



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **T & T - trade, s.r.o.**, IČ 25276476, se sídlem Mařákova 365, Litomyšl, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem, se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2019, č. j. 50501/19/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020 - 70,

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.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 12. 2019, č. j. 50501/19/5300-21444-711869, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780825/18/2805-50522-604952, č. j. 1780919/18/2805-50522-604952 a č. j. 1780955/18/2805-50522-604952, kterými byla podle § 147 a § 143 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 25.235 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.047 Kč, za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 854.736 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 170.947 Kč a za zdaňovací období září 2014 ve výši 12.152 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.430 Kč.

[2]Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020 - 70, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a konstatoval, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, jež uvedl v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl vyzván správcem daně. Dále popsal, jakým způsobem uvedené skutečnosti daňový subjekt prokazuje a zároveň jakým způsobem může správce daně o takto předložených důkazech vyjádřit pochybnosti. Zdůraznil, že prokazování nároku na odpočet DPH je sice prvotně záležitostí dokladovou, zároveň je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH.

[4]K plnění od společnosti Terebit company s.r.o. (dále jen „společnost Terebit“) krajský soud uvedl, že žalobkyně správci daně předložila fakturu - daňový doklad č. 14/56 ze dne 28. 2. 2014, v němž je za prořezávání stromů a úklid dřevin účtována částka 160.000 Kč, dále za úklid stavby ubytovny 16.000 Kč a za administrativní práce 10.000 Kč, tedy celková částka 249.260 Kč včetně DPH. V předávacím protokolu datovaném k témuž dni pak byly uvedeny totožné částky. Na upozornění správce daně o nesouladu konkrétních částek a jejich celkového součtu žalobkyně při ústním jednání dne 29. 8. 2017 uvedla, že se zřejmě jedná o početní chybu. Následně však doložila kopii objednávky služeb ze dne 20. 1. 2014, v níž za prořezávání stromů a úklid dřevin účtovala částku 180.000 Kč, s odůvodněním, že částka na faktuře a předávacím protokolu byla uvedena chybně. Krajský soud k předmětné nesrovnalosti konstatoval, že tvrzení žalobkyně o zjevné chybě v psaní je účelové, neboť jej uvedla až poté, co měla možnost na pochybnost správce daně reagovat. Početní chybou žalobkyně měla na mysli nesprávný součet fakturovaných částek, tj. že součet všech dílčích částek měl správně činit 186.000 Kč. Správce daně a žalovaný tak podle krajského soudu nepochybili, pokud žalobkyni nepřiznali nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že nepředložila formálně bezvadné daňové doklady prokazující zaplacení částky za vyjmenované služby v deklarované výši.

[5]Ve vztahu k plnění od společnosti GORIN & GORIN, s.r.o. (dále jen „společnost Gorin“) krajský soud konstatoval, že žalobkyně předložila správci daně doklad o úhradě zboží platební kartou vytištěný z platebního terminálu v celkové částce 121.200 Kč a dále 13 zjednodušených daňových dokladů - paragonů, jež byly vyplněny ručně a byl na nich uveden text „Pracovní oblečení, 2x pracovní komplet - bunda, kalhoty“ a „24x pracovní rukavice“. Žalobkyně následně při ústním jednání dne 21. 12. 2016 uvedla, že se jednalo o pracovní oblečení pro její zaměstnance, a doložila tři fotografie pracovníka v pracovním oblečení ve skladu potravin (konkrétně pizzy). Správce daně však v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že společnost Gorin je prodejní sportovního a módního oblečení zejména německé značky Bogner, nikoli pracovního oblečení a rukavic. Krajský soud dále zdůraznil, že na daňových dokladech předložených žalobkyní je otisk razítka společnosti Gorin nečitelný. Žalobkyně přitom žádným hodnověrným způsobem nevyvrátila zásadní pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených daňových dokladů. Společnost Gorin následně na žádost správce daně o poskytnutí údajů sdělila, že dne 2. 2. 2014 bylo na její prodejně ve Špindlerově Mlýně zakoupeno zboží v celkové hodnotě 121.200 Kč,

pokračování

k čemuž prodavačka vystavila z počítače účtenku, jejíž kopii zaslala správci daně. Na uvedené účtence bylo specifikováno zakoupené zboží jako „kožíšek, bunda, tričko, helma, lyžařské rukavice, kalhoty, tričko, čepice.“ Žalobkyně tak podle krajského soudu neprokázala, že předmětnou částku zaplatila za jí tvrzené zboží. V takové situaci pak byl navržený výslech svědka P. B. nadbytečný.

[6]Krajský soud dále k plnění od společnosti CZECH TRADE UNION s.r.o. (dále jen „společnost CTU“) uvedl, že předmětem posuzovaného plnění bylo dodání televizorů značky Samsung. Žalobkyně předložila formálně správný daňový doklad, následně však nerozptýlila pochybnosti správce daně, které podrobně popsal na str. 48 až 54 zprávy o daňové kontrole a následně žalovaný v bodech 41 až 51 žalobou napadeného rozhodnutí. Konkrétně nesouhlasilo datum porřízení a odeslání zboží, kdy na daňovém dokladu od společnosti CTU bylo uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 25. 7. 2014 a na předloženém packing listu bylo uvedeno datum 28. 7. 2014. Dále nebylo zřejmé, zdali V. V. (ve správním spise rovněž pod jménem V. L.) zastupoval při předmětné transakci žalobkyni, či odběratele, případně oba dva účastníky transakce. Nebylo také zřejmé, zdali D. M., který vystupoval při převzetí zboží, jednal za společnost CTU. Žalobkyně dostatečně neozřejmila ani rozpory v postupu při předání zboží dopravci odběratele. Ve vztahu k tvrzené dohodě V. V. s D. M. ze dne 25. 7. 2014 o vrácení části zaplacené kupní ceny za chybějící kusy televizorů krajský soud uvedl, že kupní cena byla dle doložených příkazů k úhradě zaplacená až dne 28. 7. 2014. Údajné chybějící kusy televizorů současně nesouhlasily s údaji na přeložených dokladech žalobkyně, jelikož celkový počet 1.145 ks televizorů byl odeslán a následně i dodán odběrateli. Co se týče tvrzení žalobkyně, že V. V. dne 25. 7. 2014 jel do Litomyšle pro dobropis k odběrateli, který mu jej téhož dne předal, krajský soud konstatoval, že uvedený dobropis byl vystaven až dne 28. 7. 2014, přičemž podle tvrzení V. V. byl předán až následně na Ukrajině, kde bylo konečné místo určení dopravy televizorů. Podle tvrzení žalobkyně však bylo zboží doručeno do Moldávie. Ačkoli některé nepřesnosti ve výpovědi V. V. mohly být způsobeny delším časovým odstupem mezi relevantními událostmi a provedením výslechu, ostatní rozpory v žalobkyní tvrzených skutečnostech byly zásadního charakteru. Z předložených dokladů pak vyplývá informace o přepravě televizorů k odběrateli, nijak však neprokazují, že předmětné zboží žalobkyně pořídila právě od společnosti CTU, přičemž tuto skutečnost neznal ani V. V. Žalobkyně pouze prokázala finanční tok, nikoli však uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci daňové kontroly bylo zároveň zjištěno, že společnost CTU je nekontaktní. Krajský soud doplnil, že ani několikaletý časový odstup od tvrzeného uskutečnění zdanitelného plnění nezbavuje žalobkyni jejího důkazního břemene formulovaného v daňovém řádu.

[7]Co se týče plnění pro společnost KRISTAL PLUS s.r.o. (dále jen „společnost Kristal“), krajský soud konstatoval, že správce daně v průběhu daňové kontroly učinil zjištění, podle něhož žalobkyně neodvedla DPH za zdanitelné plnění z titulu podnájmu nemovitosti v budově č. p. 365 Dance Club U KOLJI (dále jen „taneční klub“) za zdaňovací období září 2014. Žalobkyně namítla, že podnájemné v uvedeném měsíci nefakturovala, protože v tanečním klubu probíhaly úpravy jeho prostor vylučující konání společenských akcí. Jako kompenzaci žalobkyně podnájemci poskytla slevu ve výši 100 % nájemného za měsíc září. Správce daně však z informací na webových stránkách města Litomyšl zjistil, že v měsíci září se v tanečním klubu konalo hned devět společenských

akcí, přičemž u žádné z nich nebyla uvedena poznámka o jejím zrušení. Krajský soud k námitce žalobkyně, že předmětné informace nemusely být aktuální, uvedl, že mohla tvrzené zrušení těchto akcí prokázat jinak. Jediný její důkazní návrh se navíc týkal pouze prokázání skutečnosti, že úpravy v tanečním klubu probíhaly na náklady podnájemce. Žalobkyně tak neprokázala, že by se v měsíci září 2014 v předmětném klubu z důvodu interiérových úprav nemohly konat žádné společenské akce, v důsledku čehož by podnájemce nedosáhl žádného zisku. Krajský soud tak uvedená tvrzení považoval za účelová. Pochybnosti správce daně pak nemohl rozptýlit ani předložený dodatek k podnájemní smlouvě ze dne 30. 9. 2014. Žalobkyně totiž tvrdila, že podnájemce byl ochoten předmětné úpravy provést pouze na základě slevy z podnájemného, která však byla sjednána až na konci měsíce září 2014. Uvedený dodatek navíc žalobkyně doložila až k jejímu odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Krajský soud zdůraznil, že je na daňovém subjektu, aby přesvědčivě doložil ekonomickou smysluplnost jeho transakcí, přičemž v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 23, a ze dne 16. 1. 2017, č. j. 2 Afs 62/2015 - 28.

[8]Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný přihlíželi pouze k důkazům podporujícím jejich tvrzení. Skutečný stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, totiž zjistili dostatečně, přičemž postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Pokud současně nevyhověli některým důkazním návrhům žalobkyně, tuto skutečnost řádně odůvodnili. Ve vztahu k námitce, že správce daně měl žalobkyni správně nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, krajský soud nejprve odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále konstatoval, že základní podmínkou pro takový postup je důvodný předpoklad doměření daně. Ze správního spisu však nevyplynuly žádné věcné důvody či vědomosti správce daně o skutečnostech nasvědčujících budoucímu doměření daně. V posuzovaném případě byla navíc daňová kontrola vedena v plném rozsahu, kdy byly prověřovány všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení DPH za příslušná zdaňovací období.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka nejprve ve vztahu k plnění od společnosti Terebit namítla, že za vyjmenované služby měla zaplatit částku celkem 206.000 Kč bez DPH, jež byla rovněž uvedena v objednávce služeb. V předávacím protokole a faktuře následně došlo k chybnému uvedení dílčí částky za prořezávání stromů a úklid dřevin, kdy byla uvedena částka jen 160.000 Kč. Žalovaný dospěl k závěru o úpravě původně sjednané ceny, zásadní je proto výklad právního jednání jako takového, přičemž v této souvislosti lze odkázat na právní úpravu právního jednání obsaženou v občanském zákoníku. Nikdy netvrdila, že by po dohodě se společností Terebit byla snížena cena předmětného dílčího plnění, čemuž by ostatně odpovídal dodatek reflektující tuto dohodu, případně že by jeho část byla

pokračování

poskytnuta vadně či vůbec. Početní chybou může být rovněž nesprávné uvedení dílčí částky ve faktuře, pokud výsledná částka v ní obsažená odpovídá objednavce služeb a sjednanému smluvnímu vztahu mezi oběma smluvními stranami. Žalovaný současně není oprávněn zasahovat do jejich soukromoprávně sjednaných práv a povinností. Uvedené podporuje také skutečnost, že mezi ní a společností Terebit není veden žádný spor o doplacení částky 20.000 Kč za smlouvené služby. Krajský soud pochybil, pokud se nezabýval výkladem jejího právního jednání ani možnými logickými důvody pro snížení částky za sjednané služby a na základě vlastních domněnek zcela vyloučil předestřenou skutkovou verzi, která byla prokázána.

[11] Ve vztahu k plnění od společnosti Gorin stěžovatelka namítla, že se zabývá mimo jiné poskytováním různých služeb zákazníkům, přičemž za tímto účelem je povinna svým zaměstnancům zajistit ochranné pracovní pomůcky. Mezi služby, které svým zákazníkům poskytuje, patří rovněž balicí činnosti a činnosti spojené se skladováním pizzy, přičemž tomuto tvrzení odpovídají předložené fotografie a rámcová smlouva uzavřená se společností BAPA s.r.o. (dále jen „společnost BAPA“). Stěžovatelka současně předložením daňových dokladů od společnosti Gorin a doložením uhrazení částky za předmětná plnění prokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Z nečitelnosti otisku razítka společnosti Gorin na daňovém dokladu nelze automaticky dovodit, že se jedná o doklad fiktivní. Konstatoval-li krajský soud, že předmětná společnost prodává i jiné zboží, na základě čehož vyloučil prodej pracovního oblečení a rukavic, je takový závěr nepřezkoumatelný. Tato skutečnost totiž sama o sobě nevyvrací věrohodnost stěžovatelkou předložených daňových dokladů. V průběhu daňové kontroly totiž nebylo dostatečně prokázáno, že by stěžovatelka od společnosti Gorin zakoupila jiné zboží. V takové situaci měl správce daně doplnit dokazování například o navrhovaný výslech P. B.

[12] Stěžovatelka dále k plnění od společnosti CTU zrekapitulovala průběh předmětné obchodní transakce a způsob odeslání zboží do zahraničí jeho odběrateli. Namítla, že dostatečně prokázala finanční tok odkazující na zakoupení zboží právě od společnosti CTU. Doplnila, že předmětné televizory nevlastnila, a proto pokud by je nenabyla, nemohla by je logicky ani prodat. Žalovaný přitom neprokázal, že by je neobdržela právě od společnosti CTU, případně že by televizory už dříve vlastnila. Rozpory ve výpovědi V. V. jsou dány dlouhým časovým odstupem od uskutečnění zdanitelného plnění a provedení výsledku, což ostatně potvrdil také krajský soud. Bez bližšího odůvodnění však dospěl k závěru, že v posuzovaném případě nedošlo k průtahům v řízení, ačkoli byly skutečnosti z roku 2014 zjišťovány až po dalších čtyřech letech. Není proto zřejmé, zdali by si měli svědci podle krajského soudu přesně pamatovat průběh jednotlivých událostí. Stěžovatelka doplnila, že v roce 2014 byla společnost CTU ještě kontaktní a se svými finančními prostředky řádně nakládala. Pokud současně vznikly pochybnosti o místě odeslání zboží, bylo úkolem správce daně, aby uvedené skutečnosti v rámci daňové kontroly dostatečně objasnil. Ostatně nakonec bylo zjištěno, že místem odeslání zboží byla Ostrava a že k uskutečnění zdanitelného plnění řádně došlo.

[13] Co se týče plnění pro společnost Kristal, stěžovatelka namítla, že úpravy v tanečním klubu se podnájemce zavázal provést oproti slevě na podnájemném za měsíc září 2014. K tomu ostatně stěžovatelka doložila souhlas společnosti Kristal i souhlas vlastníka

nemovitosti. Dospěl-li správce daně k závěru, že měla stěžovatelka podnájemci nadále účtovat plné nájemné, nutil tak soukromé subjekty k určitému jednání, čímž zasáhl do jejich soukromoprávního vztahu. Společnost Kristal zároveň řádně plní své daňové i ostatní povinnosti, a proto nelze mít za to, že by se společně se stěžovatelkou snažila vyhnout řádnému placení daně. Správce daně a žalovaný však v rozporu s uvedeným odmítli důkazní návrh na provedení výslechu D. F. Zároveň neuvedli, z jakých důvodů měla stěžovatelka přiznat a odvést DPH z předmětného zdanitelného plnění v plné výši a proč nikoli v případné jiné výši. Respektive měli uvést, v jaké části by poskytnutí slevy na podnájemném a z jakých důvodů bylo ospravedlnitelné. Stejně jako krajský soud se pak nezabývali ani předloženým dodatkem k podnájemní smlouvě. Ve vztahu k odkazu správce daně na informace z webových stránek města Litomyšle o konání společenských akcí v tanečním klubu v září 2014 stěžovatelka namítla, že tento vůbec neověřil správnost a aktuálnost uvedených informací. Krajský soud navíc tuto povinnost uložil stěžovateli, na niž klade mnohem větší nároky ohledně dokazování v daňovém řízení než na správce daně. V rozhodné době nebyla provozovatelkou tanečního klubu, žádné společenské akce tak nerušila. Zároveň jí nelze klást k tíži, pokud dodatek k poskytnutí slevy z podnájemného nepředložila ihned. Takovým postupem je totiž nad rámec ustanovení daňového řádu vytvářena nepředpokládaná koncentrace řízení. Zároveň jí nic nebránilo, aby nemohla zpětně potvrdit smluvní ujednání se společností Kristal.

[14] Stěžovatelka dále odkázala na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k svobodně projevené vůli smluvních stran, otázce dokazování v daňovém řízení a zásadě volného hodnocení důkazů. Zopakovala rovněž argumentaci ohledně pochybení správce daně, který měl před zahájením daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a namítla, že již před zahájením daňové kontroly byl správce daně obeznámen se skutečnostmi, které nasvědčovaly budoucímu doměření daně. Měl totiž k dispozici minimálně podklady k plnění od společnosti CTU a k plnění pro společnost Kristal.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poukázal na značnou obecnost některých kasačních námitek a opakování žalobní argumentace, přičemž v této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ve vztahu k plnění od společnosti Terebit žalovaný uvedl, že stěžovatelka nepochopila otázku rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Bylo na ní, aby řádně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, a to bez ohledu na jí opakovaně zdůrazňovanou soukromoprávní rovinu. Krajský soud správně konstatoval, že stěžovatelka nesplnila ani svou povinnost předložit formálně správné daňové doklady. K plnění od společnosti Gorin žalovaný konstatoval, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo ve vztahu k prokázání jejích tvrzení v daňovém přiznání. Navržená svědecká výpověď byla správcem daně shledána nadbytečnou za situace, kdy zároveň společnost Gorin předložila daňový doklad v elektronické podobě, jehož obsah nelze následně měnit, má průkaznou hodnotu a správce daně ji tak osvědčil jako důkaz o druhu a množství zakoupeného zboží.

pokračování

Žalovaný dále ve vztahu k plnění od společnosti CTU odkázal zejména na závěry krajského soudu ohledně pochybností o uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Zároveň konstatoval, že stěžovatelka argumentaci krajského soudu ohledně nepřesností ve výpovědi pana V. V. vyložila nesprávně. K plnění pro společnost Kristal žalovaný konstatoval, že stěžovatelka pouze zopakovala žalobní argumentaci, s odůvodněním napadeného rozsudku tak vlastně pouze vyjádřila nesouhlas. Krajský soud naopak řádně vysvětlil, z jakých důvodů byly námitky stěžovatelky nedůvodné, a správně se vypořádal se všemi důkazy i případnými důkazními návrhy stěžovatelky. Bylo zároveň na stěžovatelce, aby tvrzení o důvodu poskytnuté slevy na podnájemném v souladu s ustanoveními daňového řádu prokázala.

[17] Žalovaný doplnil, že správce daně řádně zjistil skutkový stav věci, přičemž nijak nezasahoval do soukromoprávních ujednání stěžovatelky. Uzavřel, že v posuzovaném případě nebylo namístě vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jelikož před zahájením daňové kontroly nebyly zjištěny skutečnosti odůvodňující závěr o budoucím doměření daně. Stěžovatelka ostatně sama konkrétně nespecifikovala, které poznatky měl správce daně před zahájením daňové kontroly již mít k dispozici. Naopak v posuzovaném případě bylo potřeba provést rozsáhlé dokazování.

[18] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., podle nichž kasační stížnost lze podat pouze z důvodu *tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení* a z důvodu *tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[20] Vzhledem k obsahu kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve odkázat na právní úpravu a relevantní judikaturu ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně.

[21] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu

k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).

[22] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z ustanovení § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*, a z ustanovení § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem*. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcí uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (viz § 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133).

[23] Ani formálně správné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH totiž vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jinými slovy, obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

[24] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochybností o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, dále ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda se stěžovatelce podařilo dostatečně prokázat plnění od společnosti Terebit. Stěžovatelka namítla, že za službu prořezávání stromů a úklid dřevin s předmětnou společností sjednala částku 180.000 Kč, čemuž

pokračování

odpovídá údaj uvedený v objednávce služeb. Pokud následně v předávacím protokolu a faktuře za tuto službu uvedla částku 160.000 Kč, jednalo se o zjevnou chybu v psaní, respektive početní chybu vzniklou nedopatřením. Žalovaný se správcem daně tak nesprávně usoudili, že stěžovatelka později dohodou či jiným ujednáním se společností Terebit předmětnou cenu za poskytnutí služeb snížila, čímž neoprávněně zasáhli do jejích soukromoprávních práv a povinností.

[26] V posuzovaném případě není sporu o tom, že v objednávce služeb, kterou stěžovatelka správci daně předložila v rámci vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění ze dne 16. 10. 2018, byla uvedena dílčí částka za prořezávání stromů a úklid dřevin ve výši 180.000 Kč. V předávacím protokolu ze dne 28. 2. 2014 a na následně vydané faktuře s datem splatnosti 15. 5. 2014 byla za tytéž služby účtována částka 160.000 Kč. Ačkoli tak lze se stěžovatelkou souhlasit, že žalovaný ani správce daně nejsou oprávněni zasahovat do jejích soukromoprávních práv a povinností sjednaných se společností Terebit, je s ohledem na výše uvedený popis rozložení důkazního břemene zároveň její povinností, aby za účelem přiznání nároku na odpočet DPH dostatečně prokázala skutečnosti, jež sama tvrdila. Správce daně ani žalovaný tak za stěžovatelku nemuseli dovozovat, z jakých důvodů vznikl rozpor v obou dílčích částkách. Jinými slovy, právě z důvodu stěžovatelkou zmiňovaného zákazu zasahovat do jejích soukromých práv a povinností se správce daně a žalovaný nemohli zabývat otázkou, zdali stěžovatelka se společností Terebit sjednala snížení částky za poskytnutí předmětných služeb, případně zdali byly tyto služby poskytnuty v menším rozsahu, či vůbec. Zároveň jim nepřislušelo zkoumat, zdali stěžovatelka s předmětnou společností vede spor o doplacení určité částky.

[27] Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 8. 2017 je zároveň zřejmé, že na dotaz ohledně uvedeného rozporu v dílčích částkách za služby účtované společností Terebit a tím i nesprávného výpočtu celkové částky zdanitelného plnění stěžovatelka uvedla, že se jedná o početní chybu. Obdobně se pak stěžovatelka vyjádřila rovněž v písemném podání doručeném správci daně dne 13. 10. 2017. Teprve až o rok později stěžovatelka konstatovala, že zmíněnou početní chybou ve skutečnosti mínila chybu v zapsání dílčí částky za objednané služby, tj. konkrétně za prořezávání stromů a úklid dřevin. Nejvyšší správní soud na základě uvedeného ve shodě s krajským soudem konstatuje, že za početní chybu v kontextu, jaký použila stěžovatelka při vyjádřeních z roku 2017, je nutno považovat nesprávný součet všech dílčích částek zdanitelného plnění uvedených v předávacím protokolu a faktuře. Zároveň stěžovatelce nepřisvědčil v její námitce, že krajský soud vycházel při posuzování předmětné otázky pouze ze svých domněnek, aniž by posoudil možné logické důvody, jež vedly ke snížení sporné částky. V odůvodnění napadeného rozsudku totiž uvedenou spornou právní otázku vyhodnotil v bodech 20 až 24, v nichž řádně vysvětlil, na základě kterých skutečností přisvědčil žalovanému a správci daně a z jakých důvodů její tvrzení považoval za účelová.

[28] Lze tedy přisvědčit závěru krajského soudu a žalovaného, že se stěžovatelce kvůli uvedeným objektivním nejasnostem a rozporům v jejích vyjádřeních nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k realizaci plnění od společnosti Terebit.

[29] Ohledně plnění od společnosti Gorin stěžovatelka namítla, že svým zákazníkům poskytuje mimo jiné balicí služby, čemuž odpovídá smlouva uzavřená se společností

BAPA, jejímž předmětem je skladování pizzy, jakož i fotografie pracovníka v ochranných prostředcích. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný již v odůvodnění svého rozhodnutí v bodě 37 uvedl, že předmětem rámcové smlouvy č. 2/2006 uzavřené se společností BAPA byly úklidové práce a balení baget. Z předložených fotografií lze nadto dovodit pouze skutečnost, že při činnostech souvisejících se skladováním pizzy zaměstnanci používají ochranné prostředky. Nelze z nich však přesvědčivě seznat, zdali se jedná právě o ochranné prostředky zakoupené od společnosti Gorin.

[30] Podle stěžovatelky bylo dostatečně prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění spočívající v nákupu pracovního oblečení a ochranných rukavic také předložením předmětných daňových dokladů a doložením provedení platby za zboží. Zároveň stěžovatelka uvedla, že jen na základě nečitelnosti otisku razítka na těchto dokladech nelze automaticky dovozovat jejich neprůkaznost.

[31] V posuzovaném případě je zřejmé, že stěžovatelka splnila své primární důkazní břemeno, předložila-li formálně správné daňové doklady. Nejvyšší správní soud však již výše uvedl, že je povinností daňového subjektu prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v předložených dokladech deklarováno. Jinými slovy, údaje na daňových dokladech musí být v souladu s faktickým průběhem uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně přitom v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přesvědčivým způsobem vyjádřil pochybnosti o průkaznosti těchto dokladů. Vysvětlil rovněž, z jakých důvodů neosvědčil jako důkaz ani doklad o úhradě. Nečitelnost otisku razítka na předložených daňových dokladech byla pouze jednou z řady pochybností, které správci daně ohledně předmětného zdanitelného plnění vznikly. Takovou relevantní pochybností pak bezesporu bylo rovněž zjištění správce daně, že společnost Gorin je prodejkyní sportovního a módního oblečení zejména německé značky Bogner, nikoli pracovního oblečení a ochranných prostředků. Pokud předmětnou pochybnost akcentoval také krajský soud v odůvodnění jeho rozsudku, nelze jeho závěry označit za nepřezkoumatelné. Krajský soud se totiž dostatečně zabýval rovněž ostatními pochybnostmi ve vztahu k předmětnému zdanitelnému plnění, a to v bodech 25 až 30 odůvodnění rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že v posuzovaném případě nebylo správcem daně prokázáno, že by od společnosti Gorin zakoupila ve skutečnosti jiné zboží. V rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení si totiž správce daně od této společnosti vyžádal kopii daňového dokladu k úhradě stěžovatelkou odkazovaného zboží. Na předložené účtence pak bylo uvedeno, že v rámci posuzované transakce byl zakoupen kožíšek, tričko, helma, lyžařské rukavice, apod., nikoli pracovní oblečení. Tím se ještě prohloubily zmíněné pochybnosti o skutečném průběhu zdanitelného plnění, které ve vzájemné souvislosti s dalšími nejasnostmi svědčily o tom, že stěžovatelka nepoužila zakoupené zboží v rámci jejích ekonomických činností. Stěžovatelka tyto pochybnosti přesvědčivě nevyvrátila, přičemž nelze v žádném případě dovozovat, že by byl správce daně povinen prokázat, jakým způsobem její transakce skutečně probíhaly.

[33] Ve vztahu k námitce, že správce daně měl provést navržený výslech pana P. B., který by osvědčil, že na předložené fotografii je zachycen zaměstnanec stěžovatelky v pracovním

pokračování

oblečení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený důkazní návrh nemohl vzhledem k výše uvedenému přesvědčivě doložit, že stěžovatelka toto pracovní oblečení zakoupila právě od společnosti Gorin v rámci posuzované transakce.

[34] Stěžovatelka k plnění od společnosti CTU namítla, že řádně prokázala odpovídající finanční tok svědčící o skutečnosti, že televizory značky Samsung zakoupila právě od zmíněného subjektu. Doplnila, že předmětné zboží před jeho prodejem a odesláním do zahraničí nevlastnila, nemohla by jej proto ani následně prodat nabyvateli. Uvedené skutečnosti měli správce daně a žalovaný za účelem řádného zjištění skutkového stavu objasnit. Stejně tomu tak mělo být v případě, kdy měl správce daně pochybnosti o místě odeslání zboží do zahraničí.

[35] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že s ohledem na výše popsané rozložení důkazního břemene nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu. Důkazní břemeno v tomto případě stíhá daňový subjekt, který něco tvrdí (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101, č. 495/2005 Sb. NSS). Tento názor se shodně vyskytuje i v odborné literatuře (srov. např. *Kobík, J., Šperl, J., Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 24 a násl; dále např. *Kindl, M. Telecký, D., Válková, H., Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 224). V posuzovaném případě to byla právě stěžovatelka, která si nárokovala odpočet DPH k předmětnému zdanitelnému plnění a která určitým způsobem popsala průběh tohoto zdanitelného plnění.

[36] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, totiž platí, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.*“

[37] V posuzovaném případě správce daně a následně žalovaný řádně popsali pochybnosti, jež jim ve vztahu k plnění od společnosti CTU vznikly, přičemž za účelem objasnění skutkového stavu věci provedli na návrh stěžovatelky výslech V. V. Nelze však v žádném případě souhlasit se stěžovatelkou, že by byl správce daně povinen prokázat, jakým způsobem a s kým transakce stěžovatelka skutečně uzavírala. Naopak, byla to stěžovatelka, na kterou důkazní břemeno přešlo a která měla jednoznačně prokázat, že přijala zdanitelné plnění, užila jej pro svou ekonomickou činnost a přijala jej v tvrzeném rozsahu. V této souvislosti je současně nutno podotknout, že prokázání provedení určité úhrady nemohlo v posuzovaném případě vyvrátit zásadní pochybnosti správce daně. Odkazuje-li

stěžovatelka dále na skutečnost, že společnost CTU byla v roce 2014 ještě řádně kontaktní, Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzovaném případě jí nebyla pozdější nekontaktnost uvedené společnosti přičítána k tíži, nicméně v souvislosti s ostatními nejasnostmi ohledně předmětného zdanitelného plnění přispěla k pochybnostem správce daně a žalovaného o jeho skutečném průběhu.

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že krajský soud neodůvodněně dospěl k závěru, že v posuzovaném případě nebylo daňové řízení zatíženo průtahy, přičemž bylo na svědcích, aby si přesně pamatovali konkrétní průběh posuzovaných transakcí. Uvedené totiž z odůvodnění rozsudku krajského soudu nevyplývá. V jeho bodě 34 konstatoval, že některé nepřesnosti ve výpovědi pana V. V. mohly být zapříčiněny značným časovým odstupem mezi uskutečněním zdanitelného plnění a provedením výslechu. Na druhou stranu rozpory mezi jeho vlastními výpověďmi a tvrzeními stěžovatelky byly zásadního charakteru, a nikoli ojedinělé. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem v této souvislosti doplňuje, že bylo na stěžovatelce, aby konkrétní průběh a okolnosti předmětného zdanitelného plnění dokázala prokázat, a to i po uplynutí určitého časového odstupu.

[39] Stěžovatelka ve vztahu k plnění pro společnost Kristal namítla, že podnájemce se zavázal provést interiérové úpravy v tanečním klubu pouze oproti slevě na podnájemném. Pokud tak správce daně a žalovaný po stěžovatelce žádali, aby mu slevu na podnájemném neposkytla, nutili ji tak k nechťenému soukromoprávnímu jednání. Zároveň stěžovatelce nesdělili, jakou slevu byla tedy oprávněna poskytnout.

[40] Nejvyšší správní soud této námitce stěžovatelky nepřisvědčil. V průběhu daňové kontroly stěžovatelka uvedla, že po dohodě se společností Kristal měly v měsíci září 2014 probíhat v tanečním klubu úpravy, kvůli nimž nebylo možné v klubu pořádat společenské akce. S ohledem na tuto skutečnost se stěžovatelka zavázala rovněž jako kompenzaci za úhradu předmětných úprav podnájemci poskytnout slevu na měsíčním podnájemném.

[41] Správci daně však ohledně otázky, zdali v měsíci září 2014 v tanečním klubu skutečně nějaké úpravy probíhaly, vznikly pochybnosti. Z webových stránek města Litomyšl totiž vyplynulo, že v rozhodné době se v klubu konalo hned několik společenských akcí, aniž by z informací uvedených na těchto webových stránkách vyplynulo, že byly kvůli interiérovým úpravám zrušeny. Provádění těchto úprav či zrušení plánovaných společenských úprav pak neprokázala ani stěžovatelka. V průběhu odvolacího řízení pouze předložila dodatek k podnájemní smlouvě uzavřený se společností Kristal týkající se tvrzené slevy na podnájemném, ten byl však datován až ke dni 30. 9. 2014. Z uvedeného tak vyplývá, že i v případě, kdyby správce daně a žalovaný stěžovatelce přisvědčili, že slevu na podnájemném společnosti Kristal poskytla právě s ohledem na kompenzaci nákladů za úpravy tanečního klubu, v posuzovaném případě stěžovatelka dostatečně neprokázala, že tvrzené úpravy v měsíci září skutečně v tanečním klubu probíhaly. Jinými slovy ani předložený dodatek či navržený výslech pana D. F., který měl osvědčit, že stěžovatelka poskytla podnájemci slevu na měsíčním podnájemném z důvodu kompenzace nákladů na úpravy, nemohly prokázat, že odkazované úpravy v rozhodné době v tanečním klubu skutečně proběhly. Námitka stěžovatelky, že se krajský soud ani žalovaný tímto dodatkem nezabývali, respektive že jej předložila včas, není vzhledem k uvedenému důvodná.

pokračování

[42] Zároveň nelze souhlasit se stěžovatelkou, že na ni krajský soud kladl výrazně vyšší požadavky ohledně prokázání průběhu zdanitelného plnění než na správce daně a žalovaného. Nejvyšší správní soud totiž výše opakovaně konstatoval, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, jichž se dovolává. Pokud tak správce daně rovněž k tomuto zdanitelnému plnění formuloval své pochybnosti, bylo právě na stěžovatelce, aby prokázala, že předmětné interiérové úpravy v tanečním klubu v měsíci září 2014 skutečně proběhly. Stěžovatelka totiž v daňovém přiznání dovodila svůj nárok na odpočet DPH právě ze skutečnosti, že společnosti Kristal poskytla slevu na podnájemném z důvodu úprav, v jejichž důsledku nemohly v klubu proběhnout plánované společenské akce. Bylo proto na ní, aby tyto skutečnosti řádně v daňovém řízení prokázala, což se jí nepodařilo.

[43] Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž námitkou stěžovatelky, že správce daně, měl-li již minimálně pochybnosti o plněních od společnosti CTU a pro společnost Kristal, byl povinen před zahájením daňové kontroly vydat podle § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[44] Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, tak, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Pouze ve výjimečných případech správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, současně důvodnost předpokladu zde nelze zaměňovat s objektivní jistotou či exaktní výší doměření daně.

[45] V posuzovaném případě však v judikatuře popsaná situace nenastala. Správce daně totiž v rámci daňové kontroly prověřoval všechny údaje uvedené v daňových přiznáních

stěžovatelky ve vztahu k DPH a zároveň prověřoval daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, jež není součástí posuzování v tomto řízení. Správce daně prováděl rovněž namátkovou kontrolu přijatých daňových dokladů a vazby daně na výši uplatněného odpočtu v jednotlivých daňových přiznáních. Z daňového spisu tak nevyplývá, že by správce daně měl ještě před zahájením daňové kontroly poznatky odůvodňující předpoklad budoucího doměření daně, čemuž ostatně odpovídá následně rozsáhlé dokazování. Stěžovatelka zároveň nekonkretizovala, které poznatky ve vztahu k plnění od společnosti CTU a plnění pro společnost Kristal měly odůvodnit vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[46] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud vycházel z náležitě a dostatečně zjištěného skutkového stavu věci a výše uvedené právní otázky posoudil správně, přičemž daňové řízení nebylo zatíženo ani jinými vadami, které by měly vliv na zákonnost v nich vydaných rozhodnutí. Důvody kasační stížnosti uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. října 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu