



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **RS maso CZ, s.r.o.**, sídlem Masarykova 837/123, Rudná, zastoupena JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem, sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č. j. 24949/23/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2024, č. j. 39 Af 7/2023-64,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 8. 2022 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2018 v celkové výši 1 222 614 Kč a stanovil penále ve výši 244 521 Kč. Správce daně dospěl na základě daňové kontroly vedené Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českém Krumlově (dále též „správce daně“), k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že v rozhodném období přijala tvrzená zdanitelná plnění od společností AMETYST PRAHA s.r.o. (dále jen „AMETYST“), spočívající v monitoringu a zajištění nových klientů, marketingu, reklamě a propagaci, PROSTO CZ s.r.o. (úklidové a čistící práce v provozovně Kozomín) a OKSAPYL Company s.r.o. (pomocné, úklidové a balící práce). Žalobkyně tak

nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný přisvědčil správci daně, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, přičemž netvrdila ani neprokázala, že deklarovaná plnění přijala od jiné osoby v postavení plátce daně.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud shledal, že správce daně formálně i materiálně zahájil daňovou kontrolu dne 20. 8. 2019. K materiálnímu zahájení daňové kontroly nedošlo dne 20. 2. 2019, neboť výzva žalobkyni k poskytnutí údajů z tohoto dne nijak nevybočuje z provádění vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu. Správce daně v této výzvě nevyvozoval jakékoliv závěry ohledně správnosti stanovení daňové povinnosti žalobkyni a výzva se ani přímo žalobkyně netýkala. Další úkony správce daně nepředstavovaly nic víc než sběr informací a podkladů v rámci vyhledávací činnosti, navíc ke společnosti AMETYST. Právo stanovit daň v době vydání prvostupňových rozhodnutí proto nezaniklo.

[5] K námitce neprovedení výsledku některých svědků krajský soud konstatoval, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Ukrajinské svědky žalobkyně navrhla vyslechnout k prokázání tvrzení ohledně obchodní spolupráce s deklarovanými dodavateli, bylo proto jen na ní, aby včas navrhla jejich výslech. Krajský soud akceptoval závěr daňových orgánů o nedosažitelnosti těchto svědků. Žalobkyni nic nebránilo, aby písemné otázky ukrajinským svědkům sama zaslala a jejich odpovědi předložila správci daně jako listinné důkazy. Krajský soud se shodl se žalovaným, že návrhy na výslech svědků zdržujících se na Ukrajině, které žalobkyně učinila v květnu 2022 krátce po vypuknutí válečného konfliktu, jeví známky účelovosti s cílem dosáhnout prekluze práva stanovit daň.

[6] Žalobní námitku pochybení při vedení spisu krajský soud považoval za obecnou. Žalobkyně navíc neuvedla, jak ji údajná pochybení při vedení spisu měla zkrátit na právech a způsobit nezákonnost žalovaného rozhodnutí. Jedinou listinu, o níž (nepravdivě) tvrdí, že nebyla zařazena do spisu, tj. odpověď na výzvu správce daně ze dne 4. 3. 2019, zaslala správci daně sama žalobkyně.

[7] Žalobkyně podle krajského soudu neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, resp. nevyvrátila celou řadou pochybností, které v řízení vyvstaly. Žalovaný dal žalobkyni příležitost, aby prokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů nebo od jiného, jí identifikovaného dodavatele v postavení plátce daně nebo od jiné osoby v postavení plátce daně.

[8] Za obecnou považoval krajský soud žalobní námitku nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Dodal, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně k dispozici toliko dílčí poznatky, takže nebyl povinen vydat výzvu dle citovaného ustanovení.

pokračování

II. Podání účastníků řízení

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem a žalovaným, že správce daně zahájil daňovou kontrolu až v srpnu roku 2019. Správce daně již dříve činil úkony, které Nejvyšší správní soud ve své judikatuře považuje za materiální znaky provádění daňové kontroly. Označení provedených úkonů za vyhledávací činnost bylo pouze formalistické. Tento fakt nelze zahladit tím, že si stejné podklady opatřil správce daně později znovu, či že později v rámci kontroly bylo získáno více informací. Podle stěžovatelky již výzva ze dne 20. 2. 2019, ve které správce daně požadoval po stěžovateli prvotní doklady, smlouvy, účetní záznamy a další písemnosti, zcela naplnila znaky zahájení daňové kontroly. Rovněž z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že rozsah původní výzvy výrazně překračoval rozsah „mapování terénu“. S ohledem na tyto skutečnosti byly napadené platební výměry vydány po uplynutí prekluzivní lhůty.

[11] Stěžovatelka namítá neprůkaznost vedení spisu, neboť její odpověď na výzvu z února 2019 byla do spisu zařazena v červnu 2020 jako příloha úředního záznamu. Podle stěžovatelky byl porušen zákon způsobem ovlivňujícím zákonnost rozhodnutí.

[12] Správce daně podle stěžovatelky postupoval při zajištění a provedení důkazů laxním způsobem a nedůvodně přičítal stěžovateli k tíži zahájení války na Ukrajině. Stěžovatelce nelze přičítat, že výsledky svědků navrhla „až po vypuknutí války“ a „až po seznámení s výsledky kontrolního zjištění“. Bylo především povinností daňových orgánů zjišťovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Výtka krajského soudu, že obeslání svědků neprovedla stěžovatelka, je absurdní a podtrhuje porušení jejího základního práva na spravedlivý proces.

[13] Správce daně rovněž pochybil, vyzval-li stěžovatelku, aby označila jiného dodavatele. V tomto postupu ji správce daně vyzval k prokazování skutečnosti, kterou netvrdila. Stěžovatelka se domnívá, že veškeré skutečnosti byly správci daně známé – plnění byla deklarována jejich poskytovateli a tito měli postavení plátců daně.

[14] Stěžovatelka konečně namítá, že správce daně měl před (formálním) zahájením daňové kontroly vydat výzvu dle § 145 daňového řádu, protože o doměření daně byl již rozhodnut.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením případu ze strany krajského soudu. Žalovaný setrvává na názoru, že z výzvy ze dne 20. 2. 2019, která se týkala jiného daňového subjektu, není zřejmá vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu u stěžovatelky. Daňová kontrola byla materiálně i formálně zahájena až dne 20. 8. 2019. Žalovaný se ohrazuje proti spekulativním a nepodloženým hypotetickým úvahám stěžovatelky stran neúplnosti spisu. Nebyly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný konstatuje, že stěžovatelce nebylo přičítáno k tíži, že nebyly provedeny jí navržené svědecké výpovědi ukrajinských osob z

důvodu válečného konfliktu na Ukrajině, nedosažitelnost navrhovaných svědků však měla za následek, že tito svědci nepotvrdili ani nevyvrátili její tvrzení o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelce nic nebránilo, aby otázky ukrajinským svědkům sama zaslala a jejich odpovědi posléze předložila správci daně jako listinné důkazy. Stěžovatelka se mýlí v tvrzení, že byla vyzvána k prokazování skutečností, které ani netvrdila. Žalovaný shrnuje, že postup správce daně byl souladný se zákonem i relevantní judikaturou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[19] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[20] Nejvyšší správní soud považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze obecně namítá, že napadený rozsudek je v některých částech nepřezkoumatelný z důvodu jeho nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí. Konkrétní důvody, pro které považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, však neuvádí. Nejvyšší správní soud proto stejně obecně konstatuje, že krajský soud v napadeném rozsudku srozumitelně a odůvodněně vysvětlil, proč stěžovatelčinu žalobu zamítl a náležitě vypořádal jednotlivé žalobní námitky. Nesouhlas stěžovatelky s vypořádáním jejích žalobních námitek nelze zaměňovat s tvrzenou nepřezkoumatelností. Přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí také její věcná polemika s vyslovenými závěry. Kasační námitku nepřezkoumatelnosti tedy Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou.

[21] Stěžovatelka ve svých věcných námitkách v první řadě tvrdí, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty, protože daňová kontrola byla materiálně zahájena již v únoru 2019.

[22] Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové*

pokračování

kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[23] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[24] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že pro posouzení prekluze práva stanovit daň je v dané věci rozhodné určení okamžiku zahájení daňové kontroly. Ke zjištění tohoto okamžiku je klíčové rozlišit mezi vyhledávacím postupem správce daně, konkrétně jeho vyhledávací činností (§ 78 daňového řádu), a daňovou kontrolou samotnou, jako postupem kontrolním (§ 85 a násl. daňového řádu). Vyhledávací činnost správce daně slouží k vyhledání důkazních prostředků, daňových subjektů a obecně podkladových informací – v zásadě se jedná o „mapování terénu“, při kterém nedochází k vlastnímu hodnocení získaných důkazních prostředků. Vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění jejich povinností při správě daní může správce daně před zahájením daňového řízení i v jeho průběhu, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41). Předmětem daňové kontroly jsou naproti tomu podle § 85 odst. 1 daňového řádu *daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*. Oproti vyhledávací činnosti daňový řád připouští dokazování pouze v rámci daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS).

[25] Nejvyšší správní soud zároveň připomíná východiska svého rozsudku ze dne 20. 2. 2023, č. j. 10 Afs 455/2021-36, v němž hodnotil, zda správce daně prováděl aktivní činnost relevantní pro potřebu daňové kontroly již ke dni formálního zahájení daňové kontroly s tím, že *„faktické úkony správce daně nemusí být bezprostředně spojeny s formálním zahájením daňové kontroly“*. Poukázat lze i na jeho rozsudek ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024-27, v němž odlišil materiální a formální zahájení daňové kontroly. Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a skryté daňové kontroly, kterou stěžovatelka fakticky namítá, vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů správce daně. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již spadal do rámce daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

[26] Krajský soud na základě těchto předpokladů správně zhodnotil, zda výzva správce daně ze dne 20. 2. 2019 a další úkony správce daně před formálním zahájením daňové kontroly byly dle svého obsahu úkony, které ve vztahu ke stěžovateli vybočily z provádění vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem v prvotních úkonech správce daně neshledává překročení mezi vyhledávací činností.

[27] Správce daně ve výzvě k poskytnutí údajů ze dne 20. 2. 2019 vyzval stěžovatelku k poskytnutí informací nezbytných pro správu daní u společnosti AMETYST, a to včetně předložení smluv, dokladů a dalších písemných dokumentů o uskutečněných zdanitelných

plněních. Krajský soud přiléhavě konstatoval, že správce daně takto neprováděl dokazování vztahující se ke stěžovatelským daňovým povinnostem, nýbrž pouze „mapoval terén“ a zjišťoval základní informace o obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností AMETYST. Správce daně ve výzvě ze dne 20. 2. 2019 své požadavky uvedl toliko v bodech bez jakéhokoli odůvodnění či jiného uvedení vlastních závěrů, a ani v této fázi nikterak získané podklady nehodnotil. K jejich hodnocení prvně přistoupil až v protokolu o zahájení daňové kontroly, v němž na jejich základě stěžovatelce pokládal dodatečné otázky. Ve výzvě ze dne 20. 2. 2019 nebyl ani vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, jak stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti.

[28] Nejvyšší správní soud nepopírá, že správce daně již před zahájením daňové kontroly začal zjišťovat stěžovatelské daňové povinnosti a prověřovat okolnosti její obchodní činnosti. Tento postup ovšem sám o sobě nepřekračuje meze vyhledávací činnosti. Nejvyšší správní soud nespornuje, že stěžovatelská odpověď na výzvu ze dne 20. 2. 2019 mohla sloužit jako podkladová informace pro další postupy správce daně, stejně jako informace získané správcem daně od poskytovatele bankovních služeb, vyplývající z šetření majetkových a jiných poměrů stěžovatelky v katastru nemovitostí, registru automobilů apod. či obsažené v odpovědi České správy sociálního zabezpečení o zaměstnancích stěžovatelky. Daňový řád však v § 78 odst. 1 předpokládá, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří podstatnou část vyhledávací činnosti (§ 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Informace o stavu peněžních, majetkových a zaměstnaneckých prostředků stěžovatelky pod obsah posledně citovaného ustanovení daňového řádu nepochybně spadá. Stěžovatelka se mylí, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře považuje tyto úkony za materiální znaky provádění daňové kontroly (viz naopak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, bod 23). Nelze než zopakovat, že správce daně provádějící vyhledávací činnost je povinen přistoupit k zahájení daňové kontroly především proto, že jeho postup vůči daňovému subjektu se stává z hlediska času, rozsahu a účelu natolik intenzivním a komplexním, že už překračuje rámec prosté vyhledávací činnosti ve smyslu „mapování terénu“. Tato situace nastala v posuzovaném případě až ke dni formálního zahájení daňové kontroly.

[29] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se krajským soudem i žalovaným, že k zahájení daňové kontroly došlo až sepisem protokolu o zahájení daňové kontroly a nikoli vydáním výzvy ze dne 20. 2. 2019. Rozdíl mezi daňovou kontrolou a vyhledávací činností probíhající před jejím formálním zahájením dne 20. 8. 2019 považuje Nejvyšší správní soud v posuzované věci za jasný a odkazuje k náležitě odůvodněným závěrům napadeného rozsudku. Teprve v rámci daňové kontroly správce daně zahájil podrobné zjišťování stěžovatelských daňových povinností, prověřování jejich tvrzení a hodnotil získané důkazy. Až od zahájení daňové kontroly je tak nutné počítat prekluzivní lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž tato lhůta k datu vydání dodatečných platebních výměrů neuplynula.

[30] Ve druhé stížnostní námitce stěžovatelka zpochybňuje způsob vedení spisové dokumentace.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, uvedl, že „*pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout.*“ Pouze v extrémních případech mohou nedostatky při vedení spisové dokumentace ve svém výsledku vést k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 Afs 61/2010-215). Žádné takovéto extrémní nedostatky ve vedení spisové dokumentace Nejvyšší správní soud neshledal.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze obecně tvrdí neprůkaznost vedení spisu a libovolné zakládání dokumentů do spisové dokumentace, vyjma jediné výjimky ovšem konkrétně neuvádí, v čem spatřuje onu neprůkaznost a libovůli. Nejvyšší správní soud proto odkazuje k odůvodnění napadeného rozsudku (body 62 a 63), v němž krajský soud obdobně obecné žalobní námitky vypořádal a důvodně jim nepřisvědčil. Stěžovatelka konkrétně pouze namítá, že správce daně do spisu zařadil až opožděně její odpověď na výzvu správce daně ze dne 4. 3. 2019. Již krajský soud ovšem stěžovatelce přiléhavě vysvětlil, že „*výzva správce daně ze dne 20. 2. 2019 a odpověď žalobkyně na ni ze dne 4. 3. 2019 se nachází až na čl. 34, tj. za úředním záznamem ze dne 4. 2. 2020 na čl. 33 (který by dle data „pořízení“ těchto listin měl následovat).* Obojí totiž bylo přílohou úředního záznamu ze dne 9. 6. 2020, v němž se jasně uvádí, že *teprve tehdy správce daně převzal obě listiny z daňového řízení týkajícího se společnosti AMETYST. Pořadová čísla listů tedy odpovídají časové posloupnosti dle vložení listin do spisu.*“

[33] Na tyto důvody napadeného rozsudku stěžovatelka nereaguje, nýbrž setrvává na své žalobní argumentaci a dodává, že krajský soud akceptoval liknavost správce daně a vyvolal další pochybnosti o vedení spisové dokumentace. Krajský soud ovšem žádné takové pochybnosti nevyvolal, ani nepřisvědčil stěžovatelce, že by správce daně vedl správní spis nedbale. Naopak uvedl konkrétně důvody pro zařazení stěžovatelčiny odpovědi na výzvu ze dne 20. 2. 2019 do spisového materiálu na č. l. 34 a výslovně uzavřel, že stěžovatelka nijak nekonkretizovala a nedoložila své tvrzení, že mělo dojít k dodatečnému přezarování či zařazování listin. Stěžovatelka i v kasační stížnosti přehlíží, že její odpověď na výzvu ze dne 20. 2. 2019 byla v době vzniku obsahem spisu jiného daňového subjektu a správce daně. Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčuje krajskému soudu, že stěžovatelka ani neuvádí, jak jí údajná pochybení při vedení spisu měla zkrátit na právech a způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedené platí obzvláště pro údajné pochybení při založení její odpovědi na výzvu ze dne 20. 2. 2019, neboť tato odpověď byla stěžovatelce dozajista známa. I proto Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitku důvodnou.

[34] Stěžovatelka v souvislosti s vedením spisové dokumentace dále namítá porušení § 145 odst. 2 daňového řádu.

[35] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[36] Výkladem citovaného ustanovení se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž konstatoval, že „*dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z*

poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat ho k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Již krajský soud ovšem důvodně připomněl, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 7. 2025, č. j. 2 Afs 143/2024-53, „*při hodnocení, zda je namístě v konkrétním případě užít výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, záleží zejména na síle indicií svědčících o budoucím doměření daně, které má správce daně k dispozici, a na tom, zda pokrývají všechny podmínky pro odepření nároku na odpočet. V případě podezření z účasti daňového subjektu na daňovém podvodu je prostor pro užití výzvy značně omezen, neboť pro odepření nároku na odpočet z tohoto právního titulu je zpravidla třeba provést rozsáhlé dokazování, které se vztahuje mimo jiné k subjektivní stránce účasti na daňovém podvodu.*“

[37] Jakkoli v nyní posuzované věci stěžovatelce nebyl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu, tak rozhodné skutečnosti ve vztahu k uskutečnění jí deklarovaných zdanitelných plnění bylo třeba prověřit rozsáhlejším dokazováním v podobě daňové kontroly. Poznatky správce daně při zahájení daňové kontroly představovaly toliko dílčí indicie o možnosti doměření daně, jak správně a konkrétně uvedl krajský soud (bod 94 napadeného rozsudku). Již krajský soud stěžovatelku zároveň důvodně upozornil, že její opačná tvrzení jsou vágní a obecná, stěžovatelka přesto v kasační stížnosti opět pouze obecně konstatuje, že je „*z postupu správce daně, a to i dle spisu zřejmé, že o doměření daně byl správce daně rozhodnut již před (formálním) zahájením daňové kontroly*“. Neuvádí však jaké konkrétní informace či důkazy, z nichž by mohl dovodit důvodný předpoklad doměření daně, měl mít správce daně k dispozici již před zahájením daňové kontroly. Tato kasační námitka proto nemůže být důvodná.

[38] V dalším stížnostním bodě stěžovatelka sporuje závěry o neunesení svého důkazního břemene a namítá neprovedení výslechů svědků z Ukrajiny.

[39] Nejvyšší správní soud předně koriguje stěžovatelčino tvrzení, že je povinností především daňových orgánů zjišťovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Krajský soud v napadeném rozsudku náležitě popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (body 72 a 73 rozsudku). Nejvyšší správní soud proto pouze stručně připomíná, že v souladu s § 92 daňového řádu daňový subjekt nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že je-li správcem daně relevantně zpochybněna či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. Dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zároveň platí, že není povinností daňových orgánů předestřít vlastní verzi skutkového děje, jejich povinností je prokázat, že o souladu případu

pokračování

se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[40] Daňové orgány v nyní posuzované věci předestřely okolnosti, na jejichž základě jim vznikly pochyby o tom, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech předložených stěžovatelkou, konkrétně že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti konkrétnějším způsobem tyto závěry správce daně a žalovaného nezpochybnuje, a proto tyto skutečnosti a pochybnosti Nejvyšší správní soud považuje ve shodě s krajským soudem za nesporné (v podrobnostech viz body 75 – 80 napadeného rozsudku).

[41] Za této situace došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky v rozsahu jí tvrzených skutečností. Bylo proto na ní, aby prokázala jí tvrzený průběh obchodních případů, tj. že zboží přijala od deklarovaných dodavatelů, resp. že splnila všechny podmínky pro uplatnění odpočtu daně z odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem opakuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Bylo proto povinností stěžovatelky zajistit si takové důkazní prostředky, aby byla schopna prokázat svá daňová tvrzení. Ty musí prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, která bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37), čemuž stěžovatelka nedostála. Důkazy, které bylo možno provést, nerozptýlily důvodné pochybnosti o její obchodní spolupráci s deklarovanými dodavateli.

[42] Stěžovatelka sporuje, že daňové orgány neprovedly některé, jí navržené výsledky ukrajinských svědků. Nejvyšší správní soud uznává, že správce daně by měl vynaložit dostatečné úsilí k zajištění výpovědi svědka, pokud je dosažitelný a jeho výpověď je relevantní. Konstantní judikatura trvá na tom, aby daňové orgány byly při zajišťování svědeckých výpovědí do nejvyšší možné míry kreativní a iniciativní, tj. aby se o výsledcích dostatečně identifikovaného svědka skutečně a prokazatelně snažily a upustily od něj jen za výjimečných okolností. Krajský soud ovšem důvodně shrnul, že některé stěžovatelkou navržené svědky nebylo možno vyslechnout z důvodu jejich nedosažitelnosti. Správce daně v projednávané věci nejprve vyzval žalobkyni ke sdělení údajů o navržených svědcích a dále zjišťoval možnosti, jak tyto svědky kontaktovat. Všechny navržené svědky se také pokusil kontaktovat a předvolat k výsledku, přičemž v době, kdy výslech svědků stěžovatelka navrhla, již nebyl možný jejich výslech prostřednictvím mezinárodní spolupráce s Ukrajinou (viz přehled v bodě 55 napadeného rozsudku, který stěžovatelka nikterak nezpochybnuje). Postup správce daně nepovažuje Nejvyšší správní soud za laxní a alarmující, jak tvrdí stěžovatelka, naopak z něj lze dovodit maximální snahu o realizaci výsledku všech navržených svědků. Z objektivních důvodů však nebylo možno všechny svědky vyslechnout, a proto se uplatní obecný předpoklad, že nemají-li daňové orgány žádnou další možnost, jak svědka kontaktovat a vyslechnout, mohou pro jeho nedosažitelnost od jeho výsledku upustit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 30; ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39, bod 10; nebo ze dne 13. 7. 2021, č. j. 6 Afs 70/2021-29, bod 17). Byli-li někteří stěžovatelkou navržení svědci nedostižní, bylo na stěžovatelce, aby svá tvrzení prokázala dalšími důkazy.

[43] Krajský soud nepochybil v tvrzení, že stěžovatelce nic nebránilo, aby ukrajinským svědkům sama zaslala otázky a jejich odpovědi posléze předložila správci daně jako listinné důkazy. Stěžovatelka na jednu stranu považovala výslech ukrajinských svědků za klíčový a byla schopna je nějak kontaktovat, na stranu druhou však nevyužila možnosti, aby tito svědci alespoň písemně sdělili svá stanoviska k uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Tento její postup zapříčinil, že neunesla své důkazní břemeno a byl jí důvodně odepřen nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný významný důvod, pro který by písemné odpovědi svědků předložené stěžovatelkou obecně nemohly mít výpovědní hodnotu. Stěžovatelčina tvrzení zůstávají i v tomto ohledu obecná a neurčitá. Krajský soud navíc stěžovatelce důvodně vysvětlil, že správci daně navrhla zaslání písemných otázek pouze jednomu ze svědků, jehož výslech však nebyl pro posouzení sporných nároků relevantní (tento svědek se měl vyjádřit k přijetí zdanitelných plnění od dodavatele, u něhož správce daně i žalovaný uznali oprávněnost nároku na odpočet daně).

[44] Krom výše uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud netvrdil, že stěžovatelkou navržení svědci nebyli vyslechnuti pouze proto, že jejich výslech stěžovatelka navrhla až v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Tato skutečnost byla krajským soudem konstatována pouze okrajem, aniž by měla zásadní vliv na posouzení žalobní argumentace; klíčovou skutečností nadále zůstávala nedosažitelnost svědků, kterou stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti věcně nezpochybnila.

[45] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shrnuje, že stěžovatelka, kterou tížilo důkazní břemeno, neprokázala jí tvrzené skutečnosti týkající se dodání zboží od deklarovaných dodavatelů. Válka na Ukrajině nebyla stěžovatelce dávana k tíži, pouze v jejím důsledku bylo znemožněno provedení výslechu některých navržených svědků. Nic jí však nebránilo předložit další důkazy, které by potvrdily její daňová tvrzení.

[46] Stěžovatelka konečně považuje za absurdní postup žalovaného, který ji vyzval, aby označila jiného dodavatele, resp. prokázala skutečnosti, které ani netvrdila.

[47] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie*, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, věc *Kemwater ProChemie*, uvedl, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH splněna, má k dispozici správce daně (bod 21 rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*).

[48] S ohledem na závěry citované judikatury žalovaný správně ověřoval, zda neexistují indicie o tom, že by skutečným dodavatelem deklarovaných plnění mohl být jiný subjekt, který by byl v postavení plátce DPH. Za tímto účelem vydal stěžovatelkou namítanou výzvu ze dne 6. 6. 2023. Krajský soud správně konstatoval (bod 85 napadeného rozsudku), že

pokračování

žalovaný takto poskytl stěžovatelce příležitost, aby prokázala, že skutečný dodavatel plnění musel mít postavení plátce daně. Stěžovatelka se mylí, že jí žalovaný vyzýval k prokázání skutečností, které sama netvrdila, žalovaný ji pouze umožnil v souladu s judikaturou *Kemwater* označit dodavatele s postavením osoby povinné k dani. V posuzovaném případě totiž stěžovatelka dostatečně neprokázala dodání zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli a současně z okolností posuzované věci nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani. Krajský soud s odkazem na citovanou judikaturu správně uvedl, že bylo primárně na stěžovatelce, aby prokázala, že ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatelé nutně měli postavení plátce daně. Správce daně správně umožnil stěžovatelce, aby v průběhu daňového řízení změnila svá tvrzení, pokud jde o osoby dodavatelů, ta nicméně setrvala na tom, že jejími dodavateli byli deklarovaní dodavatelé. Ve vztahu k těmto společnostem ovšem daňové orgány i správce daně shledaly důvodné pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak tvrdila. Postup žalovaného byl plně v souladu s judikaturou *Kemwater*.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 24. října 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu