ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **M. B.**, zastoupen daňově poradenskou společností FSG Svoboda Šteinfeld, s.r.o., se sídlem Italská 2584/69, Praha 2 – Vinohrady, IČ: 257 57 652, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č.j. 27501/23/5300-22442-713080, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 24. 8. 2023, č.j. 28735/23/5300-22442-713080,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č.j. 27501/23/5300-22442-713080, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 24. 8. 2023, č.j. 28735/23/5300-22442-713080 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly k odvolání žalobce změněny ve výrokové části dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 20. 11. 2019, č.j. 8775867/19/2009-51525-106625, č.j. 8776479/19/2009-51525-106625 a č.j. 8776590/19/2009-51525-106625 (dále též „dodatečné platební výměry“), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor a duben 2017 a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně; v ostatním zůstaly dodatečné platební výměry nezměněny.

[2] V prvním žalobním bodu nazvaném *„Prekluze práva stanovit daň“* žalobce namítal uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že základní lhůta pro stanovení daně počala plynout postupně od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, tj. na konci února 2017, března 2017 a května 2017. Okamžikem zahájení daňové kontroly dne 26. 4. 2018 pak počala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. Daňová kontrola byla ukončena doručením Zprávy o daňové kontrole dne 12. 11. 2019. Návazné dodatečné platební výměry byly vydány dne 20. 11. 2019, tj. více jak 12 měsíců před skončením dosavadní lhůty pro stanovení daně, a proto jejich vydání a doručení nemá na běh lhůty vliv (srov. ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu). Rozhodnutí o odvolání pak bylo vydáno dne 17. 8. 2023, tj. po více jak 5 letech od počátku běhu nové lhůty pro stanovení daně v souvislosti se zahájením daňové kontroly.

[3] Žalobce dále v tomto žalobním bodu uvedl, že nerozporuje skutečnost, že v průběhu řízení bylo realizováno mezinárodní dožádání, konkrétně žádost o výslech P. S., kterou správce daně zaslal státu Ukrajina dne 2. 8. 2018; odpověď pak byla obdržena dne 29. 3. 2021. Dle žalobce však uvedená doba mezinárodního dožádání neměla a nemohla mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu jejího stavění dle ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to z následujících důvodů. Předně žalobce namítl, že mezinárodní dožádání bylo realizováno v rámci jiného daňového řízení, jelikož kontrolující správce daně vedl u žalobce dvě samostatné daňové kontroly, a to pro období leden, únor a duben 2017 a samostatně pro období březen 2017. Dle žalobce tak nelze akceptovat, že by požádání o mezinárodní spolupráci znamenalo přerušení plynutí lhůty všech řízení. Dále namítal, že přestože kontrolující správce daně požádal o mezinárodní spolupráci při výslechu svědka, tak nadále pokračoval v kontrole, vyzýval žalobce k vyjádření a daňovou kontrolu ukončil i bez obdržení reakce ze státu Ukrajina. Návazně byly dokonce vydány dodatečné platební výměry. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 29. 7. 2021, č.j. 2 Afs 39/2020-56, kde byl vysloven závěr, že *„pokud správce daně uzavřel daňovou kontrolu, aniž vyčkal výsledku mezinárodního dožádání, nelze toto dožádání považovat za úkon stavící běh lhůty ke stanovení daně.“*

[4] Ve druhém žalobním bodu nazvaném *„Nárok na odpočet daně“* žalobce namítal nesprávné posouzení uplatněného nároku na odpočet daně. Co se týče plnění, tak uplatněný nárok na odpočet daně má věcnou souvislost s následujícími plněními:
a. Zajištění autodopravy – dle napadeného rozhodnutí žalobce neprokázal nárok na odpočet daně, jelikož nebylo prokázáno, zda se předmětná plnění vůbec fakticky realizovala;

b. Úklidové služby a úprava travnatých ploch – sporným a dle žalovaného neprokázaným byl rozsah realizovaných plnění;

c. Stavební materiál – ve vztahu k tomuto plnění žalovaný konstatoval, že nebylo žalobcem prokázáno, že zdanitelná plnění skutečně přijal od plátce DPH, a to i přes výsledné uvedené závěry v rozsudku SDEU C-154/20 ve věci *Kemwater ProChemie*.

[5] Žalobce namítal, že výklad rozsudku *Kemwater ProChemie* a navazující judikatury provedl žalovaný nesprávně a v rozporu se smyslem a účelem závěrů SDEU. Dle žalobce SDEU nezamýšlel připustit posuzování podmínek dle dělitelnosti plnění, jelikož takový výklad by byl v rozporu se samotným prvotním sporem, na základě kterého SDEU rozhodoval. Z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208 plyne, že i v tamním případě se jednalo o soubor dílčích plnění zajištěných jedním dodavatelem. Dle žalobce je tak posuzování plnění dle jeho dělitelnosti nepřípustné.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

[6] Namítal, že v případě plnění „stavební materiál“ bylo prokázáno, že plnění bylo skutečně realizováno (srov. bod 94 napadeného rozhodnutí), a důvodem odmítnutí nároku na odpočet daně byla skutečnost, že dle žalovaného nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění žalobce skutečně přijal od plátce DPH. Obdobně pak žalovaný hodnotil (byť částečně) i plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch“ (viz bod 128 napadeného rozhodnutí). Dle žalobce je tak nesporné, že u části uplatněného nároku byl žalobci odmítnut nárok na odpočet daně z plnění, u kterých byl prokázán nárok na odpočet daně formálním dokladem, a byla prokázána faktická realizace plnění. Důvodem odmítnutí (části) nároku tak bylo „pouze“ to, že dodavatel nepotvrdil poskytnutí plnění žalobci. Z průběhu daňového řízení však jakkoliv nevyplývá, že by plnění poskytovala jiná osoba než společnost SHAFAR, jak konstantně tvrdil žalobce. I přes zjištění správce daně pak nebylo prokázáno či jakkoliv naznačeno, že by plnění poskytovala jiná osoba než žalobcem deklarovaný dodavatel. Uzavřel, že z přehledu daňových dokladů vystavených společností SHAFAR žalobci je zřejmé, že dodavatel splnil podmínky plátcovství DPH překročením obratu; i kdyby tak bylo posouzeno pouze období leden 2017, tak ze zákona se dodavatel stal plátcem daně od 1. 4. 2017 (tj. v posledním kontrolovaném období). Nejméně v období duben 2017 tak musel být dodavatel považován za plátce DPH. Důvod odmítnutí nároku na odpočet daně tak žalobce označil za nesprávný a nezákonný.

[7] Ve třetím žalobním bodu nazvaném „*Nerealizování výslechu svědka*“ žalobce uvedl, že ve svém vyjádření v rámci odvolacího řízení navrhl vyslechnutí svědka p. M. Š., a to ve vztahu k prokázání plnění „zajištění autodopravy“. Neprovedení tohoto výslechu označil žalobce za nezákonné, neboť správní orgán není oprávněn učinit si úsudek o tom, zda svědek má či nemá informace potřebné pro správu daní. S poukazem na rozsudek NSS č.j. 8 Afs 79/2012-44 uvedl, že navržený výslech nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, ale vzhledem k nejasnostem správce daně byl naopak tento návrh na doplnění dokazování opodstatněným. Nepřipuštění výslechu svědka žalobce označil za nezákonný úkon správce daně, který ve svém důsledku znamená, že správce daně nemohl při hodnocení dokazování všem důkazům přisoudit hodnotu závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. V této souvislosti pak žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2006, č.j. 2 Afs 83/2005-72.

[8] Ve shrnutí žaloby pak žalobce namítl, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno k tvrzenému podvodu na DPH, a proto je napadené rozhodnutí dle žalobce nezákonné.

[9] Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že o účelnosti předmětného mezinárodního dožádání nemůže být pochyb, neboť společnost SHAFAR GOLD s.r.o. nijak nereagovala na předchozí výzvy správce daně, neumožnila mu provést místní šetření a ode dne 6. 8. 2017 je nespolehlivým plátcem. Dále uvedl, že byly splněny podmínky vyplývající z rozsudku NSS ze dne 29. 6. 2023, č.j. 10 Afs 193/2021-67, za kterých má mezinárodní dožádání vliv na stavění lhůty: 1) existuje objektivní potřeba mezinárodní spolupráce – jednalo se o bezprostředního dodavatele žalobce a jediného obchodního partnera v předmětných zdaňovacích obdobích, který byl pro správce daně nekontaktní; 2) požadované informace či důkazy nesmějí být zjevně nadbytečné – získané informace měly potenciál osvětlit obchodní vztahy žalobce a jeho dodavatele. Dále uvedl, že sice předmětná žádost o mezinárodní dožádání byla aktivována v řízení týkajícím se období březen 2017, nicméně byla zaslána k prověření nejen tohoto období, ale rovněž k prověření období leden, únor a duben 2017.

[10] Dále žalovaný uvedl, že správce daně za účelem minimalizace průtahů v řízení požádal o provedení výslechu svědka vč. zaslání výsledku v co nejkratším termínu, nejpozději do 6

měsíců. Vzhledem k tomu, že na žádost nebylo ve stanovené lhůtě reagováno, tak poslal správce daně dne 26. 2. 2019 urgenci vyřízení žádosti. Ostatně nic jiného ani nemohl dělat – srov. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č.j. 2 Afs 99/2022-74. Protože však správce daně ani přes urgenci odpověď na mezinárodní dožádání v přiměřené lhůtě neobdržel a zároveň se nejednalo o jediný důkazní prostředek, kterým žalobce mohl svá tvrzení prokázat, rozhodl se správce daně za účelem minimalizace průtahů v řízení prvostupňové řízení ukončit, aniž by vyčkal odpovědi na mezinárodní dožádání. Správce daně danou situaci navíc konfrontoval s již zjištěným skutkovým stavem a žalobce o tom řádně informoval v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 788565/19/2403-60561-401101 ze dne 5. 8. 2019. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2023, č.j. 2 Afs 164/2023-76, kde nastala obdobná procesní situace.

[11] Žalovaný dále uvedl, že vycházel z toho, že správce daně pochybil tím, že ukončil daňovou kontrolu bez získání výpovědi p. S.. V odvolacím řízení však došlo k napravení tohoto nedostatku, neboť žalovaný na získání odpovědi vyčkal, čímž vyhověl žádosti žalobce. Žalovaný tak měl za to, že se lhůta pro stanovení daně stavěla do dne 3. 2. 2021, kdy byla do ČR doručena odpověď na zaslanou žádost v rámci mezinárodní výměny informací na Ukrajinu. Provedená svědecká výpověď pak jen prohloubila již vzniklé pochybnosti správce daně, neboť p. S. uvedl, že žalobce nezná a nikdy s ním ani nespolupracoval.

[12] K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č.j. 2 Afs 39/2020-56, žalovaný uvedl, že tento vycházel z odlišné skutkové a procesní situace. Uvedl, že v případě žalobce byla doručená odpověď v odvolacím řízení zohledněna; dále, že se správce daně snažil o získání odpovědi ukrajinské strany, kterou urgoval (naproti tomu v případě odkazovaném žalobcem bylo dožádanou zemí Německou, na které se příslušné předpisy EU o lhůtách pro vyřízení mezinárodní žádosti vztahují); dále, že žalobce na základě obdržené odpovědi na mezinárodní dožádání navrhoval další svědecké výpovědi a probíhalo další dokazování. Na podporu své argumentace pak odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2022, č.j. 2 Afs 190/2021-74. Uzavřel, že předmětné mezinárodní dožádání aktivovalo ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a proto nelze konstatovat uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[13] Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na vypořádání této námitky v bodech [165] a [166] žalobou napadeného rozhodnutí. Podotkl, že žalobce po celou dobu řízení tvrdil, že od dodavatele SHAFAR GOLD s.r.o. přijal tři spolu navzájem zcela nesouvisející druhy plnění. Z provedeného dokazování pak vyplynulo, že plnění v podobě „zajištění autodopravy“ se vůbec neuskutečnilo (viz bod [74] napadeného rozhodnutí). Ke zbývajícím dvěma plněním žalovaný uvedl, že nic nenasvědčuje tomu, že by byla plnění poskytnuta stejnou osobou – jedná se o zcela odlišné druhy plnění; v případě „úklidových prací“ svědek D. potvrdil jejich realizaci a svojí osobní angažovanost v nich, avšak v dodávce „stavebního materiálu“ se nijak neangažoval, přičemž se zcela liší i způsob tvrzené úhrady předmětných plnění. O postavení osoby dodavatele „stavebního materiálu“ pak v systému DPH není nic známo. Vzhledem k jednorázovému charakteru předmětné transakce a k její hodnotě žalovaný nedospěl k závěru, že by se uskutečněním předmětného plnění osoba skutečného dodavatele dostala do postavení plátce DPH. Navíc v případě plnění „úklidové práce vč. úpravy travnatých ploch“ panovaly pochybnosti také stran rozsahu plnění.

[14] Žalovaný dále uvedl, že závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* míří na skutkovou situaci, kdy jsou pochybnosti správce daně vystaveny toliko na zpochybnění tzv. deklarovaného dodavatele. V nyní projednávané věci však bylo oproti tomu také zpochybněno, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno („zajištění autodopravy“),

resp. že proběhlo v deklarovaném rozsahu („zajištění úklidových služeb vč. úpravy travnatých ploch“). Závěry této judikatury tedy v dané věci nelze bez dalšího plně aplikovat. Připomněl, že prokázání konkrétního (faktického) dodavatele není jedinou hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH, či samotné faktické uskutečnění plnění jako takové, ale i prokázání rozsahu je třeba vnímat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH – srov. rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2022, č.j. 6 Afs 403/2020-63, a ze dne 20. 7. 2022, č.j. 10 Afs 281/2020-70.

[15] Rovněž uvedl, že aplikaci judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* by bylo možné zvažovat pouze ve vztahu k plnění „dodání stavebního materiálu vč. dopravy“ (srov. body [96] a násl. napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále zrekapituloval pochybnosti o tom, zda vůbec společnost SHAFAR dodala žalobci nějaké plnění. Tyto pochybnosti pak nebyly odstraněny svědeckou výpovědí Ing. H. ani svědeckou výpovědí Ing. S.. Nadto bylo zjištěno, že společnost SHAFAR za duben 2017 podala dne 26. 5. 2017 kontrolní hlášení, avšak z údajů v něm uvedených vyplývá, že žalobce není deklarován jako odběratel. V průběhu řízení tedy bylo důvodně zpochybněno, že dodání stavebního materiálu provedla společnost SHAFAR a zároveň nebylo ani zjištěno, že by tyto díly poskytl jiný skutečný dodavatel v postavení plátce, jelikož žalobce toto nesdělil a ze žádných zjištění správce daně ani žalovaného tento skutečný dodavatel zde řešených plnění se statusem plátce DPH nevyplynul. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2023, č.j. 15Af 9/2021-71, ve kterém byla rovněž řešena plnění od dodavatele SHAFAR GOLD s.r.o.

[16] Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný odkázal na vyhodnocení návrhu žalobce na provedení výslechu p. M. Š. v bodech [145] a [146] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že předmětný důkazní návrh vyhodnotil tak, že v průběhu celého daňového řízení bylo žalobcem uváděno, že jmény řidičů doprovodných vozidel nedisponuje, a těmito nedisponovala ani žádná z dalších osob, které měly být v údajné realizaci zdanitelných plnění dle žalobce přímo zainteresované. Žalobce pak až v reakci na seznámení se s podklady v rámci odvolacího řízení uvedl jméno osoby, která se v doposud řešeném sporu neobjevila, přičemž žalobce ani neuvedl, na základě jakých skutečností bylo jméno p. Š. zjištěno. Z ničeho pak nebylo zřejmé, že by navržený svědek mohl disponovat relevantními informacemi k nyní řešenému případu, a proto žalovaný vzhledem k blížícímu se konci lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 daňového řádu shledal tento důkazní návrh za účelový. Tomu pak nasvědčuje i zjištěná skutečnost, že p. Š. je majitelem obchodní společnosti VŠE PRO STAVBY.CZ s.r.o., ve které je žalobce jediným jednatelem; jedná se tedy o personálně propojenou osobu s žalobcem. Pokud by byl řidič doprovodného vozidla ze společnosti VŠE PRO STAVBY.CZ s.r.o, jistě by o tom žalobce jako jednatel věděl a tuto skutečnost by správci daně sdělil již v rámci prvostupňového řízení.

[17] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

[18] Dne 26. 4. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden, únor a duben 2017, neboť Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj vznikla pochybnosti o tom, zda byly žalobcem splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění od společnosti SHAFAR GOLD s.r.o. Výsledkem byla Zpráva o daňové kontrole č.j. 948602/19.

[19] Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 11. 2019 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 ve výši 368.347 Kč, za zdaňovací období únor 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

ve výši 357.452 Kč a za zdaňovací období duben 2017 ve výši 394.581 Kč. Současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to ve výši 73.669 Kč, 71.490 Kč a 78.916 Kč za jednotlivá zdaňovací období.

[20] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům dne 18. 12. 2019 odvolání, které ve dnech 8. 1. 2020 a 24. 8. 2021 doplnil. V odvolání a jeho doplněních žalobce uváděl obdobné argumenty a námitky jako v podané žalobě.

[21] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 17. 8. 2023, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 24. 8. 2023, bylo:

1) rozhodnutí správce daně č.j. 8775867/19/2009-51525-106625 změněno tak, že a) v části úvodní nově zní takto: *„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za leden 2017 ve výši 368.347 Kč, slovy TŘISTAŠEDESÁTOSMTISÍCTŘISTAČTYŘICETSEDM Kč. Podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu Vám z částky doměřené daně oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 73.669 Kč.“* Dále byly změněny částky v části I. (Zdanitelná plnění) a v části VI. (Výpočet daně) v následujících řádcích takto: *„ř. 1 – Základ daně se mění z: 0 na: - 1.808.286; ř. 1 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: - 379.739, ř. 62 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: 379.739.“*

2) rozhodnutí správce daně č.j. 8776479/19/2009-51525-106625 změněno tak, že a) v části úvodní nově zní takto: *„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za únor 2017 ve výši 357.452 Kč, slovy TŘISTAPADESÁTSEDMTISÍCČTYŘISTAPADESÁTDVA Kč. Podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu Vám z částky doměřené daně oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 71.490 Kč.“* Dále byly změněny částky v části I. (Zdanitelná plnění) a v části VI. (Výpočet daně) v následujících řádcích takto: *„ř. 1 – Základ daně se mění z: 0 na: - 1.755.450; ř. 1 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: - 368.645, ř. 62 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: 368.645.“*

3) rozhodnutí správce daně č.j. 8776590/19/2009-51525-106625 změněno tak, že a) v části úvodní nově zní takto: *„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Vám doměřujeme daň z přidané hodnoty za duben 2017 ve výši 394.581 Kč, slovy TŘISTADEVADESÁTČTYŘITISÍCPĚTSETOSMDESÁTJEDNA Kč. Podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu Vám z částky doměřené daně oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 78.916 Kč.“* Dále byly změněny částky v části I. (Zdanitelná plnění) a v části VI. (Výpočet daně) v následujících řádcích takto: *„ř. 1 – Základ daně se mění z: 0 na: - 1.305.890; ř. 1 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: - 274.237, ř. 62 – Daň na výstupu se mění z: 0 na: 274.237.“*

[22] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný stručně shrnul průběh řízení a odvolací důvody (str. 3 a 4) a následně uvedl právní základ případu (str. 5 až 8). Poté jej aplikoval na zjištění skutkový stav, resp. na jednotlivá žalobcem deklarovaná plnění – na str. 8 až 26 se zabýval plněním „zajištění dopravy“, na str. 26 až 32 plněním „stavební materiál“ a na str. 32 až 40 plněním „úklidové služby a úprava travnatých ploch“. Poté se žalovaný zabýval

žalobcovými návrhy na důkazy, a to návrhem na provedení svědecké výpovědi p. M. Š. k plnění „zajištění dopravy“ (str. 40 a 41), návrhem na provedení svědecké výpovědi p. J. F. k plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch“ (str. 41 a 42). Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobcem nebyla prokázána v případě deklarovaných plnění, jejichž předmětem mělo být poskytnutí autodopravy, faktická realizace zdanitelných plnění (srov. bod [75] napadeného rozhodnutí); v případě deklarovaných plnění, jejichž předmětem bylo poskytnutí stavebního materiálu, přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátce DPH (srov. bod [105]); v případě deklarovaných plnění, jejichž předmětem bylo poskytnutí úklidových služeb a úpravy travnatých ploch, přijetí předmětných plnění od plátce DPH, a zároveň neměl žalovaný postaveno na jisto ani prokázání deklarovaného rozsahu zdanitelných plnění (srov. bod [140]). Závěrem se pak žalovaný na str. 42 až 47 vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody žalobce.

[23] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

[24] Žalovaný s projednáním věci bez nařízení jednání souhlasil, žalobce se v soudem stanovené lhůtě nevyjádřil. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.

[25] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

[26] Z logiky žalobních bodů se soud nejprve zabýval prvním žalobním bodem, v němž žalobce uplatnil námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce v této souvislosti zejména namítal, že mezinárodní dožádání realizované v nyní projednávaném případě nemělo vliv na běh stavění lhůty pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to z důvodů, že bylo jednak realizováno v rámci jiného daňového řízení, resp. v rámci jiné daňové kontroly (ve vztahu k období březen 2017), a že jednak správce daně nevyčkal na výsledek mezinárodního dožádání, nadále pokračoval v kontrole a dokonce vydal i dodatečné platební výměry.

[27] Lhůta pro stanovení daně činí podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu tři roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznáné, tj. v daném případě na konci února 2017, března 2017 a května 2017. Lhůta pro stanovení daně byla následně přerušena zahájením daňové kontroly (ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu), a od 26. 4. 2018 tak běžela znova. Podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta neběží mimo jiné ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost.

[28] Z daňového spisu soud zjistil, že správce daně podal žádost o mezinárodní spolupráci ukrajinským orgánům, která se týkala provedení svědecké výpovědi p. P. S., jednatele společnosti SHAFAR. V daném případě soud považuje za nepochybné, že se tato žádost týkala předmětu řízení, neboť se jednalo o výslech jednatele společnosti SHAFAR, se kterým měl žalobce dle svých tvrzení dojednávat podmínky spolupráce, a tento tak mohl disponovat relevantními informacemi k předmětu řízení. Lhůta pro stanovení daně kvůli této žádosti

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

neběžela v období od 2. 8. 2018 do 29. 3. 2021, kdy byla obdržena odpověď na mezinárodní dožádání, tj. po dobu celkem 971 dní. Lhůta pro stanovení daně proto v daném případě měla uplynout dne 27. 11. 2023 (pondělí). Napadené rozhodnutí, ve znění opravného rozhodnutí, nabylo právní moci 26. 9. 2023, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[29] Z tohoto pohledu by tedy bylo jasné, že k prekluzi práva stanovit daň v daném případě nedošlo. Nicméně v nyní projednávaném případě je situace komplikovanější v tom smyslu, že prvostupňový správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 20. 11. 2019, tj. ještě před obdržením odpovědi na mezinárodní dožádání. Z judikatury NSS (srov. rozsudky ze dne 4. 10. 2012, č.j. 9 Afs 69/2011-46, ze dne 13. 10. 2023, č.j. 2 Afs 164/2023-76, a ze dne 31. 8. 2023, č.j. 8 Afs 78/2022-39), vyplývá, že *„správce daně může ukončit řízení před tím, než obdrží výsledek mezinárodního dožádání, musí však svůj postup odůvodnit.“* Dle NSS je *„zásadně třeba vyčkat výsledků mezinárodního dožádání, ledaže existují závažné důvody odůvodňující opačný postup. Podstatou takových závažných důvodů pak bude především převážení zájmu na hospodárnosti řízení nad zájmem na správném stanovení daně. Při jejich poměřování pak bezpochyby hraje významnou roli otázka času jako jednoho z ukazatelů hospodárnosti řízení. Z toho logicky plyne, že čím déle čekání na výsledky mezinárodního dožádání trvá, tím větší váhu získává zájem na hospodárnosti řízení. A naopak, čím kratší dobu trvá čekání na výsledky mezinárodního dožádání v okamžiku ukončení řízení, tím silnějších, závažnějších důvodů bude třeba pro odklon od obecného pravidla a aplikaci výjimky v podobě ukončení řízení bez vyčkání na tyto výsledky. Povinností správce daně zároveň bude tyto závažnější důvody o to konkrétněji, s ohledem na individuální okolnosti projednávané věci, označit a přesvědčivě vylíčit.“* Zároveň v rozsudku ze dne 22. 2. 2023, č.j. 2 Afs 99/2022-74, NSS uvedl, že *„orgány finanční správy nemohou jinak než urgencemi působit, aby dožádat stát odpověděl včas.“*

[30] Z obsahu spisu vyplývá, že správce daně poslal dne 26. 2. 2019 urgenci vyřízení žádosti, nicméně z důvodu, že ani poté odpověď na mezinárodní dožádání neobdržel a zároveň se nejednalo o jediný důkazní prostředek, rozhodl se za účelem minimalizace průtahů řízení na I. stupni ukončit, aniž vyčkal na odpověď na mezinárodní dožádání. Jelikož však žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítal, že nebyl realizován výslech p. P. S., resp. daňová kontrola byla ukončena správcem daně bez získání výpovědi p. S. od ukrajinské daňové správy, tak žalovaný dospěl v bodě [163] žalobou napadeného rozhodnutí, že správce daně v této otázce pochybil, a proto žalovaný na získání odpovědi posečkal, aby vyhověl žádosti žalobce. V odvolacím řízení tak došlo k napravení této vady řízení, což je v daňovém řízení zcela běžný postup, jak bude uvedeno dále v tomto rozsudku.

[31] Žalobce v podané žalobě odkazoval na rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č.j. 2 Afs 39/2020-56, ze kterého citoval závěr (právní větu), že *„pokud správce daně uzavřel daňovou kontrolu, aniž vyčkal výsledku mezinárodního dožádání, nelze toto dožádání považovat za úkon stavící běh lhůty ke stanovení daně.“* NSS však v tomto rozsudku mimo jiné uvedl, že *„jistě by byl možný i případ důvodného dožádání, kdy by správce daně s ohledem na délku daňového řízení omezil rozsah šetření, mezinárodní dožádání ukončil a věc posoudil v omezeném rozsahu na základě důkazů, které měl k dispozici. (...) Tím, že správce daně uzavřel šetření, aniž vyčkal doručení výsledků dožádání, a to jen z důvodů ‚nezatěžování daňového subjektu‘ popřel tím důvodnost dožádání. Tento závěr by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla zohledněna v rámci odvolacího řízení, což se nestalo.“* Právě poslední uvedená situace nastala i v projednávané věci – správce daně sice omezil (dle žalovaného však nesprávně) rozsah šetření, když nevyčkal doručení výsledků mezinárodního dožádání, nicméně v odvolacím

řízení byla odpověď na mezinárodní dožádání, mimo jiné i k odvolací námitce žalobce, zohledněna. Že se ze strany žalovaného jednalo o správný postup, pak dokládá i to, že žalobce na základě obdržené odpovědi na mezinárodní dožádání navrhoval další svědecké výpovědi a probíhalo další dokazování (svědecké výpovědi Ing. L. H., J. B., H. K., R. B. a O. Š.).

[32] Dle soudu tak byly v daném případě splněny podmínky shrnuté NSS v rozsudku ze dne 29. 6. 2023, č.j. 10 Afs 193/2021-67 pro situaci, kdy mezinárodní dožádání mělo vliv na stavění lhůty pro stanovení daně. Zaprvé existovala objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností, neboť se jednalo o bezprostředního dodavatele žalobce a jeho jediného obchodního partnera v daných zdaňovacích obdobích, který byl pro správce daně nekontaktní (společnost SHAFAR nijak nereagovala na předchozí výzvy správce daně, neumožnila mu provést místní šetření a od 6. 8. 2017 je nespolehlivým plátcem). Zadruhé požadované informace či důkazy nebyly zjevně nadbytečné, ale naopak se týkaly podstatných skutkových okolností, neboť jimi správce daně zamýšlel osvětlit obchodní vztahy mezi žalobcem a jeho jediným deklarovaným dodavatelem v předmětných zdaňovacích obdobích. Jak vyplývá z odkazované judikatury, tak úspěšnost či výtěžnost žádosti o mezinárodní spolupráci není pro stavení lhůty rozhodující. Stejně tak není dle soudu rozhodující, že v daném případě byla žádost o mezinárodní spolupráci zaslána v řízení týkajícím se zdaňovacího období březen 2017, neboť tato byla zjevně zaslána k prověření nyní posuzovaných zdaňovacích období leden, únor a duben 2017, resp. k prověření spolupráce žalobce se společností SHAFAR, kterou ve všech těchto zdaňovacích období žalobce deklaroval jako svého dodavatele. Souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími, byť byla formálně vydána v řízení týkající se jiného zdaňovacího období, soud považuje za jasnou a očividnou.

[33] V návaznosti na argumentaci vyslovenou v bodě [30] tohoto rozsudku soud dále uvádí, že na rozdíl od klasického správního řízení vedeného dle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, nemá odvolací orgán dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že *„[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“*. Dále dovodil, že pokud není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně I. stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím.

[34] Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením prvostupňového orgánu. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Rovněž je třeba

připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně I. stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci – k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č.j. 2 Afs 111/2005-74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS).

[35] Na výše závěry uvedené navázal dále rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že *„[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“* Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení správce daně. Odvolací orgán tak může dle soudu v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento nevyčkal na odpověď na mezinárodní dožádání před vydáním dodatečného platebního výměru.

[36] Soud tak neshledal první žalobní bod důvodným, když dospěl k závěru, že žádost o mezinárodní spolupráci měla v daném případě vliv na stavení lhůty ke stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[37] Dále se soud zabýval námitkami uplatněnými žalobcem ve druhém žalobním bodu, ve kterém žalobce rozporoval správnost posouzení uplatněného nároku na odpočet daně, a s tímto bodem souvisejícím námitkou, kterou žalobce uvedl ve shrnutí žaloby, ve které žalobce namítal neunesení důkazní břemene ze strany žalovanému k tvrzenému podvodu na DPH.

[38] Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v ustanoveních § 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti. Daňové řízení je pak ovládáno zásadou, podle níž má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

[39] Podle ustanovení § 92 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 (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

[40] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017

Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*

[41] NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).“*

[42] V této souvislosti je třeba uvést, že související judikatura doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž *„uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“*

[43] Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-20. Připomněl v něm, že „[SDEU] *připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby *„daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“*. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát

také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

[44] Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ustanovení § 73 zákona o DPH. V daném případě prvostupňovému správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby i oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet z předmětných daňových dokladů, tedy o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Vyzval proto žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení.

[45] Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 9. 2018, č.j. 844142/18/2403-60561-4101101, správce daně vyzval žalobce k prokázání toho, zda byla zdanitelná plnění od společnosti SHAFAR skutečně realizována, zda byla realizována v deklarovaném rozsahu, zda je dodal dodavatel uvedený na daňových dokladech a zda zdanitelná plnění žalobce použil v rámci své ekonomické činnosti. V daném případě však dále došlo k tomu, že žalovaný dospěl po prostudování této výzvy k závěru, že v ní jsou správcem daně sděleny pochybnosti týkající se zejména zdaňovacího období březen 2017, které není předmětem daného případu, a absentují zde všechny vzniklé důvodné pochybnosti, vztahující se ke zdaňovacím obdobím leden, únor a duben 2017. Žalovaný tak dospěl k závěru, že správcem daně nedošlo v daňové kontrole k řádnému a úplnému přenesení důkazního břemene na žalobce (srov. body [35], [81] a [111]). Nicméně v průběhu odvolacího řízení byla vydána výzva správce daně k prokázání skutečností ze dne 20. 3. 2023, č.j. 203208/23/2403-6061-404938, ve které byly shrnuty nově zjištěné skutečnosti vyplývající z provedených svědeckých výpovědí a žalobce byl zde seznámen s důvodnými a vážnými pochybnostmi o faktické realizaci jím tvrzených plnění v části „zajištění autodopravy“, resp. byl seznámen se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení týkajícími se plnění „stavební materiál“ a plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch“, které neodstranily dosavadní pochybnosti správce daně. Dále v rámci odvolacího řízení došlo k vydání Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 29. 6. 2023, č.j. 22524/23/5300-22442-713080 (dále jen „Seznámení“), ve kterém bylo žalobci sděleno, že jím nebyly splněny podmínky dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem od společnosti SHAFAR s tím, že: 1) u plnění „zajištění autodopravy“ byl korigován závěr správce daně, kdy žalovaný uvedl, že na základě zjištěných důkazů a zjištěných nesrovnalostí nelze mít za prokázanou ani faktickou realizaci předmětných plnění; 2) u plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch“ vyvstaly žalovanému pochybnosti o deklarovaném rozsahu předmětných plnění a byly dále aplikovány změny v judikatuře v návaznosti na rozsudek *Kemwater ProChemie*; 3) u plnění „stavební materiál“ žalovaný pouze aplikoval výše naznačené změny v judikatuře.

[46] Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce prvotní důkazní břemeno, týkající se předložení dokladů v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu unesl, nicméně nejpozději v Seznámení byly daňovými orgány formulovány důvodné pochybnosti stran faktické realizace plnění „zajištění autodopravy“, stran rozsahu plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch“ a stran přijetí plnění „stavební materiál“ od plátce DPH. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby nárok na odpočet daně prokázal jiným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

[47] Správce daně ve výzvě, resp. žalovaný v Seznámení dostatečně popsal výčet konkrétních skutkových důvodů zakládajících uvedené pochybnosti. Tyto skutečnosti dle názoru soudu zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobce o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném předmětu a rozsahu plnění.

[48] Na tomto místě soud dále uvádí, že k přenosu důkazního břemene může dojít až v průběhu odvolacího řízení, ovšem za předpokladu dodržení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek zdejšího soudu č.j. 10 Af 27/2021-117 z 9. 2. 2023, body 66 až 68, nebo rozsudek NSS č. j. 7 Afs 274/2022-44 z 1. 2. 2023, bod 22). Žalovaný přesně tímto způsobem postupoval, když dne 29. 6. 2023 vydal Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.

[49] Dle soudu by daňové orgány pochybily, pokud by v rámci odvolacího řízení nevydaly novou výzvu k prokázání skutečností, neboť žalobce by byl takovým postupem zkrácen na svém právu vyjádřit se k dosavadním zjištěním (doplňovaným i v průběhu odvolacího řízení) a na možnosti reagovat ve světle rozhodnutí *Kemwater ProChemie*. Soud k této procesní stránce dané věci uzavírá, že žalobce byl jako daňový subjekt konkrétně seznámen, co je předmětem řízení a co je mu vytýkáno. V daném případě tak dle soudu k přenosu důkazního břemene na žalobce došlo v souladu se zákonem.

[50] K námitce žalobce, že žalovaný provedl nesprávně výklad rozsudku *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikatury a v rozporu se smyslem a účelem závěrů SDEU, soud uvádí, že žalobce po celou dobu řízení tvrdil, že od společnosti SHAFAR přijal v předmětných zdaňovacích obdobích tři spolu navzájem nesouvisející druhy plnění – „zajištění autodopravy“, „stavební materiál“ a „úklidové služby a úprava travnatých ploch“.

[51] Jak uvedl NSS např. v rozsudku ze dne 13. 9. 2017, č.j. 2 Afs 345/2016-34, *„[p]ři určování toho, jestli se jedná o jedno, nebo více plnění, je nutné vyjít především z předmětu a charakteru poskytovaných služeb. Pro posouzení této otázky je třeba použít objektivní kritéria, přičemž subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není relevantní. Zpravidla se jedná buď o jednotlivé plnění – plnění podléhající samostatné daňové povinnosti, nebo o vícenásobné plnění – plnění obsahující dva a více komponentů, kdy každý z nich podléhá samostatné daňové povinnosti, anebo o složené plnění – jednotlivá plnění skládající se z více komponentů. Na tomto místě je pro účely souzené věci třeba rovněž připomenout jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, musí být považováno za jediné plnění. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představuje hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (srov. rozhodnutí ze dne 22. 10. 1998, ve věci M. and B., C-308/96). O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (kromě výše uvedených srov. dále zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 2. 1999, ve věci CPP, C-349/96, body 29 a 30; ze dne 27. 10. 2005, ve věci L. V. a OV Bank, C-41/04, bod 18; ze dne 13. 7. 1989, ve věci H., C-173/88, body 14 až 16 a ze dne 11. 1. 2001, ve věci Komise v. Francie, C-76/99, bod 27). Služba je považována za*

doplňkovou ke službě hlavní tehdy, jestliže pro zákazníka neznamená cíl sama o sobě, ale slouží k lepšímu využití hlavní služby (viz např. rozhodnutí ze dne 25. 2. 1999, ve věci C. P. P., C-349/96, bod 30)." Na citovanou judikaturu SDEU navázala i judikatura NSS, ze které lze zmínit zejména rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 71/2009-77, ze dne 31. 5. 2013, č.j. 5 Afs 1/2011-14, a ze dne 18. 3. 2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31. V podrobnostech soud na všechny tyto rozsudky odkazuje.

[52] V daném případě soud dospěl k závěru, že předmětná tři plnění („zajištění autodopravy", „stavební materiál" a „úklidové služby a úprava travnatých ploch") jsou natolik rozdílné povahy, že je nelze považovat pro účely zákona o DPH za jedno plnění. Poukaz žalobce na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208 s tím, že i v tomto případě se jednalo o soubor dílčích plnění zajištěných jedním dodavatelem, soud neshledal příléhavým na nyní projednávanou věc. Je tomu tak proto, že v případě projednávaném rozšířeným senátem NSS se jednalo o zdanitelná plnění spočívající v „provedení reklamy a prezentace na golfových turnajích", což i z laického pohledu jsou zcela související plnění; nadto rozšířený senát se ve svém rozsudku dělitelností plnění po vydání rozhodnutí SDEU *Kemwater ProChemie* nijak výslovně nezabýval.

[53] Správce daně a žalovaný tak dle soudu nepochybili, pokud předmětná tři plnění posuzovaly samostatně a vůči každému z nich zaujali jiný závěr. Pro přehled věci soud uvádí, že pouze ve vztahu k plnění „stavební materiál" žalovaný plně aplikoval závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* (srov. body [94] až [105] napadeného rozhodnutí), zatímco ve vztahu k plnění „zajištění autodopravy" byl žalobcem uplatněný odpočet z těchto plnění odepřen z toho důvodu, že bylo zpochybněno, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno (srov. zejména body [74] až [76] napadeného rozhodnutí), a ve vztahu k plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch" byly závěry judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* aplikovány souběžně s druhým důvodem pro odepření odpočtu z těchto plnění, za který žalovaný označil pochybnosti stran rozsahu tohoto plnění (srov. body [128] až [141] napadeného rozhodnutí).

[54] Žalobce dále namítal, že v případě plnění „stavební materiál" a částečně i v případě plnění „úklidové služby a úprava travnatých ploch" byl odmítnut nárok na odpočet daně z plnění, u kterých byl prokázán nárok na odpočet daně formálním dokladem a byla rovněž prokázána i faktická realizace plnění. Dle žalobce tak neobstojí důvod odmítnutí (části) nároku spočívající v tom, že dodavatel nepotvrdil poskytnutí plnění žalobci, když z průběhu daňového řízení dle žalobce nevyplývá, že by plnění poskytovala jiná osoba než společnost SHAFAR.

[55] Soud považuje nejprve za vhodné uvést, že žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že důvodem odepření jeho nároku na odpočet daně bylo pouze to, že dodavatel (společnost SHAFAR) nepotvrdil poskytnutí plnění žalobci. Naopak žalovaný identifikoval velké množství pochybností stran realizace předmětných plnění. Příkladmo soud uvádí, že bylo zjištěno, že: a) společnost SHAFAR nedisponovala v dubnu 2017, kdy měla být žalobci plnění „stavební materiál" a „úklidové služby a úprava travnatých ploch" poskytnuta, žádnými zaměstnanci; b) nebylo zjištěno, že by tato společnost disponovala nějakým automobilem, kterým by byl předmětný materiál (v případě plnění „stavební materiál") dopraven k žalobci, jelikož sídlo této společnosti se mělo nacházet v obytném domě; c) z objednávek je zřejmé pouze to, že žalobce vystavil objednávku, kde v hlavičce je napsána společnost SHAFAR bez jakéhokoliv potvrzení ze strany této společnosti (nachází se zde pouze razítko a podpis žalobce); d) výpověď p. S. vykazuje značné nesrovnalosti s výpovědí žalobce (např. p. S. uvedl, že žalobce

nezná a ani nemá žádné informace o činnosti společnosti SHAFAR; dále uvedl, že nezná ani p. D., který jej měl dle tvrzení žalobce s žalobcem seznámit); e)společnost SHAFAR nedisponuje ke zdanitelnému plnění žádnými dokumenty; f) rámcová smlouva ze dne 1. 1. 2017 uzavřená mezi žalobcem a společností SHAFAR vyvolala pochybnosti v tom, kdo měl být vůbec příjemcem zdanitelných plnění (jako klient a tedy odběratel zde byla uvedena společnost SHAFAR, nikoliv žalobce), navíc při komparaci podpisu p. S. uvedeného na této smlouvě s jeho podpisovým vzorem, který je uložen ve Sbírce listin, bylo zjištěno, že tyto se laickým pohledem neshodují; f) společnost SHAFAR za duben 2017 podala kontrolní hlášení dne 26. 5. 2017, ve kterém žalobce není deklarován jako odběratel, avšak dne 14. 8. 2017 bylo podáno následné kontrolní hlášení za duben 2017, které se později stalo neúčinným, jelikož nebylo potvrzeno do 5 dnů způsobem uvedeným v ustanovení § 71 odst. 1 daňového řádu (žalovaný toto neúčinné kontrolní hlášení, ve kterém byl žalobce označen jako odběratel, v bodech [72], [101] a [135] napadeného rozhodnutí označil jako snahu neznámé osoby „zformalizovat“ plnění vůči žalobci).

[56] Dále ve vztahu k plnění „stavební materiál“ lze uvést, že: a) nebyly předloženy pokladní doklady, kterými by byla doložena hotovostní úhrada za tato plnění, b) žalobcem navržený svědek Ing. L. H. o předmětném plnění nic nevěděl (na prodeji stavebního materiálu se nepodílel a ani tento prodej nezajišťoval); c) ze svědecké výpovědi Ing. P. S. (jednatele odběratele žalobce společnosti Glob Production, kterou navrhl žalobce, vyplynulo, že tento nezná společnost SHAFAR, ani jejího jednatele p. S.. Ve vztahu k plnění „úklidové práce a úprava travnatých ploch“ lze dále uvést, že: a) bankovní účet uvedený na předložených daňových dokladech není ve smyslu ustanovení § 96 odst. 1 zákona o DPH účtem, který společnost SHAFAR určila ke zveřejnění; b) z výpovědi p. D. byly zjištěny nesrovnalosti týkající se jednání žalobce a p. S. a rovněž úplat za jednotlivá plnění (svědek uvedl, že úplaty za zdanitelná plnění byly věcí žalobce a p. S., následně však uvedl, že skutečně byly veškeré úplaty, které měly být hrazeny na bankovní účet, zasílány jemu, a že on tyto úplaty vybíral v hotovosti a předával p. S., o čemž ale neexistují žádné dokumenty); c) svědek Ing. L. H. ani o tomto plnění nic nevěděl; d) z výpovědi p. G. (jednatele společnosti IDEAL MaGy, tj. odběratele žalobce) vyplynulo, že p. S. zastupoval žalobce při kontrole poskytovaných služeb, když jí nebyl přítomen žalobce, což je v přímém rozporu s výpovědí p. S..

[57] Stejně tak se dle soudu žalobce mýlí, pokud se domnívá, že jelikož nebylo v řízení prokázáno, že plnění poskytovala jiná osoba, než společnost SHAFAR, tak to je právě tato osoba, která plnění v daném případě musela poskytnout. V řízení byly ze strany daňových orgánů identifikovány takové okolnosti, které na spolupráci žalobce se společností SHAFAR, resp. na dodání předmětných plnění touto společností žalobci, vrhají natolik negativní světlo, že nelze dospět k závěru, že pokud se správním orgánům nepodařilo nalézt jinou osobu, která předmětná plnění poskytla, tak to musela být společnost SHAFAR. Podmínkou odepření nároku na odpočet daně totiž dle soudu není, aby správce daně prokázal, že posuzované plnění poskytla jiná osoba než účastníkem deklarovaný dodavatel. V daném případě v souladu s judikaturou postačí, pokud správce daně konkrétně a věrohodně vysloví své pochybnosti ohledně dodání plnění ze strany účastníkem deklarovaného dodavatele. Pak je na žalobci (účastníkovi), aby prokázal, že plnění byla skutečně poskytnuta tak, jak je deklarováno formálními doklady, což se v daném případě dle soudu nestalo, neboť žádný z žalobcem předložených dokumentů či návrh na provedení svědecké výpovědi neposloužil k objasnění jeho tvrzené obchodní spolupráce se společností SHAFAR.

[58] Žalobce dále namítal, že z přehledu daňových dokladů vystavených společností SHAFAR žalobci je zřejmé, že jeho dodavatel splnil podmínky plátcovství DPH překročením obratu, když poukázal zejména na období leden 2017.

[59] Soud k této námitce předně uvádí, že plnění „stavební materiál“ a „úklidové práce a úprava travnatých ploch“ mělo být žalobci ze strany jeho dodavatele dodáno ve zdaňovacím období duben 2017. Zdaňovací období leden 2017 se vyskytuje toliko ve vztahu k plnění „zajištění autodopravy“, kde však bylo zpochybněno ze strany žalovaného samotné faktické uskutečnění daného plnění, žalovaný se tedy ve vztahu k tomuto plnění a období vůbec nedostal do fáze (na rozdíl od zbývajících dvou plnění), že by se zabýval otázkou naplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně spočívající v prokázání konkrétního (faktického) dodavatele, resp. jeho postavení jakožto plátce DPH.

[60] V případě plnění „stavební materiál“ bylo dle soudu žalovaným důvodně zpochybněno (viz body [77] až [105] žalobou napadeného rozhodnutí), že dodání stavebního materiálu provedla společnost SHAFAR a zároveň nebylo ani zjištěno, že by tento materiál poskytl jiný skutečný dodavatel v postavení plátce DPH, jelikož žalobce jednak toto nesdělil a jednak ze žádných zjištěných skutečností tento skutečný dodavatel předmětných plnění v postavení plátce DPH nevyplývá. Zdůraznit v této souvislosti lze zejména to, že v případě tohoto plnění a plnění „úklidové práce a úprava travnatých ploch“ (byť ani zde žalovaný neidentifikoval možného dodavatele v postavení plátce DPH, jak bude uvedeno dále) nic nenasvědčuje tomu, že by byla tato plnění poskytnuta stejnou osobou. Je tomu tak proto, že se jedná o zcela odlišné druhy plnění; p. D. potvrdil svou osobní angažovanost při realizaci plnění „úklidové práce a úprava travnatých ploch“, ale nikoli u plnění „stavební materiál“; a rovněž byl zcela odlišný i způsob úhrady předmětných plnění. Vzhledem k jednorázovému charakteru předmětné transakce a k její hodnotě tak ve shodě se žalovaným soud dospěl k závěru, že uskutečněním předmětného plnění se osoba skutečného dodavatele nedostala do postavení plátce DPH (srov. bod [104] napadeného rozhodnutí).

[61] Obdobné závěry pak lze vyslovit i ve vztahu k plnění „úklidové práce a úprava travnatých ploch“, kde žalovaný rovněž kvalifikovaně zpochybnil (viz body [106] až [141], že toto plnění poskytla žalobci společnost SHAFAR. Navíc se zde žalovaný velmi podrobně zabýval tím, zda někdo jiný (skutečný dodavatel) nemohl být v postavení plátce DPH, když výslovně vyloučil, že i v případě, kdy by skutečným poskytovatelem fakturovaných plnění byl p. D., by se tento dostal uskutečněním předmětných plnění do postavení plátce DPH (srov. bod [139] napadeného rozhodnutí). Obdobné závěry pak žalovaný vyslovil i k hypotetické možnosti, že by dodavatelem žalobce byl přímo p. S. (srov. bod [140] napadeného rozhodnutí).

[62] Lze tak dospět k závěru, že tím, že správce daně, resp. žalovaný unesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností o správnosti údajů uvedených na sporných daňových dokladech přijatých od společnosti SHAFAR, tak tyto daňové doklady ztratily svou důkazní hodnotu, kterou jim přikládá ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH. Zároveň se soud ztotožnil se žalovaným, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, jelikož nepředložil relevantní důkazní prostředky, které by potvrdily jím tvrzené skutečnosti ohledně předložených daňových dokladů. Soud rovněž shledal, že důkazní prostředky předložené či navržené žalobcem žalovaný hodnotil v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěl ke správným závěrům, které řádně a dostatečně odůvodnil. Soud v tomto ohledu nemá, co by žalovanému vytkl, a proto v podrobnostech na napadené rozhodnutí odkazuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

[63] Ani námitky uvedené ve druhém žalobním bodu tak soud neshledal důvodnými.

[64] Ve třetím žalobním bodu žalobce namítal, že k prokázání plnění „zajištění autodopravy“ navrhoval výslech svědka p. M. Š., který však žalovaný nezákonně neprovedl.

[65] Otázkou neprovedení navržených důkazů se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 As 29/2009-48, v němž uvedl, že *„[n]ení na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene“*.

[66] Z ustálené judikatury Ústavního soudu vyplývá, že je *„regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci.“* (srov. nález ze dne 2. 7. 2009, sp.zn. I.ÚS 972/09)

[67] K otázce neprovedení důkazu pro nadbytečnost dále v rozsudku ze dne 23. 6. 2022, č.j. 4 Afs 349/2019-68, NSS uvedl, že toto je *„zásadně možné jen tehdy, když je nějaká skutečnost již nade všechnu rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná. V projednávané věci je přitom zřejmé, že realizace sporných plnění nebyla dosud dostatečně prokázána. Žalovaný totiž svůj závěr založil na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Za této situace měla mít možnost tuto rozhodnou skutečnost prokázat dalšími relevantními důkazy, které navrhla provést.“*

[68] I v nyní projednávaném případě založil žalovaný své závěry na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění „zajištění autodopravy“ od deklarovaného dodavatele, tj. společnost SHAFAR. Za takové situace tak nepochybně měl mít obecně možnost tuto rozhodnout skutečnost prokázat dalšími relevantními důkazy, které navrhl provést, což také ostatně žalobce učinil.

[69] Soud na jedné straně souhlasí se žalobcem, že správní orgán není oprávněn učinit si úsudek o tom, zda svědek má či nemá informace potřebné pro správu daní, resp. že správní orgánem nemůže předem hodnotit možný obsah výpovědi (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č.j. 2 Afs 15/2011-80), nicméně z obsahu napadeného rozhodnutí (srov. body [145] a [146]) vyplývá, že hlavním důvodem pro neprovedení tohoto navrženého důkazu byla skutečnost, že jej žalovaný vyhodnotil jako účelový s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně.

[70] Podle rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 79/2012-34, *„svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.“* Soud dospěl k závěru, že postup žalobce v nyní projednávaném

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

případě vykazoval snahu účelově prodlužovat daňové řízení. Byť by se jeho návrh vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledem rozhodných skutečností mohl jevit jako opodstatněný, tak nelze pominout, že žalobce přišel se jménem M. Š. jakožto osoby, která realizovala předmětné plnění, poté, co po celou dobu řízení uváděl, že jména řidičů doprovodných vozidel nezná a že nedisponuje ani SPZ daných vozidel. Zároveň jmény řidičů nedisponovala ani žádná z dalších osob (p. B. a p. S.), které měly být v údajné realizaci zdanitelných plnění dle žalobce přímo zainteresované. Účelovost tohoto žalobcovo návrhu pak nabývá na významu s ohledem na zjištění žalovaného, že navržený svědek byl a je jediným společníkem obchodní společnosti VŠE PRO STAVBY.CZ s.r.o., ve které je žalobce jediným jednatelem a ve které byl žalobce do 20. 1. 2021 společníkem, tj. jedná se o personálně propojenou osobu se žalobcem. Lze tedy aprobovat závěr žalovaného, že pokud by majitel žalobcem řízené společnosti byl řidičem doprovodného vozidla, jistě by o tom žalobce věděl a tuto skutečnost by správci daně sdělil již v rámci řízení na I. stupni, nikoliv těsně před koncem lhůty pro stanovení daně.

[71] Soud tak dospěl k závěru, že žalovaný v daném případě dostatečně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč tento žalobcem navržený důkaz neprovedl, a proto soud neshledal ani třetí žalobní bod důvodným.

[72] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

[73] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.

V Praze dne 14. srpna 2024

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. T., DiS.