



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Milan Kiwak**, se sídlem Dolní Markvartovice 306, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2020, č. j. 45645/20/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 6. 2022, č. j. 25 Af 12/2021-84,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 6. 2022, č. j. 25 Af 12/2021-84, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :****I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal

- . dne 11. 12. 2019 platební výměr, č. j. 4063039/19/3201-51524-809998, kterým doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014 ve výši 86 800 Kč a současně předeepsal penále ve výši 17 360 Kč,
- a. dne 11. 12. 2019 platební výměr, č. j. 4063173/19/3201-51524-809998, kterým doměřil DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 26 080 Kč a současně předeepsal penále ve výši 5 216 Kč,
- b. dne 12. 12. 2019 platební výměr, č. j. 4062557/19/3201-51524-809998, kterým doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 469 440 Kč a současně předeepsal penále ve výši 93 888 Kč,

- c. dne 12. 12. 2019 platební výměr, č. j. 4063218/19/3201-51524-809998, kterým doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 489 000 Kč a současně přede-psal penále ve výši 97 800 Kč,

tyto vydal na základě výsledku daňové kontroly na DPH za zdaňovací období prosinec 2013–prosinec 2014 shrnutého ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2019, č. j. 4038286/19-3212-60563-809610. Důvodem doměření daně za předmětná zdaňovací období bylo mimo jiné dodanění uskutečněných plnění spočívajících v prodeji nemovitých věcí. Předmětem daňové kontroly byla činnost žalobce týkající se nákupu, výstavby a prodeje nemovitých věcí v období let 2011–2015. Tuto správce daně vyhodnotil jako soustavnou činnost a dospěl k závěru, že žalobce prodal předmětné nemovité věci v rámci své ekonomické činnosti, a jelikož z těchto plnění neodvedl DPH, porušil § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Proti výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Odvolací finanční ředitelství vedené zásadou hospodárnosti vydalo v rámci řízení o odvolání žalobce společné rozhodnutí o odvolání, kterým odvolání žalobce zamítlo a napadené platební výměry potvrdilo. Žalovaný konstatoval, že žalobce při prodeji předmětných nemovitostí skutečně porušil § 21 zákona o DPH, jelikož z prodeje těchto nemovitostí neodvedl DPH, přičemž nebyly naplněny podmínky podle § 56 zákona o DPH, a tedy se nejedná o prodej osvobozený od daně. Opačný závěr ostatně žalobce v odvolání nikterak nenamítal. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že přijal zdanitelná plnění v souvislosti s prodejem předmětných nemovitostí, která by zakládala nárok na odpočet daně. Neprokázal totiž o jaká zdanitelná plnění se mělo jednat, od kterého dodavatele je měl přijmout, ani že je použil právě pro výstavbu předmětných nemovitostí.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného správní žalobou, kterou napadl rozhodnutí žalovaného z důvodu tvrzené nezákonnosti postupu žalovaného při ukončení daňové kontroly. Žalovaný byl motivován snahou dodržet prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Dále namítl nezákonné vyhodnocení prodeje předmětných nemovitostí jako soustavné ekonomické činnosti a s tím související nesprávně stanovenou výši daňové povinnosti. Krajský soud shledal námitku nezákonného ukončení daňové kontroly i snahy zamezit uplynutí prekluzivní lhůty stanovit daň nedůvodnou. Žalovaný učinil správný závěr o skutečnosti, zda žalobce naplnil znaky soustavné ekonomické činnosti, a žalobní námitka nesprávného posouzení prodeje nemovitostí není důvodná. Žalovaný vyšel při stanovení výše daňové povinnosti z judikatury správních soudů, podle níž musí daňový subjekt (žalobce) prokázat faktické uskutečnění plnění deklarovanými plátcí daně. Dle žalovaného však této povinnosti žalobce nedostál. Krajský soud tomuto závěru žalovaného nepřisvědčil a shledal jej neudržitelným v návaznosti na změnu judikatury Nejvyššího správního soudu zapříčiněnou rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Napadené rozhodnutí žalovaného tak vzhledem ke změně judikatury neobstojí a krajský soud jej bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního

pokračování

řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel namítá procesní pochybení krajského soudu spočívající v tom, že nezaslal stěžovateli podání žalobce „Doplňující replika k vyjádření žalovaného“ ze dne 30. 3. 2022. Tímto pochybením došlo k porušení zásady rovnosti účastníků uvedené v § 36 odst. 1 s. ř. s. a také k zásahu do práva na spravedlivý proces. Krajský soud nejenže rozhodoval bez jednání, ale z obsahu podání nezaslaného stěžovateli vycházel. Nad to žalobní námitka, uvedená v předmětném podání, reagující na výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu byla jediným důvodem, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[6] Stěžovatel souhlasí s krajským soudem v tom, že došlo ke změně judikatury ohledně otázky, zda může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Avšak pro nyní souzenou věc není její použití správné, neboť oba případy se navzájem výrazným způsobem odlišují. Zásadní je skutečnost, že žalobce žádný nárok na odpočet daně vůbec netvrdil a nedeklaroval v daňových přiznáních ani v průběhu daňového řízení, současně nedoložil jediný přijatý daňový doklad. Není vůbec zřejmé, z jakého přijatého zdanitelného plnění by měl mít nárok na odpočet DPH. Krajský soud přehlíží, že žalobce neunesl ani primární důkazní břemeno. Právě ono doložení daňového dokladu je za splnění dalších zákonných podmínek v zásadě podmínkou *sine qua non* pro uplatnění nároku na odpočet. Nebyla-li splněna tato formální podmínka, nelze na nyní souzenou věc vztáhnout závěry rozšířeného senátu.

[7] Krajský soud přikázal stěžovateli umožnit ve světle závěrů rozšířeného senátu prokázat nárok na odpočet daně v případě, kdy deklarovaný dodavatel nebyl prokázán. S tímto stěžovatel nesouhlasí, jelikož bez ohledu na závěr rozšířeného senátu opakovaně žalobci umožnil nárok na odpočet daně prokázat, a to prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, seznámení se zjištěnými skutečnostmi a protokolu o ústním jednání. Rozšířený senát zajisté nezamýšlel, aby se daňové subjekty mohly fakticky zprostit odpovědnosti za jakékoliv prokazování svých dodavatelů. Stěžovatel znovu zdůraznil, že žalobce nedoložil žádný daňový doklad, ani objektivní důkazy, z nichž by byli patrní dodavatelé hypoteticky v postavení plátců daně. Krajský soud tedy nedostatečně vyhodnotil spisový materiál, v opačném případě by nepřehlédl, že stěžovatel se z vlastní iniciativy snažil zjistit informace a listiny vedoucí k dohledání skutečných dodavatelů. Ani další úkony stěžovatele (výslechy svědků a kontrola v systému VIES) nepomohly odhalit skutečné dodavatele v postavení plátců DPH.

[8] Stěžovatel se důrazným způsobem ohradil proti tvrzení krajského soudu, že se nezabýval důkazními návrhy žalobce. Těmito se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval, avšak rozhodl, že je nebude reflektovat, jelikož jimi není možné doložit fakticitu přijatých plnění od konkrétních plátců DPH.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti neztotožnil s argumentací stěžovatele a uvedl, že krajský soud svým postupem nemohl zasáhnout do procesního práva stěžovatele. Žalobce doplňujícím podáním pouze rozvinul svou dosavadní žalobní argumentaci. Podle jeho přesvědčení by krajský soud aplikoval závěry rozšířeného senátu, i kdyby předmětné podání soudu nezaslal. Ostatně závěry rozšířeného senátu jsou stěžovateli známy. Stěžovatel

svojí argumentací popírá podstatu fungování principu neutrality DPH. Podléhaly-li prodeje nemovitostí zdanění, pak nelze upřednostňovat fiskální zájmy státu, jak činí stěžovatel. Postup stěžovatele je příliš formalistický, což je v rozporu s principem neutrality daně, přičemž rozšířený senát zdůraznil materiální přesah jeho fungování, který stěžovatel nezohlednil. Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby Soudnímu dvoru Evropské unie předložil předběžnou otázku. Shrnul, že navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[10] Na vyjádření žalobce reagoval stěžovatel replikou. Setrval na své argumentaci a uvedl, že bylo povinností krajského soudu vytvořit oběma účastníkům řízení prostor pro účinné uplatnění námitek a argumentů způsobilých ovlivnit rozhodování soudu, se kterými by se musel následně vypořádat. Zopakoval, že rozsudek rozšířeného senátu se výrazným způsobem odlišuje od nyní souzené věci, toto byl nucen tvrdit až v kasační stížnosti, a to vlivem pochybení krajského soudu. K namítanému porušení principu neutrality daně znovu vyložil, že žalobce nepředložil jediný daňový doklad a neunesl primární důkazní břemeno, je to tedy žalobce, kdo se sám dovolává principu, který porušil. Žalobce poukazuje na notorietu spočívající v nákupu stavebního materiálu výlučně vždy s uhrazením kupní ceny včetně DPH, takový závěr je však zcela absurdní. Stejně tak je nepřipustný žalobcův rozšiřující výklad rozsudku rozšířeného senátu, z něhož dovozuje i toleranci absence daňového dokladu při prokazování přijatého zdanitelného plnění. Správný je i závěr o použití rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 11. 2018, C-664/16, *Lucretiu Hadrian Vădan*, na jehož základě nemohl stěžovatel akceptovat důkazní návrh – provedení znaleckého posudku k prokázání nákladů na výstavbu předmětných nemovitostí.

[11] Žalobce ve vyjádření k replice stěžovatele setrval na své předchozí argumentaci. Ke spornému porušení principu neutrality daně vytkl stěžovateli, že přehlíží zásadní a věcně nespravedlivé důsledky jeho rozhodnutí. Žalobce dále namítá, že jednal v dobré víře, přičemž k tomuto musí být přihlédnuto, a tedy princip neutrality daně musí být aplikován v jejím materiálním pojetí s ohledem na specifika nyní souzené věci.

[12] Duplikou reagoval stěžovatel na vyjádření žalobce k replice. Žalobce opakuje argumentaci uvedenou již v prvním vyjádření, s níž se stěžovatel neztotožňuje, a naopak trvá na svých závěrech. Vyjádření žalobce nepřináší ničeho nového. Napadený rozsudek by tak měl být zrušen.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a že za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec, který má právnické vzdělání (§ 102 a násl. s. ř. s.). Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může Nejvyšší správní soud přistoupit k věcnému hodnocení uplatněných námitek. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

pokračování

4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[16] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je stížen jinou vadou řízení před soudem mající vliv na jeho zákonnost, a to z důvodu, že krajský soud nezaslal stěžovateli doplňující repliku k vyjádření žalovaného (stěžovatele). Stěžovatel se o této skutečnosti dozvěděl až z odůvodnění napadeného rozsudku (srov. bod 23.). Krajský soud svým postupem porušil stěžovatelovo právo na spravedlivý proces a zásadu slyšet i druhou stranu sporu.

[17] Nejvyšší správní soud z obsahu soudního spisu krajského soudu (č. l. 78-80) zjistil, že dne 30. 3. 2022 zaslal žalobce krajskému soudu podání „Doplňující replika k vyjádření žalovaného“ ze dne 30. 3. 2022, jehož obsahem je podstatné rozvedení a doplnění žalobní námitky uvedené v čl. VII. žaloby, a to v návaznosti na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Svým podáním žalobce poukazuje na nesprávné stanovení výše daňové povinnosti a na dostatečné prokázání nároku na odpočet DPH, přičemž podle něj může mít zde citovaný rozsudek na nyní souzenou věc zásadní dopad.

[18] Namítá-li stěžovatel, že mu krajský soud zmíněné podání žalobce nezaslal, Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že z obsahu soudního spisu skutečně nevyplývá nic o tom, že by byl stěžovatel s podáním žalobce před vydáním napadeného rozsudku seznámen. Na č. l. 78 soudního spisu je záznam o ověření elektronického podání, na č. l. 79-80 předmětné podání, a na č. l. 81 a 82 protokol o hlasování a samotný rozsudek.

[19] Součástí práva na spravedlivý proces účastníků řízení je právo být seznámeni s veškerými důkazy, jakož i s vyjádřeními, která jsou relevantní pro posouzení věci soudem. Uvedené platí tím spíše tehdy, pokud je o věci rozhodováno bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 208/2014-39, odst. [17]). Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že: „*Nedoručení vyjádření druhému účastníku řízení za situace, kdy je soudem o žalobě rozhodováno bez nařízení jednání a za situace, kdy soud z tohoto vyjádření ve svém rozsudku vycházel, je vadou řízení*“ (právní věta rozsudku NSS ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007-90). V souladu se zde citovanou judikaturou Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nikoliv každé podání účastníka řízení, jež soud nezašle druhému účastníku, je způsobilé být vadou řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Nicméně o vadu se bude zcela určitě jednat v situaci, kdy účastník řízení, kterému nebylo dané podání soudem zasláno, předloží plausibilní tvrzení poukazující na zásah do jeho práv.

[20] Stěžovatel, což ostatně sám tvrdí, uplatnil námitku nesprávné aplikace závěrů z rozsudku rozšířeného senátu na nyní souzenou věc až v kasační stížnosti, jelikož její dřívější uplatnění znemožnil stěžovateli krajský soud. Nyní souzená věc se dle stěžovatele od závěrů rozšířeného senátu odlišuje výrazným způsobem. Žalobce zpočátku žádný nárok na odpočet daně netvrdil, následně ani nedoložil jediný přijatý daňový doklad, z čehož nelze

dovodit na základě jakého plnění by měl žalobci nárok na odpočet vzniknout. Nesplnil tedy ani svou primární povinnost a neunesl důkazní břemeno.

[21] V nyní souzené věci stěžovatel v kasační stížnosti předložil Nejvyššímu správnímu soudu plausibilní tvrzení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že procesní vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatel poukazuje na to, že mu byla upřena možnost brojit proti aplikaci závěrů rozšířeného senátu na nyní souzenou věc, tedy že se nemohl řádným způsobem vyjádřit k tvrzením uplatněným v předmětném podání, a proto toto procesní pochybení mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou.

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že procesní pochybení spočívající v tom, že krajský soud v intencích § 74 odst. 1, věty třetí, s. ř. s. nedoručil stěžovateli doplňující repliku žalobce k jeho vyjádření, je vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to zejména za situace, kdy bylo soudem o žalobě rozhodováno bez jednání a pro posouzení věci je případná aplikace závěrů rozšířeného senátu stěžejní.

[23] Nejvyšší správní soud nemůže posoudit kasační námitku o správnosti (ne)aplikace závěrů rozsudku rozšířeného senátu na nyní souzenou věc a další kasační námitky namísto krajského soudu, jelikož by připravil účastníky řízení o možnost uplatnit proti takovému posouzení námitky v rámci řízení o opravném prostředku (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 4. 2023, č. j. 9 As 76/2022-62, odst. [31]).

[24] Vzhledem k procesnímu pochybení krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud napadený rozsudek. Dalšími kasačními námitkami stěžovatele se nezabýval, neboť by to bylo nadbytečné za situace, kdy na krajském soudu bude, aby žalobu projednal znovu, a to včetně posouzení (všech) uplatněných žalobních námitek.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. října 2023

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu