



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Mgr. Sylvie Šiškeové a soudce JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. J. B.**, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2017, č. j. 35378/17/5300-21442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 3. 2020, č. j. 48 Af 24/2017 – 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Předmětem ekonomické činnosti žalobce je zemědělská výroba.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha-východ (dále jen „správce daně“), doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období kalendářních měsíců září až prosinec 2010, leden až březen a květen až prosinec 2011 a leden až květen 2013 DPH v celkové výši 1 881 124 Kč a penále ve výši 376 218 Kč. Žalobce neprokázal, že skutečně přijal deklarované služby od dodavatele, obchodní společnosti GO Stavex CZ s.r.o. (dále jen „GO Stavex“). V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, kterou Krajský soud v Praze zamítl. Ve vztahu k údajnému nerespektování § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a tím i namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud konstatoval,

že odůvodnění napadeného rozhodnutí považuje ve smyslu požadavků daňového řádu za plně přezkoumatelné. K námitce žalobce týkající se vyloučení jednotlivých důkazních prostředků navzdory tomu, že měly tvořit ucelený řetězec důkazů prokazujících, že deklarované práce provedla společnost GO Stavex, krajský soud uvedl, že důvody pro vypořádání daných odvolacích námitek jsou z napadeného rozhodnutí zřejmé. Žalovaný neprováděl žádný předběžný výběr důkazů, naopak každý z nich vyhodnotil co do obsahu i důvěryhodnosti. Zároveň vysvětlil, že důkazní břemeno v daném případě tížilo žalobce coby daňový subjekt, nikoliv správce daně, jelikož ten prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně souladu předložené daňové evidence se skutečným stavem. Žalovaný reagoval také na námitku týkající se výše hodinové sazby a evidence údajů o osobách, jejichž prostřednictvím měla být deklarovaným dodavatelem poskytnuta zdanitelná plnění. Žalovaný se podle krajského soudu řádně zabýval také námitkou účelovosti tvrzení správce daně o nekontaktnosti společnosti GO Stavex.

[4] Ohledně tvrzení žalobce o nevypořádání odvolacích námitek krajský soud uvedl, že námitky žalovaný vypořádal; k tomu odkázal na příslušné části napadeného rozhodnutí a zrekapituloval jejich obsah. Krajský soud poukázal i na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž neexistuje povinnost soudů ani správních orgánů reagovat na každý dílčí argument účastníka řízení a obsáhle jej vyvracet.

[5] K argumentaci žalobce, která se týkala nového hodnocení provedených důkazů v napadeném rozhodnutí, aniž by žalobce měl možnost na toto nové hodnocení reagovat, krajský soud uvedl, že jde o obecně formulovaný žalobní bod. Z tohoto důvodu (rovněž v obecné rovině) konstatoval, že pokud odvolací orgán neprovádí nové dokazování nebo pokud nedospěje k odlišnému právnímu názoru (případně dospěje, avšak tato změna neovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele), nemá povinnost seznamovat odvolatele před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a jejich novým hodnocením a umožnit mu se k nim vyjádřit. V tomto smyslu přisvědčil žalovanému v tom, že v napadeném rozhodnutí nevycházel z jiných skutečností či důkazů než správce daně, a i přes podrobnější a provázanější vyhodnocení důkazů nedospěl k podstatně odlišným závěrům. Podrobnější a propracovanější vyhodnocení dokazování provedeného správcem daně pak nepředstavuje změnu právního hodnocení ani nové dokazování, jež by si vyžadovalo poskytnutí prostoru pro opětovné vyjádření žalobce.

[6] Krajský soud neshledal procesní pochybení žalovaného ani ve vztahu k tvrzené podjatosti úředních osob, které projednaly zprávu o daňové kontrole a měly v rozporu s § 77 odst. 4 daňového řádu posoudit otázku své podjatosti. Žalobce namítal podjatost několika úředních osob současně, nicméně ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole týkající se jiných období (zdaňovací období leden až prosinec 2012 a červen 2013), než která jsou předmětem napadeného rozhodnutí. Tyto námitky zamítl ředitel správce daně jako nedůvodné. Žalobce obratem podal námitku podjatosti vůči řediteli správce daně a všem jemu podřízeným pracovníkům, stejně jako později vůči řediteli žalovaného a všem jemu podřízeným pracovníkům. Jak o námitce podjatosti úředních osob správce daně podílejících se na zpracování a projednání zprávy o daňové kontrole, tak o námitce podjatosti úřední osoby žalovaného, která vydala napadené rozhodnutí, rozhodovala v souladu se zákonem úřední osoba stojící v čele příslušného orgánu finanční správy. Námitky podjatosti se navíc opíraly fakticky pouze o žalobcem tvrzený nesprávný procesní postup úředních osob, nikoliv o jejich poměr např. k osobě žalobce. Výhrady vůči procesnímu postupu úředních osob však nespádají mezi důvody podjatosti, jak jsou taxativně vymezeny v § 77 odst. 1 daňového řádu.

[7] Jako důvodnou neposoudil krajský soud ani argumentaci vztahující se k nerozšíření daňové kontroly společnosti GO Stavex i na zdaňovací období prověřovaná u žalobce. V době, kdy se správce daně pokusil dodatečně rozšířit daňovou kontrolu v návaznosti na požadavky žalobce, již tato společnost byla nekontaktní, přičemž ani následné kontumační ukončení daňové kontroly vyměřením daně podle pomůcek nemohlo žalobci – s ohledem na nulovou důkazní

pokračování

výtěžnost takové kontroly – prospět. Postup správce daně při daňové kontrole společnosti GO Stavex nic nemění na důkazním břemeni žalobce v jeho daňovém řízení. Bylo především na žalobci, aby si v době přijetí jím tvrzených zdanitelných plnění od společnosti GO Stavex zajistil dostatečné doklady, které by mu pro případ budoucí nespolupráce této společnosti umožnily prokázat oprávněnost odpočtu daně, který uplatnil. Také závěr správce daně o samostatnosti hodnocení důkazního břemene v daňových řízeních vedených vůči odlišným daňovým subjektům koresponduje s ustálenou judikaturou.

[8] Ve vztahu k žalobnímu bodu, v němž žalobce rozporoval postup správce daně i žalovaného, kteří mu neuznali nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, prokázaný předloženými fakturami – daňovými doklady a dalšími důkazními prostředky, se krajský soud plně ztotožnil se žalovaným, který ve vyjádření vyvrátil argumentaci žalobce odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, vycházející z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Z citovaných rozsudků vyplývá, že tím, zda daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodu na DPH, je namíste se zabývat teprve poté, co je prokázáno splnění hmotněprávních i formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet nikoliv z důvodu zneužití práva účastí na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokával skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[9] Krajský soud závěrem poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k problematice důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce sice správci daně předložil formálně bezvadné daňové doklady, čímž zároveň přenesl důkazní břemeno na správce daně, ten však dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaných plnění a zda tato plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. Správce daně i žalovaný ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem popsali skutečnosti, které je vedly ke zmíněným pochybnostem, stejně jako důkazní prostředky, z nichž související zjištění plynula, čímž své pochybnosti řádně prokázali. Na žalobci tak bylo, aby tyto pochybnosti rozptýlil, což se mu podle žalovaného nepodařilo. Žalobce tedy své důkazní břemeno neunesl a svůj nárok na odpočet DPH neprokával.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

[11] Stěžovatel předně namítl, že správce daně důkazy nehodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Postupem správce daně proto došlo k účelové selekci důkazů. V této souvislosti uvedl, že pokud správní orgán v odvolacím řízení nepostupuje v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a neumožní daňovému subjektu vyjádřit se k jím provedenému hodnocení důkazů, stává se z dvoustupňového daňového řízení fakticky řízení jednostupňové. Jelikož součástí procesu dokazování je mj. i hodnocení důkazů, rozumí se doplněním dokazování ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu také vyhodnocení důkazů odvolacím orgánem. Odvolací orgán přitom musí odvolateli umožnit, aby se vyjádřil ke všem podkladům rozhodnutí a důsledkům z nich vyvozeným. Stěžovatel rovněž setrval na námitce ohledně porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, tedy údajného nevypořádání všech odvolacích důvodů žalovaným.

[12] Další kasační námitka směřovala vůči tvrzení o nekontaktnosti společnosti GO Stavex. Správce daně nevyužil všech možností daných zákonem, např. předvedení jednatele. V době výsledku jednatele společnosti GO Stavex měli stěžovatel i tato společnost shodného správce daně. Jestliže se jednatel společnosti GO Stavex jako svědek dostavil na předvolání,

byl pro správce daně jednoznačně kontaktní. Nic tak správci daně nebránilo zahájit s ním za daná zdaňovací období daňovou kontrolu. Stěžovatel proto dovodil, že správce daně s tímto dodavatelem nezahájil daňové řízení záměrně a že neměl zájem ani o poskytnuté doklady, přestože mu bylo známo, že s jiným územním pracovištěm správce daně dotýčný dodavatel v té době nespolupracoval.

[13] Tvrzení, že správce daně u společnosti GO Stavex nezpochybňoval, a tedy neprověřoval uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu, nemá podle stěžovatele oporu v důkazních prostředcích, neboť daňové doklady dodavatele o uskutečněných zdanitelných plněních pro stěžovatele byly příslušným územním pracovištěm správce daně orazítkovány jako zkontrolované doklady. Pokud tehdejší dodavatelův místně příslušný správce daně uznal předmětné doklady jako důkazy o uskutečněných zdanitelných plněních pro stěžovatele, měly být tyto doklady z důvodů daňové neutrality DPH uznány i správcem daně a žalovaným. Údajné rozpory v důkazních prostředcích označil stěžovatel za nepodstatné. Kdyby žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel by se k rozporům vyjádřil.

[14] Stěžovatel krajskému soudu závěrem vytkl, že v rozsudku zmínil námitky podjatosti vztahující se k jinému řízení. Při projednávání zprávy o daňové kontrole týkající se zdaňovacích období, které byly předmětem podané žaloby, vznesl stěžovatel námitku podjatosti proti přítomným pracovníkům správce daně, kteří sami rozhodli o své nepodjatosti. Námitky podjatosti navíc byly opodstatněné, což se projevilo v odvolacím řízení, kdy žalovaný doplňoval dokazování a odstraňoval tak vady v postupu správce daně, resp. jeho úředních osob. Nezákonný postup úředních osob při daňovém řízení podle stěžovatele vždy vzbuzuje pochybnosti o jejich nepodjatosti.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stručně zrekapituloval okruhy stížnostních námitek. K namítanému porušení § 8 odst. 1, § 115 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu uvedl, že zákonným požadavkům na hodnocení důkazů vyhověl. Tvrzení stěžovatele o selektivním hodnocení důkazů nemá oporu ve správním spise a není ani zřejmé, jaké selekce se měl žalovaný ve vztahu ke konkrétním důkazům dopustit. S ohledem na skutečnost, že žalovaný nezměnil právní kvalifikaci a své závěry postavil na týchž důvodech a důkazech jako správce daně, nemohlo dojít ke stěžovatelem tvrzenému porušení práva na součinnost při dokazování. Ve vztahu k namítanému porušení § 116 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznamená, že je odvolací orgán povinen reagovat na každou dílčí námitku a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem odvolací argumentace, čemuž dostál. K nesouhlasu stěžovatele s nekontaktností společnosti GO Stavex dodal, že stěžovatel svými námitkami popírá rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a *de facto* požaduje, aby byla v daňovém řízení uplatněna zásada vyšetřovací. Důvodem pro neuznání odpočtů daně přitom bylo pouze pochybení stěžovatele, který po vyjádření důvodných pochybností správce daně nepředložil takové důkazní prostředky, které by bez jakýchkoli dalších nesrovnalostí prokázaly jeho tvrzení o faktickém uskutečnění předmětných plnění deklarovaným dodavatelem. Ve vztahu k námitce, podle níž krajský soud hodnotil námitky podjatosti týkající se jiného řízení, žalovaný podotkl, že tato námitka nebyla dále rozvedena a není proto zřejmé, jaké „jiné řízení“ měl stěžovatel na mysli.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami souvisejícími s dokazováním. Stěžovatel spatřoval v postupu správce daně a žalovaného porušení § 8 odst. 1, § 115 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Zopakoval, že správce daně provedl účelovou selekci důkazních prostředků, neboť jednotlivé důkazní prostředky nehodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. v jejich vzájemné souvislosti. Dodal, že rovněž jeho argumentace ohledně porušení § 116 odst. 2 daňového řádu byla případná, protože se žalovaný nevypořádal s tvrzeními stěžovatele. Nejvyšší správní soud v případě námitek týkajících se porušení § 8 odst. 1 a § 116 odst. 2 daňového řádu souhlasí s hodnocením krajského soudu, který přesvědčivým způsobem popsal, proč žalobní argumentaci nepřisvědčil (srov. body 32 až 36 napadeného rozsudku). Jelikož stěžovatel ohledně tvrzeného porušení těchto ustanovení převážně zopakoval žalobní argumentaci, aniž by relevantně polemizoval se závěry krajského soudu, odkazuje Nejvyšší správní soud v podrobnostech na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozsudku, s nimiž se ztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí žalovaného je patrné, že naplňuje požadavky § 116 odst. 2 daňového řádu, a stejně tak z hlediska zásady volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu Nejvyšší správní soud neshledal pochybení. Naopak tvrzení týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatel v kasační stížnosti blíže rozvedl, a proto se k nim Nejvyšší správní soud vyjádří podrobněji.

[19] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

[20] K postupu odvolacího orgánu při provádění dokazování v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v nedávné době vyjádřil v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Zde rozšířený senát upozornil na skutečnost, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, nikoliv principem kasačním. Pokud tedy odvolací orgán shledá důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, věc nemůže vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, ale je povinen ve věci sám rozhodnout. K zachování procesních práv daňového subjektu ve stejné míře, jako tomu bylo při rozhodování správce daně v prvním stupni, slouží úprava obsažená v § 115 daňového řádu. Jejím smyslem je mj. stanovit daňovému orgánu povinnost postupovat nepřekvapivě a poskytnout daňovému subjektu prostor k účinné obraně jeho práv (body 43 a 52 rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52).

[21] Rozšířený senát v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry z nich dovozenými a úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. V opačném případě své rozhodování zatíží nepředvídatelností a připraví tak daňový subjekt o možnost procesní obrany. Nezáleží přitom, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si odvolací orgán obstaral sám, nebo který byl součástí správního spisu správce daně. Stejně tak není rozhodné ani to, zda se hodnotící úvaha odvolacího orgánu vztahuje k posouzení otázek skutkových nebo právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci, ale i to, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a v rámci vyjádření mohl předestřít jejich vlastní hodnocení, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (body 67 a 68 rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52).

[22] Podstatné přitom je, že se vždy musí jednat o dokazování spadající do dosahu § 115 odst. 1 daňového řádu. Jestliže odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování neprovádí, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti

plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (bod 68 a 70 rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52).

[23] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. body 20 až 66) plyne, že při posouzení oprávněnosti odpočtů DPH žalovaný vycházel z podkladů obsažených ve správním spisu správce daně. Žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy. Opětovně vyhodnotil některé důkazy, které již dříve provedl správce daně, aniž by ovšem dospěl k odlišným závěrům. Ve srovnání s rozhodnutím správce daně (zde zprávou o daňové kontrole) se nově vyjádřil k rozporům mezi výkazy, které stěžovatel předložil k daňovým dokladům v první fázi daňové kontroly a následně v reakci na výzvu správce daně. Rozpory spočívaly v tom, že práce byly evidovány v odlišných měrných jednotkách a sazbách za měrnou jednotku, případně se výkazy lišily i samotným údajem o druhu práce. Poukázal rovněž na další skutečnost, která narušovala věrohodnost výkazů k několika daňovým dokladům, a to zakrytí viditelné části psaného textu. Žalovaný rovněž podrobněji zhodnotil svědecké výpovědi, které dříve provedl správce daně. Krajský soud postup žalovaného označil za „*podrobnější a provázanější vyhodnocení provedeného dokazování*“, přičemž v něm neshledal změnu právního hodnocení ani nové dokazování, které by vyžadovalo poskytnutí prostoru pro vyjádření žalobce.

[24] Stěžovatel prostřednictvím odvolání nevnesl do řízení nové skutkové otázky ani nenavrhl provedení nových důkazů; jako důkazní prostředky označil obsah správního spisu. Jak již bylo řečeno, žalovaný při rozhodování o odvolání vycházel výhradně z obsahu správního spisu a nové důkazy neprováděl. Při opětovném hodnocení původních důkazů k odvolacím námitkám stěžovatele nedospěl k novým rozhodným skutečnostem. Pravidlo obsažené v § 115 odst. 2 věť první daňového řádu proto na nyní souzenou věc nedopadá. Žalovaný současně nedospěl ani k odlišnému právnímu názoru, pouze podrobněji propracoval a precizoval odůvodnění rozhodnutí správce daně. Takový postup nelze označit za odstraňování vad, jichž se podle stěžovatele měl správce daně dopustit tím, že důkazy nevyhodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Podobnou situaci se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 – 58, v němž žalovaný správní orgán založil své úvahy na rozhodnutí správce daně a jeho odůvodnění dále rozvinul, aniž by změnil právní hodnocení (viz zejm. body 35 a 36 citovaného rozsudku).

[25] Žalovaný sice rozhodl v neprospěch stěžovatele, neboť zamítl jeho odvolání a potvrdil prvostupňová rozhodnutí, nedospěl však k právnímu názoru odlišnému od toho, na němž své závěry založil správce daně. Ve svých závěrech se zcela shodl se správcem daně a všechny odvoláním napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Ani pravidlo obsažené v § 115 odst. 2 věť druhé se tak ve stěžovatelově případě neuplatní. Ve vztahu k postupu žalovaného při hodnocení provedeného dokazování proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud při hodnocení postupu žalovaného nepochybil, jelikož žalovaný nebyl povinen stěžovatele před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit se zjištěnými skutečnostmi, případně mu umožnit vyjádření k odlišnému právnímu názoru, a to z důvodu, že nebyly splněny předpoklady pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[26] Pokud jde o namítanou nekontaktnost společnosti GO Stavex a s ní spojenou námitku, že správce daně záměrně nezahájil s předmětným dodavatelem daňové řízení, Nejvyšší správní soud se ztotožnil s hodnocením krajského soudu. Jak plyne ze správního spisu, správce daně učinil řadu pokusů o předvolání obou svědků – tehdejších jednatelů společnosti GO Stavex pana B. a pana K. (viz předvolání pana B. ze dne 4. 9. a 30. 9. 2013; místní šetření v místě sídla společnosti dne 3. 9. a 10. 10. 2013; výzva cizinecké policii, zda má pan K. povolen pobyt na území České republiky; předvolání obou svědků ze dne 2. 12. 2013, 3. 1. a 8. 1. 2014). Dne 20. 12. 2013 se k jednání dostavila osoba, která se představila jako pan B., avšak neprokázala svou totožnost žádným dokladem, a proto nebylo možné provést svědeckou výpověď. Dne 23. 1. 2014 byl jako svědek vyslechnut pan K., po dalším předvolání ze dne 27. 1. 2014 pak

pokračování

také dne 12. 2. 2014 pan B. Správce daně tedy dostal své zákonné povinnosti ve smyslu § 9 odst. 2 daňového řádu. Rovněž k nezahájení daňové kontroly u společnosti GO Stavex se žalovaný již vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Žalovanému, jakožto odvolacímu orgánu, nepřísluší hodnotit postup místně příslušného správce daně společnosti GO Stavex (územní pracoviště správce daně v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi), nýbrž pouze průběh daňové kontroly a závěry, které učinil správce daně místně příslušný stěžovateli (územní pracoviště správce daně Praha – východ). Předmětem odvolacího přezkumu bylo posouzení průběhu daňového řízení ve vztahu k daňové povinnosti a důkaznímu břemenu stěžovatele, protože daňová řízení vedená ve vztahu ke stěžovateli a ke společnosti GO Stavex jsou řízení samostatnými (viz žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40).

[27] K námitce týkající se prověřování uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu se žalovaný také dostačujícím způsobem v napadeném rozhodnutí vyjádřil. Konstatoval, že „ze samotného uvedení těchto razítek na předmětných výkazech však nelze dovozovat, že jimi byla místně příslušným správcem daně korporace GO Stavex závažně stvržena faktická stránka do těchto evidencí (evidence pro účely DPH ve smyslu § 100 zákona o DPH, pozn. Nejvyššího správního soudu) zahrnutých zdanitelných plnění, která měla být uskutečněna pro odvolatele.“ Opatření dokladů razítkem, které stvrzuje provedení jejich kontroly, nelze ztotožňovat s uznáním dokladů jako důkazů o uskutečnění zdanitelných plnění. Jedná se o pouhý administrativní úkon, který osvědčuje shodu kopie s originálem, bez relevance pro věcné posouzení dokladu. V postupu správce daně a žalovaného proto nelze spatřovat rozpor se zásadou neutrality DPH, jak se stěžovatel pokouší tvrdit.

[28] Rovněž v otázce tvrzené podjatosti Nejvyšší správní soud přisvědčil hodnocení krajského soudu. Při projednávání zprávy o daňové kontrole č. j. 3814099/16/2101-60561-208778 dne 31. 8. 2016 stěžovatel poukázal na nevyřízení dřívější námitky podjatosti, která směřovala vůči přítomným pracovníkům správce daně. Ti měli údajně sami rozhodnout o své nepodjatosti. Nic takového ovšem z protokolu o ústním projednání uvedené zprávy o daňové kontrole nevyplývá. O námitkách podjatosti úředních osob, které se tohoto jednání zúčastnily, již dříve rozhodl ředitel správce daně (rozhodnutí ze dne 18. 8. 2016, č. j. 3790728/16/2100-11450-200379, a č. j. 3790530/16/2100-11450-200379). Krajský soud zmínil námitku podjatosti týkající se odlišného řízení pouze z toho důvodu, že stěžovatel námitku podjatosti totožných úředních osob správce daně vznesl již při projednávání zprávy o daňové kontrole č. j. 3496468/16/2101-60561-208778 dne 5. 8. 2016, která se týkala odlišných zdaňovacích období. Právě v reakci na námitku uplatněnou při projednávání posledně uvedené zprávy o daňové kontrole rozhodl ředitel správce daně o tom, že žádná z dotčených úředních osob není vyloučena ze správy daně.

[29] Podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu je úřední osoba vyloučena z řízení nebo jiného postupu pro podjatost, pokud „její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti“.

[30] Namítanou podjatost stěžovatel spatřoval výlučně v údajně nezákonném postupu úředních osob v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud také v tomto ohledu souhlasí s hodnocením krajského soudu, jelikož výhrady vůči procesnímu postupu úředních osob nespádají mezi zákonem vymezené důvody podjatosti. K uplatnění takových výhrad slouží opravné prostředky, případně institut stížnosti, neposkytuje-li daňový řád jiný prostředek ochrany. Důvodem pro vyloučení úřední osoby správce daně není ani rozhodování v jiných věcech či následný postup při výkonu správy daně (viz MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád. Komentář, 2. aktualizované a doplněné vydání*. Praha: Leges, 2015, komentář k § 77). Vznesené námitky podjatosti proto nebyly způsobilé vyvolat důvodnou pochybnost o podjatosti úředních osob správce daně. Takto formulované námitky současně nelze považovat ani za námitky systémové podjatosti, jelikož zjevně nebyly s to zpochybnit nepodjatost veškerých osob zúčastněných na správě daní. Podle Nejvyššího správního soudu totiž není důvod „pojmem systémové

podjatosti vzťahovat na jakoukoliv situaci, v níž účastník řízení namítá podjatost všech úředních osob zařazených do správního orgánu, který vede předmětné řízení, pokud je prima facie zjevné, že obsahem této námitky není právě ono systémové riziko podjatosti. Jak již Nejvyšší správní soud rovněž judikoval, námitku podjatosti je navíc třeba hodnotit nikoliv čistě formálně, ale takéž materiálně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 7 As 72/2010 - 385, nebo ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 As 75/2018 - 83)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2019, č. j. 9 As 70/2019 – 34).

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 25. listopadu 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu