



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **MÜLLER GROUP AG s.r.o.**, IČO: 03477487, se sídlem Lukavecká 1732, Horní Počernice, Praha 9, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem, se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2021, č. j. 45757/21/5300-21443-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2024, č. j. 15 Af 1/2022-204,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný nadepsaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 7. 2021. Jednalo se o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období:

- duben 2016, č.j. 6319707/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 72.692 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14.538 Kč,

- květen 2016, č.j. 6319854/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 83.340 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.668 Kč,
- červen 2016, č.j. 6320195/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 97.829 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19.565 Kč,
- červenec 2016, č.j. 6320281/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 60.045 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12.009 Kč,
- srpen 2016, č.j. 6320688/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 93.476 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18.695 Kč,
- září 2016, č.j. 6320777/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 266.654 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 53.330 Kč,
- říjen 2016, č.j. 6320819/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 196.822 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39.364 Kč a
- listopad 2016, č. j. 6320877/21/2009-52525-104631, kterým byla doměřena daň ve výši 226 555 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45.311 Kč.

[2] Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem. Soud nevyhověl žádosti o odročení jednání nařízeného na den 8. 2. 2024, kterou zástupce žalobce s plnou mocí od žalobce ze dne 6. 2. 2024 doručil soudu dne 7. 2. 2024 a odůvodnil ji odkazem na povahu a rozsah věci a dále kolizí s jiným jednáním. Městský soud totiž tuto žádost s poukazem na rozsudky NSS ze dne 2. 11. 2011, č. j. 6 Ads 110/2021–133, a Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 2009, sp. zn. 21 Cdo 2839/2008, vyhodnotil jako účelovou, nikoliv včasnou a zároveň nedoloženou.

[3] Městský soud dále konstatoval, že důvodem částečného neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH bylo nesplnění zákonem stanovené podmínky zakotvené v § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), tj. aby žalobce při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, měl daňový doklad. Přestože byl žalobce k předložení relevantních daňových dokladů za účelem prokázání uplatněného nároku na odpočet daně správcem daně vyzván, neučinil tak.

[4] Námitku žalobce, že předmětné daňové doklady správci daně předložil, a prokázal tak nárok na odpočet daně, soud neshledal důvodnou. Jedná se o ničím neprokázané tvrzení žalobce, které je v rozporu s obsahem správního spisu. Správní orgány se marně snažily poskytnout žalobci součinnost směřující k předání požadovaných daňových dokladů. Průběh daňového řízení nicméně svědčí o tom, že žalobce, resp. jeho zástupce předložení daňových dokladů správci daně z neznámého důvodu bojkotoval. Ač navenek opakovaně deklaroval záměr a připravenost tyto doklady předložit, neučinil tak. Žalobce

pokračování

také tvrdil, že daňové doklady předal Policii ČR, což ovšem také ničím nedoložil, a navíc jej o předání daňových dokladů policii nikdo ani nežádal. Aby žalobce unesl důkazní břemeno, které jej ohledně prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v daňovém řízení tížilo, bylo jeho povinností předložit požadované daňové doklady správci daně a nikoliv policii, která neslouží jako „úschovna“ daňových dokladů v daňovém řízení. Žalobce ničím neprokázal ani tvrzení, že konkrétní daňové doklady potřebné k prokázání nároku na odpočet daně předložil na pracovišti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k rukám Ing. J. B..

[5] Žalobce ani náznakem neosvětlil důvod, proč by mu měl správce daně po dobu více než dvou let, kdy probíhala daňová kontrola, bránit v předložení daňových dokladů, které po něm sám požadoval, nebo se jejich převzetí vyhýbat. Stejně tak zůstalo ze strany žalobce bez rozumného vysvětlení, proč v takovém případě nevyužil k předložení daňových dokladů správci daně či žalovanému jiný způsob, kterým tak mohl bez větších obtíží učinit (doručení dokladů poštou či elektronickou cestou). Žalobce neprokázal ani, že by předmětné daňové doklady měly být správci daně předloženy v rámci daňového řízení vedeného ohledně daně z příjmů právnických osob. Z protokolu o ústním jednání konaném dne 16. 11. 2021, jehož předmětem bylo ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2016, nic takového nevyplývá.

[6] Správce daně dostál povinnosti uložené mu v § 92 odst. 2 daňového řádu, tj. povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Správní orgány nepochybily, jestliže žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně zčásti neuznaly z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem, jenž přes výzvu správce daně v daňovém řízení nepředložil (všechny) potřebné daňové doklady. Daň byla žalobci stanovena objektivně správně na základě těch daňových dokladů, které žalobce správci daně nakonec předložil, a dále těch, které si správce daně obstaral sám v rámci vyhledávací činnosti. Názor žalobce, že splnil veškeré podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle ZDPH, daňového řádu i směrnice Rady 2006/112/ES a tento nárok (v celém rozsahu) prokázal, je mylný.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[7] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. V jejím doplnění z 9. 4. 2024 a v dalším doplnění ze dne 1. 6. 2024 (která jsou obsahově podobná, proto je soud rekapituluje společně) městskému soudu vytkl nesprávný procesní postup, jelikož nevyhověl žádosti zástupce stěžovatele o odročení jednání nařízeného z důvodu kolize s jiným soudním jednáním zástupce stěžovatele. Zmocnění advokáta ze strany stěžovatele nebylo účelové, neboť se jednalo o první zmocnění advokáta v dané věci. Městským soudem zmíněné judikáty nejsou podle stěžovatele pro posouzení věci relevantní. Stěžovateli nelze klást za vinu, že se mu podařilo zajistit právní zastoupení až 6. 2. 2024. S ohledem na právo účastníka podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zvolit si kdykoliv v průběhu řízení zástupce nemohla být žádost o odročení jednání opožděná. Neobstojí ani závěr městského soudu o nedostatečném doložení kolidujícího jednání, neboť právní zástupce soudu označil řízení,

v němž bylo nařízeno kolidující jednání soudem, spisovou značkou a přesným časem začátku jednání. Právnímu zástupci nebyl poskytnut čas k přípravě na jednání vymezený § 49 odst. 1 s. ř. s (10 dnů). Podle stěžovatele neobstojí ani závěr soudu, že měl v úmyslu hatit nařízené soudní jednání, neboť pokud by měl stěžovatel tento úmysl, stačilo by mu vzít žalobu zpět, popř. navrhnout přerušení řízení.

[8] Stěžovatel prokázal, že má daňové doklady ve smyslu ZDPH a směrnice Rady 2006/112/ES, které se nejenže snažil správci daně předložit, ale skutečně je předložil, a podmínku nároku na odpočet daně tak splnil, což žalovaný i městský soud opomenuli. Pracovník Finančního úřadu pro hlavní město Praha Ing. J. B. do daňových dokladů nahlédl, ale převzít je odmítl, čímž ale stěžovatel splnil povinnost prokázat, že má daňové doklady ve smyslu směrnice a předložil je správci daně ve smyslu národního práva. Důvodem pro předložení dokladů na řídicím pracovišti příslušného pracoviště správce daně byly spory o předložení dokladů mezi zástupcem stěžovatele a pracovníky územního pracoviště správce daně, které bránily konstruktivnímu pokračování v daném řízení. Stěžovatel neobstruoval, naopak se snažil předložením dokladů konstruktivně situaci vyřešit.

[9] K závěru soudu o nepodloženém tvrzení stěžovatele, že předmětné daňové doklady bez předchozího vyžádání odeslal Policii České republiky, aniž by specifikoval, v rámci jakého trestního řízení tak učinil, stěžovatel uvedl, že pracovnice zástupkyně stěžovatele po odmítnutí převzetí dokladů správcem daně tyto předložila policejnímu orgánu na nejbližší služebně. Stěžovatel poté sdělil správním orgánům adresu policejní služebny a číslo jednací, pod kterým byly policejním orgánem zaevidovány, a uvedl důvod, proč tak učinil. Žalovaný tyto podklady vyňal ze spisu, a soud tak rozhodoval na základě neúplného spisu. Stěžovatel netvrdil, že by předmětné daňové doklady policejnímu orgánu odeslal, jak nesprávně a v rozporu se skutečností uvádí soud v bodu 10 rozsudku spolu s pro stěžovatele nepochopitelnou výtkou, že tvrzení o odeslání dokladů policejnímu orgánu nemělo být stěžovatelem ničím podloženo. Pokud totiž stěžovatel takové tvrzení neuváděl, nemohlo ani být podloženo. Tato svá tvrzení stěžovatel dokládá podáními, které správním orgánům doručil datovou schránkou a které jsou přílohami kasační stížnosti. Žalovaný tyto písemnosti ze spisu vyjmul a soudu je nepředložil. Žalovaný měl tato podání založit do spisu a přihlídnout k nim při svém rozhodování.

[10] Správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet DPH stěžovatele za zdaňovací období duben až listopad 2016 v celkové výši 1.097.413 Kč vyloučil, neboť stěžovatel požadované daňové doklady správci daně předložil a prokázal jejich existenci. V občanskoprávním řízení bylo zjištěno, že předmětné doklady byly předloženy Ing. J. B., pouze soud byl názoru, že se za své jednání tento pracovník správce daně nemusí zástupci stěžovatele omlouvat, neboť nedošlo k excesu z jeho strany ve smyslu občanskoprávní judikatury.

[11] Zástupce stěžovatele nekonal obstrukce opakovaným sjednáváním termínu předložení dokladů. Naopak doklady opakovaně předkládal, správce daně je odmítal převzít. V některých případech nicméně byly předmětné daňové doklady správci daně

pokračování

předloženy a poté, kdy Ing. J. B. předmětné daňové doklady nepřevzal, předložil je stěžovatel jako důkaz policejnímu orgánu. Správce daně související podání stěžovatele nezařadil do spisu. Soud tak rozhodoval na základě neúplného spisu, což je vadou, která může mít za následek nezákonnost rozhodnutí, jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 4141/18. Neobstojí proto závěr městského soudu, že stěžovatel nepředložil ke všem zdanitelným plněním relevantní daňové doklady za účelem prokázání uplatněného nároku na odpočet daně.

[12] Městský soud posoudil věc rozporně s přímo účinným právem EU, když dospěl k závěru, že neobstojí přesvědčení stěžovatele o splnění veškerých podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle ZDPH, daňového řádu i směrnice Rady 2006/112/ES. Stěžovatel zvolil cestu osobního předání důkazů, neboť se mu jevila nejrozumnější. Právní předpisy neumožňují úřední osobě odmítnout převzetí důkazních prostředků, pokud jim je daňový subjekt nabízí, nýbrž je má povinnost převzít. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, z nichž je patrné, že správce daně je zavázán součinností k daňovému subjektu.

[13] Žalovaný i soud opomenuli, že uznatelnost a existence předmětných daňových dokladů byla prokázána i v souběžně vedeném řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Ze zprávy o daňové kontrole v tomto řízení vyplývá, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2016 odlišně od tvrzení stěžovatele. Správce daně tak musel získat dostatečně ucelený přehled ohledně obchodních transakcí stěžovatele. Zprávou o daňové kontrole potvrdil, že účetnictví stěžovatele podává věrný a poctivý obraz a transakce jsou v něm zachyceny v souladu se skutečností. V situaci, kdy správce daně neměl na základě kontroly na dani z příjmů právnických osob pochybnosti o správnosti účetnictví stěžovatele, měl takto získané informace využít v rámci kontroly na DPH. Předmětné daňové doklady uplatněné k nároku na odpočet DPH za zdaňovací období leden až listopad 2016 současně sloužící k prokázání uznatelnosti relevantních nákladů ke snížení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 byly správci daně předloženy již v daňové kontrole týkající se daně z příjmů právnických osob, která byla vedena souběžně s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty, kterou prováděly stejné úřední osoby. Není možné, aby tytéž výdajové položky za přijatá zdanitelná plnění byly uznatelné ve vztahu k dani z příjmů a současně nebyl uznán nárok na odpočet DPH, přestože stejná přijatá zdanitelná plnění byla stěžovatelem použita v rámci jeho ekonomické činnosti.

[14] Principy uplatňování daně z příjmů právnických osob a DPH jsou odlišné. Správce daně však nesprávně uvádí, že prokázaná existence a uznatelnost řešených daňových dokladů v řízení o dani z příjmů právnických osob neobstojí pro řízení k DPH. Ne každý doklad uplatněný v rámci daně z příjmů právnických osob je uplatnitelný v rámci DPH (např. v případech, kdy takový doklad vystavil neplátce DPH), ale opačně to již neplatí. Každý doklad daného typu (v posuzované věci převážně účtenky za pohonné hmoty spotřebované v průběhu roku 2016) uplatněný v rámci DPH spolu tvoří základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob, logicky tak musely být veškeré doklady požadované

v rámci kontroly k DPH předloženy již v rámci kontroly k dani z příjmů právnických osob. Odepření nároku na odpočet daně vyplývá z nesprávné interpretace ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH a z formalistického požadavku na předložení daňového dokladu.

[15] Stěžovatel se spolehl na e-mail vedoucího pracovníka žalovaného, podle kterého mu mělo být umožněno předložit před vydáním napadeného rozhodnutí daňové doklady na pracovišti žalovaného, když měla být vydána výzva k odstranění vad odvolání. Stěžovatel poukázal na e-mailovou komunikaci mezi zástupcem stěžovatele a pracovníci žalovaného Ing. J. R.. Tam stěžovatel dne 18. 10. 2021 jasně deklaroval svoji snahu doklady předložit. Rozsudek městského soudu chybně v bodech 32, 63 a 64 uvádí, že stěžovatel svá tvrzení neprokázal. Tato e-mailová komunikace stejně jako informace o předložení dokladů na řídicím pracovišti správce daně měla být založena ve spisu správce daně, kde v době rozhodnutí nebyla, a nemohla tak být brána v potaz před vydáním rozhodnutí. Žalovaný porušil zásadu odmítání formalismu, která byla do právního řádu zakotvena rozhodnutími SDEU.

[16] V dalším **doplnění kasační stížnosti** ze dne 3. 10. 2024 stěžovatel uvedl, že soud měl posoudit konkrétně v žalobě rozvedené otázky eurokonformity aplikace práva žalovaným, nikoliv se spokojit s obecnou proklamací, ze které není patrné, jaký právní názor k jednotlivým důvodům uváděným v žalobě vlastně zaujal. Argumentace stěžovatele rozsudkem SDEU ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, neměla být městským soudem opomenuta. Městský soud opomenul rovněž stanovisko generálního advokáta a rozsudky SDEU, na které stěžovatel poukázal v souvislosti se zásadou odmítání formalismu. Z hlediska hmotněprávní úpravy není *stricto sensu* podstatné, zda plátce daně daňové doklady předložil správci daně, ale zda daňové doklady k uplatnění odpočtu měl (§ 73 ZDPH implementující čl. 178 směrnice o DPH). Žalovaný tak byl z hlediska hmotněprávní úpravy vnitrostátního práva a práva EU oprávněn odmítnout nárok na odpočet daně tehdy, pokud by se neprokázalo, že stěžovatel měl doklad. Neměl a nemohl ale hmotněprávní podmínku mít daňový doklad nahradit podmínkou předložení daňového dokladu, když předložení dokladu je postupem procesní povahy a slouží toliko k ověření stanovené podmínky hmotněprávní.

[17] Správce daně nejen, že nevydal výzvu k odstranění vad odvolání postupem podle § 112 odst. 2 daňového řádu, kterou avizoval žalovaný stěžovateli před vydáním napadeného rozhodnutí e-mailem, ale žalovaný nevydal před vydáním napadeného rozhodnutí ani výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, kterou přitom vydat mohl a podle zákona musel, neboť prováděl dokazování v odvolacím řízení. Městský soud nesprávně posoudil, že v rámci odvolacího řízení nenastaly žádné skutečnosti, které by naplňovaly předpoklady pro vydání seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tento závěr městského soudu je nesprávný také proto, že je v rozporu s body 72 a 73 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017–52. Podle stěžovatele bylo postaveno najisto, že měl daňové doklady (faktury). Správce daně ostatně tyto faktury stěžovateli uznal pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob. V kontextu postupu žalovaného a městského soudu podle stěžovatele vyvstala otázka týkající se výkladu práva EU. Navrhl proto přerušení řízení a položení předběžných otázek SDEU.

[18] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že se nejednalo o první zmocnění advokáta Mgr. Němce coby zástupce stěžovatele, neboť tento zástupce již stěžovatele v této věci zastupoval v řízení o kasační stížnosti proti usnesení městského soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 15 Af 1/2022–110, a musel tak být s obsahem žaloby a okolnostmi případu obeznámen. Za lživé označil tvrzení stěžovatele, že pro něj bylo náročné obstarat advokáta a měl na to málo času. V doplnění kasační stížnosti je totiž již v zápatí úvodní strany uvedeno, že Mgr. Němec je smluvní partner společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., a v záhlaví všech stran doplnění kasační stížnosti je uvedeno logo společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., přičemž grafické pojetí včetně fontu písma odpovídá předchozím podáním této společnosti, což nasvědčuje existenci smlouvy o spolupráci s předchozím zástupcem stěžovatele – společností GOODWILL PARTNER, s.r.o.

[19] Stěžovatel nikdy předmětné daňové doklady, které měly stvrdit jeho nárok na odpočet daně uplatněný podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, řádně správci daně nepředložil. Skutečnost, že stěžovatel daňové doklady předával Ing. B., jenž je však odmítl převzít, není podložena ve spise správce daně. Ing. B. v rozhodné době nepůsobil a ani nyní nepůsobí na Územním pracovišti pro Prahu 9, který je místně příslušným správcem daně stěžovatele, ani na Finančním úřadu pro Královéhradecký kraj, který vedl daňovou kontrolu. Ing. B. působí na Územním pracovišti pro Prahu 1, tedy nemůže být odpovědnou úřední osobou v daňovém řízení vedeném u stěžovatele, a nebyl proto důvod předávat osobně daňové doklady právě Ing. B.. Stěžovatel svá tvrzení stran zmíněné události v průběhu daňového řízení nijak nedoložil. Stěžovatel měl po celé daňové řízení možnost požadované daňové doklady předložit, avšak zůstalo pouze na jeho opakovaných tvrzeních, že mu správce daně předložení dokladů znemožnil. Nejenže mohl stěžovatel odpovědné úřední osobě příslušného správce daně doklady fyzicky předložit, mohl je rovněž zaslat prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, elektronickým podáním, či je jednoduše předat na podatelně správce daně. Stěžovatel tak ovšem z nepochopitelných důvodů neučinil a omezil se na tvrzení, že mu předání daňových dokladů znemožňuje sám správce daně. Existence sporných daňových dokladů tak nutně nemohla být potvrzena, jelikož správci daně doklady nebyly předloženy.

[20] Ke stěžovatelem tvrzené uznatelnosti a existenci předmětných daňových dokladů v daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob žalovaný uvedl, že daňové doklady v rámci kontroly na daň z příjmů právnických osob předloženy nebyly. Z protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo ukončení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, nevyplývá předložení daňových dokladů k DPH. Stěžovatel uvedl, že předmětné daňové doklady hodlá doložit u žalovaného. K tomu však nedošlo.

[21] Jelikož principy DPH a daně z příjmů právnických osob jsou odlišné, neobstojí argumentace stěžovatele, že byla prokázána uznatelnost a existence předmětných daňových dokladů v řízení na daň z příjmů právnických osob, přičemž v tomto řízení nadto daňové doklady ani předloženy nebyly.

[22] Stěžovatel rozhodně neprokázal, že daňové doklady měl a že je předložil správci daně v souladu s platnou právní úpravou i běžnou praxí orgánů finanční správy. Předložená e-mailová komunikace je zcela obecná a nezakládá legitimní očekávání stěžovatele. Stěžovateli nic nebránilo předložit důkazní prostředky v odvolacím řízení.

[23] Stěžovatel v **replíce k vyjádření** žalovaného osvětlil, proč nepředložil daňové doklady jiným způsobem. Skutečnost, že zástupce stěžovatele předložil daňové doklady Ing. B., lze jednoznačně prokázat úředním záznamem č. j. 6051375/21/2001-52050-100140. Stěžovatel tedy reálně prokázal, že daňové doklady má, resp. že existují.

III. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Podle § 49 odst. 1 s. ř. s. *k projednání věci samé nařídí předseda senátu jednání a předvolá k němu účastníky tak, aby měli čas k přípravě přiměřený povaze věci, alespoň však 10 dnů; kratší čas k přípravě lze stanovit v řízeních, v nichž je soud povinen rozhodnout ve lhůtách počítaných na dny. O jednání vyrozumí osoby zúčastněné na řízení.*

[27] Podle § 50 téhož zákona *z důležitých důvodů může být jednání odročeno. Soud může odročit jednání též tehdy, jestliže to účastníci shodně navrhnou.*

[28] Podle § 115 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, *předvolání musí být účastníkům doručeno tak, aby měli dostatek času k přípravě, zpravidla nejméně 10 dnů přede dnem, kdy se jednání má konat, pokud nepředcházelo přípravné jednání.*

[29] Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

Nevyhovění žádosti zástupce stěžovatele o odročení jednání

[30] Nevyhovění žádosti zástupce stěžovatele o odročení nařízeného jednání z důvodu kolize s jiným soudním jednáním tohoto zástupce stěžovatel označil za vadu řízení před městským soudem. K této námitce Nejvyšší správní soud v první řadě poukazuje na závěry uvedené v bodech 6 až 9 rozsudku NSS ze dne 8. 11. 2019, č.j. 3 As 324/2017-25, v nichž vyslovil, že „z ustálené judikatury [NSS] plyne, že odeprít právo osobní účasti na jednání soudu lze jen výjimečně; jedním z takových důvodů by mohlo být, pokud účastník řízení či jeho

pokračování

zástupce svým chováním svoji neúčast způsobí, a to z důvodů, které nelze omluvit. V těchto případech je nutno vykládat ustanovení § 50 s. ř. s. - jednání musí být odročeno vždy, když pro to existuje důležitý důvod, přičemž za důležitý důvod bude nutno považovat neúčast účastníka nebo jeho zástupce na jednání z omluvitelných důvodů (viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2005, č. j. 2 Afs 5/2005-96). Uvedený rozsudek však zároveň konstatuje, že soud při posuzování toho, zda je dán důležitý důvod k odročení jednání, by měl zvažovat také otázku, zda omluva není „účelové povahy, vedená snahou prodlužovat soudní řízení“. Odkázat lze rovněž na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 2009, sp. zn. 21 Cdo 2839/2008, podle něhož „důležitost důvodu, pro který účastník řízení žádá o odročení jednání, soud posuzuje vždy s přihlédnutím ke všem okolnostem konkrétního případu. I když účastník řízení ve své žádosti uvádí důvod jinak způsobilý vést k závěru o odročení jednání (dalšího jednání), není soud vždy povinen takový důvod akceptovat, a to zejména tehdy, není-li využíván v souladu se smyslem a účelem ustanovení § 101 odst. 3 o. s. ř., ale k záměrným procesním obstrukcím, sledujícím především bezdůvodné protahování občanského soudního řízení a zvyšování nákladů s tím spojených; uvedený právní názor platí i ve vztahu k posouzení důvodnosti omluvy ve smyslu ustanovení § 153b odst. 1 o. s. ř.“ Lze tedy shrnout, že právo na osobní účast na jednání soudu je zásadním procesním právem, a že soud má v případě, že se účastník řízení z jednání omluví, povinnost důkladně posuzovat, zda je jeho omluva důvodná, či ne.“

[31] Zastupování jiného klienta advokátem nicméně nepředstavuje bez dalšího náležitou omluvu, kterou by soud byl povinen automaticky uznat jako náležitou omluvu z účasti na jednání. Jak vyslovil Ústavní soud např. v nálezu ze dne 12. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 68/97, „časová kolize zástupce mezi zastupováním u různých jednání (procesních úkonů) zpravidla není dostatečně závažným důvodem pro to, aby kterékoli již nařízené jednání (procesní úkon) bylo odročováno, neboť je na samotném zástupci, aby - bez újmy na procesním postavení a zájmech zastupovaného - nastalou kolizi podle své vůle a výběru řešil substitucí“ (obdobně např. usnesení ze dne 19. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 100/02, či ze dne 5. 1. 2012, sp. zn. III. ÚS 3736/11).

[32] Předvolání k jednání nařízenému na den 8. 2. 2024 bylo zástupci stěžovatele společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. doručeno do datové schránky dne 16. 1. 2024. Dne 7. 2. 2024 městský soud obdržel přípis nového zástupce stěžovatele, Mgr. Filipa Němce, advokáta, jímž vyrozuměl městský soud, že převzal zastoupení stěžovatele. V příloze zaslal tento advokát městskému soudu plnou moc ze dne 6. 2. 2024, kterou ho stěžovatel zmocnil ke svému zastupování a s ohledem na povahu a rozsah věci a také s ohledem na kolizi jednání v této věci s jednáním u Obvodního soudu pro Prahu 1 ve věci sp. zn. 27 C 175/2023 požádal o odročení jednání. Městský soud zástupci stěžovatele přípisem ze dne 7. 2. 2024 doručeným téhož dne do jeho datové schránky sdělil, že jeho žádosti o odročení ústního jednání nevyhověl.

[33] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pokud zástupce stěžovatele převzal zastoupení stěžovatele dva dny před nařízeným jednáním v jiné civilní věci a žádost o odročení zaslal soudu jediný den před tímto nařízeným jednáním, neobstojí důvod žádosti o odročení spočívající v jeho účasti na soudním jednání v jiné kolidující věci, neboť mu v době, kdy přebíral zastoupení stěžovatele a zaslal soudu žádost o odročení jednání, již

musel být znám termín kolidujícího jednání v civilní věci, a to až z předvolání podle § 115 odst. 2 občanského soudního řádu, které musí být doručeno nejméně 10 dnů přede konáním jednání, popř. z účasti na předchozím jednání v dané věci. Neobstojí ani další důvod, který zástupce stěžovatele uvedl v žádosti o odročení jednání, tj. povaha a rozsah věci, neboť zástupce stěžovatele již byl s věcí přinejmenším rámcově seznámen, jelikož stěžovatele zastupoval v řízení o kasační stížnosti proti předchozímu rozhodnutí městského soudu v této věci (usnesení ze dne 28. 7. 2022, č. j. 15 Af 1/2022–110). Nejednalo se tedy o první zmocnění advokáta, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[34] Z výše uvedeného vyplývá, že městský soud zcela správně odmítl odročit jednání s tím, že považoval žádost zástupce stěžovatele za účelovou a nikoliv včasnou. Na správnosti tohoto závěru nic nemění, že stěžovateli je namístě přisvědčit potud, že se nejednalo o žádost nepodloženou, neboť zástupce stěžovatele v žádosti o odročení jednání kolidující jednání v civilní věci označil dostatečně přesně datem, hodinou, spisovou značkou a soudem, u kterého se bude konat.

[35] K tvrzení stěžovatele, že mu nelze klást za vinu, že se mu podařilo zajistit právní zastoupení až 6. 2. 2024 a s ohledem na právo účastníka zvolit si kdykoliv v průběhu řízení zástupce nemohla být žádost o odročení nevčasná, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel byl již před udělením plné moci Mgr. Filipovi Němcovi v řízení před městským zastoupen společností GOODWILL PARTNER, s.r.o., o níž je na str. 1 žaloby uvedeno, že se jedná o právnickou osobu vykonávající pomocí svých daňových poradců daňové poradenství, jednající prostřednictvím JUDr. Viktora Šmejkal, Ph.D., vedoucího právního oddělení. Stěžovatel tedy byl zastoupen naprosto dostatečně, řádně a kvalifikovaně, neboť byl zastoupen společností, která svou činnost vykonává prostřednictvím kvalifikovaných osob, mimo jiné s vysokoškolským právnickým vzděláním. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že se mu podařilo zajistit zastoupení v dané věci až 6. 2. 2024. Odhlédnout nelze, jak správně upozornil též žalovaný, od toho, že zástupce stěžovatele působí jako smluvní partner společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., jak sám uvádí a jak vyplývá i z toho, že jím zpracovaná podání v tomto řízení jsou opatřena v záhlaví logem uvedené společnosti.

[36] Z práva účastníka řízení podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zvolit si kdykoliv v průběhu řízení zástupce není na místě dovozovat, že žádost zástupce stěžovatele o odročení jednání nemůže být nevčasná, neboť otázka včasnosti takovéto žádosti nijak nesouvisí se samotným právem účastníka řízení být zastoupen.

[37] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že právnímu zástupci nebyl poskytnutý čas k přípravě na jednání vymezený § 49 odst. 1 s. ř. s (10 dnů), neboť jak již bylo uvedeno výše, předvolání k jednání na dne 8. 2. 2024 bylo zástupci stěžovatele GOODWILL PARTNER, s.r.o., doručeno do datové schránky dne 16. 1. 2024, a zástupci stěžovatele tudíž lhůta 10 dnů k přípravě na jednání poskytnuta byla. Pokud si stěžovatel dva dny před tímto termínem jednání zvolil jiného zástupce, což bylo soudu oznámeno pouhý jediný den před nařízeným jednáním, nic to nemění na tom, že termín jednání před soudem platí, a nový zástupce se proto nemůže domáhat, aby měl (znovu) čas k přípravě alespoň 10 dnů

pokračování

dle § 49 odst. 1 s. ř. s.

[38] Závěr městského soudu, že stěžovatel měl v úmyslu hatit nařízené soudní jednání, je podložený, neboť žádost zástupce stěžovatele o odročení jednání se vskutku jeví účelově s ohledem na čas jejího podání těsně před nařízeným jednáním a uvedený důvod (kolize s jiným jednáním), o němž však zástupce stěžovatele musel vědět již při převzetí zastoupení v posuzované věci. Stěžovatelem zmíněná možnost zpětvzetí žaloby, popř. přerušení řízení na tomto závěru nic nemění, neboť zpětvzetí žaloby nemá na rozdíl od odročení jednání za následek prodloužení řízení, nýbrž ukončení řízení o věci bez jejího meritorního projednání. Důvodem pro přerušení řízení nemůže být toliko přání stěžovatele, neboť důvody pro přerušení řízení jsou taxativně stanoveny v § 48 s. ř. s. Judikatura, z níž městský soud vycházel při posouzení důvodnosti žádosti zástupce stěžovatele o odročení jednání, je přílehlavá, neboť jak z rozsudku NSS ze dne 2. 11. 2011, č. j. 6 Ads 110/2011–133, tak i z rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 2839/2008 vyplývá, že je třeba posoudit důležitost důvodu, pro který účastník řízení žádá o odročení jednání.

[39] Nejvyšší správní soud k účasti zástupce stěžovatele u jednání dne 8. 2. 2024 dodává, že zástupci stěžovatele nic nebránilo k účasti na tomto jednání zajistit substituci, neboť městský soud jej obratem den před nařízeným jednáním vyrozuměl o tom, že nepřijímá omluvu zástupce stěžovatele z nařízeného jednání.

Stěžovatelem tvrzené předložení daňových dokladů

[40] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 7. 2021, č. j. 1403808/21/2712-60562-604910, která tvoří odůvodnění platebních výměrů, vyplývá, že správce daně při posouzení věci vycházel z daňových dokladů, které získal vlastní vyhledávací činností a také z daňových dokladů předložených stěžovatelem. Jednalo se o daňové doklady a evidence, které stěžovatel správci daně předložil dne 4. 5. 2021 při ústním jednání zaprotokolovaném v protokolu č. j. 858778/21/2712-60562-604910. Správce daně na základě těchto dokladů předložených stěžovatelem upravil dosavadní výsledek kontrolního zjištění ve prospěch stěžovatele, tj. uznal uplatněný odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Vzhledem k tomu, že správci daně do dne sepsání zprávy o daňové kontrole nebyly zaslány ani předány zbývající daňové doklady, uplatněný odpočet daně z těchto daňových dokladů správce daně neuznal, neboť v těchto případech nebyla splněna formální podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně tedy při posouzení věci ve prospěch stěžovatele zohlednil veškeré doklady, které mu předložil stěžovatel a které získal vlastní vyhledávací činností. Stěžovateli tak lze přisvědčit potud, že v některých případech byly předmětné doklady správci daně předloženy.

[41] Tvrzení stěžovatele, že Ing. B. doklady odmítl převzít, nevyplývá ze spisového materiálu, neboť z úředního záznamu pořízeného Ing. B. dne 12. 7. 2021, č. j. 6051375/21/2001-52050-100140, vyplývá, že tento pracovník Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, viděl namátkově jeden doklad ze 3 - 4 šanonů, o kterých pracovnice zástupce stěžovatele p. Š. tvrdila, že je chce předat, neboť je pracovnice jiného územního pracoviště finančního úřadu nechce i po urgencích převzít.

Na dotaz, o kterou pracovníci se jedná, aby se s ní bylo možné zkontaktovat, nebylo odpovězeno. Ing. B. se ve spolupráci s p. K., která se dívala do počítače, pokusil dohledat, zda některý z kontrolorů tohoto finančního úřadu neprovádí daňovou kontrolu. Paní Š. řekla, že nemá čas čekat a doklady odnese na policii. Na to jí bylo sděleno, že pokud tak učiní, tak je policie potom předá na místně příslušný úřad. Z uvedeného vyplývá, že Ing. B. neodmítl doklady převzít a snažil se situaci s pracovníci zástupce stěžovatele vstřícně řešit (postupoval tudíž v souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti), ta však jednání ukončila s tím, že doklady předloží policii. Skutečnost, že Ing. B. nahlédl do daňových dokladů, nic nemění na výše uvedeném závěru správce daně, že mu stěžovatel chybějící daňové doklady nepředal. Navíc není vůbec jasné, o jaké doklady se jednalo a zda jsou relevantní pro posouzení této věci. Namátkové zhlédnutí jednoho dokladu Ing. B. nelze považovat za převzetí dokladů.

[42] Správce daně zástupce stěžovatele opakovaně vyzýval k předložení důkazních prostředků prokazujících pravdivost tvrzení uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období (výzvami ze dne 19. 6. 2019 a ze dne 25. 11. 2019). Stěžovatel na výzvy správce daně sice zpravidla reagoval různými podáními, (některé) daňové doklady však předložil pouze při ústním jednání dne 4. 5. 2021. Žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty k předložení dokladů ze dne 25. 6. 2019 a 12. 12. 2019 správce daně vyhověl. Vstřícně reagoval na návrhy stěžovatele ohledně předložení daňových dokladů. Správce daně tedy poskytoval stěžovateli veškerou potřebnou součinnost k předložení daňových dokladů.

[43] Stěžovatel naproti tomu postupoval obstrukčně, předložení podkladů se neustále vyhýbal, doklady nepředložil, i když k tomu měl mnohokrát příležitost při které se předložení daňových dokladů přímo nabízelo nebo bylo se správcem daně dohodnuto. Zmínit lze v této souvislosti např. projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2016 se správcem daně dne 10. 12. 2019, stěžovatelem navržené jednání dne 30. 1. 2020, jehož termín i místo správce daně akceptoval, avšak stěžovatel se nedostavil a daňové doklady nepředložil, den 4. 8. 2020, kdy se úřední osoby správce daně dostavily do sídla zástupce daňového subjektu na adresu U Dubu 691/48, Praha 4, avšak zástupce daňového subjektu se k tomuto jednání nedostavil, přestože o něm věděl a ve svých podáních neustále opakoval, že je připraven předat daňové doklady. Nepředložil je ani v dnech 21. 8, popř. 28. 8. 2020, ačkoliv byl vyrozuměn, že správce daně je daňové doklady připraven převzít. Stěžovatel nevyužil ani možnost předat daňové doklady jinak než při ústním jednání (poštou, datovou schránkou, na podatelně správce daně), situaci komplikoval, zahlcoval správce daně mnoha písemnostmi. Městský soud zcela výstižně konstatoval, že důkazem toho, že stěžovatel nebyl veden snahou spolupracovat se správcem daně, jak mu ukládá § 6 odst. 2 daňového řádu, ale svým přístupem daňové řízení bezúčelně prodlužoval a komplikoval, je i podávání nedůvodných stížností a námitek podjatosti, jakož i dalších podání všeho druhu (včetně žádostí o informace), v nichž se mnohokrát opakují tytéž argumenty. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že enormní počet podání všech druhů učiněných zástupcem žalobce svědčí o snaze zahltit jimi správce daně, a znepréhlednit tak daňové řízení.

pokračování

[44] Ze spisu nevyplývá, že by správce daně odmítal doklady převzít. Naopak, z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2021, č. j. 858778/21/2712-60562-604910, je zřejmé, že když už stěžovatel daňové doklady předložil, správce daně si je převzal. Jednalo se o jediný případ, kdy stěžovatel správci daně předložil daňové doklady. Z jednání zástupce stěžovatele je naproti tomu zřejmé, že se správcem daně ohledně předložení po většinu správního řízení „hrál hru na kočku a myš.“ Přesvědčení stěžovatele, že jeho zástupce nejednal obstrukčně opakovaným sjednáváním termínu předložení dokladů, proto Nejvyšší správní soud nesdílí. Neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že se snažil předložením dokladů na příslušném řídicím pracovišti správce daně konstruktivně situaci vyřešit.

[45] Z výše uvedeného vyplývá, že nebyl dán stěžovatelem spatřovaný důvod pro předložení dokladů na řídicím pracovišti příslušného pracoviště správce daně spočívající ve sporech o předložení dokladů mezi zástupcem stěžovatele a pracovníky územního pracoviště správce daně, které bránily konstruktivnímu pokračování v daném řízení, neboť správce daně se ke stěžovateli choval vstřícně a opakovaně jej vyzýval k předložení daňových dokladů.

[46] K námitce stěžovatele, v níž brojí proti závěru soudu o nepodloženém tvrzení stěžovatele, že předmětné daňové doklady bez předchozího vyžádání odeslal Policii České republiky, aniž by specifikoval, v rámci jakého trestního řízení tak učinil, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že se nejedná o závěr městského soudu, nýbrž o závěr žalovaného, který městský soud zmínil v bodu 10 rozsudku v rámci rekapitulace rozhodnutí žalovaného. Je pravdou, že stěžovatel v daňovém řízení uvedl číslo spisu, v němž se nachází doklady, které údajně policejnímu orgánu předložil, důvod, proč tak učinil a označení služebny, na které tak učinil (přípis stěžovatele ze dne 15. 7. 2021). Stejně tak je na místě stěžovateli přesvědčit, že netvrdil, že by předmětné daňové doklady policejnímu orgánu odeslal (stěžovatel ve svém výše uvedeném přípisu uvádí, že je policejnímu orgánu předložil). Konstatování městského soudu, že stěžovatel předání daňových dokladů Policii ČR stěžovatel nedoložil, nicméně obstojí, neboť stěžovatel tak vskutku neučinil, pouze předání daňových dokladů Policii ČR tvrdí, aniž by o tom předložil důkaz (např. protokol č. 858778/21/2712-60562-604910, který zmiňuje ve výše uvedeném přípisu). Není tudíž ani zřejmé, jaké doklady vlastně Policii ČR předložil.

[47] Doklady, které stěžovatel údajně předal policejnímu orgánu, nemohly být logicky žalovaným vyňaty ze spisu, a nemohly tedy ani zapříčinit stěžovatelem tvrzenou neúplnost spisu. Ostatně v podání ze dne 3. 2. 2023, tj. více než rok po vydání rozhodnutí žalovaného, které stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti, stěžovatel uvedl, že se sporované doklady nachází ve spisu vedeném policejním orgánem. Tyto doklady tudíž nemohly být zároveň součástí správního spisu v posuzované věci.

[48] Stěžovatel namítá, že městský soud rozhodoval na základě neúplného spisu, neboť žalovaný ze spisu vyňal podání, které stěžovatel doručil správním orgánům datovou schránkou a které připojil ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že z příloh kasační stížnosti představují podání vůči správním orgánům e-mailová korespondence mezi Ing. J. R. a JUDr. Viktorem Šmejkallem jednajícím jménem zástupce

stěžovatele v daňovém řízení, která se nachází též ve správním spise žalovaného. Přílohou kasační stížnosti je dále úřední záznam pořízený Ing. J. B., který se ve správním spise nenachází, což je logické a nezakládá to vadu a neúplnost spisu, neboť Ing. B. je pracovníkem Finančního úřadu pro hlavní město Praha, územního pracoviště pro Prahu 1, a daňovou kontrolu, tedy i spis, vedl Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, tedy jiný správní orgán. Podání stěžovatele ze dne 13. 8. 2021 se ve spise žalovaného nenachází proto, že jej stěžovatel nezaslal žalovanému, který v té době vedl odvolací řízení, nýbrž Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, územnímu pracovišti pro Prahu 4. Tento přípis navíc nemá pro posouzení věci význam, neboť stěžovatel v něm především opakuje dříve již sdělené skutečnosti ohledně předložení a převzetí daňových dokladů. Podání stěžovatele ze dne 3. 2. 2023 se ve spise logicky nenachází, neboť bylo vyhotoveno více než rok po vydání rozhodnutí žalovaného. Přípis stěžovatele ze dne 15. 7. 2021 se nachází ve spisu správce daně.

[49] Skutečnost, že některé podklady přiložené stěžovatelem ke kasační stížnosti se ve správním spise nenachází, nemá podle názoru Nejvyššího správního soudu za následek, že by spis bylo možné označit za neúplný, neboť se jedná o podklady, které vznikly u jiného správního orgánu (úřední záznam Ing. B.), resp. stěžovatel je zaslal jinému správnímu orgánu a z toho důvodu se ve spise nenachází, resp. do něj nebyly založeny. Veškeré podklady, které stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti, které adresoval správnímu orgánu v době, kdy vedl řízení v posuzované věci, jsou součástí spisu. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, že žalovaný tyto písemnosti ze spisu vyjmul a soudy je nepředložil a ten tak rozhodoval na základě neúplného spisu.

[50] Argument stěžovatele, že v občanskoprávním řízení bylo zjištěno, že předmětné doklady byly předány Ing. J. B., neobstojí, neboť sám stěžovatel uvádí, že doklady předal Policii ČR. Nemohl je tudíž zároveň předat Ing. B., resp. nezbyvá než zopakovat to, že pokud Ing. B. namátkově do jednoho dokladu nahlédl, nejedná se o předložení dokladů. Stěžovatelem zmíněný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2023, č. j. 41 Cm 16/2023 – 76, který stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti, není pro posouzení věci jakkoli relevantní, neboť se v něm soud zabýval ochranou pověsti právnické osoby, nikoli otázkami souvisejícími s posuzovanou věcí. Závěr o předložení daňových dokladů navíc nevyplývá ani z tohoto rozsudku, neboť městský soud v něm uvedl, že namítaný postup žalovaného spočívající v nepřevzetí listin určených pro daňové řízení jde zcela nad rámec sporu o ochranu pověsti právnické osoby, a proto se tímto žalobním tvrzením nezabýval.

[51] Za předložení daňových dokladů nelze považovat ani jejich stěžovatelem tvrzené uložení u policejního orgánu a sdělení policejní složky a čísla jedacího, pod kterým jsou archivovány. Stěžovatel totiž měl daňové doklady předložit na výzvu správce daně, který vedl daňovou kontrolu, nikoli policejnímu orgánu, což muselo být zástupci stěžovatele v daňovém řízení (GOODWILL PARTNER, s.r.o.), který vykonává činnost prostřednictvím daňových poradců a jedná za něj osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, naprosto zřejmé a jasné. Stěžovateli po celou dobu řízení nic nebránilo doklady správci daně předložit, ostatně některé daňové doklady správci daně předložil a ty byly v rámci daňové kontroly z hlediska uplatněných odpočtů uznány.

[52] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že stěžovatel nepředložil k určitým zdanitelným plněním příslušné daňové doklady za účelem prokázání uplatněného nároku na odpočet daně. Neobstojí tak přesvědčení stěžovatele o splnění veškerých podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle ZDPH, daňového řádu i směrnice Rady 2006/112/ES. Důvodná proto není ani námitka stěžovatele, že správce daně pochybil při posouzení nároku stěžovatele na odpočet DPH.

[53] Správní orgány nevyložily § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH nesprávně, jak dovozuje stěžovatel. Požadavek správce daně na předložení daňových dokladů k plněním, u nichž se stěžovatele domáhal odpočtu DPH, je zcela v souladu s tímto ustanovením. Stěžovatel se mýlí, pokud takový postup považuje za formalistický. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na bod 39 rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-41, v němž konstatoval, že „z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že *prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba ověřovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.*“ Zdejší soud dále v rozsudku ze dne 18. 10. 2012, č. j. 7 Afs 15/2012–29, rozhodl, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* Daňový subjekt podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet DPH (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, in: č. 130/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet daně je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006-54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004-67, dostupné na www.nssoud.cz).“ Z uvedených judikatur je zřejmé, že správní orgány nepochybily, pokud stěžovatele vyzvaly k prokázání jím uplatněného nároku na odpočet daně předložením příslušných daňových dokladů na jím přijatá zdanitelná plnění.

Souběžně vedená daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016

[54] Stěžovatel také vytýká žalovanému i městskému soudu nezohlednění toho, že uznatelnost a existence předmětných zdanitelných plnění byla prokázána i v souběžně vedené daňové kontrole týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. V rámci ní správci daně nevznikly vážné a důvodné pochyby o správnosti a úplnosti účetních záznamů pro účely daně z příjmů právnických osob. Správce daně podle stěžovatele musel získat dostatečně ucelený přehled ohledně obchodních transakcí stěžovatele a zprávou o daňové kontrole potvrdil, že účetnictví stěžovatele podává věrný a poctivý obraz a transakce jsou v něm zachyceny v souladu se skutečností.

[55] K této argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že stěžovatel své tvrzení, že předmětné daňové doklady předložil správci daně již v souběžně probíhající kontrole na daň z příjmů právnických osob, ve které správce daně stejné položky kontroloval a posoudil je jako daňové uznatelné a snižující základ daně, nedoložil a nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Totéž lze uvést o zprávě o daňové kontrole na daň z příjmů, o níž stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že z ní vyplývá, že účetnictví stěžovatele podává věrný a poctivý obraz a transakce jsou v něm zachyceny v souladu se skutečností.

[56] K daňové kontrole na daň z příjmů se ve správním spise žalovaného nachází pouze protokol o jednání ze dne 16. 11. 2021, č. j. 1833372/21/2712-60582-604910, jehož předmětem bylo vrácení dokladů a evidencí vztahujících se k daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za rok 2016 zahájené dne 29. 4. 2019 správcem daně, které byly správci daně zapůjčeny dne 4. 5. 2021, a předání oznámení u končení kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Ani z tohoto protokolu tak nevyplývá, že by správce daně v řízení o dani z příjmů měl k dispozici jiné podklady než v nyní posuzované věci, neboť stěžovateli vrátil daňové podklady, které převzal dne 4. 5. 2021, tj. jednalo se o daňové doklady, které při posouzení věci zohlednil ve prospěch stěžovatele a uznal na základě nich stěžovateli odpočet na DPH. Stěžovatel při tomto jednání pouze přislíbil předložení daňových dokladů na pracovišti žalovaného, jak přiléhavě zmínil i městský soud v napadeném rozsudku.

[57] Tvrzení stěžovatele ohledně předložení daňových podkladů v daňové kontrole na daň z příjmů proto neobstojí. Stejně tomu je u navazující argumentace stěžovatele, že logicky tak musely být veškeré doklady požadované v rámci kontroly na DPH předloženy již v rámci kontroly k dani z příjmů právnických osob a není možné, aby tytéž výdajové položky za přijatá zdanitelná plnění byly uznatelné na dani z příjmů, a současně nebyl uznán nárok na odpočet DPH, resp. že správce daně postupoval chybně, když nezohlednil předložení dokladů v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob. Stále tedy platí, že stěžovatel nedoložil daňové doklady v rozsahu potřebném pro uznání celého nároku stěžovatele na odpočet DPH.

[58] Ke konstatování stěžovatele, v němž označil za zavádějící tvrzení správce daně, že prokázaná existence a uznatelnost řešených daňových dokladů v kontrole na daň z příjmů právnických osob neobstojí pro řízení k DPH, Nejvyšší správní soud uvádí, že k tomuto závěru správce daně nedospěl, neboť takovýto závěr se ve zprávě o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění platebních výměrů, nenachází. Tento závěr se nenachází ani v rozhodnutí žalovaného. Žalovaný navíc ve vyjádření ke kasační stížnosti ke stěžovatelem tvrzené uznatelnosti a existenci předmětných daňových dokladů v daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob uvedl, že daňové doklady související s nárokem na odpočet DPH nebyly předloženy ani v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob. Opodstatněná tudíž není ani připomínka stěžovatele, že není jasné, proč správce daně nevyužil svá zjištění z kontroly na daň z příjmů právnických osob.

[59] Stěžovatel z e-mailové korespondence s vedoucí pracovnící žalovaného (Ing. R.) dovozuje, že mu mělo být umožněno předložit před vydáním rozhodnutí žalovaného daňové doklady a měla být vydána výzva k odstranění vad odvolání. Podle Nejvyššího správního soudu však uvedené z předmětné e-mailové korespondence nevyplývá. V ní stěžovatel toto pouze zmiňuje jako možnost dalšího postupu: stěžovatel v e-mailu navrhl, že při jednání předloží doplnění odvolání a daňové doklady. Ing. R. v e-mailu ze dne 19. 10. 2021 zástupci stěžovatele odpověděla, že odvolací řízení v dané věci nevede, a není tudíž věcně ani místně příslušným správcem daně, u kterého by měl stěžovatel podání činit. Pokud se zástupce stěžovatele dostaví, nechť se prokáže zmocněním opravňujícím jednat jménem daňového subjektu, neboť nedisponuje odvolacím spisem a nemá jej k dispozici. Zástupce stěžovatele na tento e-mail reagoval zprávou ze dne 19. 10. 2021, v níž uvedl, že vyčká výzvy k doplnění podání o náležitosti odvolání. Na ústním jednání u žalovaného netrvá. Pokud by se situace změnila a bylo by vhodné daňové doklady předložit přímo na pracovišti žalovaného, přijede. Ing. R. na tento e-mail reagovala téhož dne tak, že s návštěvou zástupce stěžovatele prozatím počítat nebude.

[60] Ochotu zástupce stěžovatele předložit doklady ve výše uvedeném e-mailu nepovažuje Nejvyšší správní soud za vážně míněnou, neboť stěžovateli nic nebránilo požadované doklady předložit již na předchozí výzvy správce daně, avšak s výjimkou jednání dne 4. 5. 2021 (kdy část daňových dokladů předložil) tak neučinil. Dne 19. 10. 2021 navíc byly doklady stále uloženy u policejního orgánu (kam je stěžovatel dle svého tvrzení uložil dne 12. 7. 2021), jak vyplývá z již zmíněného podání stěžovatele ze dne 3. 2. 2023, v němž uvedl, že se sporované doklady nachází ve spisu vedeném policejním orgánem, a proto je stěžovatel ani předložit žalovanému nemohl, ačkoli tvrdil, že je k tomu ochoten. Pokud by snaha stěžovatele doložit chybějící doklady byla seriózní, nabízela by se možnost kontaktovat příslušné úřední osoby zabývající se jeho odvoláním v posuzované věci, nebo tyto doklady zaslat poštou, elektronicky či je doručit osobně na podatelnu žalovaného. Uvedená e-mailová korespondence proto nevyvrací závěr městského soudu uvedený v bodech 63 a 64 napadeného rozsudku, že stěžovatel nedoložil své tvrzení, že mu žalovaný sdělil svůj záměr vydat výzvu k odstranění vad odvolání podle § 112 odst. 2 daňového řádu.

[61] Mylný je též závěr stěžovatele, že tato e-mailová komunikace stejně jako informace o předložení dokladů na řídicím pracovišti správce daně měla být založena ve spisu správce daně. Uvedená e-mailová korespondence proběhla až po vydání platebních výměrů dne 22. 7. 2021, a nemohla se tudíž ani nacházet ve spisu správce daně. Žádná informace o předložení dokladů z této korespondence nevyplývá, pouze stěžovatel v ní jako už mnohokrát předtím deklaroval svou ochotu předložit daňové doklady.

[62] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani závěrečné námitce příliš formálního přístupu správce daně, neboť jak již bylo uvedeno výše, správce daně se zástupcem stěžovatele jednal vstřícně, reagoval na jeho podání a snažil se s ním v maximální možné míře spolupracovat. Nedoložení požadovaných dokladů, o nichž stěžovatel tvrdí, že je měl k dispozici, tak jde jediné k tíži stěžovatele.

Doplnění kasační stížnosti ze dne 3. 10. 2024.

[63] Stěžovatelem namítané nedostatečné posouzení otázky, zda žalovaný aplikoval právní úpravu eurokonformně, a opomenutí stanoviska generálního advokáta a rozsudků SDEU městským soudem Nejvyšší správní soud neshledal. Městský soud se k této žalobní argumentaci stěžovatele vyjádřil naprosto dostatečně, když konstatoval, že se jedná bezobsažnou polemiku, z níž není patrný vztah k meritu projednávané věci, jímž je neunesení primárního důkazního břemene stěžovatelem z důvodu nepředložení daňových dokladů potřebných k prokázání jím uplatněného nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že již v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016–59, vyslovil, že *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13).“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* Těmto požadavkům městský soud bezesbýtku dostál, neboť jeho rozsudek logicky a přiměřeně vypořádává stěžovatelem uplatněné žalobní námitky.

[64] V rámci odvolacího řízení nenastaly skutečnosti, které by naplňovaly předpoklady pro vydání seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v něm stěžovatelem tvrzené dokazování neprobíhalo a žalovaný ani nepřehodnocoval názor správce daně. Nebylo proto ani třeba, aby se městský soud zabýval výkladem tohoto ustanovení. Poukaz stěžovatele na body 72 a 73 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017–52, není relevantní, neboť stěžovatel žádné nové návrhy, které by mohly přinést odlišný náhled na věc v odvolacím řízení, neuvedl, pouze stejně jako už mnohokrát předtím deklaroval ochotu předložit daňové doklady (aniž by tak ovšem učinil). Relevantní je naproti tomu bod 70 tohoto rozsudku, v němž rozšířený senát konstatoval, že *„...neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu a contrario). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.“*

[65] K argumentaci stěžovatele, v níž dovozuje, že pro prokázání nároku na odpočet DPH postačuje mít daňový doklad, Nejvyšší správní soud uvádí, že z ustálené judikatury zmíněné již výše vyplývá, že k prokázání nároku na odpočet daně je nezbytné příslušné daňové doklady nejen mít, ale také je na výzvu správce daně předložit. Nepostačuje tedy pouze tvrdit jejich existenci, jak to činí stěžovatel. V opačném případě by správce daně nemohl naplnění zákonných předpokladů nároku na odpočet daně nijak ověřit. Stěžovatel

pokračování

se mýlí, že bylo postaveno najisto, že měl daňové doklady (faktury), neboť pouhé stěžovatelovo tvrzení jejich existenci neprokazuje.

[66] Výzvu k odstranění vad odvolání podle § 112 odst. 2 daňového řádu nebylo na místě vydávat, neboť odvolání nemělo vady, které by bránily řádnému projednání věci. Žalovaný vydání této výzvy v e-mailové korespondenci neavizoval. Zástupce stěžovatele sice v e-mailu ze dne 19. 10. 2021 uvedl, že vyčká výzvy k doplnění podání o náležitosti odvolání. Toto stanovisko zástupce stěžovatele však žalovaného k vydání takovéto výzvy nezavazuje.

[67] Žádná otázka týkající se výkladu práva EU, která by opodstatňovala položení předložených otázek SDEU nenastala, neboť podstata posuzované věci je jednoduchá - stěžovatel nepředložil ke všem zdanitelným plněním příslušné daňové doklady za účelem prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH, a ten mu proto nemohl být v požadovaném rozsahu uznán.

[68] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s městským soudem uzavírá, že správní orgány nepochybily, jestliže stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně zčásti neuznaly z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelem, jenž přes výzvy správce daně v daňovém řízení nepředložil potřebné daňové doklady.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[69] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[70] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 5. prosince 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu