce se z výsledku svědků řádně omluvil pro nemoc COVID SARS 19, která vylučovala jeho efektivní přítomnost na jednání a zároveň si nemohl obstarat ani substitučního zástupce. Vzhledem k tomu, že žalovaný svým postupem neumožnil právnímu zástupci žalobce účastnit se výslechu svědků a žalovaný aproboval nezákonný postup správce daně v důsledku čehož bylo podstatně zasaženo do práva žalobce účastnit se výslechu svědků je rozhodnutí stíženo vadou nedostatečného objasnění skutkového stavu věci.

## II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného daňového orgánu

7. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. V první řadě okázal na skutkový stav, který byl popsán v napadeném rozhodnutí. K námitce prekluze žalovaný uvedl, že dne 16. 6. 2016 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 v plném rozsahu a dále daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014 v plném rozsahu a zdaňovací období leden až červen 2015 v plném rozsahu. Dne 30. 6. 2016 byl vydán protokol o zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 v plném rozsahu. Byť je v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 6. 2016 uvedeno, že jednalo se o rozšíření daňové kontroly DPH o zdaňovací období červenec až prosinec 2013, pak k tomuto zdaňovacímu období byla kontrola DPH zahájena, nikoliv rozšířena, neboť jestliže byla zahájena v plném rozsahu, pak není možné její další rozšíření. Předmětem daňové kontroly zahájené 30. 6. 2016 byla DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 v plném rozsahu. Námitka prekluze vznesená žalobcem za období listopad až prosinec 2013 tudíž nebyla důvodná.
8. Důvodná nebyla ani námitka ohledně podjatosti úřední osoby Ing. M. K., a to v souvislosti s jednáním konaným dne 27. 4. 2021, při kterém došlo k přivolání Policie ČR ze strany správce daně a následného podání trestního oznámení vůči zástupci žalobce pro trestný čin, šíření nakažlivé nemoci z nedbalosti. Touto námitkou se správce daně totiž zabýval v rozhodnutí ze dne 8. 6. 2021, kde uzavřel, že žádný vztah mezi žalobcem a Ing. M. K., který by ukazoval na určitý zvláštní poměr mezi těmito osobami zjištěn nebyl a zjištěné okolnosti nelze považovat za osobní nepřátelský vztah Ing. M. K. vůči zástupce žalobce. K tomuto závěru odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 203/2016-49. Stejně tak důvodná nebyla námitka žalobce týkající se podjatosti Ing. M. K. z důvodu podílení se na předchozím daňovém řízení. Kroky, které byly úřední osobou Ing. M. K. učiněny nesvědčí o důvodu podjatosti ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Důvodem podjatosti

totiž nemůže být postup pracovníka správce daně při výkonu správy daní, neboť tam je namístě podání stížnosti. Nelze směřovat důvody podjatosti a vady řízení spočívající v kontrolním či jiném postupu pracovníka správce daně. Zvláštní poměr mezi Ing. M. K. a žalobcem, jakož jeho právním zástupcem zjištěn nebyl. Námitka podjatosti nebyla důvodná.

9. Důvodnou nehodnotil žalovaný ani námitku na postup daňových orgánů v souvislosti s tvrzením žalobce, že byl v rozporu s pravidly pro rozložení důkazního břemene. K tomu odkazoval žalobce na rozsudek Stavitelství Melichar, k čemuž žalovaný uvedl, že tento rozsudek nelze na nyní projednávanou věc aplikovat a daňové orgány nepochybily, pokud postupovaly v souladu s dosavadní konstantní judikaturou NSS. Odkaz žalobce na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech Teleos a další Mescsek – Gabona a Litdana není na řešený případ příležitý, jelikož v předmětných rozhodnutích byla řešena otázka podvodu na DPH a nikoli otázka splnění hmotně právních a formálně právních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Taktéž rozhodnutí SDEU ve věci Vikingo Fövállalkozó, na který žalobce odkázal taktéž nebyla v předmětném rozhodnutí řešena. Závěry tam vyslovené nelze bez dalšího paušalizovat. Žalovaný uzavřel, že žalobce předmětná plnění přijal od osob, které po většinu předmětných zdaňovacích období již neměly žádný právní vztah k jeho deklarovaným dodavatelům. Navíc správce daně zjistil, že osoba uvedená na přijatých dokladech neuhradila DPH z vykázaného uskutečněného plnění pro žalobce za zdaňovací období říjen 2014 a zdaňovací období únor a březen 2015 a uskutečněné plnění pro žalobce vůbec nepřiznala. Bylo tudíž prokázáno, že žalobce ve skutečnosti obchodoval s osobami v dané době bez právního vztahu k deklarovaným dodavatelům a nedisponoval kromě daňových dokladů žádnými písemnými doklady o sjednání obchodních transakcí či převzetí zboží. Z toho daňové orgány dovodily, že nemohl být v dobré víře, že mu šetřená plnění skutečně dodávají osoby uvedené na předmětných daňových dokladech.
10. Ve zrušujícím rozsudku krajského soudu ve vztahu k předchozímu rozhodnutí žalovaného bylo správcem daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu uloženo doplnit dokazování o provedení žalobcem navržených výslechů svědků. S hodnocením svědeckých výpovědí byl žalobce seznámen a vyzván k vyjádření se výzvou ze dne 14. 5. 2020. Žalobce reagoval podáním doplnění, ve kterém však nebrojil proti skutkovým zjištěním, resp. hodnocení skutkových zjištění daňovými orgány. Tuto námitku vznesl žalobce poprvé až v žalobě. Žalovaný odkázal na odstavce 40 až 79 napadeného rozhodnutí, která obsahují hodnocení důkazů a skutkové závěry z nich vyplývající. Žalovaný principům při hodnocení důkazů vyhověl a skutkové závěry z nich vyplývající přezkoumatelným způsobem vyjádřil. Žalobce dovozuje z provedených důkazů jiný závěr než žalovaný. V dané věci nebylo prokázáno, dodání výrobků od společnosti Jet VSK a Besit. Námitka žalobce proto nebyla důvodná.

### III. Obsah správních spisů

11. Dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty vydal finanční úřad pro Jihočeský kraj dne 5. 3. 2018 a těmito dodatečnými platební výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2013, květen 2014, červenec až prosinec 2014, únor až červen 2015. Stalo se tak na základě výsledku daňové kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období, která byla shrnuta ve zprávě o daňové kontroly. Důvodem doměření DPH bylo vyloučení nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění uplatněných v rozporu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, a to od dodavatelů Jet VSK s. r. o. Brno a Besit s. r. o. Brno.

12. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost odpočtu DPH na vstupu některých zdanitelných plnění. Jednalo se o neprokázání pravdivosti předložených daňových dokladů (14 dokladů v celkové výši 6 895 937 Kč), respektive že zdanitelné plnění bylo uskutečněno dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Správce daně uzavřel, že žalobce nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH a daň žalobci výše označenými dodatečnými platebními výměry doměřil.
13. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání dne 13. 4. 2018. V odvolacím řízení žalovaný odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry s rozhodnutím ze dne 28. 1. 2019 potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, na základě které Krajský soud v Českých Budějovicích žalobou napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 29. 6. 2020 č. j. 51 Af 3/2019-44 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem tohoto postupu byl závěr o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, neboť daňové orgány neprovedly žalobcem navržené výslechy svědků.
14. Žalovaný správci daně následně uložil podle § 115 odst. 1 daňového řádu provést doplnění dokazování respektive žalobcem navržené výslechy svědků. Po provedení výslechu svědků byl žalobce s výsledkem dokazování seznámen a byla mu poskytnuta lhůta pro vyjádření, a to 15 dnů od doručení výzvy.
15. Žalobce po doplněném dokazování ve svém vyjádření zdůraznil, že daňové orgány nedostatečně objasnily skutkový stav věci. Žalobce to dovozuje především z faktu, že zástupci žalobce nebylo umožněno účastnit se výslechu svědků. Nebylo vyhověno návrhům žalobce provést výslechy distanční formou a nebyla ani zohledněna skutečnost, že si zástupce žalobce z důvodu nemoci COVID SARS 19 nemohl obstarat substitučního zástupce. Žalovaný námitku odmítl, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí body 99 až 103, kdy podle jeho názoru zástupci žalobce nebylo bráněno v účasti na výsleších svědků, a naopak byl na možnost substituce při výsleších svědků opakovaně i s předstihem upozorněn. Žalovaný zrekapituloval postup zástupce žalobce ve fázi doplnění daňového řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu. Uzavřel, že byly učiněny ze strany správce daně dostatečné kroky k zajištění řádného průběhu daňového řízení s ohledem na ochranu procesních práv žalobce i jeho právního zástupce. Žalobce a jeho zástupce usilovali o oddálení provádění výslechů, respektive o komplikování samotného výslechu svědků, přičemž žalovaný odkázal na nadužívání procesních prostředků vedoucích k odročování svědeckých výpovědí, což vedlo v konečném důsledku k situaci, kdy výslechy svědků, jež mohly být provedeny v průběhu února a března roku 2021, byly provedeny až v dubnu a květnu roku 2021. Námitka proto nebyla důvodná.
16. Žalobce odkázal na neuznání esenciálních výdajů, kdy v této souvislosti odkazoval na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 238/52017/35 vztahující se k dani z příjmů. Žalovaný upozornil, že je třeba vnímat odlišnost v samotném principu fungování DPH na rozdíl od daní z příjmů, a tudíž nelze vyhovět požadavku žalobce týkajícímu se uznatelnosti tzv. esenciálních výdajů. Žalovaný závěrem uzavřel, že všechny námitky žalobce považuje za nedůvodné a z celého spisového materiálu, jakož i z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal a tento nárok na odpočet mu tedy nemohl

být přiznán. Důvodnou nepovažuje žalovaný ani námitku žalobce stran rozsudku Stavitelství Melichar, jelikož tento rozsudek představuje odchylku od ustálené rozhodovací praxe NSS. Žalovaný uvedl, že souhlasí s vyřízením věci bez nařízeného jednání.

17. Žalovaný správní orgán znovu rozhodl o odvolání žalobce dne 16. 8. 2021 pod č. j. 30715/21/5300-21441-712599, tak jak je podrobně uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

#### IV. Právní názor soudu

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
19. Žaloba byla důvodná.
20. Žalobce v žalobě v první řadě namítl nezákonnost rozhodnutí z důvodu prekluze ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2013. To dovedl ze skutečnosti, správce daně za tato zdaňovací období nikdy daňovou kontrolu nezahájil a prvním úkonem bylo až vydání platebních výměrů ze dne 5. 3. 2018. Správce daně se sice pokusil dne 30. 6. 2016 rozšířit daňovou kontrolu zahájenou na jiných daních dne 16. 6. 2016, avšak postupem, který nebyl možný, neboť rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit pouze postupem pro její zahájení jen v rámci jednoho zdaňovacího období a nikoliv o kontrolu za jiné zdaňovací období. Námitku soud nehodnotil jako důvodnou.
21. V projednávané věci je tudíž spornou otázkou interpretace § 148 odst. 3 daňového řádu, a to ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
22. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“*. Podle odstavce třetího téhož ustanovení *„byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“*.
23. Lhůta pro vyměření daně stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu představuje lhůtu zákonnou, hmotněprávní a zároveň jde o lhůtu prekluzivní. Pouze v rámci této lhůty lze měnit výši daně či ji vyměřovat. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně jakož i daňového subjektu na stanovení daně nebo na její změnu zaniká. K zániku práva uplynutím prekluzivní doby dochází přímo ze zákona a je třeba k němu přihlížet z moci úřední.
24. Lhůta pro stanovení daně v projednávané věci začala běžet na základě zahájení daňové kontroly dne 16. 6. 2016, která se vztahovala k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 v plném rozsahu, k dani z přidané hodnoty období leden až prosinec 2014 v plném rozsahu a za zdaňovací období leden až červen 2015 v plném rozsahu. Dne 30. 6. 2016 vydal správce daně další protokol o zahájení daňové kontroly, jejímž předmětem byla kontrola DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 v plném rozsahu. V textu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 6. 2016 je sice uvedeno, že předmětem jednání bylo rozšíření daňové kontroly o DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2013, což však nic nemění na tom, že se jednalo o protokol o zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Citované ustanovení je

uvedeno v názvu předmětného protokolu a z toho důvodu není pochybnost o tom, že by se jednalo o rozšíření daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu. Jinými slovy řečeno, protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 6. 2016 byla zahájena daňové kontroly DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 a nejednalo se o její rozšíření. Touto otázkou se zabýval soud i v žalobcem odkazovaném rozsudku ze dne 17. 2. 2021 č. j. 51 Af 9/2020, a již tehdy výslovně uvedl, že pokud jsou daňové kontroly vedeny v nejširším možném rozsahu, jak tomu bylo u daňové kontroly zahájené dne 16. 6. 2016, není možné jejich další rozšíření. Protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 6. 2016 byl vymezen i předmět a rozsah této kontroly, jednalo se o daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 v plném rozsahu. Z toho důvodu soud uzavřel, že nebyla důvodná námitka týkající se prekluze lhůty pro stanovení daně ve vztahu k DPH za zdaňovací období listopad až prosinec 2013.

25. Důvodná nebyla ani námitka týkající se namítané podjatosti oprávněné úřední osoby Ing. M. K. Podjatost Ing. M. K. spatřoval žalobce při jednání konaném dne 27. 4. 2021, kdy došlo k přivolání Policie ČR ze strany správce daně a následnému podání trestního oznámení vůči zástupci žalobce pro trestný čin šíření nakažlivé lidské nemoci z nedbalosti.
26. V první řadě je třeba uvést, že námitka byla vznesena v probíhajícím daňovém řízení a správce daně se touto námitkou zabýval rozhodnutím ze dne 8. 6. 2021 a neshledal naplnění podmínek stanovených v § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, neboť nebylo zjištěno, že by existoval určitý zvláštní poměr mezi oprávněnou úřední osobou a osobou zúčastněnou na správě daní. Události vážící se k jednání konanému dne 27. 4. 2021 nehodnotil správní orgán jako osobní nepřátelský vztah Ing. M. K. vůči zástupci žalobce. Touto otázkou se zabýval i žalovaný správní orgán, a to v odstavcích 104 až 111. Podjatost soud neshledal ani v namítané skutečnosti, že se Ing. M. K. podílel na daňovém řízení předchozím, které bylo ukončeno rozhodnutím o odvolání následně zrušené Krajským soudem v Českých Budějovicích. Žalobce zmiňoval podjatost i v krocích Ing. M. K. ve vztahu k nezajištění řádného výsledku svědků. K této námitce soud uvádí, že důvodem podjatosti nemůže být postup pracovníka správce daně, který může být vadný. Takovou situaci je potřeba řešit k tomu určeným institutem prostřednictvím § 261 daňového řádu, kupříkladu podáním stížnosti. Případně vadný postup správce daně totiž nemůže být důvodem podjatosti, ale může znamenat takovou vadu, která se promítne do výsledku daňového řízení. Soud se shodl se žalovaným, že správně posoudil důvody podjatosti, tak jak jsou stanoveny v § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu a vzhledem k tomu, že nezjistil zvláštní poměr mezi Ing. M. K. a žalobcem, případně jeho právním zástupcem, uzavřel, že námitka podjatosti nebyla důvodná.
27. Současně soud poznamenává, že pokud se Ing. M. K. podílel na předchozím řízení a vydání rozhodnutí, které bylo soudem zrušeno, není to důvodem pro vyslovení podjatosti, neboť se v řízení po zrušení rozhodnutí pokračuje. Žalobcova navazující argumentace vznikem škody způsobené žalovaným v důsledku postupu Ing. M. K. není pro posouzení této otázky případná a nijak tento závěr nebrání žalobci, jak sám v žalobě uvádí, uplatnit regresní nárok podle zákona č. 82/1998 Sb. Jde však již o otázku soukromoprávní bez návaznosti na posouzení předmětné daňové záležitosti a otázky podjatosti namítané vůči Ing. M. K. Objektivita rozhodování žalovaného není tímto způsobem zpochybněna.
28. Žalobce dále v návaznosti na postup oprávněné úřední osoby Ing. M. K. uvedl, že pokud v řízení, které následovalo po zrušení původního rozhodnutí žalovaného rozsudkem krajského soudu neunesl důkazní břemeno, stalo se tak vinou daňových orgánů (bod IX

žaloby). Žalobce poukázal na postup správce daně při výslechu svědků, neboť podle žalobce neumožnil jeho právnímu zástupci účast na výsleších svědků H., H., R., S., Š. a N., neboť výslech těchto svědků byl konán bez přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce, přestože se právní zástupce z výslechu svědků řádně omluvil pro nemoc COVID SARS 19, která vylučovala jeho efektivní přítomnost na jednání. Zároveň si nemohl obstarat substitučního zástupce, neboť z důvodu nakažlivosti onemocnění mu nemohl ani předat spis. Závažnost onemocnění právního zástupce žalobce byla dokládána poukazem na v té době trvající pracovní neschopnost. Tuto námitku soud hodnotí jako důvodnou.

29. Ze spisu daňových orgánů vyplývá, že žalobce respektive jeho právní zástupce žádal správce daně o odložení konání výslechu svědků s ohledem na pandemickou situaci spojenou s nemocí COVID 19 a i vzhledem k jeho nakažení touto nemocí a povinném absolvování karantény. Právní zástupce žalobce oznámil, že nelze využít substitučního zastoupení s ohledem na karanténu. Správce daně opakovaně omluvě právního zástupce nevyhověl, na jeho žádost o posunutí termínu výslechu svědků nereagoval a výsledky svědků ve dnech 27. 4. a 29. 4. 2021 provedl i za situace, že zástupce žalobce doložil správci daně potvrzení o pracovní neschopnosti a současně i zprávu, že dle testu ze dne 28. 4. 2021 je SARS COV-2 pozitivní. Výsledky svědků, které byly konány nejméně dne 29. 4. 2021 se uskutečnily bez přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce.
30. Soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení dodatečným daňovým tvrzením a dalších podáních. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To znamená, že daňový subjekt musí být patřičně informován o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokazané, a které nikoliv a na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže by správce daně dospěl k závěru, že pro projednávání věci jsou nerozhodné nebo právně nevýznamné. V opačném případě má správce daně povinnost navrhané důkazy provést. Svědecká výpověď je v daňovém řízení základním a často rozhodujícím důkazním prostředkem sloužícím k objasnění zjišťovaných skutkových okolností, potřebných pro rozhodnutí ve věci. Svědka je třeba vyslechnout požaduje-li to daňový subjekt či za situace, kdy tak správci daně bylo uloženo soudem v rámci závazného právního názoru. Svědka je třeba vyslechnout požaduje-li to daňový subjekt to neplatí za situace, kdy by se jednalo o požadavek vedený snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. V dané věci žalobce navrhoval s ohledem na prokázání skutečností rozhodných pro přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Takový požadavek nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení a správce daně byl k provedení výslechu svědků zavázán i závazným právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Žalovaný správní orgán k této otázce uvedl, že bylo v pravomoci správce daně stanovit, jak bude vedeno řízení a z toho důvodu byla zvolena klasická forma svědeckého výslechu, při kterém byla dodržena veškerá krizová opatření vlády proti šíření nemoci COVID SARS 19 vztahující se na výkon státní správy. Za této situace probíhal výslech svědků dne 27. 4. 2021, kdy se k výsledkům svědka Š. a Š. dostavil žalobce i jeho právní zástupce. Správci daně právní zástupce sdělil, že je v pracovní neschopnosti a že je pozitivní na COVID SARS 19. Po

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

výzvě pracovníků správce daně odmítl právní zástupce žalobce místnost opustit. Místnost odmítl opustit i poté, kdy se dostavila ředitelka sekce územního pracoviště s odůvodněním, že jeho přítomnost při výslechu svědků je nutná. Ředitelka poté přivolala hlídku Policie ČR, kdy výslech svědka byl přerušen a probíhalo šetření ohledně ověření poskytnutých informací v databázi hygienických stanic. Bylo zjištěné, že Mgr. H. měl pozitivní test na COVID 19 dne 11. 4. 2021 a jeho karanténa skončila dne 25. 4. 2021, a proto nebyl dán důvod, aby byl z budovy územního pracoviště vykázán. Odpoledne právní zástupce žalobce sdělil, že má zdravotní potíže a požádal o přesunutí dále plánovaných výslechů svědků. Tomuto požadavku vyhověno nebylo. Právní zástupce žalobce zaslal dne 28. 4. 2021 informaci o tom, že je COVID 19 pozitivní a přiložil potvrzení z Fakultní nemocnice Motol o provedeném PCR testu s pozitivním výsledkem dne 28. 4. 2021.

31. Žalovaný nepřisvědčil námitce žalobce, že byl trestán v souvislosti s výsledkem svědků, neboť zástupce žalobce viditelně demonstroval, že je nemocný a z toho důvodu byl také posazen do bezpečné vzdálenosti od ostatních zúčastněných. Ze sdělení žalobce i jeho právního zástupce bylo zřejmé, že mají zájem na tom, být přítomni výslechu svědků tak, jak jim umožňuje ustanovení daňového řádu a klást těmto svědkům otázky. Vzhledem k tomu, že poté, kdy správce daně 28. 4. 2021 obdržel potvrzení od Fakultní nemocnice Motol, že právní zástupce žalobce vykazoval 28. 4. 2021 pozitivitu na COVID 19 a na žádost žalobce a právního zástupce o odložení výslechu svědků nereagoval a tyto výsledky dne 29. 4. 2021 bez přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce uskutečnil, dopustil se procesního pochybení, u něhož nelze vyloučit, že mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Soud k tomuto závěru dospěl z toho důvodu, že právě výslech svědků nebyl proveden již v prvním řízení a tato skutečnost byla důvodem pro předchozí zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalovaný poté, co přistoupil k napravení této vady a uskutečňoval výsledky svědků, přesto s ohledem na epidemiologickou situaci v souvislosti nemocí COVID 19 nevyhověl opakovanému požadavku žalobce a jeho právního zástupce a neodložil výslech svědků tak, aby jeho konání mohli být přítomni. Tento svůj postup ospravedlňoval poučením právního zástupce žalobce možností obstarání substitute. K tomu soud poznamenává, že substitute je jistě možností, ale tuto možnost nelze vnímat s ohledem na specifika jednotlivých případů jako povinnost. Žalobce byl sice podle § 115 daňového řádu seznámen s výsledky doplněného dokazování, nicméně tvrdil, že právě při konání výslechů důležitých svědků nebyl přítomen, a tudíž nemohl klást otázky a výslech svědků probíhal formálně, neboť svědci odpovídali na dotazy správce daně, které byly povrchní a nedůsledné a nepostihovaly objasnění dané problematiky, tak jak měl žalobce v souvislosti s navrhovaným výslechem svědků v úmyslu prokázat.
32. Soud proto uzavřel, že shledal porušení procesního práva ve vztahu k zachování možnosti žalobce účastnit se výslechu pro něj klíčových svědků a nelze vyloučit, zda tímto postupem nedošlo k zasažení do práva žalobce, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
33. Žalobce v žalobě tvrdil, že daňové orgány založily svá rozhodnutí na tvrzení, že žalobce neprokázal, že mu zboží, které prodal a řádně zdanil, dodali dodavatelé Jet VSK a Besit. Právě z toho důvodu s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nejprve rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci Stavitelství Melichar a následně usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-35, kde 1. senát dospěl k odlišnému názoru a byla jím věc postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu namítal, že daňové orgány nebyly oprávněny doměřit daň z přidané hodnoty, pokud neprokázaly, že předmětná

plnění od dodavatelů Jet VSK a Besit byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobce věděl, nebo alespoň vědět musel. Nejvyšší správní soud pak věc s předběžnou otázkou postoupil Soudnímu dvoru EU k rozhodnutí.

34. Žalobce v žalobě tvrdil, že žalovaný mu v napadeném rozhodnutí odepřel nárok na odpočet od Besitu a Jet VSK, ačkoli nebylo vyvráceno, že žalobce zboží nakoupené od těchto společností prodal svým zákazníkům a z toho odvedl DPH. Za této situace podle žalobce vznikla nesmyslná daň, neboť zboží řádově za milióny nelze nakoupit od jiné osoby než od plátce DPH. Vzhledem k těmto skutečnostem s přihlédnutím k tomu, že žalobci nebylo umožněno účastnit se výslechu svědků, je dle jeho názoru napadené rozhodnutí stíženo vadou nedostatečného objasnění skutkového stavu věci.
35. Soud z toho důvodu vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci Kemwater, která již byla rozšířeným senátem poté, kdy obdržel odpověď na předběžnou otázku od Soudního dvora EU rozhodnuta, rozsudkem pro případ, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. V tomto rozsudku pod bodem 21 NSS uvedl „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb, jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotně právní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, tak má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.*“
36. Rozšířený senát k věci poznamenal, že rozsudky Soudního dvora EU, pokud jde o výklad práva EU jsou pro rozšířený senát závazné. Rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 byl vydán dne 23. 3. 2022, tudíž po právní moci žalobou napadeného rozhodnutí. Přesto však je třeba zabývat se otázkou, zda finanční orgány nepostupovaly při posouzení věci v rozporu s aktuálními závěry rozšířeného senátu a Soudního dvora EU. Soud zjistil, že tomu tak bylo. Věc byla posouzena v souladu s tehdejší praxí. Podle ní nárok na odpočet DPH mohl být odepřen v případě, že nebylo prokázáno, kdo je skutečným dodavatelem zboží. Jak bylo nyní uvedeno, judikatura se vyvinula. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH budou splněny i v případě, kdy nebude zjištěna identita dodavatele, pokud bude současně prokázáno, že faktický dodavatel měl postavení plátce DPH. Tuto skutečnost prokazuje daňový subjekt, ledaže rozhodné údaje má k dispozici správce daně. Judikaturou Soudního dvora EU a rozšířeného senátu byly popřeny závěry, které jsou uvedeny v rozsudku Stavitelství Melichar, v němž nebyla vůbec podstatná identita dodavatele, ani to, zda dodavatel je plátcem DPH.
37. Žalobce v daňovém řízení upozorňoval na skutečnost, že mu byl odepřen nárok na odpočet od společnosti Besit a Jet VSK, ačkoliv mu nebylo vyvráceno, že zboží od těchto společností nakoupené prodal svým zákazníkům a z toho také odvedl DPH. Právě k tomuto faktu žalobce navrhoval výslechy svědků, z nichž mělo být prokázáno, jak a od koho zdanitelné plnění skutečně plynulo. Pokud by bylo prokázáno, že skutečný dodavatelem zboží byl kupříkladu Ing. T. H., nebylo zjištěno a žalobce netvrdil, že byl plátcem DPH. To ovšem nastalo s ohledem na skutečnost, že žalobce nemohl vědět, že tyto skutečnosti mohou být podstatné pro posuzovanou věc, proto mu musí být v dalším

řízení dána možnost, aby v tomto ohledu své tvrzení doplnil. Žalobce při jednání před krajským soudem právě na zmíněný rozsudek odkázal a tvrdil, že tato skutečnost nebyla v řízení zkoumána a že dodavatelé jsou plátcí daně, neboť on sám zboží, které prodal svým zákazníkům zdanil. Z toho důvodu soud dospěl k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného stavu věci a je zapotřebí po řádném výsledku svědků žalovaným opětovně posoudit, zda žalobce nemá k dispozici údaje, které by odpovídaly tomu, zda dodavatel zboží byl v postavení plátce DPH. Sporná otázka spočívala v pochybení při dokazování (procesní pochybení při výsledku svědků), a tudíž nebyl postaven najisto dodavatel zboží.

38. V dalším řízení proto bude zapotřebí odstranit procesní pochybení při provádění výsledku svědků a současně umožnit žalobci navrhnout případně nové důkazy ohledně zjištění skutečného dodavatele, který byl plátce DPH. Soud v dané věci zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení veden názorem Nejvyššího správního soudu, který vyslovil v citovaném rozsudku Kemwater, neboť je zapotřebí, aby žalobce mohl navrhnout doplnění dokazování a žalovaný mohl následně vyhodnotit důkazy s ohledem na vyslovený právní názor soudu.

#### V. Závěr, náklady řízení

39. Soud proto uzavřel, že řízení před daňovými orgány bylo zatíženou vadou nedostatečně zjištěného stavu věci, a proto postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalovaný správní orgán neměl v řízení úspěch. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, soud mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč představující zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náhradu za 3 úkony právní pomoci po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na jednání), dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4, písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 117/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, 9 300 Kč, paušální náhrada hotových výdajů 3 x 300, tj. 900 Kč, celkem náklady řízení 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, je náhrada hotových výdajů povýšena o sazbu této daně ve výši 2 142 Kč, celkem náklady řízení včetně soudního poplatku činí 15 342 Kč, které je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 28. listopadu 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu