



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Wood service company, s.r.o.**, se sídlem Rušná 1716/2, Ostrava, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2023, č. j. 22 Af 28/2021-64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 4. 2020, č. j. 1772577/20/3215-50522-806798, č. j. 1773655/20/3215-50522-806798 a č. j. 1774754/20/3215-50522-806798, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2016, ledna 2017 a února 2017 ve výši 641 449 Kč, 776 482 Kč a 433 750 Kč a stanovil penále ve výši 128 289 Kč, 155 296 Kč a 86 750 Kč. Platebním výměrem ze dne 20. 4. 2020, č. j. 1775431/20/3215-50522-806798, správce daně

podle ZDPH a § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřil za zdaňovací období března 2017 nadměrný odpočet ve výši 44 662 Kč. K doměření daně za zdaňovací období prosince 2016 a ledna 2017 došlo na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 563232/20/3202-60563-802468. K doměření a vyměření daně za zdaňovací období února a března 2017 došlo na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 5633320/20/3202-60563-802468.

[2] Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od deklarovaných dodavatelů 1. KUBY STAV, s.r.o. (nyní 1. KUBY STAV, s.r.o. „v likvidaci“, dále jen „KUBY STAV“) a AUTOCONSULT CZ, s.r.o. (již vymazán z obchodního rejstříku, dále jen „AUTOCONSULT“). Správce daně rovněž zjistil, že žalobce v některých případech uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění, která spadala do režimu přenesené daňové povinnosti, aniž by splnil svou povinnost dle § 92a ZDPH; s tímto kontrolním zjištěním však žalobce ve svých následujících podáních nikterak nepolemizoval.

[3] V odvolání žalobce mimo jiné namítal, že správce daně mu chybně zaslal zprávy o daňových kontrolách do datové schránky namísto toho, aby je s žalobcem ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, projednal. Žalovaný ve sdělení ze dne 1. 4. 2021, č. j. 9270/21/5300-22442-712942, připustil, že správce daně I. stupně pochybil, ovšem upozornil, že od 1. 1. 2021 vstoupila v účinnost novela daňového řádu č. 283/2020 Sb., dle níž je zpráva o daňové kontrole přílohou oznámení o ukončení daňové kontroly, které se daňovému subjektu doručuje bez předchozího projednání. Jelikož novela neobsahovala pro tento případ přechodná ustanovení, správce daně by musel použít aktuální procesní předpis, tedy § 88a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Žalovaný proto opětovně zaslal žalobci obě zprávy o daňové kontrole a umožnil mu ještě jednou se k nim vyjádřit.

[4] Žalobce ve svém podání ze dne 1. 4. 2021 vyjádřil nesouhlas s postupem žalovaného a ve stručnosti zopakoval své zbylé odvolací námitky.

[5] Rozhodnutím ze dne 12. 5. 2021, č. j. 18187/21/5300-22442-712942, žalovaný zamítl žalobcovu odvolání a prvostupňová rozhodnutí správce daně (dodatečné platební výměry a platební výměr) potvrdil. Žalovaný shrnul, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování (jednání s jednatelem žalobce, výslechy svědků, vyžádání dokumentace od obchodních partnerů žalobce). Z provedeného dokazování podle něj vyplynuly zásadní nedostatky v činnosti žalobce samotného (neověřování technického ani personálního vybavení, finanční stability ani referencí dodavatelů či jejich oprávnění k realizaci zakázek v určitém prostředí – např. povolení ke vstupu do kolejiště). Výpověď svědka D. B. (který měl podle žalobce na základě plných mocí zajišťovat plnění dodavatelů KUBY STAV i AUTOCONSULT) nepotvrdila, že by obchodní případy proběhly tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Naopak, D. B. si nepamatoval na základní okolnosti (konkrétní pracovníky, kteří zakázky provedli; vybavení pracovníků; komu předával peníze; nedisponoval již žádnými kontakty na další subdodavatele). Jméno D. B. nefigurovalo v žádném ze stavebních deníků, jiné osoby podílející se na zakázkách jeho činnost nepotvrdily. Podpis akceptační doložky na předložených plných mocích byl velmi odlišný od podpisu D. B. uvedeného na protokolech o výsledku svědka.

[6] Žalovaný popsal rovněž některé dílčí pochybnosti, které se týkaly pouze plnění fakturovaných společností KUBY STAV (žádní vlastní zaměstnanci, virtuální sídlo,

pokračování

nekontaktnost, nemožnost prověření účetnictví, neúspěšnost opakovaného předvolání i předvedení jednatele, hotovostní platby, nedodržení soukromoprávních povinností – např. ohledně schválení dalších subdodavatelů, odkazy na neexistující ustanovení smlouvy) a dále plnění fakturovaných společností AUTOCONSULT. V tomto případě byli kromě D. B. (který měl za dodavatele jednat) vyslechnuti rovněž tři jednatele, ti však provedení prací pro žalobce nezajišťovali (a dodavatel neměl v uvedeném období žádné vlastní zaměstnance). Ze svědeckých výpovědí nevyplynulo ani to, kdo za dodavatele podepsal rámcovou smlouvu se žalobcem. Z účetnictví AUTOCONSULT bylo zjištěno, že práce měly být provedeny subdodavatelem METALEXICO s.r.o. (již vymazán z obchodního rejstříku, dále jen „METALEXICO“), tato společnost však sídlila na virtuální adrese, byla nekontaktní a jejího jednatele se nepodařilo předvolat ani předvést. Podle Okresní správy sociálního zabezpečení Ostrava neměla ani tato společnost žádné vlastní zaměstnance. Rovněž v případě plnění dodaných společností AUTOCONSULT vyvstaly podle žalovaného pochybnosti ohledně odkazů na neexistující články smlouvy, nedodržování některých ustanovení či absence vědomosti o smlouvě u osob, které měly zajišťovat její plnění.

[7] Dále žalovaný shrnul, že ze stavebních deníků a výsledků osob, které na zakázkách skutečně pracovaly (např. dodavatelé Lukáš Badač a Štěpán Bartalos či jednatel dodavatele AGROS spol. s r.o.) nevyplynulo, že by se na pracích v podobě odstranění vyšší a nižší zeleně podílely též osoby pracující pro KUBY STAV či AUTOCONSULT. Svědci označili pracovníky, kteří pracovali pro odběratele, přímo pro žalobce nebo pro tyto svědky (jako zaměstnanci, příp. jako samostatní subdodavatelé). Z žádných okolností však nevyplynulo, že by se na plnění podílely jakékoli další osoby. Žalovaný zmínil rovněž nesoulady v datech, které se objevily u objednávek (přijetí předcházelo vystavení) a dat uskutečnění zdanitelných plnění (některá přijatá plnění mají uvedena dřívější data, než jaká jsou v souvislosti s těmiž pracemi uvedena na vystavených dokladech pro odběratele žalobce) či ve vykázaném množství práce. Jednatel žalobce a svědek D. B. se navíc rozcházel v tom, jakou činnost měl D. B. ve skutečnosti vykonávat (zda přímo na místě zadával a kontroloval práci, nebo pouze zprostředkoval plnění subdodavatelem a osobně se prací neúčastnil).

[8] Žalovaný se ztotožnil s tím, že správce daně neprovedl výsledky svědků, které žalobce navrhoval v podáních ze dne 18. 11. 2019 a ze dne 26. 11. 2019. Navrhovaní svědci byli totiž označeni pouze jménem, s uvedením obce a ulice, ovšem bez čísla popisného či evidenčního. Důvod, pro který byly jejich výsledky navrhovány, žalobce navíc uvedl souhrnně ke všem navrhovaným svědkům a velmi obecně. Podle žalovaného tak nebylo dostatečně specifikováno, co konkrétně mělo být svědeckými výpověďmi prokázáno. Z žádných již provedených důkazů přitom neplynulo, že by se navrhovaní svědci na sporných plněních jakkoli podíleli. K důkaznímu návrhu obsaženému v podání ze dne 13. 2. 2020 správce daně upozornil, že byl podán až po uplynutí lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Z důkazního návrhu navíc ani v tomto případě nebylo zřejmé, co konkrétně by měly výsledky navrhovaných osob prokázat.

[9] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Ztotožnil se rovněž se závěry týkajícími se režimu přenesené daňové povinnosti, proti nimž žalobce v odvolání nebrazil. Následně se žalovaný konkrétně zabýval jednotlivými odvolacími námitkami.

[10] K námitce ohledně neprojednání zpráv o daňových kontrolách žalovaný odkázal zejména na své sdělení č. j. 9270/21/5300-22442-712942, jímž bylo pochybení správce daně

podle jeho názoru napraveno. Žalovaný zdůraznil, že on i správce daně jsou povinni postupovat podle aktuálně účinných procesních předpisů, což nemůže představovat pravou retroaktivitu ani zásah do ústavních práv žalobce. S odkazem na judikaturu žalovaný popsal stádia daňové kontroly a důležitost seznámení s kontrolním zjištěním oproti formálnímu projednání zprávy o daňové kontrole, jehož chybné provedení bylo možné zhojit i v rámci odvolacího řízení. Žalobce podle žalovaného měl dostatek příležitostí k uplatnění svých práv, jakož i k případnému nahlédnutí do spisu.

[11] Nedůvodnou shledal žalovaný rovněž námitku nedostatečné snahy o předvedení jednatelů společností KUBY STAV a METALEXICO. Daňový řád totiž neobsahuje požadavek, aby k pokusům o předvedení docházelo opakovaně. Postup správce daně proto žalovaný shledal dostatečným.

[12] Pochybení správce daně žalovaný neshledal ani v nevyslechnutí svědků navržených po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Nad rámec již uvedeného žalovaný upozornil, že není reálně možné dokazování donekonečna rozšiřovat, pokud již došlo ke shromáždění dostatku informací, na jejichž základě lze dospět k přesvědčivému závěru. Žalovaný zdůraznil, že žalobce neuvedl, na kterých zakázkách se měli navrhovaní svědci podílet, zda se měly jejich výpovědi týkat plnění, jež měl dodat KUBY STAV či AUTOCONSULT, ani co konkrétně měly výpovědi prokázat nad rámec již provedeného dokazování. Výslech svědků byl navíc navržen až v pozdní fázi daňové kontroly, což podle žalovaného vedlo k pochybnostem, zda důkazní návrhy nesměřují k průtahům. Žalovaný rovněž připomněl, že osoby podílející se na zakázkách odstranění zeleně byly zaznamenány do stavebních deníků, v nichž však navrhovaní svědci vůbec nefigurovali; žádné z nově navrhovaných jmen nezminili ani svědci již vyslechnutí.

[13] K dílčímu tvrzení, že navrhovaní svědci nemuseli být přímo zaměstnanci žalobcových dodavatelů a jejich subdodavatelů, žalovaný nahlédl do živnostenského rejstříku, ale nepodařilo se mu navrhované svědky dohledat (některá jména nebyla v rejstříku obsažena vůbec, u jiných nesouhlasila adresa uvedená žalobcem s adresou registrovanou). Podle žalovaného tedy nelze usuzovat, že by navrhovaní svědci mohli plnění provádět jako samostatně podnikající osoby. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), žalovaný upozornil, že v případě odporujících si výpovědí různých svědků by ani další svědeckou výpověď nemohlo dojít ke spolehlivému zjištění skutečného průběhu událostí. Správce daně tedy podle žalovaného nepochybil, když navrhované svědky nevyslechl.

[14] Různé nesrovnalosti obsažené v listinných dokladech a nesoulady s uzavřenými smlouvami podle žalovaného v souhrnu s dalším provedeným dokazováním založily pochybnosti správce daně. Žalobce neunesl své důkazní břemeno a naplnění zákonných podmínek pro odpočet daně neprokázal. Žalovaný připomněl, že daňový subjekt má ve svém zájmu shromažďovat důkazy, kterými v případě potřeby prokáže uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem. Listinné důkazy obsahující rozpory nebyly s to prokázat tvrzení žalobce, naopak vyvolaly pochybnosti správce daně. S odkazem na judikaturu žalovaný uzavřel, že nebylo povinností správce daně prokázat, že obchodní transakce neproběhly tak, jak tvrdil žalobce, ale bylo povinností žalobce prokázat svá tvrzení.

pokračování

[15] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. V ní namítal zejména porušení principu právní jistoty, legitimního očekávání a zásad právního státu. Toho se měl žalovaný dopustit tím, že na projednání zpráv o daňových kontrolách retroaktivně použil právní úpravu, která v době pochybení správce daně vůbec neexistovala. Žalovaný podle žalobce rovněž rezignoval na svou povinnost zajištění výsledku klíčových svědků, kteří mohli objasnit pochybnosti ohledně vykázaných přijatých zdanitelných plnění. Ve třetím žalobním bodu pak žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (zejména usnesením ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673).

[16] Vzhledem k tomu, že v průběhu řízení před krajským soudem vydal Soudní dvůr EU rozsudek ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, a následně rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, vyzval krajský soud účastníky řízení, aby se k rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS, a jeho případnému vlivu na projednávanou věc vyjádřili. Žalovaný uvedl, že rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, na projednávanou věc nedopadá, neboť v ní nebyla sporná pouze osoba deklarovaného dodavatele, ale rovněž rozsah plnění, která měla být dodána (v řadě případů byly práce provedeny zaměstnanci žalobce či žalobcova odběratele; v některých případech vyvstaly pochybnosti o předmětu a množství dodané práce i ceně plnění). Žalobce byl toho názoru, že měl-li to být on, kdo měl prokázat, že jeho subdodavatelé byli plátcí DPH, pak mu měl správce daně toto prokázání umožnit (zejména vyslechnout navržené svědky). Pochybnosti správce daně podle žalobce nevytloučily, že se označení dodavatelé sporných prací účastnili. Žalobce rovněž zpochybnil důkazní hodnotu stavebních deníků, z nichž daňové orgány vycházely.

[17] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl.

[18] K prvnímu žalobnímu bodu (neprojednání zpráv o daňových kontrolách) krajský soud odkázal na podrobné odůvodnění žalovaného a konstatoval, že (obdobně jako žalovaný) neví, co dalšího mohl žalovaný k nápravě procesní chyby učinit. Krajský soud poznamenal, že žalobce netvrdil, jak přesně pochybení správce daně zasáhlo do jeho právní sféry a jaká konkrétní tvrzení či důkazní návrhy nemohl uplatnit. Podle krajského soudu v odvolacím řízení došlo k nápravě pochybení správce daně, žalovaný poskytl žalobci dostatečný prostor k uplatnění práv a nejednal způsobem zakládajícím pravou retroaktivitu.

[19] Ani v otázce výsledků jednání KUBY STAV a METALEXICO krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobce. Správce daně se oba tyto svědky pokusil opakovaně předvolat a následně každého nechal předvést v součinnosti s orgány policie. Skutečnost, že tito svědci nebyli vyslechnuti, tak nelze přičítat k tíži správci daně. Žalobcem zmiňované rozsudky shledal krajský soud nepřiléhavými. Připomněl rovněž, že společnosti KUBY STAV a METALEXICO fakticky nesídlily na evidovaných adresách a nic bližšího o osobách jejich jednatelů se nepodařilo zjistit ani od žalobce, ani od dalších svědků.

[20] K návrhům výsledků dalších svědků krajský soud odkázal na podrobné odůvodnění žalovaného a připomněl, že k jejich odmítnutí (kromě nedostatečné identifikace a neurčitosti důkazního návrhu) došlo rovněž z důvodu již provedeného rozsáhlého dokazování a širokého spektra zakázek, které správce daně prověřoval (žalobce nespecifikoval, kterých

zakázek se měly navrhované výsledky svědků týkat). Žalobce neuvedl ani pracovní zařazení navrhovaných svědků nebo to, co měly jejich výpovědi prokázat. Důkazní návrh byl zároveň v rozporu s obsahem stavebních deníků a s výpovědí svědka R. P. (zaměstnanec žalobce – provozního technika a stavbyvedoucího pro železniční stavby). Krajský soud dále poznamenal, že KUBY STAV a AUTOCONSULT neměly žádné vlastní zaměstnance a navrhované svědky se nepodařilo dohledat ani v živnostenském rejstříku. Zdůraznil rovněž, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že by správce daně měl povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.

[21] Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobcovy důkazní návrhy byly nedostatečné. První podání ze dne 26. 11. 2019 obsahovalo neúplné údaje o navrhovaných svědcích (byly uvedeny pouze ulice bez čísel popisných či evidenčních), což znemožnilo jejich identifikaci. Druhé podání ze dne 13. 2. 2020 již sice obsahovalo celé adresy navrhovaných svědků, žalobce však neupřesnil, k čemu konkrétně mají svědci vypovídat, jakých zakázek se má jejich výpověď týkat ani jaký vztah měli mít k dodavatelům KUBY STAV a AUTOCONSULT. Dosavadní kontrolní zjištění správce daně ani stavební deníky neprokazovaly účast těchto osob na provádění prací. Naopak svědecká výpověď zaměstnance žalobce R. P. prokazovala, že na sporných zakázkách nepracovali žádní pracovníci deklarovaných dodavatelů. Krajský soud nepřisvědčil žalovanému, že by důkazní návrhy byly účelovým pokusem o prodloužení daňové kontroly (žalobce měl právo navrhopvat důkazy i v rámci seznamování s kontrolním zjištěním), tento dílčí úsudek však neměl vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Podle krajského soudu daňové orgány řádně zdůvodnily, proč k provedení výsledků svědků nepřistoupily.

[22] Rovněž námitku rozporu s judikaturou Soudního dvora EU shledal krajský soud nedůvodnou. Usnesení *Vikingo Fővállalkozó*, na které odkazoval žalobce, se týkalo odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu, v projednávané věci však daňové orgány k takovému závěru nedospěly. Podle krajského soudu si žalovaný nikterak neprotiřečil, když na jedné straně nezpochybnil fakticitu plnění dodaných odběratelům, ale na druhé straně vyslovil pochybnosti o rozsahu plnění přijatých. Žalovaný vysvětlil, že jeho pochybnosti o tom, zda sporná plnění žalobci dodaly právě společnosti KUBY STAV a AUTOCONSULT (a v jakém rozsahu), vyplývaly mimo jiné z toho, že se na provádění prací podíleli i další dodavatelé, zaměstnanci žalobce a zaměstnanci žalobcova odběratele.

[23] Krajský soud neshledal případným ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Považoval naopak za stěžejní rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie* a navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Krajský soud zdůraznil, že projednávaná věc je od případů, kdy by bylo možné přiznat nárok na odpočet i bez jednoznačné identifikace dodavatele, zcela odlišná. Žalobce totiž neprokázal ani rozsah sporných plnění. Ten je přitom samostatnou hmotněprávní podmínkou (jež musí být splněna kumulativně s ostatními podmínkami nároku na odpočet DPH). Zpochybnění stavebních deníků krajský soud vyhodnotil jako opožděně uplatněný žalobní bod, který nemá žádný předobraz v žalobních tvrzeních uplatněných v zákonné lhůtě.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[24] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., fakticky však uplatnil rovněž kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[25] Stěžovatel předně namítá, že zasláním zpráv o daňových kontrolách do datové schránky na něj byl neopodstatněně aplikován sankční postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nesprávnost postupu správce daně potvrdil i žalovaný, ale následně aplikoval úpravu účinnou od 1. 1. 2021, čímž uplatnil pravou retroaktivitu. Stěžovatel žádal zrušení rozhodnutí správce daně a vrácení věci tak, aby byla vada zhojena provedením řádného postupu na úrovni správce daně. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že vada byla odstraněna, když mu byl dán prostor k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Stěžovatel byl takto zbaven práva podat proti výsledkům daňové kontroly opravný prostředek. To představuje rozpor se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41. Stěžovatel proto trvá na tom, že byl krácen na možnosti projednat zprávy o daňových kontrolách v řízení před správcem daně.

[26] Správce daně podle stěžovatele nepostupoval dostatečně aktivně při zajištění výsledku jednání jeho dodavatele, resp. subdodavatele. Stěžovatel cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, a dovozuje, že správce daně měl provést další úkony (např. vícero pokusů o předvedení). Podle stěžovatele šlo o svědky klíčové. Krajský soud nevysvětlil, jak je možné, že se k těmto svědkům nepodařilo vypátrat nic bližšího, ani proč by mělo být na jejich výslech rezignováno, když musejí podávat daňová přiznání, s velkou pravděpodobností mají bankovní účet či smlouvu o telekomunikačních službách. Odůvodnění krajského soudu je podle stěžovatele zcela nedostatečné, neboť krajský soud nevzal v úvahu, že správce daně má přístup do veřejných rejstříků a je oprávněn dožádáním či prostřednictvím policejních orgánů získávat další informace.

[27] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nedostatečné označení svědků navrhovaných po seznámení s kontrolními zjištěními znemožňovalo jejich identifikaci. Pokud by správce daně ověřoval aktuální adresy svědků v evidenci obyvatel, nebyl by pro něj problém svědky dohledat. Podle stěžovatele není pravděpodobné, že by se na téže ulici zdržoval kromě označené osoby i další člověk téhož jména. Ze spisu rovněž neplyne, že by se správce daně pokoušel svědky lustrvat ani že by se objevil rozpor mezi poskytnutými informacemi a skutečností. Z okolností navíc bylo zřejmé, že se jednalo o osoby, které byly zaměstnány u některého ze subjektů, jejichž činnost je v daňovém řízení prověřována. Identifikaci svědka lze podle stěžovatele považovat za nedostatečnou jen tehdy, pokud se jej nepodaří dohledat ani za použití dalších údajů.

[28] Poté, co stěžovatel specifikoval adresy svědků, správce daně namítal, že není přesně určeno, k čemu mají svědci vypovídat, a že se může s ohledem na stav daňového řízení jednat o pokus o průtahy. I v otázce vymezení předmětu výsledku považuje stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť z důkazních návrhů bylo zřejmé, že výslech se měl týkat skutečností významných pro konkrétní daňové řízení. Návrhy výsledků svědků byly podle stěžovatele zcela řádné. Stěžovatel opakuje, že jednotlivé stavební deníky obsahují rozpory v zapsaných údajích, příp. objem provedených prací neodpovídá počtu osob, které je měly provést. Vzhledem k nedostatkům ve stavebních denících měl správce daně

navrhované svědky vyslechnout. Podle stěžovatele by daňovému subjektu neměly být kladeny nepřiměřené formalistické překážky, které fakticky znemožní prokázání tvrzených skutečností. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nesprávné konstatování žalovaného, podle něhož chtěl stěžovatel způsobit průtahy, nemělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Právě tento závěr žalovaného totiž podle stěžovatele svědčí o tom, že cílem správce daně bylo znemožnit stěžovateli provedení navrhovaných důkazů a tím jej zkrátit na jeho právech. Stěžovatel shrnuje, že správce daně neprovedení výsledků navrhovaných svědků nezdůvodnil dostatečně.

[29] V poslední kasační námitce stěžovatel poukazuje na to, že v kontextu závěrů Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* byl výslech navržených svědků urgentnější a „nezbytnější“. Správce daně svým postupem stěžovateli prokázání nároku na odpočet DPH znemožnil. Pokud by k výsledkům svědků došlo, stěžovatel by disponoval dostatkem podkladů, které by vyvrátily závěry správce daně. Povinnost daňového subjektu prokázat tvrzené skutečnosti je podmíněna určitou spoluprací správce daně. Ten má pravomoc k tomu, aby zajistil provedení jednotlivých důkazů. Daňový subjekt nemá přístup do evidence obyvatel ani možnost donutit svědka, aby se dostavil v určitý čas na určité místo. Daňový subjekt nemá ani možnost svědka sám vyslechnout. Stěžovatel uzavírá, že odmítnutím výsledku svědků bylo zasaženo do jeho práv.

[30] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[31] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že náprava pochybení správce daně musí vycházet ze zákonných možností v době, kdy k nápravě dochází. K této problematice odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020-51, podle něhož již v současnosti (od 1. 1. 2021) není možný jiný postup seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, než její doručení prostřednictvím datové schránky.

[32] K námitce neprovedení výsledku jednání dodavatele a subdodavatele stěžovatele žalovaný připomíná, že oba tito svědci byli opakovaně předvoláni a následně nebylo úspěšné ani jejich předvedení. V případě svědka Petra Váni (jednatel KUBY STAV) policejní orgán správci daně sdělil, že svědek se na určené adrese nezdržuje a podle jeho syna (který se s ním nestýká) je možná v zahraničí. Svědek Zbyněk Mužík (jednatel METALEXICO) se podle policejního orgánu na správcem daně uvedené adrese zdržoval, ale nepodařilo se jej zastihnout ani tam, ani v nejbližším okolí a na opakované volání na mobilní telefon nereagoval. Žalovaný poznamenává, že ani stěžovatel správci daně nesdělil telefonní číslo pana Petra Váni, ani to, jakým způsobem s ním v minulosti komunikoval. Šlo sice o osoby skutečné, ale nebyly pro správce daně kontaktní a z žádných jiných důkazů nevyplývalo, že by se na provedení sporných prací prokazatelně podílely. Podle žalovaného stěžovatel argumentuje zcela obecně a nevyjadřuje se ke konkrétním důvodům, pro něž nebyly další pokusy o výslech svědků provedeny.

[33] Žalovaný odkazuje na odůvodnění nepřiléhavosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, a připomíná, že s tímto závěrem krajského soudu stěžovatel nijak adresně nepolemizoval. Požadavek na pátrání po svědcích u bank a telefonních operátorů jde podle žalovaného nad rámec zákonných povinností správce daně. Žalovaný cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs

pokračování

71/2019-32, podle něhož by bylo nepřiměřené ve vztahu k cíli správy daní, aby správce daně náhodně prověřoval různé veřejnoprávní evidence. Podle žalovaného je odůvodnění krajského soudu zcela určité a přezkoumatelně reaguje na žalobní námitku.

[34] Žalovaný uvádí, že důvody odepření výsledku dalších svědků byly podrobně vysvětleny v bodech 150 až 152 žalobou napadeného rozhodnutí, následně je aproboval rovněž krajský soud. Stěžovatel je podle žalovaného shrnul pouze zkratkovitě a nevzal v úvahu, že identifikace svědka i konkretizace důvodů, proč má být vyslechnut, jdou ruku v ruce. Žalovaný vysvětluje, že správce daně nemá neomezený přístup do všemožných registrů, zejména evidence osob. Musí mít zásadně důvod pro nahlédnutí do registru a vždy tak činí v souvislosti s konkrétní osobou. Žalovaný se pokusil svědky identifikovat za pomoci živnostenského rejstříku, není tedy pravdivé tvrzení stěžovatele, že k žádnému pokusu nedošlo.

[35] Podle žalovaného nepostačuje pouze obecná informace, že svědek má objasnit skutečnosti významné pro daňové řízení. To přímo odporuje § 92 odst. 6 daňového řádu. Pakliže by stačilo pouze obecné sdělení, nebyl by správce daně schopen posoudit, zda je vůbec potřeba navrhovaný důkaz provést, jak se na výsledk připravit a na co se ptát. Stěžovatel navíc navrhl výslech svědků v situaci, kdy již bylo provedeno rozsáhlé dokazování, v němž se jména navrhovaných svědků neobjevila. Případné rozpory ve stavebních denících je nutné přičítat k tíži stěžovatele, nikoli správce daně (a stěžovatel měl tyto námitky formulovat již v žalobě). Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovateli svědčilo právo navrhopvat důkazy i v konečné fázi daňové kontroly. Výsledky svědků však nebyly odmítnuty pouze pro opožděnost návrhu, ale primárně z důvodů zcela jiných.

[36] Žalovaný s odkazem na příslušnou část odůvodnění napadeného rozsudku zdůrazňuje, že v projednávané věci vyvstaly pochybnosti nejen o dodavateli plnění, ale i o jejich rozsahu a ceně. Nebyly tedy prokázány ani další podmínky nároku na odpočet DPH. Poznamenal rovněž, že kromě nadpisu není v příslušné části kasační stížnosti rozebírán žádný rozpor s judikaturou Soudního dvora. K námitce, že správce daně a žalovaný znemožnili stěžovateli prokázat jeho tvrzení, žalovaný odkazuje na vypořádání předchozích námitek, kde bylo podrobně vysvětleno, proč nebyly provedeny výsledky svědků. Žalovaný nepopírá nutnost spolupráce správce daně s daňovým subjektem, neztotožňuje se však s názorem, že postačuje poskytnout pouze nějaké indicie a nechat správce daně svědka hledat. Bylo v zájmu stěžovatele, aby byl svědek nalezen, měl to být tedy on, kdo se bude snažit správci daně pomoci se zajištěním kontaktu či účasti svědků na řízení. Nelze pominout, že šlo o jeho obchodní partnery či jiné osoby, s nimiž měl spolupracovat a s nimiž musel nějakým způsobem komunikovat.

[37] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[38] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatel upozorňuje, že k pochybení při ukončování daňové kontroly došlo dne 8. 4. 2020, tedy před účinností novely daňového řádu č. 283/2020 Sb. Podle stěžovatele nelze dovozovat, že se nesprávný postup stal správným a již nelze pochybení napravit. Argumentace žalovaného by byla použitelná pouze v situaci, kdy by ke změně právní úpravy došlo v průběhu daňového řízení (nová právní úprava by se vztahovala na dosud neprovedené úkony). V projednávané věci však podle stěžovatele nemohl být nezákonný postup správce daně zhojen tím, že nová právní úprava takový

postup umožňovala. Stěžovatel odkazuje na čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a zdůrazňuje, že správce daně je povinen postupovat podle aktuálně účinné úpravy, jinak by byl daňový subjekt zbaven možnosti přezkumu a legitimního očekávání. Judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41) podle stěžovatele stanoví, že nezákonný postup má být napraven tak, aby daňovému subjektu byla zachována reálná možnost uplatnit jeho návrhy a argumenty ve dvou instancích. V úvahu tudíž připadá pouze zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí a vrácení věci správci daně, aby po řádném doručení zprávy o daňové kontrole mohl stěžovatel svá práva ve dvou instancích uplatnit.

[39] Podle stěžovatele nebyla aktivita správce daně dostatečná minimálně v případě svědka Zbyňka Mužíka, neboť správce daně disponoval informací, kde se zdržuje, a kontaktem na mobilní telefon. Žalovaný však nevysvětluje, proč neučinil více pokusů o zajištění výslechu tohoto svědka. Stěžovatel upozorňuje, že nelze výběrově provést pouze část navržených důkazů a považovat dokazování za dostatečné. Správci daně mělo být zřejmé, že oba jednatele přicházeli do kontaktu s pracovníky, kteří se na zakázkách podíleli, mohli tedy potvrdit, či vyvrátit, zda na zakázkách skutečně pracovaly osoby, které zajistily společnosti KUBY STAV a AUTOCONSULT. To podle stěžovatele platí i o dalších svědcích, které navrhoval. Správce daně měl projevit větší úsilí a umožnit mu jednotlivé svědky blíže identifikovat. Klíčovost navržených svědků byla podle stěžovatele zcela zřejmá. Stěžovatel se opětovně ohrazuje proti nařčení z pokusu o průtahy a uzavírá, že napadený rozsudek nemůže vzhledem k nesprávnému právnímu posouzení a nedostatečnému odůvodnění jednotlivých závěrů obstát.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[40] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[41] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitek z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

pokračování

[42] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost zejména v tom, že krajský soud podle něj nedostatečně odůvodnil, jak je možné, že se k jednatelům jeho deklarovaného dodavatele KUBY STAV a subdodavatele METALEXICO nepodařilo nic bližšího vypátrat. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se námitkou nedostatečné aktivity směřující k výsledku svědků zabýval velmi podrobně v bodě 21 napadeného rozsudku, kde vysvětlil, jak správce daně postupoval, vyhodnotil tento postup jako dostatečný a odůvodnil rovněž nepřiléhavost rozsudků, na něž odkazoval stěžovatel. Lze poznamenat, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, a ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). I kdyby tedy krajský soud nereagoval na některá dílčí tvrzení stěžovatele, nepředstavovalo by to bez dalšího nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V této souvislosti lze navíc připomenout, že stěžovatel v žalobě neuváděl žádné požadavky na „pátrání“ po svědcích, krajský soud se tedy k této konkrétní argumentaci vůbec nemohl vyjádřit.

[43] Druhá námitka nepřezkoumatelnosti se týká neprovedení výsledků svědků navrhovaných v podáních ze dne 18. 11. 2019, 26. 11. 2019 a 13. 2. 2020. Krajský soud shrnul důvody odmítnutí výsledků daňovými orgány i obecná pravidla vyplývající ze zákona. Následně se zabýval konkrétními okolnostmi projednávané věci jak v otázce (ne)dostatečnosti identifikace svědků, tak z hlediska požadavků na specifikaci tvrzení, která měla být navrhovanými výsledky svědků prokázána. Stěžovatel neuvedl, jaká konkrétní úvaha krajského soudu je vnitřně rozporná, nesouladná s provedenými důkazy či které konkrétní žalobní argumenty zůstaly nevypořádány. K obecné námitce tak lze pouze obecně konstatovat, že odůvodnění krajského soudu je i v této otázce konzistentní, dostatečně podrobné, vychází z obsahu spisu a plně podporuje výrok napadeného rozsudku.

[44] S námitkou nepřezkoumatelnosti se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[45] Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“.

[46] Podle § 88a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, „[d]aňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou“.

[47] K otázce ukončování daňové kontroly lze v první řadě připomenout, že žalovaný ani krajský soud nikterak nerozpороvali, že postup správce daně spočívající v doručení zpráv o daňových kontrolách do datové schránky skutečně byl chybný. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že správce daně pravděpodobně zkratkovitě reagoval na živelné zavádění různých opatření na počátku epidemie COVID-19 (k zaslání zpráv o daňových kontrolách došlo v dubnu 2020), žádné z těchto opatření však nezbavilo správce daně povinnosti postupovat v souladu s tehdejším zněním § 88 daňového řádu (projednat zprávy o daňových kontrolách při ústním jednání se stěžovatelem). Situace se však změnila v průběhu

odvolacího řízení. V okamžiku, kdy žalovaný vydával sdělení ze dne 1. 4. 2021, již totiž daňový řád obsahoval jiný způsob seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, a to její zaslání jako přílohy k oznámení o ukončení daňové kontroly dle § 88a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, přičemž přechodná ustanovení k novele daňového řádu č. 283/2020 Sb. neumožnila použití dřívější procesní úpravy. Žalovaný byl tedy povinen v odvolacím řízení postupovat podle aktuálně účinné právní úpravy a obdobně by tomu bylo, pokud by odstraněním zmíněné vady řízení pověřil ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu správce daně. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že k nápravě původního pochybení správce daně v takové procesní situaci plně postačovalo opětovné zaslání zpráv o daňové kontrole v odvolacím řízení. Žalovaný tak dal stěžovateli další prostor k formulaci námitek proti znění zpráv o daňové kontrole, stěžovatel však již mimo rámec svých odvolacích námitek argumentaci nerozšířil.

[48] Takový postup žalovaného rozhodně neznamená retroaktivní použití § 88a daňového řádu na původní chybné jednání správce daně, k němuž došlo dne 8. 4. 2020. V té době ostatně budoucí znění zákona nebylo dosud známo, neboť vláda předložila návrh novely daňového řádu Poslanecké sněmovně PČR až dne 28. 4. 2020 (sněmovní tisk 841/0, 8. období, 2017–2021, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Bylo pouhou shodou okolností, že tehdejší nesprávný postup správce daně v zásadě odpovídal novému způsobu ukončování daňové kontroly, který následně zvolil zákonodárce. Ani krajský soud nijak nevalidoval či neobhajoval minulý chybný postup správce daně, ale (obdobně jako žalovaný) vyhodnotil, že po novelizaci již není možné provést jednání, k němuž chybí zákonné zmocnění. Argumentace žalovaného i krajského soudu se tedy týkala možného budoucího postupu (přesně tak, jak požaduje stěžovatel v replice na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti). To je plně v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na něž stěžovatel odkazuje.

[49] Už vůbec nebylo možné, aby žalovaný odvoláním napadená rozhodnutí správce daně zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, a je s podivem, že něco takového stěžovatel prostřednictvím svého právního zástupce navrhuje. Je totiž notorií, že takový postup daňový řád odvolacímu orgánu vůbec neumožňuje. Již v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu porovnal principy odvolacího řízení podle správního řádu a tehdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a konstatoval, že zatímco správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup, v daňovém řízení je tomu jinak. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti (dodatečnému) 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 (dodatečného) platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o daňové povinnosti znovu rozhodl (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

[50] Jak dovodila pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013-24, ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016-49, ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017-53, či ze dne 30. 5. 2022, č. j. 5 Afs 452/2019-31), uvedené závěry rozšířeného senátu dopadají shodně i na daňová

pokračování

rozhodnutí přijatá dle současného daňového řádu, neboť úprava odvolacího řízení v § 109 a násl. daňového řádu je založena na shodném principu úplné apelace, jako tomu bylo v předchozí právní úpravě (srov. zejména § 116 daňového řádu).

[51] K uplatnění zásady dvojinstančnosti v daňovém řízení, jíž se stěžovatel dovolává, rozšířený senát ve zmiňovaném usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, v dané souvislosti konstatoval: „*Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. [...] 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. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.*“ Rovněž tento závěr je plně přenositelný na řízení podle současného daňového řádu.

[52] I rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, na nějž odkazuje stěžovatel, z uvedených závěrů rozšířeného senátu vyšel, což byl také důvod, proč v dané věci napadený rozsudek krajského soudu, který předpokládal vrácení věci správci daně k dalšímu prvostupňovému řízení, zrušil. Zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ovšem počítal s tím, že odstranění vady spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole měl odvolací orgán uložit dle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně v rámci odvolacího řízení. Jak již však bylo vysvětleno, Nejvyšší správní soud nepovažuje tento závěr za přílehlavý na nynější věc, neboť odpovídá tehdejší právní úpravě (§ 88 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020), nelze jej tedy vztáhnout na situaci, kdy k dokončení odvolacího řízení (a tedy možné nápravě původního pochybení správce daně) došlo až po 1. 1. 2021. Relevantní je naopak rozsudek tohoto soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020-51, na nějž odkazoval žalovaný a který se zabýval právě dopadem této konkrétní změny právní úpravy, přičemž zdejší soud skutečně uzavřel, že podle aktuální právní úpravy již není možné jiné seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole než její doručení prostřednictvím datové schránky. Nejvyšší správní soud neshledal důvody, proč by se měl od těchto svých závěrů v nynější věci jakkoli odchýlit.

[53] Lze shrnout, že správce daně při ukončování daňových kontrol pochybil, tato vada však byla v odvolacím řízení napravena postupem, který zákon v daný okamžik umožňoval, a neměla tak vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. První kasační námitka je tedy nedůvodná.

[54] Podle § 100 odst. 2 daňového řádu „*[v] případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu*“.

[55] V druhé kasační námitce stěžovatel tvrdí, že správce daně a žalovaný měli provést vícero pokusů o předvolání či předvedení jednatelů společností KUBY STAV a

METALEXICO. Neodkazuje však na žádné konkrétní ustanovení zákona, z něhož by taková povinnost daňových orgánů vyplývala. Jak již vysvětlil krajský soud, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, nelze na projednávanou věc aplikovat, neboť v něm šlo o skutkově odlišnou situaci (ze spisu nebylo zřejmé, jak přesně dožádaný správce daně svědka kontaktoval, jakým způsobem bylo svědkovi doručováno apod.). Na tuto argumentaci krajského soudu stěžovatel nikterak nereagoval, pouze bez dalšího citoval část zmiňovaného rozsudku (z níž rovněž vyplývá skutková odlišnost od projednávané věci). Stejně tak v rozsudku, na nějž stěžovatel odkazoval pouze označením bez uvedení citace (ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009-124), šlo o svědka, který správce daně v návaznosti na předvolání kontaktoval a omluvil se z ústního jednání, tedy nikoli o situaci srovnatelnou s projednávanou věcí, kde jednatelé společností KUBY STAV a METALEXICO se správcem daně vůbec nekomunikovali a pan Mužík nereagoval ani na pokusy o kontakt telefonický.

[56] Z další judikatury tohoto soudu pak plyne, že pokud je správci daně známa jiná adresa svědka, je povinen tuto možnost prověřit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34). Žádná taková možnost však v projednávané věci ze spisu neplyne (a ani stěžovatel nic takového netvrdí). V rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019-32, tento soud upozornil na následující: *„Teoreticky si sice lze představit, že by správce daně pro zjištění skutečného pobytu osoby prověřoval postupně v podstatě náhodně různé veřejnoprávní evidence (včetně evidence trestního řízení), a to i pokud by nic nenasvědčovalo tomu, že daná osoba je v těchto evidencích vedena. Nejvyšší správní soud má nicméně ve shodě s krajským soudem za to, že takový požadavek je ve vztahu k cíli správy daní nepřiměřený, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.“* Nejvyšší správní soud k této problematice dodává, že nelze bez dalšího předpokládat, že určitá osoba podává v České republice daňová přiznání (nemusí být registrována k DPH ani mít nějaký majetek či příjmy, s nimiž by se taková povinnost pojila). Povinností správce daně pak v žádném případě není ani namátkově zjišťovat, u které z několika desítek bank má navržený svědek veden bankovní účet (pokud vůbec) či dokonce zda má smlouvu o telekomunikačních službách u některého z telefonních operátorů. Tím spíše pak nebylo povinností krajského soudu, aby nějak „vysvětloval“, proč se nepodařilo svědky vypátrat.

[57] Ani s druhou kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[58] Rovněž třetí kasační námitka se týká výsledků svědků, konkrétně jejich označení a specifikace předmětu navrhovaných výsledků.

[59] Podle § 92 odst. 6 daňového řádu, *„[n]avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.“*

[60] Nejvyšší správní soud v první řadě upozorňuje, že stěžovatel argumentuje tak, jako by nejprve navrhoval výsledky svědků bez uvedení přesných adres a následně, poté co mu správce daně tento postup vytkl, doplnil přesné adresy již navržených svědků. Tak tomu však nebylo. Stěžovatel v podání ze dne 18. 11. 2019 navrhl výsledky 9 osob, a to

pokračování

v souvislosti s prověřováním plnění od dodavatele AUTOCONSULT a subdodavatele METALEXICO (neuvedl však, ke kterým z prověřovaných plnění se měli svědci vyjádřit ani jaká konkrétní skutková tvrzení měli potvrdit). V podání ze dne 26. 11. 2019 stěžovatel zopakoval návrh výsledků těchto svědků, ovšem uvedl, že svědci měli vypovídat o plněních poskytnutých dodavatelem KUBY STAV namísto plnění společností AUTOCONSULT a METALEXICO (aniž by tuto změnu blíže vysvětlil). V žádném z těchto podání stěžovatel neuvedl přesné adresy navrhovaných svědků. V podání ze dne 13. 2. 2020 následně stěžovatel navrhl výsledk 8 osob, z nichž ani jedna (!) nebyla navržena v podáních z listopadu 2019. U těchto nově navržených osob stěžovatel sice uvedl přesné adresy, ovšem předmět výpovědi charakterizoval pouze obecně a dokonce neoznačil ani dodavatele, pro nějž měli svědci podle něj pracovat (sdělil pouze to, že svědci měli pracovat na plněních přijatých od společností KUBY STAV a AUTOCONSULT).

[61] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že správce daně postupně prověřoval široké spektrum různých zakázek (odstranění nižší a vyšší zeleně, čištění odvodňovacích zařízení a výřez křovin, vyklizení prostor restaurace, výpomoc při odklizení sněhu, zemní práce včetně napojení řadu, výpomoc při havárii vody, výpomoc na stavbě, pažení výkopu, údržba drážního tělesa, zimní údržba, ořezy stromů, úklid nelegální skládky, výkopové práce). K těmto zakázkám správce daně provedl listinné důkazy, vyžádal si podklady od třetích osob a postupně vyslýchal svědky, kteří se na jednotlivých zakázkách prokazatelně podíleli (např. byli uvedeni ve stavebních denících). V celém průběhu dokazování však osoby, které následně navrhoval stěžovatel jako svědky, nebyly vůbec zmíněny. Přesvědčení stěžovatele, že by tyto osoby měly k věci co říci, tedy bylo natolik překvapivé a v rozporu s již provedeným dokazováním, že si žádalo dostatečně věrohodné a konzistentní vysvětlení. Pokud by se označené osoby skutečně podílely na provedení prací, bylo by třeba plausibilně tvrdit a prokázat, proč se v dosavadním průběhu daňové kontroly neobjevily v žádném z listinných důkazů ani je nezmínil žádný ze svědků.

[62] Stěžovatel však ve svých podáních, jimiž svědky navrhoval, neuvedl ani náznak takového vysvětlení. Naopak, z jeho postupu (neuvedení přesných adres, změna označení dodavatele, k jehož dodávce měli svědci vypovídat, a následně dokonce nahrazení celé skupiny navrhovaných svědků úplně jinou) vyplynuly spíše nové pochybnosti než potenciální prokázání způsobu provedení prověřovaných zakázek. I kdyby tedy správce daně navrhované svědky vyslechl, samotná jejich výpověď by nemohla spolehlivě prokázat skutečný průběh prověřovaných událostí, neboť by chyběla jakákoli souvislost s ostatními provedenými důkazy, jež nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny (zejména stavebními deníky a výpověďmi svědků – dalších dodavatelů i zaměstnanců stěžovatele).

[63] Jak vyplývá z výše uvedeného, právě nedostatečná specifikace toho, o čem měli navrhovaní svědci vypovídat, v kombinaci s chybějícím propojením těchto svědků s ostatními důkazy, představovala dostatečný podklad pro závěr správce daně, že by bylo nadbytečné navržené důkazy provést. To platí tím spíše o osobách, jež by musel správce daně nějakým způsobem dohledávat. Nelze přisvědčit stěžovateli ani v tom, že by takové pátrání po svědcích bylo možné jednoduše omezit na zaměstnance dotčených společností. Správce daně totiž v průběhu daňové kontroly zjistil, že společnosti KUBY STAV, AUTOCONSULT ani METALEXICO neměly v daném období žádné zaměstnance. V reakci na tato zjištění ostatně sám stěžovatel v odvolání tvrdil, že mohlo jít o osoby samostatně výdělečně činné. V daňovém spisu sice nejsou obsaženy podklady svědčící o tom,

jaké byly výsledky vyhledání těchto osob v živnostenském rejstříku, nedostatečná identifikace svědků však nebyla jediným důvodem, proč jejich výslechy nebyly provedeny. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že bylo především ve stěžovatelově zájmu, aby poskytl správci daně přesné adresy. Pokud skutečně šlo o osoby, s nimiž nějakým způsobem spolupracoval, jejich vyhledání v živnostenském rejstříku (a zejména výběr správné osoby v případě vícero výsledků) by jistě bylo spíše v jeho moci než v možnostech správce daně.

[64] Podle stěžovatele měla potřeba vyslechnout navrhované svědky vyplynout rovněž z rozporů ve stavebních denících. Jak však byl stěžovatel upozorněn již v napadeném rozsudku, námitku nesrovnalostí ve stavebních denících stěžovatel v řízení před krajským soudem uplatnil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), krajský soud k ní tedy nemohl přihlídnout. Stěžovatel tento závěr krajského soudu nikterak nerozporuje, ale přesto opakuje svou argumentaci týkající se rozporů ve stavebních denících. Jelikož tato námitka nesměřuje proti napadenému rozsudku (opírá se o jiné důvody, než jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s.) a navíc ji stěžovatel včas neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinil mohl, je tato stížní námitka podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že podle daňového spisu správci daně ani žalovanému nevznikly žádné pochybnosti o správnosti zápisů ve stavebních denících a ani stěžovatel v průběhu daňové kontroly na žádné rozpory v těchto dokladech nepoukázal. Nelze tudíž dovozovat, že daňové orgány měly vyslechnout svědky z důvodu nutnosti vyjasnění rozporů ve stavebních denících, pokud takové rozpory (existovaly-li nějaké) nebyly v daňovém řízení vůbec zjištěny.

[65] Ani třetí kasační námitka tedy není důvodná.

[66] Taktéž čtvrtá kasační námitka se částečně týká výsledků svědků – stěžovatel v obecné rovině tvrdí, že daňové orgány selektivně prováděly jen ty důkazy, které svědčily v jeho neprospěch, zatímco výsledky svědků, kteří mohli stěžovatelovu verzi potvrdit, neprovedly. Tím mu měly znemožnit prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH.

[67] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“.

[68] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, „[p]okud 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“.

[69] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“.

[70] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje velké množství judikatury. Již v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud upozornil, že „[j]estliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“. V rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, pak tento soud konstatoval, že „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném

pokračování

případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně [...]. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“.

[71] Jak upozornil již krajský soud, taktéž v projednávané věci bylo povinností stěžovatele uchovat dostatek důkazních prostředků, jimiž by mohl prokázat skutečné přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů KUBY STAV a AUTOCONSULT, včetně rozsahu a ceny. Stěžovatel však spolupracoval s obchodními společnostmi, které neměly žádné zaměstnance, nikterak si je neproověřil a hradil jim cenu v hotovosti (což samo o sobě není v rozporu se zákonem, komplikuje to však možnost prokázání skutečných finančních toků). S těmito obchodními partnery navíc jednal prostřednictvím zmocněnce, který si velmi zásadní okolnosti provádění prací nepamatoval a jehož údajné spolupracovníky si žádný jiný svědek nevybavil. Nelze klást k tíži daňových orgánů, pokud stěžovatel spolupracoval se subjekty, které se následně staly nekontaktními a jejichž jednatelé se správcem daně nekomunikovali a nebylo možné je vyslechnout. V takové situaci plně obстоjí závěr správce daně, že stěžovatel neprokázal, kdo, v jakém rozsahu a za jakou cenu provedl práce, které mu podle daňových dokladů měly dodat společnosti KUBY STAV a AUTOCONSULT. Žádné důkazy, které by mohly tento závěr správce daně zpochybnit, stěžovatel validně nenavrhl, neboť v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu dostatečně nespecifikoval, jaká jeho tvrzení měli navrhovaní svědci prokázat (návrh výsledku těchto osob se navíc na první pohled vymykal řetězci již provedených důkazů). Nejvyšší správní soud se proto plně shoduje se závěrem krajského soudu, že daňové orgány stěžovateli prokázání jeho tvrzení neznemožnily.

[72] Byť stěžovatel čtvrtou kasační námitku nadepsal „Rozpor s judikaturou SDEU“, žádnou konkrétní argumentaci v daném ohledu v kasační stížnosti neuplatnil s výjimkou tvrzení, že v kontextu závěrů Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* byl výslech navržených svědků urgentnější a „nezbytnější“. K této otázce se ovšem již Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Zároveň se zdejší soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle něhož závěry Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* ohledně výjimečné možnosti přiznání odpočtu DPH i v případě poskytnutí zdanitelného plnění jiným než deklarovaným dodavatelem nejsou na nyní posuzovanou věc aplikovatelné vzhledem k tomu, že daňové orgány v tomto případě účinně zpochybnilly nejen deklarované dodavatele stěžovatele, ale i rozsah přijatých plnění a jejich cenu.

[73] Jak vyplývá z výše uvedeného, ani s poslední kasační námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[74] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[75] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči

neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. listopadu 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu