



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobce: **Petr Bělohávek**, IČO 676 77 045
sídlem Fügnerova 6, 267 01 Králův Dvůr
zastoupen daňovým poradcem Janem Vyskočilem
sídlem Šrobárova 2002/40, 101 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 17143/21/5300-21441-704561,

takto:

Žaloba se zamítá.

Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dodanou dne 3. 8. 2021 do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 17143/21/5300-21441-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 4. 2020:

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

- č. j. 2122312/20/2104-50521-202599, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 123 237 Kč a uloženo penále ve výši 24 647 Kč;
- č. j. 2123428/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období únor 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 16 437 Kč a uloženo penále ve výši 3 287 Kč;
- č. j. 2124922/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období březen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 32 127 Kč a uloženo penále ve výši 6 425 Kč;
- č. j. 2125323/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období duben 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 15 909 Kč a uloženo penále ve výši 3 181 Kč;
- č. j. 2125676/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 12 374 Kč a uloženo penále ve výši 2 474 Kč;
- č. j. 2126036/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období červen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 19 995 Kč a uloženo penále ve výši 3 999 Kč;
- č. j. 2126466/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 0 Kč (krácen odpočet i daň na výstupu ve stejné výši);
- č. j. 2127151/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období srpen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 113 547 Kč a uloženo penále ve výši 22 709 Kč;
- č. j. 2127555/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období září 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 31 461 Kč a uloženo penále ve výši 6 292 Kč;
- č. j. 2127996/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 4 941 Kč a uloženo penále ve výši 988 Kč;
- č. j. 2128221/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 71 664 Kč a uloženo penále ve výši 14 332 Kč;
- č. j. 2128694/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 2 852 Kč a uloženo penále ve výši 570 Kč;
- č. j. 2129152/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období leden 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 15 939 Kč a uloženo penále ve výši 3 187 Kč;
- č. j. 2129351/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období únor 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 7 031 Kč a uloženo penále ve výši 1 406 Kč;
- č. j. 2129515/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období březen 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 14 646 Kč a uloženo penále ve výši 2 929 Kč;
- č. j. 2130853/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období květen 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 70 165 Kč a uloženo penále ve výši 14 033 Kč;
- č. j. 2131162/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období červen 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 11 087 Kč a uloženo penále ve výši 2 217 Kč;
- č. j. 2131377/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období červenec 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 64 122 Kč a uloženo penále ve výši 12 824 Kč;
- č. j. 2131649/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období září 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 5 752 Kč a uloženo penále ve výši 1 150 Kč;
- č. j. 2131905/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období říjen 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 8 164 Kč a uloženo penále ve výši 1 632 Kč;
- č. j. 2132047/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období listopad 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 12 875 Kč a uloženo penále ve výši 2 575 Kč; a
- č. j. 2132128/20/2104-50521-202599, na DPH za zdaňovací období prosinec 2016, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 111 338 Kč a uloženo penále ve výši 22 267 Kč

(společně dále jen „dodatečné platební výměry“). Celkem tak byla žalobci doměřena DPH za roky 2015 a 2016 (s výjimkou zdaňovacích období dubna 2016 a srpna 2016) ve výši 765 663 Kč spolu s penále v částce 153 124 Kč.

Obsah žaloby

2. Úvodem žalobce obecně namítá, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími důvody a některé odvolací důvody chybně vyložil a že mu zároveň odepřel právo vyjádřit se k rozhodnutí a možnost doplnit důkazní prostředky.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobce má konkrétně za to, že při místních šetřeních správce daně uskutečněných ve dnech 7. 5. a 29. 5. 2019 mělo dojít k zastřeným výsledkům svědků, jelikož při nich byly zástupcům jiných daňových subjektů kladeny otázky a ověřovány skutečnosti podstatné pro daňovou kontrolu u žalobce, pro niž byla tato zjištění následně využita (což plyne z odst. 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podle § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 5. 2021 (dále jen „daňový řád“) má přítom daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Tento postup byl dle žalobce též v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02. Zkrácení na svých právech spatřuje v tom, že nemohl klást vyslýchaným otázky, a dovozuje z toho nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole.
4. Žalovaný k tomu v odst. 84 až 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí sice uvádí, že dané informace považuje za zjištěné v rámci vyhledávací činnosti, a nikoliv z výsledku svědků. K tomu žalobce podotýká, že vyhledávací činnost sice může být prováděna bez součinnosti s daňovým subjektem, avšak nesmí tím být obcházena práva daňového subjektu. Žalobce se navíc ani nemohl seznámit s příslušnými protokoly o místních šetřeních, protože je správce daně zařadil do neveřejné vyhledávací části spisu a k žádosti žalobce o nahlédnutí do spisu mu je nepředložil. Přesto je ale ve zprávě o daňové kontrole použil coby důkazní prostředek. Tato odvolací námitka proto podle žalobce nebyla přezkoumatelně vypořádána.
5. *Ve druhém žalobním bodu* pak žalobce namítá, že mu žalovaný coby odvolací orgán ani nestanovil lhůtu ve smyslu § 115 daňového řádu k seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí, vyjádření se a případně k doplnění dokazování. Žalobce se proto nemohl v odvolacím řízení vůbec vyjádřit a navrhopat důkazní prostředky. I proto považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Upozorňuje na to, že v žalobě není vůbec uvedeno, jaké odvolací důvody měl opomenout vypořádat. Žalovaný je přesvědčen, že se řádně vyjádřil ke všem odvolacím námitkám a žádné neopominul.
7. *K prvnímu žalobnímu bodu* s odkazem na odst. 84 až 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětluje, že se správce daně v rámci vyhledávací činnosti dotázal dvou subjektů, které nejsou vůbec spojeny se spornými případy, na odbornou praxi v oboru rostlinné výroby. Pro získání těchto nezbytných obecných informací správce daně provedl místní šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, v jehož rámci si opatřil vysvětlení (§ 79 daňového řádu) a o tom sepsal úřední záznamy (§ 79 odst. 4 daňového řádu). Tyto informace však nebyly rozhodné pro posouzení věci. K vyloučení nároku na odpočet DPH totiž došlo na základě neunesení důkazního břemene žalobcem. Ten neprokázal použití plnění pro svou ekonomickou činnost a v případě některých dalších plnění neprokázal jejich faktické

uskutečnění. Žalovaný zdůraznil, že žalobce si měl ve vlastním zájmu obstarat důkazy, kterými by byl schopen prokázat uskutečnění zdanitelných plnění.

8. Vysvětlení nezávislého subjektu ve smyslu § 79 daňového řádu není podle žalovaného výsledkem svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, jak tvrdí žalobce. Podle § 78 odst. 2 daňového řádu nemá daňový subjekt právo být přítomen podání vysvětlení, jež je součástí vyhledávací činnosti správce daně. Žalobcem citovaný náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, na projednávanou věc nedopadá, protože vysvětlení podaly nezávislé subjekty, a nikoliv daňovému subjektu známé zainteresované osoby. Protokoly o podání vysvětlení podle § 79 daňového řádu nelze použít jako důkazní prostředek, a proto tyto informace ani nebyly důvodem neuznání nároku na odpočet daně.
9. *K druhému žalobnímu bodu* žalovaný vysvětluje, že povinnost provést v odvolacím řízení seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 daňového řádu je dána pouze pokud: 1) je doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, nebo 2) odvolací orgán se hodlá odchýlit od právního názoru, na němž je založeno rozhodnutí správce daně, bude-li tento výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. V projednávané věci ovšem ani jedna ze zákonem stanovených situací nenastala, k čemuž žalovaný odkázal na žalobcovo odvolání neobsahující žádné nové skutečnosti ani důkazní návrhy. Žalovaný se zároveň ztotožnil s názorem správce daně. Správnost svého postupu žalovaný podpírá odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Af 18/2011-28.

Podstatný obsah správního spisu

10. Dne 16. 10. 2017 správce daně zahájil daňovou kontrolu žalobce v rozsahu všech rozhodných skutečností pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za roky 2015 a 2016 a též DPH za všechna zdaňovací období těchto kalendářních let s výjimkou měsíce srpna 2016.
11. V neveřejné části správního spisu jsou založeny úřední záznamy ze dne 7. 5. 2019 a ze dne 29. 5. 2019, které dokumentují místní šetření správce daně u různých, na obchodních operacích žalobce se nijak neúčastnících zemědělských podnikatelů, jejichž obsahem není záznam ohledání situace na místě šetření nebo něco takového, nýbrž výhradně jen položení 17 shodných otázek a odpovědi těchto podnikatelů (jejich agronomů, provozních techniků či ekonomů) za účelem ověření pracovních postupů v zemědělské výrobě, např. k tomu, zda se na poli používá těžká stavební technika, a pokud ano, v jakých situacích, zda dochází ke skladování sklizeného nebo vyčištěného obilí, nebo naopak k jeho odvozu do výkupu, k průběhu přípravy půdy a k průběhu sklizně apod. Lze též doplnit, že kromě žalobcem v podané žalobě zmiňovaných úředních záznamů je v neveřejné části též protokol z místního šetření ze dne 2. 5. 2019, opět zachycující položení shodných dotazů ještě dalšímu, třetímu zemědělskému podnikateli, opět nijak se neúčastnícímu obchodních operací žalobkyně, který však na dotazy odpovídal podstatně stručněji a méně konkrétně.
12. Dne 10. 7. 2019 správce daně přeřadil z vyhledávací části do veřejné části spisu anonymizovaná znění úředních záznamů o místních šetřeních ze dne 7. a 29. 5. 2019, neboť je vyhodnotil jako důkazní prostředky.
13. Dne 17. 10. 2019 správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a stanovil mu lhůtu 20 dnů pro vyjádření. V prodloužené lhůtě se žalobce k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil dne 20. 12. 2019, přičemž namítl shodně jako v žalobě, že provedením výsledků v rámci místního šetření prováděného v nepřítomnosti žalobce, bylo neústavně zasazeno do jeho procesních práv.

14. Dne 19. 2. 2020 správce daně žalobci sdělil, že jeho námitky nepovažuje za důvodné, jelikož cestou místních šetření, jež nevyžadují účast daňového subjektu, si jen v rámci vyhledávací činnosti ověřoval, jaké jsou obvyklé pracovní postupy v oboru rostlinné výroby, a to v kontextu námitky žalobce, že správce daně nerozumí zemědělské činnosti.
15. Následně dne 20. 4. 2020 zástupci žalobce doručil zprávu o daňové kontrole. Na její str. 46 správce daně odkázal v souvislosti s hodnocením, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění v podobě přijetí služeb od dodavatele, který žalobci fakturoval provedení 127 hodin zemních prací bagrem Tatra UDS v době od 11. do 25. 1. 2016, na místní šetření provedené dne 7. 5. 2019 u daňového subjektu podnikajícího v rostlinné výrobě. Uvedl, že ověřoval, zda dochází k úpravě polí pomocí pracovních strojů, např. bagrů a k zemním pracím na poli. Dle vyjádření dotazované osoby se jedná o nárazové, výjimečné činnosti, např. při opravách meliorací. Zemina se na pole naváží výjimečně, např. na stará hnojiště, aby se srovnala. Jedná se o finančně náročnou záležitost, proto se běžně v zemědělství nepoužívá. Dále dne 29. 5. 2019 správce daně provedl místní šetření u jiného daňového subjektu podnikajícího v rostlinné výrobě a též ověřoval, zda dochází k úpravě polí pouze pomocí zemědělských strojů nebo zda dochází k úpravě pole pomocí jiných pracovních strojů, např. bagrů. Dle dotazovaného se základní zpracování půdy provádí pomocí zemědělských strojů. Pomocí těžkých strojů, jako je např. Tatra UDS, se pole neupravuje. Zemina se na pole naváží, např. pokud byly provedeny meliorace (k čemuž musí být povolení) či liniové stavby nebo v případě poničení pozemku od zvěře. Jedná se o nahodilou činnost. V případě, že se na pole naváží ornice a zemědělec není vlastníkem, měl by mít povolení vlastníka. Na pole se přitom zaváží pouze ornice. Správce daně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud tvrdil, že prováděl zemní práce bagrem Tatra UDS. Kromě zmíněných místních šetření přitom na podporu svého závěru poukazyval i na skutečnost, že dodavatel nemá v evidenci vozidel evidováno žádné vozidlo, takže bagr by nemohl jet samostatně, ale cena za přepravu bagru fakturována nebyla, a dále že ač jednatel dodavatele tvrdil, že měl zaměstnance jen na dohody, nepředložil ani dohodu o provedení práce s tvrzeným řidičem, a že tedy zemní práce měla provádět osoba, se kterou dodavatel neměl uzavřen žádný pracovněprávní vztah. Na str. 160 a 161 zprávy o daňové kontrole pak správce daně zopakoval důvody oprávněnosti jeho procesního postupu uvedené ve sdělení ze dne 19. 2. 2020.
16. Následně dne 24. 4. 2020 správce daně vydal dodatečné platební výměry. Dne 25. 5. 2020 proti nim žalobce podal blanketní odvolání. Dne 1. 6. 2020 správce daně vyzval žalobce k odstranění vad odvolání. To pak dne 1. 7. 2020 žalobce doplnil. V obecné rovině závěry správce daně označil za spekulativní a vycházející z neznalosti věci, hodnocení důkazů považoval za selektivní. I v odvolání žalobce zopakoval námitku skrytého výsledku svědků při místních šetření u jiných daňových subjektů podnikajících v rostlinné výrobě včetně odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.
17. Žalovaný již v odvolacím řízení neprováděl další dokazování, žalobce nevyrozumíval a nevyzýval postupem dle § 115 daňového řádu a dne 27. 5. 2021 vydal napadené rozhodnutí, jež bylo zástupci žalobce doručeno dne 3. 6. 2021. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vedle dalších skutečností uvedl, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce měl dle daňových dokladů přijmout ve značném rozsahu služby od dodavatelů Františka Jelena a EKO solution, s. r. o. Mimo jiné mělo jít o zemní práce Tatrou 815 USD, o převoz ornice a hutnění a o terénní úpravy, vesměs v režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92a a § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání,

že pro uplatnění odpočtu byly splněny hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce takto uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 375 930 Kč ze základu daně 1 790 000 Kč od EKO solution a k tomu ještě nárok na odpočet daně ve výši 39 480 Kč ze základu 188 000 Kč na základě daňového dokladu vystaveného Františkem Jelenem v běžném režimu. Dle výdajových dokladů měl žalobce uhradit v hotovosti celkem 2 017 480 Kč. Žalobce k tomu doložil jen dvě objednávky, kde je obecně uvedeno, že se týkají zemních prací v letech 2015 a 2016 za cenu 500 Kč – 1 000 Kč. Žalovaný zdůraznil, že služby uvedené na dokladech byly velkého objemu, k úhradě přitom mělo dojít v hotovosti, předmět v objednávkách a na daňových dokladech byl uveden obecně. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, zda k plněním došlo tak, jak je uvedeno v dokladech. Na výzvu k prokázání skutečností žalobce správci daně pouze uvedl, že se jedná o zemní práce s Tatrou 815, že na polích je někdy špatná svažitost a že za EKO solution vykonával činnost jednatel František Jelen. František Jelen sice potvrdil vystavení dokladů, ale nevěděl konkrétní okolnosti případů, přičemž při místním šetření předložil ke každému jím vystavenému dokladu příjmové pokladní doklady a záznamy o provozu vozidla (tzv. stazky). Správce daně ovšem zjistil, že některé doklady vzájemně neodpovídají (např. se liší data výdajových pokladních dokladů žalobce s daty příjmových pokladních dokladů dodavatele nebo v případě bezhotovostní platby svědek předložil příjmový pokladní doklad). Žalovaný též poukázal na nesrovnalosti v odměňování řidičů a počtu odpracovaných hodin (za mzdu 4 500 Kč dle dohody o provedení práce měli zaměstnanci dodavatele odpracovat několik stovek pracovních hodin, 10 nebo i 12 hodin denně bez bezpečnostních přestávek, někdy i několik dnů po sobě) a na to, že František Jelen uvedl, že dělali rozšíření příjezdové cesty na polích Na Ptáku, aby tam mohla jezdit technika, což je ale lokalita na území Berouna, zatímco stazky hovoří o Králově Dvoře. To zakládá pochybnosti o faktickém poskytnutí služeb. Žalovaný dále připomněl, že EKO solution nemá v evidenci žádné vozidlo, stavební stroje (vibrační válec, nakladač) tak nemohly jet po vozovce samostatně a musely být přepraveny jiným způsobem. Doprava strojů ale není v dokladech uvedena a František Jelen to nezdůvodnil. Pochybnost vzbudila i skutečnost, že žalobce poptával práci s nakladačem, ačkoliv sám nakladač vlastnil.

18. Teprve v návaznosti na tyto úvahy žalovaný v odst. 63 uvedl, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti provedl dne 7. 5. 2019 místní šetření u jiného subjektu podnikajícího v rostlinné výrobě a ověřil, že úprava polí pomocí pracovních stavebních strojů je výjimečnou činností, např. při opravách meliorací. Zemina se na pole naváží výjimečně, jedná se totiž o finančně náročnou záležitost. Válcovat se mohou např. nájezdy, přičemž dochází k více stavebním pracem (pokládka potrubí, betonování, zásyp). Další subjekt podnikající v rostlinné výrobě při místním šetření dne 29. 5. 2019 správci daně sdělil, že pomocí těžkých strojů se pole běžně neupravuje. Zemina se naváží, např. pokud by byly provedeny meliorace (což ale vyžaduje povolení). Válcem se na polích neválcuje a k nájezdu z místní komunikace se musí vyjádřit Policie ČR, Správa a údržby silnic a vlastník.
19. Následně žalovaný přisvědčil závěru správce daně, že svědecká výpověď Františka Jelena a jím předložené doklady nemohly vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem (zde žalovaný odkázal na odst. 58 až 62 napadeného rozhodnutí, přičemž v tomto odkazu vynechal odst. 63, v němž popisoval zjištění ze sporných místních šetření) vyvrátit pochybnosti o uskutečnění zemních prací. Přestože se jednalo o práce, které měly probíhat dva roky téměř každý měsíc a žalobce uhradil více než 2 mil. Kč, svědek nevěděl, o jaké práce se jednalo. Datum přijetí finančních prostředků u dodavatele se v některých případech neshoduje s jejich vydáním u žalobce. František Jelen uvedl, že práce vykonal sám, kdežto dle stazek se

na nich měly podílet další osoby. Pochybnosti vzbuzuje i počet vykázaných hodin jízd, kdy jednotliví pracovníci měli pracovat několik hodin denně bez bezpečnostních přestávek a za nižší než minimální mzdu. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, a proto neprokázal splnění podmínek uplatnění nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

20. Následně se žalovaný vyjádřil i k jednotlivým odvolacím důvodům. K námitce, že proběhl skrytý výslech svědka, žalovaný shodně jako ve vyjádření k žalobě vysvětloval, že se jedná o místní šetření provedená v rámci vyhledávací činnosti správce daně u dvou dalších subjektů podnikajících v rostlinné výrobě, aby správce daně seznal praxi v oboru žalobcova podnikání. Nejednalo se o výslech svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, ale o vysvětlení v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 79 odst. 1 daňového řádu. Správce daně navíc žalobci umožnil se s obsahem opatřených vysvětlení seznámit.

Posouzení žaloby

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto vyjádřil souhlas a žalobce ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. Ohledně úvodu podané žaloby, v němž žalobce jen obecně konstatoval, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími důvody a některé odvolací důvody chybně vyložil, musí soud upozornit na to, že takové konstatování nesplňuje základní náležitosti žalobního bodu. V tomto směru lze připomenout závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) vyslovené v usnesení ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS: *„Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“* Žalobce kromě odvolacího důvodu namítajícího, že se správce daně nezákonně opřel o zastřený výslech svědka, žádný jiný odvolací důvod v textu žaloby blíže nespecifikuje a ani nespecifikuje, v čem snad mělo dojít k překroucení jeho odvolací argumentace. Takovými obecnými námitkami se tedy nemůže soud pro jejich absolutní nekonkrétnost a neuchopitelnost věcně zabývat.
23. Dále je třeba konstatovat, že žalobce v podané žalobě operuje zcela nesprávně s pojmem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Pouhý nesouhlas žalobce s právním názorem žalovaného není důvodem nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost představuje takovou vadu rozhodnutí, v důsledku níž soud ať již pro jeho nesrozumitelnost, nebo pro chybějící odůvodnění není schopen skutkové a právní závěry napadeného rozhodnutí podrobit soudnímu přezkumu, neboť objektivně nejsou z jeho obsahu (a to ani s přihlédnutím k jeho kontextu a obsahu správního spisu) seznatelné. Naopak, je-li názor

žalovaného na konkrétní spornou otázku z napadeného rozhodnutí patrný, ale tento názor není v souladu s právními předpisy, může se jednat jen o vadu nezákonnosti. O nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí se však v takovém případě nejedná, ta by zde totiž mohla nastat nanejvýše jen jako druhotný důsledek, pokud by na základě zákonem předpokládaného postupu měla být určitá otázka v napadeném rozhodnutí řešena, avšak žalovaný ji právě v důsledku svého nezákonného právního či skutkového závěru neřešil. K několikrát v textu žaloby zmíněné námitce nepřezkoumatelnosti tak lze jen uvést, že odvolací námitkou zastřené svědecké výslechu se žalovaný konkrétně zabýval a vyjádřil se k ní zřetelně, takže soudu nic nebrání sdělené důvody posoudit co do jejich zákonnosti. K otázce poučení podle § 115 daňového řádu se pak sice žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil, to mu však nelze vytýkat, neboť se žalobce v odvolacím řízení aplikace tohoto ustanovení nedovolával, a žalovaný tak neměl důvod se k dané otázce výslovně vyjadřovat. V kontextu správního spisu však je patrné, proč postupoval způsobem kritizovaným žalobcem a soud se touto otázkou může zabývat s přihlédnutím k vyjádření žalovaného v reakci na podanou žalobu, kde související argumentace žalobce zazněla poprvé. Jiné okolnosti, ve vztahu k nimž by napadené rozhodnutí mělo být nepřezkoumatelné, žalobce opět konkrétně nespecifikuje, a v tomto směru tak námitka nepřezkoumatelnosti ani není řádně uplatněným žalobním bodem (byť samozřejmě v rozsahu řádně uplatněných žalobních bodů se přezkoumatelností napadeného rozhodnutí soud musí zabývat i bez námitky).

24. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobce namítá, že správce daně provedl skrytý výslech svědka, je nejprve nutné vyjasnit, kdo je v daňovém řízení vlastně svědkem.
25. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu je povinna každá osoba vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.
26. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2 Afs 30/2004-51, č. 1283/2007 Sb. NSS, „[d]ůkaz svědeckou výpovědí slouží ke zjišťování skutkových okolností, a ne ke zjišťování subjektivních názorů na konkrétní problematiku, popř. k zajištění odborného posouzení konkrétních skutečností (§ 32 odst. 1 správního řádu a § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“ Právní nauka i judikatura pak ve všeobecné shodě považují za svědka fyzickou osobu, která vypovídá o tom, co zažila vlastními smysly, nikoliv o svých odborných znalostech nebo zkušenostech.
27. V projednávaném případě soud z úředních záznamů o místních šetření správce daně u jiných subjektů zabývajících se rostlinnou zemědělskou výrobou ve dnech 2. 5. 2019, 7. 5. 2019 a 29. 5. 2019 ověřil, že v každém případě byla odborným zaměstnancům daného subjektu předložena totožná sada následujících 17 otázek z oblasti zemědělství: 1. „Popište správci daně, jak probíhá příprava půdy a následně sklizeň obilí nebo řepky.“, 2. „Jezdí nákladní auto po poli spolu s kombajnem nebo je zaparkováno na okraji pole a kombajn vždy přijede vysypat svůj obsah do takto zaparkovaného nákladního vozidla?“, 3. „Po sklizni obilí se zrna vozí rovnou do výkupu nebo se vozí do skladů?“, 4. „Dochází ze skladu dále k čištění obilí?“, 5. „Popište, jak probíhá čištění obilí.“, 6. „Převáží se vyčištěné obilí do výkupu nebo opět do skladu?“, 7. „Popište, jak dochází k úpravě pole. Upravuje se pole pouze pomocí zemědělských strojů nebo dochází k úpravě pole pomocí jiných pracovních strojů, např. bagr, auto se lžící atd.?“, 8. „Dováží se na pole zemina, aby se vyrovnaly nerovnosti na poli? V případě, že ano, v jakém množství.“, 9. „Provádí se na poli zemní práce, v případě že ano, v jakém období dochází k těmto zemním pracím? Kolik hodin je přibližně potřeba na tyto zemní práce?“, 10. „Převáží se na poli ornice

nakladačem, např. LOCUST? V případě, že ano, uveďte, z jakého důvodu a v jakém rozsahu?“, 11. „Hutní se na poli stavebním válcem? Např. nájezdy na pole? Kolik hodin přibližně trvá takto zpevnit jeden nájezd?“, 12. „V jakém období dochází k hutnění těchto nájezdů?“, 13. „Hutní se na poli i jiná místa než nájezdy? Případě, že ano, z jakého důvodu a v jakém rozsahu.“, 14. „Kolik je přibližně spotřeba nafty na 1 ha?“, 15. „Vykazujete spotřebu nafty pro Celní úřad?“, 16. „Jakým způsobem probíhá vykazování spotřebované nafty pro Celní úřad? Jak evidujete spotřebu takovéto nafty?“, 17. „Jízdy osobního vozidla na cestu na pole, zařizování záležitostí týkající se zemědělství, atd. v případě, že osobní auto je na naftu – tankujete z cisterny (čerpací stanice), která slouží pro zemědělství, nebo jezdíte tankovat k jiné čerpací stanici?“

28. Správce daně tedy neprováděl zapovězený skrytý výslech svědka ve smyslu žalobcem citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, protože se dotazovaných daňových subjektů neptal na okolnosti, které v souvislosti s činností žalobce nebo jeho dodavatelů zažily a vnímaly svými vlastními smysly, nýbrž si pouze v obecné rovině zjišťoval, jak vypadá běžná praxe v zemědělství. S ohledem na okolnosti případu soud považuje takovýto postup správce daně za správný a přípustný, protože v opačném případě by správce daně musel provádět daňovou kontrolu u podnikatele v oblasti zemědělství bez základní orientace v tomto oboru, nebo by musel obstarávat odborná vyjádření a znalecké posudky (či dle žalobce svědecké výsledky) ke skutečnostem, jež nad rámec běžných oborových znalostí žádnou zvláště odbornou povahu nemají. Správce daně si nepochybně může alespoň podpůrně „zmapovat terén“, aby si dokázal vyhodnotit obvyklost či naopak neobvyklost tvrzených zdanitelných plnění v kontextu běžné praxe v konkrétním odvětví podnikatelské činnosti a dle toho promyslel svůj další procesní postup. Dotazované osoby proto toliko podávaly vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu, na jejichž podkladě teprve správce daně zvažoval pravděpodobnou pravdivost tvrzení žalobce a potřebu provedení plnohodnotných důkazních prostředků.
29. Podle § 79 daňového řádu správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem (odst. 1). Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (odst. 2).
30. Proč takové omezení platí a jaké má důsledky, vysvětluje např. NSS v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, kde uvádí: *„Vyjádřením osob dotazovaných při místním šetření nebyl žalobce přítomen, nemohl jim klást dotazy, tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to § 8 zákona o správě daní a poplatků vyžaduje u svědků. Tyto skutečnosti vylučují možnost použití jejich vyjádření jako důkazu svědeckou výpovědí. Vyjádření těchto osob tak nebylo možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud však nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení (dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“, o němž bylo pojednáno u cíle místního šetření. Naopak v nynější věci by byl problematický stav, kdyby byly při popisu skutkového stavu v rozhodnutí použity informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výsledku svědka, což v nynější věci*

není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výsledkem svědka.“ Tyto závěry jsou přílehlavé i na právní úpravu v daňovém řádu, jelikož limity použití vysvětlení a dalších podkladů získaných bez účasti daňového subjektu jsou obdobné jako v dřívější právní úpravě.

31. V tomto směru je ovšem významné, že na informace získané při místních šetřeních bez účasti žalobce správce daně na str. 46 a 47 zprávy o daňové kontrole odkázal toliko podpůrně a obdobně tak učinil i žalovaný v odst. 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně a žalovaný nepostavili své závěry o neprokázání uskutečnění přijatých plnění v podobě pořízení zemních prací od EKO solution a Františka Jelena výhradně nebo především na zjištěních z těchto místních šetření, nýbrž zejména na celé řadě nesrovnalostí, které správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly při provádění dokazování. Žalovaný (ale i správce daně) poukazovali na odlišná data výdajových a jim korespondujících příjmových pokladních dokladů dodavatelů a žalobce, stejně jako na obecnost svědecké výpovědi Františka Jelena a její rozpor s tvrzeními žalobce a konečně i na prakticky nemyslitelný nepoměr mezi rozsahem odvedených prací zaměstnanců dodavatele, kteří dle předložených listin měli údajně zemní práce provádět, a výší jejich vykázaných odměn. Z fakturovaných plnění též vyplývaly pochybnosti, jak by se na pole dostaly stavební stroje bez SPZ, když nebyla fakturována jejich přeprava, ale takové stroje se nesmí samy pohybovat po silnici. K tomu se přidávají ještě pochybnosti plynoucí z toho, že výkaz o provozu stroje (vibrační válec), jenž měl být použit k plnění zakázky, uvádí odlišné místo, než na němž měly práce probíhat (Králov Dvůr namísto Berouna), a že není ani jasné, proč by si žalobce pořizoval práce provedené cizím nakladačem, když sám takovým strojem disponoval. Tyto závěry, byť samy o sobě mohou být v individuálních případech vysvětleny a ještě nutně neprokazují, že se fakturované činnosti neuskutečnily, vyvolávají vážné pochybnosti o souladu fakturace se skutečností, a to zejména ve svém souhrnu. Bylo přitom na žalobci, aby tyto pochybnosti v daňovém řízení odstranil, jelikož jej tížilo související důkazní břemeno. Žalobce ovšem v podané žalobě tyto závěry správce daně nijak nerozporuje.
32. I kdyby tedy snad správce daně porušil daňový řád a ústavní práva žalobce v souvislosti se zmínkou o zjištěních učiněných bez účasti žalobce v rámci dotazování jiných daňových subjektů v průběhu místních šetření, taková nezákonnost by nebyla způsobilá jakkoliv zpochybnit výsledné závěry o neunesení žalobcova důkazního břemene, jelikož ty mají dostatečný podklad ve zjištěních plynoucích z řádně provedeného dokazování. Jednalo by se tak o vady bez jakéhokoliv vlivu na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí a potažmo jím potvrzených dodatečných platebních výměrů.
33. Nado v tomto případě ani k nezákonnosti nedošlo. Správce daně i žalovaný totiž respektovali zákaz využití úředního záznamu o podaném vysvětlení jako důkazního prostředku (§ 79 odst. 3 daňového řádu), jelikož na úředních záznamech nepostavili žádné dílčí kontrolní zjištění, ale odkázali na ně jen jako na doplňující zjištění potvrzující a dále posilující již tak dostatečně závažné a žalobcem neodstraněné pochybnosti o uskutečnění sporných přijatých plnění. Patrné je to obzvláště z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které závěr o neprokázání uskutečnění zemních prací v odst. 64 odůvodnění výslovně činilo na základě jiných pasáží odůvodnění, než je odst. 63, v němž byly jako doplňující skutečnost zmíněny výsledky místních šetření ke zjištění obvyklé praxe v rostlinné výrobě.
34. Žalobcem rozporovaná místní šetření byla proto standardní vyhledávací činností správce daně ve smyslu § 78 odst. 1 daňového řádu („*Správce daně vyhledává důkazní prostředky a*

daňové subjekty a zajišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.“), kterou byl správce daně oprávněn provádět bez jakékoliv součinnosti s žalobcem, což výslovně připouští § 78 odst. 2 daňového řádu („Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.“). V souladu s § 65 daňového řádu proto tyto úřední záznamy zůstaly součástí vyhledávací části spisu, do které žalobce neměl a nemusel mít přístup. I tak ovšem správce daně postupoval vstřícně a dne 10. 7. 2019 žalobci zpřístupnil anonymizované verze úředních záznamů o místních šetření ze dne 29. 5. 2019 a 7. 5. 2019, jejichž obsah použil v rámci zprávy o daňové kontrole. Žalobci tím byla dána dostatečná příležitost tyto podpůrné informace rozporovat a přednést správci daně vlastní odborná tvrzení, což ovšem neučinil a setrval jen na formálních námitkách nepoužitelnosti těchto zjištění, jež však pro celkový závěr správce daně a posléze žalovaného nebyla nosná a rozhodující. První žalobní bod je tak zcela nedůvodný.

35. I ve vztahu k druhému žalobnímu bodu přitom musel dát soud za pravdu žalovanému.
36. 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*.
37. Žalobce se mylí, vychází-li z toho, že žalovaný je povinen jej vždy postupem podle § 115 odst. 2 seznámit s výsledky odvolacího řízení ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání, a má-li v podstatě za to, že může svá tvrzení a důkazní návrhy v odvolacím řízení odkládat až do okamžiku, kdy bude takto žalovaným vyrozuměn o možnosti se k výsledkům odvolacího řízení vyjádřit. Ustanovení § 115 daňového řádu je totiž výlučně určeno pro ty případy, kdy odvolací orgán doplní dokazování nebo změní právní názor prvostupňového správce daně v neprospěch odvolatele. Pokud však žalovaný sdílí závěry správce daně a ani v návaznosti na podané odvolací argumenty nevyvstane potřeba doplňovat dokazování, daňový řád postup podle § 115 odst. 2 nepředpokládá. Jedná se o promítnutí zásady zákazu překvapivého rozhodnutí a práva daňového subjektu na to být v daňovém řízení slyšen. Uvedený postup není nutné aplikovat bez toho, aby to vyžadovala ochrana těchto procesních práv daňového subjektu (který již měl možnost se k závěrům správce daně vyjádřit v prvostupňovém řízení), protože orgány finanční správy mají rovněž povinnost postupovat ve věci bez zbytečných průtahů a nikomu nezpůsobovat zbytečné náklady (§ 7 daňového řádu).
38. V projednávaném případě důvod pro postup žalovaného podle § 115 daňového řádu nevyvstal, protože žalobcovy odvolání proti dodatečným platebním výměrům neobsahovalo žádné nové důkazní návrhy, nýbrž jen polemiku s právními závěry a postupy správce daně. Námitky týkající se skrytých výsledků svědků (místní šetření u jiných daňových subjektů podnikajících v rostlinné výrobě) a selektivního výběru svědků žalovaný vypořádal na str. 25 až 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud již ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu vysvětlil, že žádný skrytý výsledek svědka správce daně neprovedl, a proto nebyl důvod jej provést v odvolacím řízení znovu a za plnohodnotné účasti žalobce. Hodnocení důkazů žalovaným pak nezavdalo důvod pro doplnění dokazování nebo změnu právního názoru žalovaného oproti závěrům správce daně v neprospěch žalobce. Žalovaný proto nijak neporušil práva žalobce, pokud jej předem neupozornil na to, jak nahlíží na závěry správce daně a žalobcovy odvolací námitky, ale přistoupil zrovna k vydání napadeného rozhodnutí.

K závěrům správce daně (s nimiž se žalovaný ztotožnil), měl totiž žalobce dostatečný prostor se vyjádřit a uplatnit v reakci na ně důkazní návrhy ve svém odvolání. Ani druhý žalobní bod tedy není důvodný.

Závěr a náklady řízení

39. Vzhledem k tomu, že oba uplatněné žalobní body nejsou důvodné, soud žalobu jako celek podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšný žalovaný pak nemá v souladu s § 60 odst. 2 s. ř. s. na náhradu nákladů řízení nárok. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Připadne-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.

Praha 8. června 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v.r.
předseda senátu