ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **Jan Bureš**, Čechova 643, Roztoky u Prahy, zastoupen advokátem JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2022, čj. 47314/22/5300-21444-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2025, čj. 41 Af 2/2023-96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce (*stěžovatel*) podniká v oblasti nákladní dopravy, přičemž zajišťuje rovněž transport nákladu pro společnost UNITED PARCEL SERVICE CZECH REPUBLIC, s.r.o. (*UPS*). Aby posílil bezpečnost přepravy nákladů vysoké hodnoty, začal spolupracovat s dodavatelem M. B., který pro něj měl mimo jiné zajišťovat službu doprovodných vozidel nákladních automobilů. V červenci 2017 zahájil Finanční úřad pro Karlovarský kraj (*správce daně*) u stěžovatele daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až květen roku 2017 v rozsahu přijatých plnění od dodavatele M. B.. Správce daně dospěl při kontrole k závěru, že stěžovateli nepřísluší nárok na odpočet daně za zmíněná zdanitelná plnění, jelikož neprokázal faktické přijetí služeb a nesplnil tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*zákona o DPH*). Stěžovateli se v daňovém řízení nepodařilo rozptýlit pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění, proto mu správce daně dodatečnými platebními výměry DPH doměřil.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům se stěžovatel odvolal k Odvolacímu finančnímu ředitelství (*žalovanému*). Žalovaný odvolání zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím a potvrdil tak závěry správce daně.

[3] Rozhodnutí žalovaného o odvolání napadl stěžovatel žalobou u Krajského soudu v Praze (*krajského soudu*), který se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem.

2. Kasační stížnost

[4] V záhlaví označený rozsudek napadá stěžovatel z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, pro vady daňového řízení a pro nepřezkoumatelnost. Z těchto důvodů navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil.

[5] Stěžovatel úvodem upozorňuje na porušení procesu projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Krajský soud prý nesprávně označil pochybení správce daně za zákonné. Judikatura, o niž se přitom opřel, je na posuzovanou věc nepřiléhavá kvůli skutkovým odlišnostem. Napadený rozsudek nesprávně pominul nevyužití možnosti projednat zprávu dodatečně v odvolacím řízení. Stěžovatel rovněž odkazuje na judikaturu k důležitosti námitek daňového subjektu při hodnocení zákonnosti projednání zprávy. Jelikož daňová kontrola nebyla ukončena řádně, jsou platební výměry nezákonné.

[6] Kasační stížnost obsahuje vysvětlení povahy zdanitelných plnění, po němž poukazuje na pochybení krajského soudu při hodnocení pochybností správce daně o jejich uskutečnění. Nesouhlasí s obecností a rozporností rámcové smlouvy mezi stěžovatelem a dodavatelem B. a upozorňuje, že dle svědeckých výpovědí chápaly obě strany předmět smlouvy shodně. Stěžovatel prý realizaci plnění řádně doložil soupisem jízd, objednávkami, daňovými doklady a namátkovými kontrolami. Soud přesto nesprávně považoval plnění za neprokázané, ačkoliv fyzicky nelze doprovodné jízdy lépe zdokumentovat. Mimo jiné proto, že z bezpečnostních důvodů probíhaly v utajeném režimu. Důsledkem přemrštěných požadavků soudu by byla povinnost stěžovatele kontrolovat osobně každou doprovodnou jízdu nebo si na kontrolu doprovodných jízd najmout další společnost. Pochybnosti vyplývající z rozdílného počtu ujetých kilometrů prý stěžovatel dostatečně vysvětlil tím, že doprovodná vozidla vyjížděla například z bydliště řidiče a trasy tak nebyly zcela shodné s trasami, po nichž jely sledované kamiony. Soud nesprávně hodnotil rovněž výpověď dodavatele o průběhu namátkových kontrol. Jelikož si dodavatel najal na doprovodné jízdy subdodavatele, společnost SHAFAR GOLD, nemohl uskutečnění jízd kontrolovat jinak než namátkově. Kontroly tedy probíhaly dvoustupňově, což považuje stěžovatel za dostatečné. Požadavek soudu na předložení úplného seznamu řidičů a vozidel je nepřiměřený. Přestože se stěžovateli podařilo jej alespoň částečně zajistit, krajský soud se při jeho hodnocení nesprávně zaměřil na neexistující vazbu mezi vozidly, jejich řidiči a dodavatelem. Ta je přitom vysvětlitelná tím, že vozidla mohla být ve vlastnictví osob samostatně výdělečně činných a službu zajišťoval subdodavatel. Stěžovatel nesouhlasí též s podezřelostí hotovostní úhrady sporných plnění. Forma úhrady je věcí smluvní svobody a změna formy v průběhu obchodního vztahu je v praxi zcela běžná. Upozorňuje též, že hotovostní platby byly potvrzeny svědkyní Š., což správce daně vůbec nezpochybnil, přesto krajský soud upozorňuje na nízkou auditní stopu hotovostní formy. Napadený rozsudek pominul mnoho

argumentů stěžovatele včetně citací judikatury NSS. Proto je v této části nepřezkoumatelný. Kasační stížnost žalovanému vytýká též neznalost platné právní úpravy – rozdíl mezi termíny úplata a úhrada v kontextu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[7] Četné výhrady má stěžovatel k hodnocení svědeckých výpovědí krajským soudem. Svědkyně Š. potvrdila platbu v hotovosti a průběh namátkových kontrol, přesto napadený rozsudek nesprávně konstatoval, že se stěžovateli nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně. Výpověď svědka Š. byla klíčová pro dokreslení okolností uskutečnění zdanitelného plnění; napadený rozsudek ji však nesprávně označuje za rozpornou. Svědek B. potvrdil spolupráci s dodavatelem B. i namátkové kontroly. Krajský soud mu přesto vytknul, že se kontrol účastnil pouze namátkově a jeho výpověď vycházela jen z informací od stěžovatele. Hodnocení výpovědi dodavatele B. je prý zkreslené. Krajský soud totiž nezohlednil zajištění jízd subdodavatelem SHAFAR GOLD. Podrobné informace o vozidlech a řidičích tedy měla právě tato společnost. Výslech dodavatele je navíc zatížen procesním pochybením správce daně, který jej zakryl šetřením bez účasti stěžovatele. Také v této části je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, jelikož nereaguje na velkou část žalobních námitek.

[8] Stěžovatel vytýká krajskému soudu rovněž hodnocení okolností, za nichž byla do podnikání zapojena společnost SHAFAR GOLD. Stěžovatel předně nesouhlasí se závěry ohledně výpovědi jednatele Petro Shafara. Upozorňuje, že z kontrolních hlášení vyplývá uskutečnění zdanitelných plnění a změna osoby jednatele. Žalovaný však důkazy výslechem pozdějších jednatelů neprovedl, což krajský soud nesprávně a v rozporu s judikaturou NSS aproboval. Správce daně navíc zapříčinil vycestování jednatele Shafara a znemožnil tím stěžovateli klást mu při výslechu otázky. Soud nezohlednil možnou motivaci svědka krýt vlastní trestnou činnost a nedůvěryhodnost dokumentu zaslaného na základě mezinárodního dožádání. Výpověď je navíc v rozporu s výpověďmi svědků B. a D.. Také zde krajský soud neodpověděl na dílčí námitky stěžovatele, a proto je rovněž tato část rozsudku nepřezkoumatelná. Výtky má stěžovatel též k výpovědi svědka H.. Protokol o jeho výpovědi z jiného řízení považuje za nepoužitelný, jelikož nemožnost vyslechnout jej v tomto řízení zapříčinil správce daně zamlčením obsahu spisu. V jiném řízení totiž svědek v roce 2022 vypovídal o obchodování dodavatele B. se společností SHAFAR GOLD. Přesto nebyl vyslechnut v řízení proti stěžovateli, které probíhalo u stejného územního pracoviště správce daně již od roku 2017. Stěžovateli tedy bylo znemožněno klást svědkovi otázky, jelikož opakovaná výpověď nebyla pro úmrtí svědka možná. Samotný protokol má nestandardní obsah – chybí v něm odpověď na významnou položenou otázku. Z výpovědi prý nelze dovodit závěr o neaktivitě jednatele Shafara. Stěžovatel opět namítá nepřezkoumatelnost této části rozsudku a v odůvodnění postrádá též hodnocení výpovědi svědka D. a důkazů fotografiemi (viz body 168 a 169 napadeného rozhodnutí).

[9] Ohledně neprovedení důkazních návrhů poukazuje stěžovatel na zneužití práva. Nesouhlasí s neprovedením výslechu stěžovatele pro nadbytečnost a upozorňuje na důležitost ústního jednání v daňovém řízení. Popírá též neprůkaznost údajů ze sledovacího systému MAN a nadbytečnost místního šetření u stěžovatele konstatované krajským soudem. Zneužití práva spočívá v tom, že daňová kontrola probíhala u správce daně, v jehož obvodu nemá stěžovatel místní příslušnost ani dodavatele či odběratele. U správce daně byla patrná nevole provádět důkazy, a proto nebyla kontrola provedena řádně. Krajský soud ani na tuto argumentaci nereagoval dostatečně, což opět způsobilo nepřezkoumatelnost rozsudku.

[10] Nesprávně se krajský soud údajně vypořádal s námitkami proti vedení spisu a průběhu nahlížení. Napadený rozsudek nezohlednil upozornění na nadměrnou anonymizaci, neposkytnutí řádného soupisu obsahu spisu v souladu s judikaturou a nesprávnost závěru o nepřípustnosti opakované stížnosti proti nahlížení. Rovněž tato část rozsudku je proto nepřezkoumatelná.

[11] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s vypořádáním námitky prekluze, kterou krajský soud odmítl s tím, že uvedení jména Jiřího Formana bylo zjevnou chybou a mezinárodní dožádání proto způsobilo stavení prekluzivní lhůty. Stěžovatel trvá na tom, že dokument ve věci neznámé osoby nemohl stavit prekluzivní lhůtu. Jednalo-li se o chybu, je tím zpochybněna důvěryhodnost dokumentu.

3. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný. Krajský soud je totiž oprávněn vypořádat některé části námitek implicitně a nemusí reagovat na každé dílčí žalobní tvrzení. Protože napadený rozsudek vypořádal smysl a obsah veškerých stěžejních námitek, implicitně odpověděl i na další dílčí argumenty.

[13] Neprojednání zprávy o daňové kontrole napadený rozsudek vypořádal v souladu s judikaturou NSS, která je na posuzovaný případ přiléhavá. Žalovaný je přesvědčen o faktickém ukončení daňové kontroly a upozorňuje na postup tehdejšího zástupce stěžovatele, který zapříčinil údajnou spornost. Stěžovatel nemohl být zkrácen na právech, jelikož byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a reagoval na něj vyjádřením, které správce daně zohlednil ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelem citovaný rozsudek nelze na posuzovaný případ použít, jelikož se týká nahlížení do spisu.

[14] Žalovaný též upozorňuje, že po vyjádření pochybností o uskutečnění deklarovaného plnění nese důkazní břemeno stěžovatel. Krajský soud správně upozornil na rozdílný popis plnění v předložených dokumentech, obecnost rámcové smlouvy a nepředložení podrobné kalkulace fakturované ceny. Namátkové kontroly považuje žalovaný z podstaty za neprůkazné a ani utajený režim nemůže ospravedlnit nezdokumentování deklarovaného plnění. Upozorňuje též, že namátkové kontroly nebyly shodně popsány všemi svědky. Stěžovateli se proto nepodařilo prokázat realizaci konkrétních doprovodných jízd a vyvrátit pochybnosti správce daně. K námitkám proti hotovostním platbám žalovaný upozorňuje, že i soud konstatoval nižší význam formy platby. Přesto hotovostní platby ve výši přes 8 milionů Kč nemohou svědčit o obezřetném počínání stěžovatele. Žalovaný rovněž reaguje na spor o výklad pojmů úplata a úhrada. Poukazuje též na judikaturu, dle níž vykázání plnění v kontrolním hlášení dodavatele B. nesvědčí o jeho uskutečnění.

[15] Stěžovatel prý nepochopil rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013. V této věci je totiž podstatné, zda se jízdy uskutečnily, a nikoliv to, zda si svědci pamatují, kdo byl řidičem doprovodného vozu. Žalovaný trvá rovněž na rozporech ve výpovědích ohledně tras doprovodných jízd, z nichž nelze jednoznačně identifikovat jejich průběh. Z výpovědi svědkyně Š. nevyplynul průběh namátkových kontrol, svědek B. neměl informace o namátkových kontrolách a nedisponoval podrobnými seznamy jízd, aut ani řidičů a svědek Š. tvrdil o trasách odlišné okolnosti než stěžovatel. Navíc byl řidičem jednoho z kamionů, tudíž o utajených doprovodných jízdách neměl dle tvrzení stěžovatele ani vědět. Výpověď svědka B. byla sice nejpodrobnější, avšak svědek neuvedl, kdy přesně se

kontrolních jízd účastnil, a proto z ní opět nelze dovodit uskutečnění konkrétního deklarovaného plnění.

[16] Žalovaný trvá na nadbytečnosti svědeckých výpovědí osob napojených na SHAFAR GOLD. Dožádanou výpověď jednatele Shafara považuje za podstatnou pro prohloubení již existujících pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně procesně nepochybil při použití protokolu o výpovědi svědka H. v jiném řízení. Žalovaný připomíná, že stěžovatel výslech svědka navrhl až po jeho smrti. Námitky proti hodnocení výpovědi svědka D. jsou prý kopií nesouhlasu vyjádřeného v žalobě. Žalovaný je přesvědčen, že výpovědi hodnotil v souladu s daňovým řádem, tedy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Trvá též na irelevanci sporné fotodokumentace, která dle něj nemá žádnou souvislost s otázkou splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH.

[17] Stěžovatelem popsané zneužití práva podle žalovaného vůbec nesplňuje judikaturní definici tvrzené vady. Neprovedení výslechu stěžovatele totiž správce daně řádně odůvodnil. Žalovaný upozorňuje, že mu po dobu řízení nebyl předložen žádný důkaz o probíhajícím monitoringu přes systém MAN, a opětovně trvá na důvodech irelevance místního šetření u stěžovatele. Vysvětluje též zákonnost kontroly stěžovatele nepříslušným správcem daně.

[18] Na argumenty proti nesprávnému vedení spisu a průběhu nahlížení prý žalovaný dostatečně reagoval již v napadeném rozhodnutí. Odmítá manipulaci se spisem a trvá na zákonném postupu, vyjma pochybení napravených v daňovém řízení na základě stížnosti stěžovatele. Nahlížení proběhla v souladu s § 66 daňového řádu. Stěžovatelem citovaná judikatura neobsahuje právo na poskytnutí veškerých písemností ve spisu a soupis poskytnutý správcem daně byl s rozsudkem v souladu.

[19] K námitce prekluze žalovaný upozorňuje, že jméno J. F. se nevyskytovalo v originálním dokumentu zaslaném ukrajinskými orgány na základě mezinárodního dožádání a zjevně se tak jedná o chybu při překladu. Dokument se bezesporu týkal posuzované věci, lhůta pro stanovení daně proto neběžela a nemohlo dojít k prekluzi.

4. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] NSS se předně zabýval četnými námitkami nepřezkoumatelnosti jednotlivých částí napadeného rozsudku. Pouze takový rozsudek, který je přezkoumatelně odůvodněn, totiž může soud věcně přezkoumat. Následně přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu námitek, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti.

4.1. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný

[21] Námitku nepřezkoumatelnosti uplatnil stěžovatel napříč kasační stížností celkem osmkrát. Uvedenou vadu vytýká napadenému rozsudku v těchto částech – hodnocení hotovostních úhrad, hodnocení výpovědi dodavatele M. B., procesní pochybení správce daně při nevyslechnutí jednatele Shafara, nestandardní obsah protokolu o výpovědi jednatele Shafara, hodnocení výpovědi svědka D., hodnocení fotodokumentace, vedení daňové kontroly nepříslušným správcem daně a nezákonné vedení spisu. Podle stěžovatele krajský soud nedostatečně reagoval na žalobní argumentaci a pominul klíčové námitky.

[22] Zdejší soud opakovaně konstatoval, že za nepřezkoumatelný rozsudek považuje až takový rozsudek, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř.

na jakých úvahách své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí rozsudek, který postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, zda soud žalobu zamítl, nebo o ní odmítl rozhodnout. Po krajských soudech současně judikatura nepožaduje, aby v rozsudku pokaždé poskytly podrobnou odpověď na každý dílčí argument, za předpokladu, že odůvodnění obsahuje vlastní ucelenou argumentaci, která je natolik logická a srozumitelná, že není namístě pochybovat o správnosti závěrů napadeného rozsudku (např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, bod 41).

[23] Ke konkrétním námitkám stěžovatele uvádí soud následující.

[24] Úvahy o významu hotovostní formy úhrady jsou obsaženy v bodě 70 napadeného rozsudku. Krajský soud zde upozornil na podezřelost hotovostní platby v nepoměrné a stěžovatelem nevysvětlené výši, neprůkaznost výpovědi svědkyně Š. z pohledu výše plateb, odkázal na judikaturu NSS k podezřelosti hotovostních plateb a vysvětlil význam této skutečnosti pro závěry o neuskutečnění plnění. S výpovědí dodavatele B. pracoval krajský soud zejména v bodě 71 napadeného rozsudku, kde ji hodnotil jako obecnou a zdůraznil, že svědek neznal podrobnosti o průběhu doprovodných jízd a neuměl vysvětlit nesrovnalosti v tabulce s údaji o realizovaných jízdách. Proto ani jeho výpověď nemohla vyvrátit pochybnosti správce daně. Průběh a obsah výpovědi svědka Shafara hodnotil krajský soud v bodě 79 odůvodnění rozsudku, v němž uzavřel, že mezinárodní dožádání bylo jedinou možností, jak výpověď získat, konstatoval nižší vypovídající hodnotu dokumentu a řádné hodnocení odpovědi na mezinárodní dožádání ze strany žalovaného. Výpověď svědka D. soud krátce zhodnotil jako irelevantní (bod 71) a rovněž konstatoval řádné hodnocení všech svědeckých výpovědí žalovaným a nemožnost vyvodit z výpovědí závěr o uskutečnění zdanitelného plnění (bod 72). Námitky proti vedení a nahlížení do spisu vypořádal krajský soud podrobně v bodech 85-92 napadeného rozsudku.

[25] Stěžovateli lze dát za pravdu, že námitka zneužití práva nebyla v napadeném rozsudku explicitně hodnocena. Ze správní žaloby však zdejší soud zjistil, že uvedená argumentace byla součástí námitek proti neprovedení účastnického výslechu stěžovatele a údajné nevoli správce daně provádět výslechy svědků. Krajský soud proto vypořádal námitky proti neprovedení účastnického výslechu stěžovatele (bod 78) a s odkazem na relevantní judikaturu rovněž konstatoval naplnění podmínek pro neprovedení dalších svědeckých výpovědí (bod 74). Nepřímo reagoval rovněž na námitky proti hodnocení předložené fotodokumentace. Ty totiž byly podle obsahu žaloby součástí argumentace proti hodnocení svědecké výpovědi dodavatele B., k níž se krajský soud podrobně vyjádřil v bodě 71 napadeného rozsudku.

[26] Na základě uvedeného shrnutí je zřejmé, že ze všech zpochybňovaných částí napadeného rozsudku jsou patrné úvahy krajského soudu o žalobních námitkách stěžovatele. Ve světle zmíněné judikatury dostál krajský soud povinnosti poskytnout ucelenou, logickou a srozumitelnou argumentaci, díky níž nelze jeho rozsudek považovat za nepřezkoumatelný. Ačkoliv některé dílčí argumenty stěžovatele nebyly krajským soudem vypořádány výslovně, lze uzavřít, že napadený rozsudek vypořádal podstatu veškerých stížnostních námitek. Díky tomu implicitně reagoval i na dílčí námitky, jejichž výslovného zodpovězení se stěžovatel domáhá. NSS proto dospěl k závěru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

pokračování

4.2. Neprojednání zprávy o daňové kontrole nezkrátilo stěžovatele na jeho právech

[27] Stěžovatel tvrdí porušení § 88 odst. 4 daňového řádu správcem daně. Nesouhlasí s aplikací judikatury, na jejímž základě krajský soud označil toto pochybení pouze za formální, poukazuje na skutkové rozdíly oproti rozsudkům, o které soud opřel svůj závěr, a sám upozorňuje na rozsudek, z nějž vyplývá význam námitek stěžovatele v průběhu daňové kontroly.

[28] Daňový řád ve znění do 1. 1. 2021 v § 88 odst. 4 stanovil, že „*zprávu 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.*“ Alternativní způsob ukončení daňové kontroly upravoval odst. 5 tohoto ustanovení, dle nějž „*odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*“

[29] Lze stěžovateli přisvědčit potud, že krajský soud konstatoval pochybení správce daně, který žádost zástupce stěžovatele o zaslání zprávy o daňové kontrole nesprávně považoval za odmítnutí seznámit se s tímto dokumentem a za splnění předpokladu k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Sporným však zůstává, zda toto pochybení zasáhlo do práv stěžovatele a způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[30] K popsané otázce existuje rozsáhlá judikatura zdejšího soudu, na niž správně poukázal krajský soud (bod 54 napadeného rozsudku). Její závěry lze shrnout tak, že postupuje-li správce daně na základě žádosti o zaslání zprávy o daňové kontrole nesprávně podle § 88 odst. 5 daňového řádu, je rozhodné, zda byl daňový subjekt před zasláním seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Vyjádří-li se následně daňový subjekt ke kontrolním zjištěním, správce daně takto vyjádřené připomínky zohlední ve zprávě o daňové kontrole, a nezmění-li vyjádření subjektu výsledky daňové kontroly, je projednání zprávy o daňové kontrole pouze formálním ukončením, jehož nedodržení nemůže zkrátit daňový subjekt na právech.

[31] Stěžovatelem zpochybňovaný závěr o pouhé formální povaze pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole je citací dlouhodobě jednotné judikatury NSS. Kasační námitka je tedy v podstatě nesouhlasem se závěry ustálené rozhodovací praxe zdejšího soudu. Zdejší soud ze správního spisu ověřil, že citované judikaturní podmínky byly skutečně splněny – stěžovatel byl před žádostí o zaslání zprávy seznámen s výsledky kontrolního zjištění, vyjádřil se k nim a na toto vyjádření reagoval správce daně v odůvodnění zprávy o daňové kontrole.

[32] Na přiléhavosti citovaných rozsudků přitom nic nemění ani snaha stěžovatele zdůraznit dílčí skutkové odlišnosti či citace obecné pasáže z rozsudku NSS ze dne 21. 1. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31. V tomto rozsudku je ostatně také uvedeno, že dojde-li „*k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí.*“

[33] NSS proto uzavírá, že do práv stěžovatele nebylo pochybením správce daně zasaženo, závěr krajského soudu je souladný s judikaturou a námitky stěžovatele proti neprojednání zprávy o daňové kontrole jsou nedůvodné.

4.3. K námitkám proti pochybnostem správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění, hodnocení svědeckých výpovědí a neunesení důkazního břemene

[34] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. Rámcová smlouva prý není obecná a vnitřně rozporná a obě strany ji chápaly zcela shodně. Upozorňuje, že uskutečnění zdanitelného plnění řádně doložil. Rovněž nesouhlasí s hodnocením namátkových kontrol a pochybuje o fyzických možnostech kontrolovat průběh doprovodných jízd v utajeném režimu. Požadavky soudu na prokázání přijetí zdanitelného plnění považuje za přemrštěné. Nesouhlasí rovněž s podezřelostí hotovostní formy plateb, jelikož forma platby je věcí volby subjektů soukromoprávního vztahu a dle svědeckých výpovědí platby proběhly. Součástí kasační stížnosti je i výtka správci daně, který prý nesprávně vyložil § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH z důvodu neznalosti rozdílu mezi pojmy úplata a úhrada.

[35] Nesprávně prý krajský soud hodnotil též výpovědi svědků. Výpovědi svědkyně Š. bezdůvodně nepřiložil dostatečnou váhu. Nesprávně označil za rozpornou výpověď svědka Š. a výpověď svědka B. označil za neprůkaznou, jelikož se účastnil kontrol pouze namátkově a vycházel z informací od stěžovatele. Krajský soud pochybil též při hodnocení výpovědi dodavatele B., jelikož nezohlednil roli subdodavatele SHAFAR GOLD.

[36] Samostatnou část kasační stížnosti věnuje stěžovatel hodnocení okolností týkajících se společnosti SHAFAR GOLD. Krajský soud prý nesprávně posvětil odmítnutí výslechů pozdějších jednatelů pro nadbytečnost v rozporu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 228/2017-31, a pominul též deklarování plnění v kontrolním hlášení společnosti. Stěžovatel rovněž upozorňuje na motivaci svědka při výpovědi a nedůvěryhodnost dokumentu zaslaného na základě mezinárodního dožádání. Výpověď jednatele je prý rozporná s výpověďmi svědků B. a D.. Druhou skupinou výtek stěžovatel brojí proti použití protokolu o výslechu svědka H. v jiném řízení. Správce daně prý zapříčinil nemožnost vyslechnout jej v posuzované věci a stěžovatel mu tedy nemohl klást otázky.

[37] NSS považuje úvodem za podstatné připomenout, že podstatou tohoto sporu je otázka splnění podmínek nároku na odpočet DPH prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění. Zmíněný nárok vzniká dle zákona splněním formálních (§ 73 zákona o DPH) a materiálních podmínek (§ 72 zákona o DPH). Faktické uskutečnění zdanitelného plnění, z něhož je nárokován odpočet daně, patří mezi podmínky materiální. Pro přiznání nároku na odpočet je tedy subjekt povinen prokázat dodání zboží či provedení služby. Uskutečnění plnění lze primárně prokázat předložením řádně zúčtovaných dokladů, které jsou však pouhým formálním důkazem.

[38] Klíčovou součástí problematiky je rovněž otázka rozložení důkazního břemene při prokazování splnění podmínek odpočtu na DPH. Daňový subjekt je nejprve povinen prokázat veškeré skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních (§ 92 odst. 3 zákona o DPH), což zpravidla splní předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Učiní-li tak, je řada na správci daně, aby prokázal případné vážné a důvodné pochybnosti o souladu daňových tvrzení se skutečností. Je přitom povinen označit konkrétní zjištěné skutečnosti, pro něž daňová tvrzení zpochybňuje. Řádným splněním této povinnosti přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit. Znevěrohodnil-li správce daně správnost nebo úplnost účetnictví či jiných evidencí, musí

daňový subjekt doložit svá tvrzení jinými důkazními prostředky než již předloženým účetnictvím (blíže k tomu viz např. rozsudek ze dne 19. 9. 2025, čj. 10 Afs 141/2025-49, body 32 a 33 a zde citovaná judikatura).

[39] NSS ze správního spisu ověřil, že daňové řízení proběhlo tak, jak jej popsal krajský soud v bodech 21 až 37 rozsudku. Ve zkratce jej lze shrnout tak, že po zahájení daňové kontroly předložil stěžovatel faktury, příjmové pokladní doklady, objednávky doprovodných jízd a rámcovou smlouvu o zajištění služeb v dopravě. Správce daně následně vyjádřil pochybnosti o skutečném rozsahu deklarovaného plnění, které vyplynuly z nesouladu obecně formulované rámcové smlouvy s nekonkrétním textem objednávek, registrace tvrzených doprovodných vozidel v zahraničí u osob bez vazeb na dodavatele, rozporu mezi rozsahem deklarovaných služeb a kapacitními možnostmi dodavatele a okolností úhrady deklarovaných plnění. Vyjádřené pochybnosti se snažil stěžovatel rozptýlit vysvětlováním okolností úhrady a obsahu rámcové smlouvy a návrhů na výpověď svědkyně Š. a provedení místního šetření u stěžovatele. Správce daně byl též ve vyjádření seznámen s ukončením spolupráce s dodavatelem. Ve věci poté proběhla ústní jednání, správce daně provedl výslechy svědků Š., Š., B. a B., z nichž vyplynuly informace o poskytovaných službách, namátkových kontrolách doprovodných jízd, úhradách fakturovaných služeb a o spolupráci se subdodavatelem SHAFAR GOLD. Správní spis byl rovněž doplněn o záznamy o provozu vozidla, CMR listiny vystavené společností UPS, soupis doprovodných jízd sestavený svědkem B., soupis kontrolních jízd, pojistné smlouvy či údaje z registru vozidel. Do veřejné části spisu byly později přeřazeny listiny týkající se podnikání dodavatele B. – odpověď OSSZ a úřední záznam o místním šetření. Správce daně následně vyrozuměl stěžovatele a seznámil jej s výsledky kontrolního zjištění. Poté vydal zprávu o daňové kontrole, v níž uzavřel, že stěžovatel nevyvrátil jeho pochybnosti a neprokázal skutečné přijetí deklarovaných služeb.

[40] V odvolacím řízení byla do spisu doplněna odpověď na mezinárodní dožádání s výpovědí svědka Shafara. Úředním záznamem byly převedeny protokoly o výslechu svědků H. a D. do řízení stěžovatele; svědek D. byl následně opakovaně vyslechnut. Žalovaný rovněž doplnil spis o přehledy jízd doprovodných vozidel, příjmové doklady a faktury od SHAFAR GOLD, rámcovou smlouvu mezi společností a dodavatelem B.. Předloženy byly též důkazy týkající se pojištění a vztahu stěžovatele s UPS.

[41] Po prostudování spisu NSS souhlasí se závěry krajského soudu o okolnostech, z nichž vyplynuly pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. I přes stěžovatelův nesouhlas se zdejší soud ztotožnil s podezřelým nesouladem formulací, které popisovaly předmět plnění napříč formálními dokumenty (body 41 a 42 napadeného rozsudku). O podezřelé povaze hotovostní formy platby se NSS vyjádřil již několikrát (viz např. rozsudek ze dne 31. 7. 2024, čj. 2 Afs 25/2023-55). Stěžovateli lze dát za pravdu, že hotovostní forma úhrady sama o sobě nestačí pro zásadní pochybnosti o uskutečnění plnění. V posuzované věci však správce daně upozornil, že za problematickou považuje především změnu formy v průběhu trvání soukromoprávního vztahu s dodavatelem a výši bezhotovostních plateb, kterou nebyl stěžovatel schopen podrobně vysvětlit. V posuzované věci navíc vyvstala řada podezřelých okolností, které správce daně posoudil v úhrnu i samostatně. Přistoupí-li ke stěžovatelem zpochybňovaným skutečnostem rovněž nesrovnalosti ve formálních dokumentech a podezřelé okolnosti činnosti dodavatele a subdodavatele, lze uzavřít, že správce daně projevil své pochybnosti řádně, což v napadeném rozsudku správně konstatoval již krajský soud (bod 44).

[42] NSS souhlasí rovněž se závěrem krajského soudu, že popsaný mechanismus namátkových kontrol nemohl stačit k prokázání uskutečnění konkrétních doprovodných jízd (zejména bod 64). Popsaný „utajený režim“ totiž neznamená vynětí stěžovatele z povinnosti prokázat jejich přijetí v případě pochybností správce daně. Podstatné je, že stěžovatel nebyl po celou dobu řízení schopen předložit důkaz, z nějž by bylo patrné, kteří řidiči, ve kterých vozech, v jakém čase a za jakých podmínek skutečně prováděli doprovodné jízdy. Za dostatečný důkaz v tomto smyslu nelze označit svědecké výpovědi, jejichž obsahem je konstatování přítomnosti vozidla, které jim obecně popsal stěžovatel, obecné potvrzení předání hotovosti či nekonkrétní potvrzení realizace doprovodných jízd. Stěžoval se důkazní povinnosti nemůže zprostit ani konstatováním nižší kontroly nad uskutečněním zdanitelného plnění s ohledem na zapojení subdodavatele. Rovněž zde totiž lze souhlasit s krajským soudem, že jako řádný hospodář měl být stěžovatel více obezřetný a zapojení subdodavatele nemůže znamenat snížení podmínek pro nárok na odpočet DPH. Hodnocení namátkových kontrol krajským soudem je ucelené, logické a stěžovateli se nepodařilo je přesvědčivými argumenty v kasační stížnosti zpochybnit.

[43] Stěžovatel rovněž brojil proti hodnocení svědeckých výpovědí, které navrhl za účelem vyvrácení pochybností správce daně. Krajskému soudu však lze dát za pravdu, že obecná výpověď svědkyně Š. o zahlédnutí automobilu dle pokynů stěžovatele či nekonkrétní potvrzení hotovostní platby mezi stěžovatelem a dodavatelem neprokazuje uskutečnění konkrétní doprovodné jízdy a úhrady v deklarované výši. Nepřípadná je argumentace rozsudkem NSS ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013-26, dle nějž nelze po svědkovi s delším odstupem požadovat zcela detailní popis skutkových okolností. V obecné rovině sice lze s tímto závěrem souhlasit, nic to však nemůže změnit na nedostatečné váze výpovědi svědkyně Š. v situaci, kdy stěžovatel po celou dobu řízení nebyl schopen doložit přesný rozsah deklarovaného plnění. Souhlasit lze rovněž s hodnocením výpovědi svědka Š.. Přestože dle stěžovatele není její obsah rozporuplný, krajský soud správně upozornil na odlišnosti jejího obsahu oproti výpovědím ostatních svědků – dle svědka Š. o doprovodných vozidlech řidiči nákladních automobilů věděli, probíhaly kontroly, zda jsou doprovodná vozidla přítomna u nákladních vozidel, a doprovodná vozidla musela být v dosahu při každém zastavení (body 29 a 71 napadeného rozsudku). Námitky proti hodnocení výpovědi svědka B. jsou ve své podstatě námitkami proti hodnocení namátkových kontrol. Obdobné lze konstatovat též k výpovědi dodavatele B., pro jejíž shovívavější hodnocení stěžovatel argumentuje uskutečněním jízd skrze subdodavatele. Jak již ale NSS konstatoval shora, závěry krajského soudu o průkaznosti namátkových kontrol byly správné a subdodavatel nezbavuje stěžovatele povinnosti prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. K údajnému zastřenému výslechu dodavatele bez účasti stěžovatele lze pouze podotknout, že podle správního spisu byl dodavatel vyslechnut a zástupce stěžovatel byl jeho výslechu přítomen (viz protokol na č. l. 50 správního spisu).

[44] K námitkám týkajícím se společnosti SHAFAR GOLD považuje zdejší soud za podstatné zmínit, že přípustné důvody neprovedení důkazu ve své judikatuře nastínil Ústavní soud (viz nález ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Mezi ně lze zahrnout též nadbytečnost důkazu či jeho nesouvislost s předmětem řízení, přičemž podstatné je, že důvod neprovedení důkazu musí správní orgán vždy řádně vysvětlit. NSS se v této části ztotožňuje s krajským soudem, který v bodě 78 napadeného rozsudku souhlasil s důvody neprovedení důkazu a vysvětlil, že výpovědi dalších jednatelů, kteří ve společnosti působili až po sporném období, nemohly vést k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Tento závěr se jeví jako správný, zvlášť ve chvíli, kdy soud opětovně konstatoval omezenou

důvěryhodnost výpovědi svědka Shafara. Je proto zřejmé, že závěry správce daně vyplývaly převážně z jiných důkazů. Ze stejného důvodu na závěrech krajského soudu nic nemění ani námitky proti hodnocení svědecké výpovědi jednatele Shafara, u níž navíc krajský soud správně upozornil na nesoulad s výpověďmi ostatních svědků. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že sám žalovaný dospěl k závěru o rozporuplných okolnostech činnosti subdodavatele SHAFAR GOLD nejen na základě výpovědi svědka Shafara, ale též například z výpovědí svědka D. či protokolu o výpovědi svědka H.. I kdyby tedy stěžovatel částečně zpochybnil relevanci odpovědi na mezinárodní dožádání, i nadále by platilo, že nepředložil jednoznačné důkazy o uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelem citovaný rozsudek čj. 4 Afs 228/2017-31 je na posuzovaný případ nepřiléhavý, jelikož správce daně neodmítl provedení důkazu, protože jím nebylo možné prokázat tvrzené skutečnosti ve smyslu citovaného rozsudku, nýbrž proto, že i kdyby se stěžovatelem tvrzené okolnosti výpovědi prokázaly, nijak by to nepřispělo k samotné podstatě věci, kterou je prokázání uskutečnění deklarovaných doprovodných jízd. Nelze přistoupit ani na argumentaci stěžovatele kontrolním hlášením společnosti SHAFAR GOLD, jelikož jak správně poukázal žalovaný, NSS již v rozsudku ze dne 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 2/2024-39, připustil, že zanesení plnění do kontrolního hlášení samo o sobě svědčí spíše o formálním vykázání než o skutečné realizaci plnění. Konstatovat lze rovněž zákonnost důkazu protokolem o výpovědi svědka H., který proběhl v souladu s podmínkami použitelnosti důkazů z jiného řízení (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119). Stěžovateli se v kasační stížnosti nepodařilo závěr o zákonném použití protokolu relevantně zpochybnit nad rámec připomínek, s nimiž se vypořádal již napadený rozsudek.

[45] NSS proto dospěl k závěru, že správce daně řádně vyjádřil pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a označil rovněž všechny okolnosti, z nichž tyto pochybnosti vyplývaly. Stěžovateli se v průběhu řízení nepodařilo předložit důkazy, z nichž by vyplýval rozsah uskutečněných doprovodných jízd. V kasační stížnosti namísto toho jen polemizoval s konkrétními pasážemi hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným, aniž by předložil jakékoliv další důkazy, z nichž by bylo možné dovodit nesporný závěr o realizaci deklarovaných služeb.

[46] Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatele k otázce výkladu termínu úplata či úhrada v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Podstatou této věci je totiž prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, s nímž výklad sporného ustanovení přímo nesouvisí.

[47] NSS proto uzavírá, že rovněž tyto námitky stěžovatele nejsou důvodné.

4.4. K námitkám zneužití práva, nahlížení do spisu a prekluze

[48] Závěrečná skupina námitek směřuje proti údajnému zneužití práva, které mělo spočívat v nevoli správce daně provádět výslechy svědků a stěžovatele. Stěžovatel polemizuje i se závěrem o nepoužitelnosti dat ze sledovacího systému MAN a neprovedením místního šetření. Opětovně vznáší námitky proti vedení spisu a obstrukcím při žádostech o nahlížení. Za nesprávný označuje rovněž závěr o námitce prekluze v důsledku zaslání dokumentu na základě mezinárodního dožádání.

[49] K těmto námitkám však NSS uvádí, že kasační stížnost v této části neobsahuje téměř žádnou skutečnou polemiku s napadeným rozsudkem, jelikož stěžovatel téměř výhradně opakuje svá žalobní tvrzení a vyjadřuje toliko nesouhlas se závěry krajského soudu.

[50] K námitce zneužití práva proto NSS konstatuje, že ze správního spisu nezjistil nic, co by nasvědčovalo tvrzené nevoli správci daně provázet v posuzované věci dokazování. Jak správně konstatoval již krajský soud, neprovedení výpovědí svědků a stěžovatele bylo ze strany žalovaného řádně odůvodněno (bod 58 napadeného rozsudku). Jednání správce daně tedy nebylo zneužitím práva, nýbrž řádným výkonem vybrané působnosti ve smyslu § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

[51] Námitky proti vedení spisu vypořádal krajský soud podrobně v bodech 62-68 rozsudku. Vycházel přitom z obsahu správního spisu, relevantních zákonných ustanovení a judikatury zdejšího soudu včetně té, na niž se v žalobě odvolával stěžovatel. NSS konstatuje, že krajský soud v napadeném rozsudku správně konstatoval zákonné vedení spisu včetně zhojení pochybení při nahlížení. Souhlasit lze rovněž s neprůkazností dat ze sledovacího systému MAN, jelikož v posuzovaném případě je sporné uskutečnění jízd doprovodných vozidel, nikoliv samotných vozidel nákladní dopravy, která jsou uvedeným systémem monitorována.

[52] Řádně se krajský soud vypořádal též s námitkou údajné prekluze v bodě 60 napadeného rozsudku. NSS ze správního spisu ověřil, že výskyt jména J. F. působí v kontextu obsahu dokumentu nahodile a jako zjevná chyba. Námitka prekluze je proto nedůvodná.

[53] Závěrečné námitky stěžovatele jsou proto nedůvodné a nemění nic na stěžejním závěru žalovaného v této věci – stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.

5. Závěr a náklady řízení

[54] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že je kasační stížnost nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. února 2026

Vojtěch Šimíček
předseda senátu