

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupený Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 49586/17/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018 - 149,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018 - 149, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 11. 2017, č. j. 49586/17/5300-21444-712153, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, Mgr. Ing. Michala Hebkého, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 16 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 49586/17/5300-21444-712153 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 14. 9. 2016, jimiž byla žalobci podle § 147 daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Šlo o následující platební výměry, zdaňovací období a daňové povinnosti:

i. č. j. 3881845/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období červenec 2011 DPH ve výši 26 800 Kč a penále ve výši 5360 Kč;

ii. č. j. 3881901/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období srpen 2011 DPH ve výši 371 906 Kč a penále ve výši 74 381 Kč;

iii. č. j. 3881989/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období září 2011 DPH ve výši 145 700 Kč a penále ve výši 29 140 Kč;

iv. č. j. 3882141/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období listopad 2011 DPH ve výši 93 451 Kč a penále ve výši 18 690 Kč;

v. č. j. 3882194/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období prosinec 2011 DPH ve výši 62 955 Kč a penále ve výši 12 591 Kč;

vi. č. j. 3882505/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období duben 2012 DPH ve výši 99 782 Kč a penále ve výši 19 956 Kč;

vii. č. j. 3882644/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období červen 2012 DPH ve výši 20 473 Kč a penále ve výši 4094 Kč;

viii. č. j. 3882724/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období červenec 2012 DPH ve výši 336 925 Kč a penále ve výši 67 385 Kč;

ix. č. j. 3882785/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období září 2012 DPH ve výši 115 538 Kč a penále ve výši 23 107 Kč;

x. č. j. 3882866/16/3013-50521-703858 za zdaňovací období listopad 2012 DPH ve výši 20 727 Kč a penále ve výši 4145 Kč.

[2] Správce daně tak neuznal žalobci odpočet DPH v celkové výši 1 287 546 Kč uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DATAPARK s. r. o. (dále též „Datapark“), AGRO – INVEST TRADE s. r. o. (dále též „Agro-Invest“), AutoAgro Tech s. r. o. (dále jen „AutoAgro“), J & K Investment Trading s. r. o. (dále též „J&K“), kteří žalobci fakturovali dodání plnění zemědělského charakteru (osiva, hnojiva, řepka, zemědělské stroje atd.), a od dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. (dále též „PAPV“) odpočet DPH za reklamní služby.

[3] V rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování a poté napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a potvrdil výše specifikované dodatečné platební výměry.

[4] Krajský soud shora citovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[5] Napadené rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným. Uvedl, že pokud žalobou napadené rozhodnutí detailně nereaguje na všechny jednotlivé argumenty uplatněné v odvolání a dalších doplňujících podáních, nezpůsobuje to jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť hlavní linie úvah a odpovědí na žalobcovy stěžejní námitky je z rozhodnutí žalovaného seznatelná.

[6] Důvodné neshledal krajský soud ani námitky procesních pochybení daňových orgánů.

[7] K námitce neumožnění ústního projednání výsledku kontrolního zjištění krajský soud uvedl, že daňový řád ani čl. 38 odst. 2 Listiny nevyžaduje, aby seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo vždy ústně. S ohledem na rozsáhlost kontrolních zjištění v projednávaném případě soud nepovažoval za nestandardní, že byl zástupci žalobce výsledek kontrolního zjištění zaslán elektronicky do datové schránky. Žalobce ani neuvedl, jakým způsobem se jeho práv mělo dotknout, že s výsledkem kontrolního zjištění byl seznámen toliko písemně, nikoliv při ústním jednání.

[8] Nedůvodnou shledal krajský soud taktéž námitku, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Krajský soud uvedl, že pokud žalobce v projednávaném případě navrhl doplnění kontrolního zjištění až poté, co lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění marně uplynula, aniž by současně snesl ospravedlnitelné důvody, proč důkazy nenavrhoval dříve, nebyl správce daně povinen k takovýmto návrhům na doplnění dokazování přihlížet. K ukončení daňové kontroly tak došlo podle soudu v souladu se zákonem. Odepřel-li proto žalobce podepsat zprávu o daňové kontrole z důvodu, že nebyla zohledněna jeho doplňující vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a nebyly provedeny navrhované důkazy, jednalo se o bezdůvodné odepření podpisu zprávy, jehož důsledkem bylo dle § 88 odst. 6 daňového řádu řádné ukončení daňové kontroly. Krajský soud taktéž uvedl, že žalobce nemohl rozumně předpokládat, že jeho dalším žádostem o prodloužení lhůt bude správcem daně vyhověno, byl-li se stanoviskem správce daně o dostatečnosti lhůty pro vyjádření informován již v rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 21. 7. 2016, jímž bylo vyhověno jeho první žádosti o prodloužení lhůty. Nerozhodný byl podle krajského soudu v této souvislosti i fakt, že zástupce žalobce měl v daném termínu čerpat řádnou dovolenou. Tato skutečnost byla podle soudu řešitelná sepisem příslušného podání před nástupem na dovolenou, případně zastupitelností osob podílejících se na podnikání žalobcova zástupce.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu při ukončení daňové kontroly, neboť to byl právě žalobce, na němž spočívalo důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a v jehož zájmu bylo navrhnout doplnění dokazování. Pokud tak učinil po uplynutí lhůty k vyjádření (§ 88 odst. 3 daňového řádu),

nemohl s úspěchem namítat, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně. Krajský soud tak dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena vydáním napadených dodatečných platebních výměrů. Nadto krajský soud uvedl, že většina důkazů, jejichž provedení žalobce navrhoval v řízení před správcem daně, byla následně provedena v řízení o odvoláních žalobce, resp. se žalovaný o jejich provedení pokusil. Práva žalobce navrhnout doplnění důkazů tak nebyla v daňovém řízení nijak krácena.

[10] K námitce, že doplnění dokazování v odvolacím řízení prováděly stejné úřední osoby správce daně, které se podílely na vydání rozhodnutí v prvním stupni, krajský soud uvedl, že přesun dokazování až do odvolacího řízení je přičitatelný především žalobci, který navrhl provedení důkazů až po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nadto žalobce ve svých podáních nijak nevysvětlil, jakým způsobem by do jeho práv měla zasahovat skutečnost, že po podání odvolání prováděl úkony v rámci dokazování prvostupňový správce daně. Krajský soud taktéž konstatoval, že z judikatury plyne toliko požadavek na striktní oddělení úředních osob, které o věci rozhodují (v rámci čehož provádějí i hodnocení důkazů) v dané fázi řízení, nikoliv rovněž na to, aby osoby rozhodující v prvním stupni nemohly činit v další fázi řízení žádné procesní úkony, např. úkony směřující k doplnění dokazování. Nadto podle krajského soudu osoby prvostupňového správce daně důkazy provedené v rámci odvolacího řízení nehodnotily, pouze je realizovaly. Hodnocení provedl v konečné fázi odvolací orgán. Ani pokud by tedy došlo k pochybení, nejednalo by se o vadu, která by mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

[11] K námitce, že došlo k porušení procesních práv žalobce proto, že v řízení o odvolání zastavil žalovaný řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty pro vyjádření k seznámení s doplněním dokazování v odvolacím řízení, se krajský soud s výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu ztotožnil s žalobcem. Zároveň však uvedl, že skutečnost, že žalovaný při posuzování žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu pochybil, pokud se žádostí odmítl zabývat věcně a řízení o ní zastavil, způsobuje vadu řízení, která však v daném případě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Není tedy rozhodné, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Podle krajského soudu byla v kontextu celého posuzovaného případu patnáctidenní lhůta pro vyjádření, která je maximální lhůtou stanovenou zákonem (§ 115 odst. 3 daňového řádu), přiměřená okolnostem případu.

[12] Nedůvodnou shledal taktéž námitku odepření možnosti nahlížet do spisu z důvodu nevyhovění žádosti o korespondenční nahlížení. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že požadavek žalobce na zaslání dokumentu zahrnujícího úřední záznam (2 strany) včetně 265 stran příloh korespondenčním způsobem byl nehospodárný, neboť tak obsáhlý materiál nebylo možné jednoduše zaslat zástupci žalobce emailem či do datové schránky. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce měl sídlo v Brně, kde sídlí i žalovaný, lze považovat za standardní a přiměřené, aby se dostavil k osobnímu nahlížení do spisu k žalovanému, pokud hodlal do předmětného dokumentu (správního spisu) nahlížet.

[13] Nedůvodnými shledal krajský soud i výtky ohledně absence úředního záznamu ve spise o tom, že byl oprávněným úředním osobám znám kontrolní spis ve věci jiné daňové kontroly (společnosti AGRO Žádovice s.r.o.). Pokud jde o skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti (§ 50 odst. 1 správního řádu), není podle krajského soudu nutné trvat na tom, aby o jejich „znalosti“ byl učiněn záznam do správního spisu.

[14] Co se týče samotného nároku žalobce na odpočet DPH ze sporných plnění, uvedl krajský soud, že se ztotožňuje se žalovaným, že žalobce u sporných obchodních transakcí neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Pokud správce daně uváděl, že bylo prokázáno přijetí služeb či plnění, nebylo současně prokázáno jejich přijetí v tvrzeném rozsahu (např. u reklamních služeb od PAPV), případně panovaly pochybnosti o jejich dodání deklarovaným dodavatelem. Krajský soud zdůraznil, že přestože žalobce dlouhodobě podniká v oblasti zemědělství a má standardní okruh svých dodavatelů, začal obchodovat s dodavateli novými, u nichž se vyskytly podezřelé okolnosti (platby převážně v hotovosti, pokud bezhotovostně, finanční prostředky byly obratem vybírány v hotovosti, dodavatelé byli nekontaktní, sídlili na adresách virtuálního sídla, se správcem daně nekomunikovali, proto nebylo možné ověřit dodání předmětných plnění apod.). Okolnosti zahájení obchodní spolupráce s těmito novými obchodními partnery nebyly žalobcem nijak vysvětleny. Správci daně byly v průběhu kontroly předloženy písemné doklady (faktury, smlouvy, doklady o přijatých platbách atd.), u nichž však rovněž byly zjištěny pochybnosti (platby v hotovosti měly být realizovány v době, kdy v pokladně žalobce nebyla k dispozici potřebná hotovost, nárok na odpočet byl uplatněn o několik měsíců dříve, než byl vystaven daňový doklad a než mělo k předmětnému plnění dojít aj.). Pokud správce daně k plněním týkajícím se dodání hnojiv doplňoval, že jiné doklady než evidence hnojení a vystavené faktury nebyly doloženy (např. příbalové letáky), je nutné zohlednit, že jeho požadavek na doplnění důkazních prostředků byl motivován právě zjištěnými nestandardnostmi. Správce daně požadoval předložení důkazního prostředku, který by byl vytvořen třetí stranou (subjektem odlišným od žalobce) a byl by schopen relevantním způsobem dodání hnojiv prokázat.

[15] Za stěžejní námitku žalobce považoval krajský soud namítanou vadu řízení způsobenou neprovedením všech navrhovaných svědeckých výpovědí. Krajský soud uvedl, že je přesvědčen, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně odůvodnil, proč považuje navrhované výslechy svědků za nadbytečné. Ztotožnil se přitom se žalovaným, že na základě veškerých okolností projednávaného případu nebylo provedení navrhovaných svědků potřebné, případně, pokud se správce daně neúspěšně pokusil o jejich vyslechnutí, nelze mu nekontaktnost svědků přičítat k tíži. Zásadní je totiž skutečnost, že v daňovém řízení byly ohledně šetřených dodavatelů zjištěny takové rizikové faktory (např. nekontaktnost, virtuální sídla, nově zahájená spolupráce se žalobcem, společnosti se neprofilovaly jako obchodníci s dodávanými komoditami, platby převážně v hotovosti, ačkoliv stav pokladny byl záporný, některé faktury neuhrazeny, přestože bylo vykázáno dodání apod.), které způsobují, že ani pokud by byly výslechy navržených svědků provedeny a tito svědci by obecně potvrdili realizaci obchodní spolupráce se žalobcem, nepostačovalo by takto zjištěné penzum důkazů v souhrnu s ostatními důkazy shromážděnými v daňovém řízení pro prokázání uskutečnění zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Důkazní nouze žalobce spočívá v tom, že sice předložil smlouvy a faktury formálně deklarující uskutečnění obchodních transakcí, nicméně v nich

byly zjištěny hrubé nestandardnosti, které nebyly vysvětleny ani doplněny objektivními, nezpochybnitelnými a věrohodnými důkazy (např. získanými od dodavatelů či poskytovatelů plnění) svědčícími o skutečné realizaci obchodních transakcí. Je tak zřejmé, že ani navrhovaní svědci by důkazní nouzi žalobce nemohli zvrátit. Krajský soud proto souhlasil se závěrem žalovaného, že prostřednictvím navrhovaných důkazů nemohly být s ohledem na dříve zjištěné skutečnosti v daňovém řízení žalobcem tvrzené skutečnosti prokázány.

[16] Krajský soud uvedl, že daňové orgány vynaložily dostatek úsilí, aby zajistily výslechy J.K., R. S. a M. M., avšak žalobce uváděl v návrzích na jejich provedení nesprávné adresy. Neměl-li žalobce správnou adresu pobytu těchto svědků, nemohl výlučně na ně při prokazování předmětných obchodních transakcí spoléhat a měl si obstarat i jiné objektivní důkazy prokazující uskutečnění deklarovaných plnění. K tvrzení, že navrhovaní svědci byli vyslechnuti v jiném řízení, krajský soud uvedl, že každé daňové řízení má svá specifika a nelze pouze ze skutečnosti, že u jednoho daňového subjektu byly navrhované výslechy týchž osob provedeny a v jiném nikoli, spatřovat nezákonnost nyní napadeného rozhodnutí. K nároku žalobce na odpočet DPH ze zdanitelných plnění od jednotlivých společností pak krajský soud uzavřel, že tyto obchodní případy žalovaný dostatečně zpochybnil a že žalobce neprezentoval takové důkazy, které by byly způsobilé pochybnosti žalovaného vyvrátit. Tyto totiž krajský soud vyhodnotil buď jako irelevantní, nebo s ohledem na pochybnosti žalovaného jako nedostatečné.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[17] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Stěžovatel namítá, že řízení před správcem daně bylo stiženo procesními vadami, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatel uvádí, že v průběhu daňové kontroly mu byla zaslána jediná výzva k prokázání skutečností, a to 9. 10. 2014. Poté, co na výzvu odpověděl, měl stěžovatel za to, že svůj nárok na odpočet DPH prokázal. Následně bylo jeho zástupci dne 30. 6. 2016 do datové schránky zasláno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce požadoval ústní projednání výsledku kontrolního zjištění a zároveň požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žádosti o ústní projednání stěžovatele nebylo vyhověno, žádosti o prodloužení lhůty správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil o 19 dní. Další žádost o prodloužení lhůty správce daně zamítl, a to přes tvrzení stěžovatele, že potřebuje více času vzhledem k obsáhlosti spisu a také proto, že jeho zástupce má v období, kdy běžela lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, dlouhodobě plánovanou rodinnou dovolenou v zahraničí. Takový postup zkrátil stěžovatele na jeho procesních právech, neboť mu nebylo umožněno dostatečně se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění.

[19] Nadto stěžovatel uvádí, že opětovná žádost o prodloužení lhůty k vyjádření byla podána 8. 8. 2016, tedy ve lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Pokud tedy správce daně tuto žádost zamítl po jejím uplynutí, měla být lhůta prodloužena v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu alespoň o dobu, která zbývala z původní lhůty v době podání

žádosti o prodloužení lhůty. Rozhodnutí o žádosti žalobce o opětovné prodloužení lhůty mu bylo doručeno 18. 8. 2016. Mezitím (15. 8. 2016) pak stěžovatel podal další žádost o prodloužení lhůty, o které správce daně nerozhodl, podle stěžovatele tak měla být podle § 36 odst. 3 daňového řádu u této žádosti uplatněna fikce prodloužení lhůty. Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem projednána 12. 8. 2016, tedy ještě před uplynutím lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nadto byly veškeré jím navrhované důkazní prostředky odmítnuty. Za těchto okolností stěžovatel důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole, což je překážkou vydání napadených dodatečných platebních výměrů, protože tudíž daňová kontrola nikdy neskončila.

[20] Nadto stěžovatel uvádí, že správce daně přistoupil k jím navrhovaným svědeckým výpovědím, které odmítl provést v prvostupňovém řízení, z vlastní iniciativy krátce poté, co stěžovatel podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Odvolání přitom bylo obsahově totožné s vyjádřením stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění. Vydání dodatečných platebních výměrů tak stěžovatel považuje za pouze formální úkon, učiněný správcem daně proto, aby mu byla prodloužena lhůta pro stanovení daně. Takové formální úkony však zákonem předvídané účinky mít nemohou. Z toho důvodu taktéž stěžovatel namítá, že došlo k prekluzi práva stanovit stěžovateli za předmětná zdaňovací období DPH ke dni 6. 12. 2016.

[21] Stěžovatel taktéž namítá, že krajský soud se dopustil nesprávného právního hodnocení skutkového stavu, když vyhodnotil, že lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu je propadná, a že tedy k důkazním prostředkům, které stěžovatel navrhoval po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nemělo být vůbec přihlíženo. Podle stěžovatele má daňový subjekt právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění až do projednání zprávy o daňové kontrole a správce daně má povinnost na takové vyjádření reagovat.

[22] Ve vztahu k odvolacímu řízení stěžovatel uvádí, že pokud žalovaný odmítl provést důkazy, které stěžovatel navrhl po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, dopustil se tím vady, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud daňový orgán namítá, že daňový subjekt neunáší důkazní břemeno, musí nejprve provést důkazy, které tento subjekt navrhl, a ne dopředu hodnotit, zda svědek může prokázat skutečnosti, aniž by výpovědi provedl. Krajský soud se přitom dopustil vady nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, když v jednom bodě odůvodnění uvádí, že k navrženým svědeckým výpovědím neměl správce daně vůbec přihlížet jako k pozdě uplatněným důkazním návrhům, v dalším bodě uvádí, že správce daně doplnil dokazování o navrhované svědecké výpovědi, protože to považoval za nezbytné, avšak v dalším bodě dospívá k závěru, že tyto svědecké výpovědi nemohly prokázat tvrzení stěžovatele. Nadto, i když stěžovatel uvedl neaktuální adresy některých svědků, nezbavovalo to žalovaného povinnosti pokusit se zjistit identifikační údaje svědků z vlastní činnosti, tím spíše, když v průběhu odvolání stěžovatel řádné adresy svědků dodal. O tom ostatně svědčí i zkušenost, že výpovědi svědků J. K., Ing. M. M. a R. S. (jež správce daně v průběhu doplnění dokazování na původní stěžovatelem uvedené adrese nezastihl) se podařilo provést v jiném řízení (buď v daňovém řízení se společností Agro Žádovice s.r.o., nebo v daňovém řízení se stěžovatelem týkajícím se jiné daňové povinnosti).

[23] Konečně k procesním vadám stěžovatel uvedl, že žalovaný se dopustil vady řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí tím, že nerozhodl o jeho žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k zjištěním na základě dokazování v odvolacím řízení, resp. řízení o této žádosti zastavil. Stěžovatel považuje postup žalovaného za účelový, motivovaný skutečností, že se žalovanému v době, kdy byl stěžovatel seznámen se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, blížilo uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. To vyplývá explicitně i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný opakovaně hodnotí důkazní návrhy stěžovatele jako účelové s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně. Je to přitom žalovaný, komu trvalo více než 12 měsíců od odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům doplnit dokazování a seznámit stěžovatele se zjištěními na základě tohoto doplnění.

[24] K jednotlivým sporným odpočtům DPH z přijatých zdanitelných plnění pak stěžovatel opakuje, že má za to, že dostatečně prokázal vznik nároku podle § 72 zákona o DPH, a že pokud měli žalovaný či správce daně pochybnosti o tomto nároku, nemohli bez dalšího odmítnout stěžovatelem navrhované důkazní prostředky pro účelovost, irelevanci nebo *a priori* hodnotit svědky jako nevěrohodné s poukazem na vztah k stěžovateli.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svou argumentaci použitou v napadeném rozhodnutí a v podrobnostech na ni odkázal, a dále se plně ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[27] Kasační stížnost **je důvodná** [§ 110 odst. 1 *in principio* s. ř. s.].

[28] Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika stěžovatele se závěry krajského soudu, kterými byla potvrzena správnost postupu žalovaného při doměření DPH žalobci z důvodu nesplnění podmínek pro odpočet DPH ze sporných přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatel přitom v obsáhlé kasační stížnosti namítal jak nesprávné meritorní posouzení vzniku jeho nároku na odpočet DPH, tak i celou řadu procesních vad, z nichž některé podle něho mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto před přezkumem merita věci přistoupil k přezkumu namítaných vad řízení před daňovými orgány a dospěl k závěru, že podstatná část námitek stěžovatele vztahujících se k řízení před daňovými orgány je důvodná.

[29] Stěžovatel v první řadě namítá, že v řízení před správcem daně mu nedůvodně nebyla prodloužena lhůta pro vyjádření s výsledkem kontrolního zjištění. Ze správního spisu se přitom podává, že stěžovateli byl výsledek kontrolního zjištění zaslán 30. 6. 2016 do datové schránky jeho zástupce. Na základě první žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění byla lhůta pro vyjádření stěžovateli

prodloužena o 19 dní na celkových 39 dní. V další žádosti o prodloužení lhůty stěžovatel uvedl, že o prodloužení žádá s ohledem na rozsah kontrolního zjištění a s ohledem na skutečnost, že zástupce stěžovatele měl v době od 22. 7. 2016 do 15. 8. 2016 (tedy v době, kdy stěžovateli běžela lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) dlouhodobě plánovanou rodinnou zahraniční dovolenou. Správce daně zamítl tuto i další žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, aniž by přihlédl k těmto důvodům. Krajský soud aproboval postup správce daně s odůvodněním, že rodinná dovolená zástupce stěžovatele není vážný omluvitelný důvod, pro který by mohla být lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění prodloužena. Takový generalizovaný závěr je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 23. 8. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 - 80, vyjádřil právní názor, že „*správce daně tedy musí zásadně omluvit oddálení projednání zprávy z důvodů, které jsou nezávislé na vůli daňového subjektu (např. nemoc, zranění), stejně jako z důvodů závislých sice na jeho vůli, ale takových, které vzhledem k okolnostem jsou přirozené a běžné (např. dovolená, naléhavé a neodkladné zaneprázdnění jinými důležitými povinnostmi jako důležitou a obtížně zrušitelnou pracovní cestou).*“ Analogicky lze aplikovat tento názor taktéž na žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Pokud lhůta pro vyjádření běží od 1. 7. 2016, správce daně považuje za dostatečnou lhůtu 39 dní, avšak z těchto 39 je zástupce daňového subjektu 18 dní na (údajně) dlouhodobě plánované rodinné dovolené, měl k této skutečnosti správce daně přihlédnout. Tvrzení o plánované rodinné dovolené je přitom v tomto případě plausibilní, neboť je notorietou, že měsíce červenec a srpen jsou obvyklými měsíci rodinných dovolených, typicky z důvodu letních prázdnin dětí na základních a středních školách i studentů na školách vysokých a obecně vzato proto, že v České republice je zvykem čerpat významnou část dovolené v létě. Zda zástupce žalobce vskutku měl zahraniční rodinnou dovolenou a zda šlo o cestu předem plánovanou, a nikoli účelovou, směřující k prodlužování daňového řízení, měl správce daně ověřit tím, že by požadoval po zástupci žalobce doložení tvrzení, jež se dovolené týkala. Pokud by byla tato tvrzení pravdivá, byl by to zásadně důvod pro prodloužení lhůty. Výsledná lhůta měla být stěžovateli prodloužena přinejmenším tak, aby čítala oněch 39 dní, nepočítaje v to dny, v nichž by zástupce stěžovatele byl na dovolené.

[30] Nesprávný je přitom názor krajského soudu, že si měl zástupce stěžovatele zajistit substituci nebo že měl vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zaslat správci daně před nástupem dovolené.

[31] První soudem namítaná alternativa je těžko myslitelná. Obecně vzato je jistě možné a někdy nezbytné, aby profesionál, jímž daňový poradce je, zajistil některé své služby substitutem. Z běžných okolností, tedy lze-li časové možnosti správce daně a daňového poradce zastupujícího daňový subjekt rozumně skloubit (a obě strany jsou zásadně povinny poskytovat si k tomu přiměřenou součinnost), je však vhodné preferovat osobní výkon zastoupení. Je to patrné i v nyní projednávaném případě, v němž v rozhodné době nehrozilo prodlení, a nebylo tedy důvodu, proč by si správce daně a daňový poradce stěžovatele nemohli vyjít vstříc a své časové plány přiměřeně skloubit, navíc pravděpodobně s nejefektivnějším dostupným výsledkem, i pokud šlo o rychlost řízení. Jestliže správce daně poskytl na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovateli, jehož zástupce byl s případem dobře obeznámen ze své předchozí činnosti, 39 dní, těžko si lze představit, že by za tři týdny, tedy před nástupem na dovolenou (od 30. 6. do 21. 7.), byl

zástupce stěžovatele schopen někoho jiného stejným způsobem podrobně obeznámit s věcí stěžovatele tak, aby nadto i tento substitut měl dostatek času pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nutno přihlédnout i ke skutečnosti, že výsledek kontrolního zjištění byl zástupci stěžovatele zaslán do datové schránky takříkajíc „ze dne na den“. Před jeho zasláním neměl zástupce stěžovatele informaci o tom, že 30. 6. 2016 bude se stěžovateli předán výsledek kontrolního zjištění, jako je tomu třeba při jeho ústním projednání, aby se dopředu mohl připravit s ohledem na skutečnost, že měl plánovanou dovolenou.

[32] Druhá soudem navrhovaná alternativa popírá právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Pokud totiž byla daňovému subjektu stanovena lhůta pro vyjádření tak, že měla končit 8. 8. 2016, postrádá logiku tvrdit, že zástupce stěžovatele mohl zaslat vyjádření před nástupem na dovolenou. Reálně každá osoba totiž samozřejmě může učinit podání, k němuž má stanovenou lhůtu, před koncem této lhůty. To však neznamená, že by jí mohlo být upíráno využít celou jí poskytnutou lhůtu či její převážnou část k učinění požadovaného podání. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správce daně měl přihlédnout k namítané dovolené zástupce stěžovatele v době, kdy stěžovateli plynula lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

[33] I kdyby však žádosti o prodloužení lhůty stěžovatele byly správcem daně zamítány důvodně, dopustil se krajský soud nesprávného právního hodnocení věci. Krajský soud totiž ve vztahu k řízení v prvním stupni uvedl, že po uplynutí této lhůty měl správce daně odmítnout důkazní návrhy stěžovatele jako opožděné. Tento závěr je nesprávný. Lze se ztotožnit se závěrem krajského soudu, že posledním dnem lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění byl den 8. 8. 2016. Tato lhůta je však lhůtou správcovskou, nikoliv propadnou lhůtou. Tou by byla pouze v případě, kdy by zákon s jejím uplynutím výslovně spojoval zánik práva. Tuto vlastnost lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění krajský soud dovodil, avšak nesprávně. Podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu je totiž zánik práva jasně spjat s projednáním zprávy o daňové kontrole, nikoliv s uplynutím lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt tak může zpravidla činit důkazní návrhy a vyjádření až do projednání zprávy o daňové kontrole. Lhůta pro vyjádření je spíše orientačním bodem v daňové kontrole, který označuje období, po jehož uplynutí lze očekávat projednání zprávy o daňové kontrole. V průběhu projednání zprávy o daňové kontrole už naopak nové návrhy a vyjádření činit nelze. „*Koncentrace se vztahuje toliko k samotnému projednání zprávy. Projednáním je přitom proces uvedený v odstavci 4. Daňový subjekt tak může do doby projednání navrhovat doplnění zprávy, kdy bude povinností správce daně se k tomuto doplnění vyjádřit ve smyslu odstavce 3. Bez tohoto by bylo možno přistoupit k projednání pouze v případě zjevné účelovosti postupu daňového subjektu (ten by doplněními sledoval toliko prodlužování řízení a oddalování ukončení kontroly).*“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. *§ 88 [Zpráva o daňové kontrole].* In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 320.).

[34] Krajský soud se tak dopustil nesprávného právního posouzení věci, jelikož nerozpoznal, že správce daně se dopustil vady řízení. Nejvyšší správní soud poukazuje taktéž na skutečnost, že nesprávný a účelový byl postup správce daně, pokud odmítl provést důkazní prostředky navrhované stěžovatelem ve vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění z důvodu účelovosti, avšak bezprostředně po odvolání stěžovatele

proti napadeným platebním výměrům začal z vlastní iniciativy svědky, které navrhoval stěžovatel ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, předvolávat (viz např. předvolání svědka R. D. ze dne 7. 10. 2016, č. j. 4069352/16/3013-60562-710302, nebo předvolání J. K. ze dne 7. 10. 2016, č. j. 4069464/16/3013-60562-710302). Není přitom z ničeho ve spise patrné, že by se po odmítnutí provést důkazní prostředky prvoinstančním správcem daně objevily okolnosti, kvůli nimž by odvolací orgán důvodně přehodnotil svůj předchozí procesní závěr a z nichž by tedy bylo patrné, že předchozí (negativní) náhled na provedení důkazů byl za dřívější situace adekvátní.

[35] Ani argumentaci správce daně, že důkazní návrhy stěžovatele byly účelové, určené k tomu, aby správce daně nestihl stanovit daň ve lhůtě podle § 148 daňového řádu, nelze přitakat, jak to učinil krajský soud. Toto ustanovení dává správci daně dostatečný prostor pro stanovení daně, neboť zahájením daňové kontroly dojde k přerušení, a tudíž novému běhu tříleté subjektivní prekluzivní lhůty. Pokud prvoinstanční správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění půl roku před koncem této přerušené prekluzivní lhůty, nadto v době letních dovolených, a pak je „překvapen“ tím, že daňový subjekt na základě výsledku kontrolního zjištění navrhuje provedení dalších důkazů k prokázání svého nároku na odpočet DPH, je to zjevně pochybením správce daně v časovém plánování řízení. Ten totiž stěží mohl předpokládat, že daňový subjekt se spokojí s výsledkem kontrolního zjištění, jímž je mu oznamováno vysoké doměření daně pro nesplnění podmínek odpočtu na DPH, aniž by se pokusil pochybnosti správce daně o vzniku tohoto nároku dodatečně rozptýlit. Je to přitom až výsledek kontrolního zjištění, z něhož daňový subjekt získává informaci, že jaké všechny pochybnosti správce daně o nároku daňového subjektu na odpočet DPH zůstaly nerozptýleny a nevyvráceny a které skutkové okolnosti, jimž se řízení věnovalo, byly správcem daně jak hodnoceny. Na základě tohoto seznámení tak není neobvyklé očekávat doplnění důkazních návrhů. Správce daně tedy má daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění sdělit s takovým předstihem, aby mu případně zbýval komfortní časový úsek k doplnění dokazování na základě případných návrhů obsažených ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

[36] Nejvyšší správní soud však shledal, že tato pochybení neměla ve výsledku vliv na zákonnost Řízení o doměření daně a následné odvolací řízení je totiž potřeba brát jako jeden celek, v důsledku čehož je možné, aby odvolací orgán napravil pochybení prvostupňového orgánu, a zhojil tak vady, které by jinak měly vliv na zákonnost rozhodnutí (z toho důvodu má také odvolací orgán možnost v podstatě neomezeného doplnění dokazování v odvolacím řízení). V tomto případě k doplnění dokazování v odvolacím řízení došlo. Provedením výslechů v odvolacím řízení byla eliminována případná vada řízení před správcem daně první instance spočívající v tom, že sporné výslechy nebyly provedeny, ač případně mohly přinést pro řízení důležité poznatky (samotná správnost tohoto postupu bude hodnocena níže), a odvolací orgán tak co do samotného rozsahu a obsahu prováděných důkazů zhojil vadu, které se dopustil správce daně, když důkazy účelově provést v prvostupňovém řízení odmítl. Nelze se přitom ztotožnit se závěrem stěžovatele, že v tomto konkrétním případě bylo účelem vydání dodatečných platebních výměrů pouze učinit formální úkon k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. odst. 2 písm. b) daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že od vyjádření stěžovatele, v němž bylo navrženo provedení svědeckých výpovědí (17. 8. 2016, 2. 9. 2016 a 8. 9. 2016), do konce prekluzivní lhůty (6. 12. 2016) zbývaly ještě

tři měsíce, lze očekávat, že pokud by správce daně měl zájem na provedení navrhovaných svědeckých výpovědí, stihl by tak pravděpodobně učinit a napadené dodatečné platební výměry vydat ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Vydání napadených dodatečných platebních výměrů tak bylo stiženo vadou, nejednalo se však o formální úkony, učiněné ryze kvůli prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[37] Správné nejsou ani dílčí námitky stěžovatele, že i přes zamítnutí opakovaných žádostí stěžovatele správcem daně docházelo k prodlužování lhůty podle § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu. K prvnímu zamítnutí žádosti o dodatečné prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovatele došlo 1. 8. 2016, tedy před uplynutím této lhůty. V takovém případě bylo možné rozumně očekávat, že zamítnutím skončí i veškeré další dodatečné žádosti o prodloužení lhůty. Účinek předvídaný v § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu přitom může mít z povahy věci pouze první rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty, pokud je toto rozhodnutí oznámeno daňovému subjektu po uplynutí této lhůty. Tím dojde k ochraně daňového subjektu, který mohl před doručením zamítavého rozhodnutí legitimně předpokládat, že k prodloužení lhůty dojde. V případě opakovaných žádostí poté, co již jednou byla žádost daňového subjektu zamítnuta, takové legitimní očekávání daňovému subjektu nesvědčí. Proto, pokud správce daně oznámí ve lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zamítnutí žádosti o prodloužení této lhůty, nemůže vyvolat účinky § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu po tomto oznámení učiněná opakovaná žádost, o níž již správce daně před uplynutím této lhůty rozhodnout nestihl. Opačný výklad by mohl vést k absurdnímu řetězení žádostí o prodloužení lhůty, které by neustále prodlužovaly tuto lhůtu alespoň o to, co z této lhůty zbývalo ke dni podání žádosti, přičemž v této prodloužené lhůtě by byly podávány další žádosti o prodloužení lhůty, které by tento účinek měly taktéž (po neomezeně dlouhou dobu).

[38] S ohledem na výše uvedené vady se tak centrum dokazování přesunulo před žalovaného. Stěžovatel přitom namítal taktéž vady odvolacího řízení, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, k jejichž přezkumu proto Nejvyšší správní soud přistoupil, a dospěl k závěru, že i tyto námitky jsou důvodné.

[39] První zásadní námitkou stěžovatele bylo tvrzení, že došlo k zásahu do jeho procesních práv tím, že nebylo věcně rozhodnuto o žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku doplnění dokazování v odvolacím řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Dne 17. 10. 2017 bylo stěžovateli doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a byla mu stanovena lhůta 15 dní pro vyjádření k těmto zjištěním. Téhož dne požádal stěžovatel o prodloužení lhůty pro vyjádření se zjištěnými skutečnostmi. Dne 23. 10. 2017 žalovaný zastavil řízení o předmětné žádosti pro zjevnou právní nepřípustnost, neboť dospěl k závěru, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. Krajský soud v napadeném rozsudku tento závěr žalovaného vyvrátil a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu správně uvedl, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit. Zároveň však konstatoval, že na rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty lze materiálně nahlížet jako na rozhodnutí o zamítnutí žádosti, a že s ohledem na povahu věci považoval 15denní lhůtu za dostačující.

[40] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, a jako správcovskou ji lze prodloužit (srov. rozsudky ze dne ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31, ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126, nebo ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 - 33). Právní hodnocení povahy rozhodnutí o zastavení řízení žalovaného o žádosti pro zjevnou právní nepřípustnost je však nesprávné. Pokud správní orgán rozhoduje meritorně o žádosti, posuzuje, zda jsou splněny zákonné podmínky pro to, aby mohl žádosti vyhovět. Zamítnutí žádosti správním orgánem znamená, že se tento orgán žádostí věcně zabýval a neshledal splnění podmínek pro vyhovění žádosti. Pokud správní orgán zastavuje řízení pro zjevnou právní nepřípustnost, vůbec neposuzuje věcné podmínky pro vyhovění žádosti, pouze konstatuje, že se danou žádostí nemohl věcně zabývat. Rozhodnutí o zastavení řízení tak zjevně nelze po obsahové stránce (z pohledu toho, co bylo zkoumáno za účelem jeho vydání) považovat za meritorní rozhodnutí o žádosti, pokud se správní orgán fakticky tím, zda jsou splněny věcné podmínky pro vyhovění žádosti, vůbec nezabýval, neboť vyhodnotil, že se tím vůbec zabývat nemusí. Pokud by se na rozhodnutí o zastavení řízení nahlíželo jako na rozhodnutí funkčně podobné rozhodnutí o zamítnutí žádosti, muselo by takové rozhodnutí být z povahy věci nepřezkoumatelné. Vůbec by totiž neobsahovalo úvahy, které správní orgán vedly k závěru, že věcné podmínky pro vyhovění žádosti nebyly splněny. Nadto je potřeba uvést, že i kdyby Nejvyšší správní soud přeci jen přistoupil na argumentaci krajského soudu, bylo by rozhodnutí o žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty nezákonné. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu je totiž správce povinen první žádosti o prodloužení lhůty vždy vyhovět (uvedené ustanovení zní: *Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.*)

[41] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že žalovaný byl povinen věcně posoudit žádost stěžovatele o prodloužení lhůty pro vyjádření k zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení. Pokud tak neučinil, dopustil se vady řízení. Při hodnocení toho, zda mohla mít předmětná vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pak Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že stěžovatel 1. 11. 2017 podal vyjádření ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení, čítající 94 stran a k tomu navíc přílohy. V tomto podání přitom stěžovatel žádal o prodloužení lhůty k vyjádření ke zjištěnými skutečnostem mj. z důvodu, že se chtěl pokusit získat správnou adresu svědka Ing. M. M., jehož se správci daně nepovedlo vyslechnout. Není patrná účelovost takové žádosti, neboť o tom, že se svědka nepodařilo vyslechnout, se stěžovatel dozvěděl až z vyjádření ke zjištěným skutečnostem, doručeného více než rok po odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům. Žalovaný tak zkrátil stěžovatele na jeho právech tím, že nerozhodl o prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem, čímž mohl znemožnit stěžovateli pokusit se chránit svá práva tím, že se pokusí výslechem svědka (*prima facie* nikoli irelevantního) prokázat splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, neboť podle § 115 odst. 4 daňového řádu k návrhům na provedení důkazů po uplynutí lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem žalovaný nepřihlíží. Tato vada řízení tak mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[42] Vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud shledal také ve způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s důkazními návrhy stěžovatele v odvolacím řízení. V první řadě je potřeba uvést, že důvody, pro které žalovaný odmítl provést svědecké výpovědi, se liší od důvodu, který k závěru o správnosti takového postupu vedl krajský soud. Žalovaný totiž uvedl, že považuje navržené důkazní prostředky za účelové, nerelevantní, svědky hodnotil *a priori* jako nedůvěryhodné, zhodnotil, že správce daně vyvinul dostatečné úsilí k provedení svědeckých výpovědí, a dále zhodnotil důkazní návrhy stěžovatele jako obstrukční taktiku, motivovanou blížícím se koncem lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Krajský soud naproti tomu v bodě [135] napadeného rozsudku uvedl, že s ohledem na skutečnost, že žalovaný identifikoval celou řadu rizikových faktorů (virtuální sídla dodavatelů, nestandardní dodavatelé jinak zavedeného podnikatele, platby pouze v hotovosti, dodavatelé jsou nekontaktní), byl stěžovatel povinen prokázat svá tvrzení objektivně vyhotovenými důkazními prostředky nezávislými na vůli stěžovatele, neboť o stěžovatelem vyhotovených důkazech budou vždy panovat v řízení pochybnosti. Zároveň s ohledem na výše uvedené rizikové faktory taktéž *a priori* konstatoval, že ani pokud by navrhovaní svědci „obecně“ potvrdili spolupráci se stěžovatelem, nebyly by takové výpovědi způsobilé vyloučit pochybnosti žalovaného o splnění podmínek. Ke konkrétním svědkům pak krajský soud, byť ne vždy souhlasil s žalovaným, odkázal na uvedený bod [135] napadeného rozsudku, s odkazem na nějž vždy vyhodnotil odmítnutí svědecké výpovědi jako správné.

[43] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s důvody pro odmítnutí svědeckých výpovědí žalovaného ani krajského soudu. K odůvodnění krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že v první řadě není zjevné, proč na jednu stranu uvedl, že stěžovatel byl s ohledem na rizikové faktory povinen předložit objektivní důkazy k prokázání svých tvrzení, tedy důkazy vzniklé nezávisle na vůli stěžovatele (lze souhlasit, že takové důkazy nezřídka mají vyšší vypovídací hodnotu než důkazy ze sféry dotčeného daňového subjektu, nicméně toto tendenciální pravidlo nelze absolutizovat a je třeba vždy hodnotit konkrétní povahu a míru věrohodnosti důkazů), na druhou stranu však za takové důkazy nepovažuje svědecké výpovědi jednatelů dodavatelů stěžovatele. Ty jsou obecně vzato nezávislé na vůli stěžovatele, ledaže by bylo patrné, že je stěžovatel nějak ovlivnil či že daní svědci mají důvody vypovídat v souladu se zájmem stěžovatele. Taktéž je potřeba uvést, že pokud krajský soud uvádí, že i kdyby navrhovaní svědci „obecně“ potvrdili spolupráci se stěžovatelem, nebyly by tyto výpovědi dostatečné, dopouští se hodnocení důkazních prostředků, aniž by je provedl, navíc v situaci, kdy bez dalšího předpokládá, že svědci mají zájem vypovídat ve prospěch stěžovatel. K takovému velmi paušálnímu a k potenciálním svědků krajně nedůvěřivému závěru by však musel mít krajský soud mimořádně silné důvody; žádné však z kontextu věci nejsou. Proto v daném případě bylo třeba svědky nedříve vyslechnout a teprve na základě jejich výpovědí činit závěry o věrohodnosti a důkazní užitečnosti takových výpovědí.

[44] Konečně je potřeba uvést, že nesprávný je závěr krajského soudu, podle kterého s ohledem na předchozí zjištění nemohly svědecké výpovědi vůbec vyvrátit pochybnosti žalovaného. Pokud by se totiž podařilo provést svědecké výpovědi jednatelů dodavatelů stěžovatele, o nichž stěžovatel tvrdil, že byli osobami, s nimiž spolupracoval při dodávkách sporných plnění, kdo jiný by byl způsobilý vysvětlit případné nesrovnalosti v obchodních případech než právě tyto osoby – osoby, které byly v době obchodování dodavatelů

stěžovatele odpovědné za chod těchto dodavatelů. Názor krajského soudu přitom nemá oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu, jak se krajský soud domnívá. Ten totiž svůj závěr podpořil rozsudkem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78. V něm se však Nejvyšší správní soud vyjadřoval k způsobilosti prokázat uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli prostřednictvím svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatele, navíc za situace, kdy se dokazovaly specifické skutečnosti, o nichž zaměstnanci, o jejichž případný výslech šlo, s velkou pravděpodobností neměli dostatečně komplexní přehled. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v jeho bodě 73 uvedl: „*Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v posuzovaném případě nebyl povinen provést výslech zaměstnanců stěžovatele. Z obsahu zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že vysvětlení zaměstnanců stěžovatele z trestního řízení nebyla ve vztahu k předmětu řízení považována správcem daně za relevantní. V návrhu na výslech zaměstnanců v druhém doplnění odvolání proti platebním výměrům stěžovatel uvedl, že výslechem těchto svědků má být prokázáno, že stěžovatel nemohl práce na stavebních zakázkách provést vlastními silami. Tato otázka však ve vztahu k vymezenému předmětu řízení nebyla relevantní, jelikož správce daně měl pochybnosti o rozsahu a ceně prací fakturovaných dodavateli Z. a T. Citovaný závěr z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, na který odkazuje stěžovatel, podle kterého je svědka třeba vyslechnout vždy, vyžaduje-li to daňový subjekt, se vztahuje k situaci, kdy jsou výpovědi svědků zaznamenané v listinách z jiného řízení v rozporu s jinými provedenými důkazy. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. Za rozpor mezi provedenými důkazy, který by odůvodňoval provedení výslechu v daňovém řízení nelze považovat skutečnost, že stěžovatel popíral, že by jeho zaměstnanci vykonávali bourací a demoliční práce. Tato otázka nebyla totiž pro posouzení věci relevantní a správce daně z ní nevyvodil žádné závěry. Tato námitka proto není důvodná.*“

[45] V nyní projednávaném případě však není patrné, že by navržení svědci s velkou pravděpodobností nemohli poskytnout informace relevantní pro posouzení, zda tvrzená plnění byla dodána. Osoby působící jako statutární orgány údajného dodavatele za běžných okolností mívají alespoň obecný přehled o tom, zda vůbec a případně kdy a za jakých podmínek určitému odběrateli jejich společnost dodávala plnění. Pokud to nevědí, například proto, že zákazníků má daný dodavatel velké množství a v rámci společnosti existuje strukturovaná dělba práce, jsou obvykle schopny popsat způsob fungování své společnosti a „navést“ správce daně na další osoby, jež se v rámci firemní hierarchie zabývaly konkrétními dodávkami, ať již z pohledů obchodních, výrobních, účetních a platebních či logistických (kdo zajišťoval přepravu dodávky, kam byla provedena, jakým vozidlem aj.). Někdy bývají osoby jednatelů či jiných statutárních orgánů, pokud jde o znalosti o běžném fungování společnosti, „mimo“ (jde nezřídka o tzv. bílé koně, anebo jindy o osoby, které se na řízení společnosti ve skutečnosti podílely jen povšechně, zdálky či jinak omezeným způsobem); i to může být výslechem zjištěno a může to napomoci ke zjištění relevantních faktů o případném poskytnutí plnění daňovému subjektu.

[46] Co se týče důvodů pro odmítnutí svědeckých výpovědí žalovaným, nejprve je potřeba zhodnotit tvrzení žalovaného, že svědecké výpovědi jsou obstrukčními taktikami stěžovatele, směřovanými k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel podal odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům dne 30. 9. 2016. Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení bylo stěžovateli doručeno 17. 10. 2017, tzn. 12 a půl měsíce od podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu platí, že lhůta pro stanovení daně se o 1 rok prodlužuje, pokud

bylo v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o stanovení daně. Účelem předmětného ustanovení je poskytnout odvolacímu orgán dostatečnou časovou rezervu k rozhodnutí o odvolání před uplynutím lhůty pro stanovení daně, pokud by daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho nebo by pro řádné zjištění skutkového stavu bylo potřeba doplnit dokazování a hrozilo by, že v průběhu odvolacího řízení uplyne lhůta pro stanovení daně, i když mohla být zahájením daňové kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušena, a běžela tedy další 3 roky od zahájení daňové kontroly.

[47] Žalovaný měl k dispozici zákonodárcem stanovené výše uvedené prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, avšak celou tuto dodatečnou lhůtu „spotřeboval“ ještě předtím, než zaslal daňovému subjektu seznámení se zjištěnými skutečnostmi. K tomu, aby za takových okolností bylo možno hodnotit navazující návrhy daňového subjektu na provedení důkazů jako obstrukční, by musely být patrné další okolnosti, které by na obstrukce ze strany daňového subjektu ukazovaly. Samotný návrh na provedení důkazu jí zpravidla nebude. V tomto ohledu není ani podstatné, že stěžovatel dne 25. 8. 2017 učinil doplnění odvolání, s čímž mohla být spojena nezbytnost další aktivity žalovaného, neboť i tak v době doplnění odvolání stěžovatelem uplynulo téměř 11 měsíců z prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok oznámením napadených dodatečných platebních výměrů. Lhůtu pro stanovení daně totiž „spotřebovali“ primárně správci daně tím, že prvostupňové řízení trvalo více než 2,5 roku a řízení o odvolání více než rok. Nutno podotknout, že krajský soud v napadeném rozsudku na jedné straně považoval s ohledem na průběh odvolacího řízení za dostatečnou zcela standardní lhůtu pro vyjádření ke zjištěním v odvolacím řízení v délce 15 dnů. Při hodnocení důvodů odmítnutí svědeckých výpovědí se však na druhé straně krajský soud ztotožnil s tvrzením žalovaného o obstrukční povaze důkazních návrhů stěžovatele a nezohlednil, že žalovaný více než dvojnásobně překročil standardní lhůtu pro rozhodnutí o odvolání podle odst. 1 písm. a) pokynu Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní. Ta sice může být stavěna či prodlužována, to však nemění nic na skutečnosti, že v tomto případě bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí více než dvojnásobku doby, která je podle pokynu č. D-348 považována za standardní. Tento závěr je přitom konsistentní se závěrem, vyjádřeným v již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, podle kterého „*je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně pocítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovodit obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosíci marného uplynutí této lhůty.*“ Nejvyšší správní soud uzavírá posouzení předmětné námitky tím, že je potřeba zohlednit, že lhůta pro vyjádření k zjištěným skutečnostem slouží, jak vyplývá z jejího označení, pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem. Je přitom důvodné se domnívat, že daňový subjekt bude chtít jemu poskytnutého práva využít. Součástí vyjádření pak zcela jistě mohou být i důkazní návrhy. Pokud tedy žalovaný seznámí se zjištěnými skutečnostmi daňový subjekt v době, kdy se blíží uplynutí prekluzivní lhůty, a následně je zaskočen skutečností, že daňový subjekt se ke zjištěným skutečnostem vyjadřuje a doplňuje důkazní návrhy, byť tím bude citelně ukrajováno ze zbývající části lhůty pro stanovení daně, musí to jít zásadně k tíži správce daně.

[48] K jednotlivým svědeckým výpovědím pak žalovaný uvedl následující:

- svědeckou výpověď R. D. je potřeba považovat za nedůvěryhodnou, neboť svědek velmi pečlivě odpovídal na otázky týkající se spolupráce se stěžovatelem, avšak nebyl schopen odpovědět ani na nejzákladnější otázky týkající se obecné činnosti dodavatele stěžovatele AutoAgro. Nadto se ani z jiných důkazů nepodařilo ověřit věrohodnost tvrzení svědka;

- svědka J. K. (J&K) se správce daně pokoušel opakovaně předvolat, ale neúspěšně, předvolání byla pro nemožnost doručení vracena správci daně, správce daně tak využil všechny zákonné instrumenty k předvolání svědka, ale provést výslech se nepovedlo. Prohlášení J. K., že je připraven podat svědeckou výpověď, je účelové, směřované k marnému uplynutí prekluzivní lhůty;

- svědka R. S. (Datapark) se správce daně pokoušel opakovaně předvolat, ale matkou svědka bylo správci daně na stěžovatelem uvedené adrese uvedeno, že svědek již 6 let žije v Anglii, správce daně tak využil všechny zákonné instrumenty k předvolání svědka, ale provést výslech se nepovedlo;

- svědka Ing. M. M. (Agro-Invest) se správce daně pokusil vyslechnout mezinárodním dožádáním, avšak slovenskému správci daně se svědka nepodařilo předvolat ani předvést, správce daně tak využil všechny zákonné instrumenty k předvolání svědka, ale provést výslech se nepovedlo;

- svědecké výpovědi R. D., J. N. a L. M., M. J., L. K., S. K. a Z. V. nejsou relevantní pro prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností. Návrh vyslechnutí L. M. je nadto účelový, směřovaný k marnému uplynutí prekluzivní lhůty;

- svědecká výpověď P. K. je *a priori* nedůvěryhodná z důvodu nedostatečné součinnosti svědkyně v daňovém řízení a příbuzenského poměru se stěžovatelem (snacha). Nadto bylo správcem daně zjištěno, že odpočet na DPH byl uplatněn stěžovatelem před deklarovaným datem uskutečnění zdanitelných plnění.

[49] Již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že se neztotožnil se způsobem, jakým svědecké výpovědi hodnotil krajský soud, neztotožňuje se však ani se způsobem, jakým hodnotil svědecké výpovědi (resp. odmítnuté svědecké návrhy) žalovaný.

[50] Ke svědecké výpovědi R. D. (AutoAgro) Nejvyšší správní soud uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu i žalovaného, že způsob, jakým svědek vypovídal (detailní popis obchodů se stěžovatelem, ale téměř žádné povědomí o obecném fungování společnosti) je nestandardní, a sama o sobě je tedy svědecká výpověď nevěrohodná. Nutno však přihlédnout ke skutečnosti, že stěžovatel navrhoval k prokázání přijetí plnění od dodavatele AutoAgro taktéž svědeckou výpověď J. N., který měl být osobně přítomen nakládce řepky, a svědeckou výpověď L. M.ze společnosti LM Tiglio s.r.o., která měla provádět přepravu řepky. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s důvodem pro odmítnutí svědecké výpovědi J. N. ani L.M.. Z odůvodnění napadeného

rozhodnutí je patrné, že primárním důvodem odmítnutí výslechu L. M. bylo blížící se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K tomu Nejvyšší správní soud opakuje, že je právem daňového subjektu navrhovat důkazní prostředky k prokázání svého nároku na odpočet DPH v průběhu celého daňového řízení, tím spíše tehdy, pokud došlo v odvolacím řízení k doplnění dokazování ze samostatné iniciativy správce daně. Je odpovědností daňových orgánů, aby dokázaly ve stanovené lhůtě stanovit daň při respektování všech procesních práv, které má daňový subjekt k dispozici. K tvrzení, že z dokladů společnosti AutoAgro nevyplynulo, že by dopravu měla zajišťovat společnost LM Tiglio s.r.o., Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud to tvrdil stěžovatel a navrhl k prokázání svého tvrzení svědka, měl tvrzenou skutečnost ověřit žalovaný předmětnou svědeckou výpovědí. Až následně měl hodnotit její obsah a věrohodnost, ne dopředu odmítnout provést důkazní návrh k prokázání konkrétní pro věc zjevně relevantní skutečnosti jen proto, že z jiných důkazů tato skutečnost nevyplynula. Nejvyšší správní soud však opakuje, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí se spíše podává, že motivací odmítnout svědeckou výpověď byl blížící se konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K výpovědi J.N. Nejvyšší správní soud uvádí, že svědectví o nakládce zdanitelného plnění skutečně nemůže prokázat to, kde byla doprava ukončena, nicméně svědeckou výpovědí mohla být potvrzena verze obchodní spolupráce stěžovatele s AutoAgro, nastíněná R. D., což ve vzájemné souvislosti těchto důkazních prostředků a ve spojení ještě s případnou svědeckou výpovědí L. M. mohlo podpořit věrohodnost svědecké výpovědi R. D., který dodání zdanitelného plnění stěžovateli potvrdil a podrobně jej popsal. Svědecká výpověď R. D.tak samostatně může působit nevěrohodně, žalovaný však odmítl relevantní důkazní návrhy, které mohly přispět k ověření věrohodnosti tohoto důkazu, případně ke zjištění dalších pro věc relevantních skutečností, čímž zkrátil stěžovatele na jeho procesních právech.

[51] Ke svědecké výpovědi J. K. Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožnil se žalovaným v názoru, že daňové orgány vynaložily dostatek snahy k tomu, aby svědeckou výpověď provedly. Je pravdou, že se správce daně J. K. pokusil opakovaně předvolat, přičemž z vrácených zásilek správci daně se podává, že tento svědek se na uvedené adrese v době předvolání nezdržoval. Zároveň je však potřeba přihlédnout k tomu, co tvrdí stěžovatel, a sice že správci daně bylo přinejmenším od 18. 4. 2017, pravděpodobně však již od 3. 4. 2017, známo z vlastní úřední činnosti, na jaké adrese se navrhovaný svědek zdržuje, a zároveň že je možné jej vyslechnout. Dne 3. 4. 2017 totiž správce daně obdržel v jiném daňovém řízení s Agro Žádovice s.r.o. písemnou omluvu J. K. ze svědecké výpovědi a 18. 4. 2017 se v řízení s touto společností podařilo správci daně svědeckou výpověď provést. Správci daně tak bylo známo, kde se svědek zdržuje a že je reálně možné jej vyslechnout, půl roku předtím, než žalovaný vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, a více než 5 měsíců před postoupením spisu odvolacímu orgánu. Z doplnění odvolání z 25. 8. 2017 přitom vyplynulo, že stěžovatel na provedení svědecké výpovědi trvá. Pokud navrhovanou svědeckou výpověď považoval žalovaný za obstrukční taktiku stěžovatele, zapomněl přihlédnout ke skutečnosti, že správce daně mohl před postoupením spisu žalovanému přistoupit k výslechu svědka, navrhovaného stěžovatelem, z vlastní iniciativy, tak jako to učinil bezprostředně po odvolání stěžovatele (když už to neučinil v prvostupňovém řízení, i když měl). Je to tedy správce daně, kdo způsobil časovou tíseň v daňovém řízení, když se zřejmě spoléhal na skutečnost, že stěžovatel nebude trvat na svědecké výpovědi J. K., přestože mu z vlastní

úřední činnosti bylo zřejmé, že svědeckou výpověď reálně lze provést, neboť svědka je možno zkontaktovat. Nadto sám žalovaný tvrdí, že ještě před uplynutím lhůty pro seznámení se zjištěnými skutečnostmi zaslal svědek žalovanému přípis s tvrzením, že je připraven ve věci vypovídat. Odmítnutí provedení svědecké výpovědi J. K. proto bylo nezákonné.

[52] I ke svědecké výpovědi R. S. Nejvyšší správní soud uvádí, že se s důvodem jejího odmítnutí neztotožňuje. V první řadě je potřeba uvést, že důvod odmítnutí svědecké výpovědi žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobněji nerozvádí, pouze uvádí, že na uvedené adrese svědka nezastihl. Žalovaný však zcela pominul, že na adrese, uvedené stěžovatelem se nacházela matka R. S., která správce daně informovala o skutečnosti, že svědek již 6 let žije v Anglii. Zjevně se tak nejednalo o fiktivní nebo vymyšlenou adresu, když se na ní zdržovala matka svědka, a zároveň stěžovatel v průběhu daňového řízení dodal adresu svědka R. S. v Anglii. Žalovaný přitom vůbec neuvádí, z jakého důvodu se alespoň nepokusil o mezinárodní dožádání výslechu R. S., tak jako se o to správce daně pokusil v případě Ing. M. M. Důvod odmítnutí svědecké výpovědi tak spočívá pouze v tvrzení, že správce daně nezastihl svědka na uvedené adrese, ačkoliv správce daně zjistil, že se na adrese nachází matka svědka a že svědek žije v Anglii, a stěžovatel správci daně dodal adresu svědka v Anglii. Dále je potřeba uvést, že stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný v řízení o dani z příjmů stěžovatele za zdaňovací období 2011 k mezinárodnímu dožádání přistoupil a svědka R. S. se v Anglii podařilo zkontaktovat. Jak je Nejvyššímu správnímu soudu známo z vlastní úřední činnosti, tato skutečnost podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, č. j. 30 Af 36/2019 - 87, jehož obsahem je posouzení právě rozhodnutí daňových orgánů o daňové povinnosti stěžovatele na dani z příjmů za zdaňovací období 2011 a který byl napaden kasační stížností, nebyla účastníky řízení ani krajským soudem rozporována. Je tak zjevným procesním pochybením daňového orgánu, pokud ten přistoupí v jednom řízení k mezinárodnímu dožádání, a v jiném nikoliv, ačkoliv je mu v obou řízeních sděleno místo zahraničního pobytu svědka, aniž by tento svůj postup zdůvodnil.

[53] Ke svědecké výpovědi Ing. M. M.Nejvyšší správní soud vyjádřil již v bodě [41] tohoto rozsudku.

[54] Nejvyšší správní soud se na druhé straně ztotožňuje s hodnocením svědecké výpovědi R. D. Ten totiž, jako osoba provádějící údržbu zdanitelného plnění, z nějž byl uplatňován stěžovatelem odpočet na DPH (secí stroj Mascar M6), sice mohl prokázat faktickou existenci tohoto stroje, lze však rozumně předpokládat, že by jako mechanik a obchodní partner stěžovatele neměl povědomí o tom, kdo stroje stěžovateli dodal, a stěžovatel ani nenastínil, z jakého důvodu by takové povědomí svědek mít měl.

[55] Konečně ke svědeckým výpovědím P. K., S. K. a Z. V. (PAPV) Nejvyšší správní soud uvádí, že se s hodnocením důvodů odmítnutí svědeckých výpovědí neztotožňuje. Ke svědecké výpovědi P. K. již krajský soud správně vyhodnotil, že svědeckou výpověď nelze odmítnout *a priori* pro nevěrohodnost z důvodu příbuzenského vztahu. Krajský soud však poté již nesprávně zhodnotil, že svědkyně by nemohla vyvrátit rozpory, které ohledně zdanitelného plnění v řízení vznikly. Tak to však nemusí být. Je sice pravda, že odpočet na DPH byl uplatněn v jiném zdaňovacím období, než v němž podle faktur byla poskytnuta

zdanitelná plnění, Právě jednatel deklarovaného dodavatele je však osobou, jež za běžných okolností může být schopna případné rozpory vysvětlit, neboť, jak již uvedeno, by měla sama mít přehled o obchodní činnosti své společnosti, čítaje v to i přehled o tom, jakým způsobem se řeší ty které konkrétní zakázky. Případnou věrohodnost a obsah svědecké výpovědi tak měl žalovaný zkoumat po jejím provedení, nikoliv předem. Obsah napadeného rozhodnutí přitom opět budí dojem, že primárním důvodem odmítnutí svědecké výpovědi byl blížící se konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K svědeckým výpovědím S. K. a Z.V. Nejvyšší správní soud uvádí, že tito sice pouze roznášeli letáky na základě dohod o provedení práce (což je část plnění, které žalovaný nerozporoval), to však neznamená, že by nemohli mít bližší povědomí o fungování společnosti, pro kterou měli pracovat, a přispět svou svědeckou výpovědí ke správnému zjištění skutkového stavu, v tomto případě o rozsahu plnění poskytnutého dle stěžovatele společností PAPV. Nejvyšší správní soud opět opakuje, že v takových případech je důvodné hodnotit obsah svědecké výpovědi a její způsobilost prokázat tvrzené skutečnosti po jejím provedení, nikoliv *a priori* pouze na základě domněnek toho, co by svědek mohl nebo nemohl prokázat, s výjimkou případů, kdy je zjevné, že svědek z důvodu svého postavení s jistotou nemůže o prokazované skutečnosti relevantně vypovídat.

[56] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se žalovaný a správce daně dopustili řady procesních pochybení, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť svou činností ohrozili právo stěžovatele navrhovat v řízení důkazy k prokázání svých tvrzení, a to neprodloužením lhůty pro vyjádření k zjištěným skutečnostem podle § 115 odst. 2 daňového řádu a nedůvodným odmítnutím řady svědeckých výpovědí, pravděpodobně z důvodu blížícího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně stěžovateli, což však nemůže jít k tíži stěžovatele. Krajský soud se přitom při hodnocení průběhu daňové kontroly z procesního hlediska dopustil řady nesprávných právních hodnocení. Z uvedených důvodů jsou splněny podmínky pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu i napadeného rozhodnutí žalovaného. K věcnému přezkumu splnění podmínek pro odpočet na DPH z jednotlivých zdanitelných plnění Nejvyšší správní soud nepřistoupil, neboť uvedené vady, znemožňující řádné posouzení prokázání nároku stěžovatele, se vztahují ke všem dodavatelům sporných plnění stěžovateli.

[57] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle* [§ 148] *odstavce 1* [daňového řádu]. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle § 136 odst. 4 daňového řádu platí, že *daňové přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období.* S ohledem na výše uvedené je tak potřeba uvést, že dnem právní moci tohoto rozsudku uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období červenec 2011, srpen 2011, září 2011, listopad 2011, prosinec 2011, duben 2012 a červen 2012. Z uvedeného důvodu proto ani není účelné zabývat se námitkou stěžovatele, že žádost o mezinárodní spolupráci podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nezastavila běh prekluzivní lhůty, z důvodu čehož měla podle stěžovatele uplynout subjektivní prekluzivní lhůta u zdaňovacích období září 2011, listopad 2011, prosinec 2011 a duben 2012.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl k namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a správce daně (odmítnutí pokusu o předvedení svědka ke svědecké výpovědi, vnitřní rozpornost tvrzení ve zprávě o daňové kontrole) zrušit, Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného.

[59] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[60] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[61] Stěžovatel v řízení o žalobě zastoupen nebyl a ze soudního spisu nevyplývá, že by mu vznikly v souvislosti s řízením o žalobě další náklady.

[62] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel taktéž zastoupen advokátem Ing. Mgr. Michalem Hebkým. V řízení o kasační stížnosti učinil tento zástupce dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[63] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 16 228 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Ing. Mgr. Michala Hebkého. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2022

JUDr. Karel Šimka

předseda senátu