



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Faisala Husseiniho a Petra Mikeše v právní věci žalobce: **L. K.**, zastoupený Mgr. Janem Markem, advokátem sídlem Sadová 636, Domažlice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2020, čj. 30163/20/5300-22441-712709, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2021, čj. 51 Af 54/2020-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda neměl být žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v rozsahu plnění přijatých od dodavatele CRANE BON Development s.r.o. (dále jen „CRANE BON“), spočívajících zejména v externí kontrole zaměstnanců žalobce (strážných) na různých místech, kde žalobce zajišťoval ostrahu majetku. Důvodem neuznání nároku bylo neprokázání skutečného přijetí těchto plnění. Nejvyšší správní soud se proto zabýval především otázkou unesení důkazního břemene žalobcem.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobce kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2016 v rozsahu přijatých plnění od

společnosti CRANEBOB (pozn. soudu: Daňové kontroly zahájil a vedl Finanční úřad pro Plzeňský kraj. Rozhodnutí o doměření daně však poté vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj. Oba tyto správní orgány budou nadále označovány jednotně jako „správce daně“). V rozsahu těchto plnění správce daně za kontrolovaná období neuznal nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Dle správce daně žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na fakturách (daňových dokladech) vystavených jmenovanou společností, která měla spočívat převážně v kontrole činnosti žalobcových zaměstnanců (strážných), a dále dodání vybavení pro strážné a vyhledávání zaměstnanců. Proto správce daně žalobci doměřil celkem devíti dodatečnými platebními výměry za měsíce duben až prosinec 2016 DPH a penále. Celkem žalobce deklaroval od společnosti CRANEBOB přijetí plnění v částce 26 743 935 bez DPH, přičemž DPH činila 5 616 226 Kč.

[3] Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl a všechna napadená rozhodnutí potvrdil rozhodnutím uvedeným v záhlaví.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Praze. Ten ji zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že předložil daňové doklady s potřebnými náležitostmi. Ohledně těchto daňových dokladů (faktického uskutečnění plnění) však správce daně vyslovil důvodné pochybnosti, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Podle názoru krajského soudu žalobce poté své důkazní břemeno již neunesl, neboť nepředložil dostatečnou dokumentaci či jiné důkazy, které by prokazovaly reálné uskutečnění deklarovaných plnění.

[6] Podle krajského soudu nebyly daňové orgány povinny vyčkat na výsledek exekučního řízení, v jehož rámci se žalobce po společnosti CRANEBOB domáhal vydání dokumentů, které by mu dle jeho názoru měly umožnit unést důkazní břemeno. Tento postup žalobce považoval krajský soud jednak za účelový (s ohledem na skutečnosti vážící se ke společnosti CRANEBOB), jednak vycházel z toho, že bylo odpovědností žalobce uchovávat podklady o tom, že mu byla poskytnuta určitá plnění, od koho a v jakém rozsahu. Bylo nápadné, že žalobce nedisponoval podklady k plněním takto velkého rozsahu. Mimo jiné žalobce nebyl s to předložit doklady o proplacení jednotlivých faktur (vše mělo být hrazeno v hotovosti) a jednatel společnosti CRANEBOB popřel, že by nějakými dokumenty disponoval, či že by dokonce ve věci s žalobcem jednal. Dle všeho šlo totiž o tzv. bílého koně.

[7] Krajský soud také uvedl, že správce daně vyslechl všechny osoby, které žalobce navrhl jako svědky. Ani výpovědi svědků však nebyly způsobily prokázat, zda se externí kontroly strážných podle rámcové smlouvy uzavřené s CRANEBOB uskutečňovaly, resp. zda se uskutečňovaly ve fakturovaném rozsahu, a pokud poskytovány byly, zda to bylo právě ze strany společnosti CRANEBOB. Kromě dalších podezřelých okolností nebylo možné také pominout, že žalobce nikdy nijak nevysvětlil, proč či na základě jakých kritérií byla vybrána právě společnost CRANEBOB, přičemž daňové kontroly poukázaly i na to, že při porovnání nákladů na zaměstnance vykonávajícího ostrahu s náklady na jeho externí kontrolu by náklady uvedené na druhém místě byly výrazně vyšší. To za situace, kdy plnění od společnosti CRANEBOB představovala v kontrolovaných měsících převážnou

pokračování

většinu všech plnění přijatých žalobcem (82,26 % až 93,59 %). Obecná tvrzení uváděná v žalobě (že cena je adekvátní situaci na trhu, jednotková cena při využívání automatizovaných systémů by byla řádově vyšší, či že uvedená jednotková cena je cenou obvyklou) tato zjištění nijak uvěřitelně nebo přesvědčivě nezpochybnila.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž především namítl, že krajský soud pojal jeho důkazní břemeno extenzivním způsobem. Žalobce dle svého názoru předložil důkazy na podporu svých tvrzení minimálně v tom rozsahu, který postačoval, aby břemeno dokazování přešlo zpět na správce daně. Některé provedené důkazy sice vykazovaly nedostatky v podobě rozsahu a kvality (výpovědi svědků), avšak vzhledem k obsahu uskutečněného plnění (tj. skrytá kontrola pracovníků ostrahy třetím subjektem) je zřejmé, že v rozsahu, v jakém mohli být svědci se situací obeznámeni, vypověděli v maximální možné míře. Svědci nepopřeli, že byli kontrolováni. Co o věci mohli v obecně přijatelné míře vědět, pravdivě uvedli. Je nesprávný názor krajského soudu, že výpovědi svědků, resp. svědka K., se prohloubily pochybnosti ohledně uskutečnění plnění. Svědek K. uvedl, že sám prováděl kontrolu žalobcových zaměstnanců. Avšak k potřebnému rozsahu kontrol vedlo až navázání spolupráce se společností CRANEBON. Svědek také popisoval, jakou formou komunikoval se společností CRANEBON a další skutečnosti.

[9] Stěžovatel měl snahu předložit listinné důkazy. Neměl však jinou legální možnost, jak získat podklady od společnosti CRANEBON, než cestou exekuce prováděné soudním exekutorem. I přes určité nedostatky v předložených důkazech měl i tento fakt vést k přenesení důkazního břemene zpět na žalovaného (resp. správce daně).

[10] Ohledně osoby jednatele společnosti CRANEBON připouští stěžovatel, že je zde pochybnost, zda skutečně za společnost CRANEBON jednal pan Vondráček. Správce daně však měl možnost si ohledně těchto skutečností opatřovat důkazy výrazně snadněji než stěžovatel. Proti stěžovateli je vedeno trestní řízení a v jeho rámci má poškozený (správce daně) možnost účasti na prováděných úkonech a možnost úkony navrhopvat. Může tak navrhnout např. rekognici či konfrontaci svědků. Stěžovatel také předpokládal, že k provedené výpovědi svědka Vondráčka budou směřovat další úkony v rámci probíhajícího trestního řízení, a že orgány činné v trestním řízení rozkryjí skutečnosti ohledně jednání pana Vondráčka či jiné osoby za společnost CRANEBON.

[11] Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele navíc nepřezkoumatelný. Je tomu tak proto, že krajský soud nedostatečně vyložil v napadeném rozhodnutí úvahy, které jej vedly k jeho závěrům. Z toho pak plyne, že rozhodnutí není dostatečně přesvědčivě odůvodněno, což již samo o sobě zakládá jeho nezákonnost a současně též protiústavnost.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný navrhl, aby ji Nejvyšší právní soud jako nedůvodnou zamítl.

[13] Žalovaný považuje námitky související s trestním řízením za nepřijatelné, a to proto, že je stěžovatel neuplatnil již v řízení před krajským soudem. Napadený rozsudek je plně prezkoumatelný.

[14] Po věcné stránce žalovaný trvá na tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, že nárok na odpočet daně z dotčených plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

[15] Aby bylo důkazní břemeno přeneseno na správce daně, musel by v daném případě stěžovatel odstranit pochybnosti správce daně, což se ovšem nestalo. Svědecké výpovědi, navržené stěžovatelem, pochybnosti správce daně prohloubily, neboť pan Vondráček, coby jediný jednatel společnosti CRANE BON, je osobou bez domova, funkci jednatele fakticky nevykonával a tuto přijal pouze formálně za finanční odměnu. Tento svědek jakoukoliv obchodní spolupráci se stěžovatelem odmítl. I když někteří další svědci vypovídali v maximálně možné míře, v jaké mohli být se situací obeznámeni, nemohly jejich svědecké výpovědi plně prokázat uskutečnění plnění. Pokud tedy svědecké výpovědi měly deficit, jde tato skutečnost k tíži stěžovatele, neboť na něm spočívalo důkazní břemeno.

[16] Ani svědek K., který měl za stěžovatele jednat s panem Vondráčkem, neuvedl takové konkrétní okolnosti deklarovaných zdanitelných plnění, které by svědčily o tom, že stěžovatel přijal šetřená zdanitelná plnění právě od deklarovaného dodavatele. Tento svědek navíc uvedl jiný předmět a rozsah činnosti, než tvrdil stěžovatel. Pan K. ve své svědecké výpovědi sice potvrdil obchodní vztah s jednatelem společnosti CRANE BON, jeho důkazní pozice je však oslabena personální vazbou ke stěžovateli.

[17] Ke snaze stěžovatele předložit listinné důkazy, které měly být v držení společnosti CRANE BON, a to formou exekuce, žalovaný připomíná, že je to stěžovatel, koho tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Proto to byl stěžovatel, kdo si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, nikoli se těchto důkazů domáhat až na základě podnětů správce daně během nalézacího řízení prostřednictvím exekučního řízení.

[18] Stěžovatel v podané replice trval na tom, že jeho kroky v daňovém řízení vedly k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně. Rovněž nebylo možné bagatelizovat výpověď svědka K., který byl povinen vypovídat pravdivě, a spolupráci se společností CRANE BON potvrdil. Stejně tak je relevantní i stěžovatelova snaha domoci se vydání potřebných dokumentů od společnosti CRANE BON prostřednictvím exekučního řízení. Námitky týkající se trestního řízení nejsou nové a nepřípustné. Tato otázka totiž souvisí s dosavadním předmětem sporu, přičemž správce daně, na kterého přešlo důkazního břemeno, měl možnost získat podklady pro svou rozhodovací činnost i prostřednictvím trestního řízení. Protokol o výslechu svědka v trestním řízení (popř. jiné důkazy vzešlé z trestního řízení) je přitom možné za splnění dalších podmínek použít i v řízení daňovém.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatel prokázal přijetí zdanitelných plnění, která mu fakturoval dodavatel, tedy společnost CRANE BON. Dle předložených daňových dokladů a tvrzení stěžovatele měla tato plnění spočívat v externí kontrole stěžovatelových zaměstnanců (strážných), v dodání uniforem pro tyto zaměstnance a vyhledávání zaměstnanců.

pokračování

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[22] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[23] Stěžovatel především namítal, že po něm správní orgány i krajský soud vyžadovaly příliš vysoký důkazní standard, resp. že provedené důkazy nesprávně hodnotily a nevzaly v potaz, že důkazní břemeno přešlo zpět na správce daně. V důsledku toho měly také nesprávně vyhodnotit, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a i správce daně by měl vyvinout aktivitu k získání relevantních důkazů.

[24] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel předložil k prokázání přijetí deklarovaných plnění od dodavatele CRANE BON především několik desítek faktur, které měly být vystaveny jmenovanou společností, Rámcovou smlouvu o komplexním zprostředkování služeb v oblasti ostrahy objektů 01/15, soupis kontrol a evidenci pro účely DPH. Uvedené doklady by ve svém souhrnu zpravidla postačovaly k tomu, aby stěžovatel unesl důkazní břemeno stran prokázání, že přijal zdanitelná plnění, z nichž uplatňoval nárok na odpočet. To však pouze za předpokladu, že by správce daně provedeným dokazováním nezpochybnil důvěryhodnost a pravdivost dokladů předložených stěžovatelem, což podle ustálené judikatury dostačuje. Správce daně podle ní nemusí prokázat, „že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt stačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale stačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“ (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36; podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. dále například rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015-70, či ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016-60).

[25] Správce daně označil skutečnosti, z nichž vyplynuly důvodné pochybnosti, že údaje uvedené na dokladech neodpovídají skutečnosti. Ve výzvách k prokázání skutečnosti a k doložení dokladů z 6. 2. 2017, 6. 4. 2017 a 30. 10. 2017 (každá z nich byla vydána v rámci jedné z celkem tří daňových kontroly zahájených ve vztahu k různým dílčím obdobím v rámci celého prověřovaného období duben až prosinec 2016) správce daně poukázal na nekonkrétnost předložených výdajových pokladních dokladů a přijatých faktur. To souviselo také s tím, že při zahájení daňových kontrol zástupce stěžovatele nesdělil k těmto plněním žádné bližší informace. Správce daně proto stěžovatele vyzýval, aby prokázal, že skutečně došlo k dodání deklarovaných plnění a že byl oprávněn u těchto zdanitelných plnění k odpočtu daně na vstupu.

[26] Na první z uvedených výzev reagoval stěžovatel mj. návrhem na výslech svědka K. Poté, co jej správce daně provedl, obsahovala výzva z 6. 4. 2017 již i zhodnocení výslechu tohoto svědka, přičemž dle správce daně tato nedostatečně konkrétní výpověď rovněž neprokazovala faktické uskutečnění deklarovaných plnění. V průběhu daňových kontrol stěžovatel také předložil některé další písemné podklady a navrhl výslechy svědků. Těmto návrhům správce daně vyhověl.

[27] S výsledky kontrolního zjištění kontroly za zdaňovací období září až prosinec 2016 byl stěžovatel seznámen dne 21. 9. 2017. Správce daně zde stěžovateli sdělil další pochybnosti, které se opíraly o zjištění týkající se společnosti CRANEBON, nestandardní způsob úhrady plnění, neobvyklou cenu jednotlivých kontrol, či nejednoznačnost výpovědi pana K. V reakci na to se stěžovatel vyjádřil k jednotlivým zjištěním a navrhl výslechy dalších svědků.

[28] Následně dne 28. 11. 2018 správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění uceleně za všechna kontrolovaná zdaňovací období, přičemž vyjádřil další pochybnosti o dosud předložených a provedených důkazech (např. s ohledem na nekonkrétnost svědeckých výpovědí, či výpověď pana Vondráčka, který uskutečnění plnění za společnost CRANEBON výslovně popřel). Nato stěžovatel navrhl provedení dalších svědeckých výpovědí („nových“ svědků), přičemž správce daně navržené svědky vyslechl.

[29] Konečné zhodnocení všech pochybností o předložených dokladech a dalších provedených důkazech správce daně pečlivě vypočítal ve zprávě o daňové kontrole. V této souvislosti se vypořádal s výpověďmi svědků, které stěžovatel navrhl v průběhu daňové kontroly k prokázání svých tvrzení. Zjednodušeně řečeno uvedl, že není známo, kdo předložené faktury vystavil a podepsal, jelikož jednatel společnosti CRANEBON pan Vondráček vypověděl, že nikdy ani jednu z faktur neviděl a podpis na nich není jeho. Správce daně rovněž porovnal podpisy na fakturách s podpisem svědka Vondráčka na protokolu o jeho výslechu a zjistil, že jsou zjevně odlišné. To stejné se týká i předložených výdajových dokladů a rámcové smlouvy, která měla být uzavřena mezi stěžovatelem a společností CRANEBON. Obdobně vyhodnotil správce daně žalobcem předložené soupisy kontrol, dodací listy a soupisy pracovníků, které měla vystavit společnost CRANEBON, neboť podpis na nich připojený neodpovídá podpisu svědka Vondráčka. Není proto možné ověřit, kdo tyto listiny vytvořil a podepsal. Dále správce daně konstatoval, že podle předložených daňových dokladů mělo být společností CRANEBON provedeno celkem 14 442 kontrol s cenou 1 800 Kč za jednu kontrolu, tedy v celkové částce 25 876 800 Kč bez DPH. Další plnění mimo tyto kontroly (vybavení pro strážné) měla být společností CRANEBON poskytnuta ve výši 867 135 Kč bez DPH. Celkem se tedy jednalo o částku 26 743 935 bez DPH, přičemž DPH činila 5 616 226 Kč. K uskutečnění kontrol žalobce nepředložil žádné důkazy, kromě (zpochybněného) soupisu kontrol a navržených svědeckých výpovědí. Dle správce daně bylo povinností žalobce, aby si uchovával doklady, kterými by mohl skutečnou realizaci kontrol prokázat. Svědci Lacinová, Černý, Kapusta a Štych, což jsou stěžovatelovi zaměstnanci, sice při výslechu uvedli, že na pracovišti slyšeli o tom, že zaměstnanci měli být kontrolováni. To však dle správce daně nelze pokládat za důkaz, že ve shora popsaném rozsahu byly stěžovateli deklarované služby poskytnuty. Konkrétní v tomto směru nebyla ani výpověď svědka K., který měl v rámci „brigádní činnosti“ vystupovat za stěžovatele vůči společnosti

pokračování

CRANEBON. Jeho výpověď se navíc rozcházela s výpovědí svědka Vondráčka, od něhož měl svědek K. přebírat uniformy a vybavení pro ostrahu a předávat mu platby v hotovosti. Jak uvedl správce daně, svědek Vondráček je osobou bez domova, s hlášeným pobytem na obecním úřadu, přičemž již asi 11 let žije „v lese“ za sběrnou v Kladně, kde pracuje. Svědek Vondráček rovněž vypověděl, že nezná stěžovatele, nikdy žádný daňový doklad pro něj nevystavil, neví, jakou obchodní činnost společnost CRANEBON vykonávala, a popřel i to, že by kdy přejímal nějakou hotovost od stěžovatele. Dle své výpovědi se jednatelem společnosti CRANEBON stal za nestandardních okolností.

[30] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole rovněž zmínil, že částku ve výši 32 360 179 Kč měl stěžovatel hradit v hotovosti, konkrétně si tuto částku měl přebírat osobně svědek Vondráček. Správce daně poukázal na to, v jaké četnosti a rozsahu by kontroly musely být prováděny, pokud jich za kontrolované období bylo provedeno více než 14 tisíc. Společnost CRANEBON navíc nebyla k takové činnosti personálně ani nijak jinak vybavena (žalovaný v napadeném rozhodnutí dodal, že společnost CRANEBON sídlí na tzv. virtuálním sídle, nemá evidovanou provozovnu a od svého vzniku nezveřejnila žádné účetní výkazy ani podpisové vzory jednatele). Plnění od společnosti CRANEBON představovala v kontrolovaných měsících převážnou většinu všech plnění přijatých stěžovatelem (82,26 % až 93,59 %), přičemž za takové situace by výdaje stěžovatele na kontroly zaměstnanců byly mnohem vyšší než výdaje na mzdy vlastních strážných. Od 1. 1. 2017 již stěžovatel obdobné služby od externích dodavatelů nevyužíval.

[31] S ohledem na předestřené zásadní nesrovnalosti vážící se k předloženým dokladům a dalším důkazům, které stěžovatel v průběhu daňové kontroly věrohodně nevysvětlil ani nevyvrátil, a na nemožnost ověřit existenci deklarovaného plnění (z důvodu nenavržení dalších důkazů, které by byly relevantní), lze konstatovat, že správce daně kvalifikovaně zpochybnil tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Jak plyne z výše uvedeného (bod [25] a násl.) správce daně v jednotlivých fázích daňové kontroly stěžovateli přiblížil své důvodné a odůvodněné pochybnosti a stěžovatel měl příležitost tyto pochybnosti vyvrátit dalšími důkazy. Správce daně tedy na stěžovatele přenesl důkazní břemeno. Bylo tak v souladu s výše uvedenou ustálenou judikaturou na stěžovateli, aby důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly tak, jak tvrdí, unesl. To se mu však nezdařilo.

[32] Nejvyšší správní soud tak nemůže přisvědčit námitce stěžovatele, že správce daně a krajský soud chybně pojali otázku rozložení důkazního břemene. Správce daně shora popsaným způsobem poukázal na nedostatečnost předložených důkazů, což v návaznosti na průběh řízení podrobně shrnul ve zprávě o daňové kontrole. V případě svědeckých výpovědí se jednalo o jejich vzájemné rozpory nebo nedostatečnou vypovídací hodnotu ohledně *konkrétního* prokázání deklarovaných plnění. Následně i krajský soud zcela adekvátně zhodnotil, že formální doklady nemohly prokázat fakticitu plnění. V rámci tohoto hodnocení krajský soud podrobně vyhodnotil, že svědek Vondráček je osobou bez domova, která popírá svou účast na dotčených plněních, zatímco svědek K. tvrdil, že s panem Vondráčkem ve věci jednal. Za situace, kdy společnost CRANEBON neměla personální ani jiné vybavení pro poskytování takto rozsáhlých služeb a dodávek, se výpověď svědka K. nejevila jako věrohodná. Bez ohledu na to však ani tento svědek (resp. jeho svědecká výpověď) neprokazoval *konkrétní* deklarovaný rozsah a podobu plnění. To se týká i dalších svědeckých výpovědí, u kterých krajský soud příhodně konstatoval jejich vágnost. V takové situaci nebylo nožné hovořit o tom, že stěžovatel prokázal fakticitu

deklarovaných plnění. Nekonkrétnost výpovědí stěžovatelových zaměstnanců (byť teoreticky racionální s ohledem na údajné „utajení“ kontrol strážných) je z obecného hlediska pochopitelná, nicméně jedná se o skutečnost, která opět vede k tomu, že stěžovatel svá tvrzení neprokázal. V tomto směru je proto nedůvodná kasační námitka, že krajský soud nesprávně vyhodnotil, že výpovědi svědků, zejména svědka K., prohloubily pochybnosti o uskutečnění plnění. Je třeba poukázat na to, že krajský soud komplexně vyhodnotil již zmíněné skutečnosti vážící se k osobě pana Vondráčka. V tomto světle se jeví výpověď pana K. o způsobu navázání a průběhu spolupráce se společností CRANE BON jako nevěrohodná, což krajský soud hodnotil zcela přílehavě.

[33] Nedůvodná je z výše uvedených důvodů také stěžovatelova námitka, že důkazní břemeno přešlo s ohledem na jím navržené a předložené důkazy zpět na správce daně. Stěžovatel předložil jen zpochybněné doklady a k důkazu navrhl svědecké výpovědi, které byly buď zpochybněny, nebo byly nedostatečné k prokázání jeho tvrzení. V této souvislosti je na pováženou, že stěžovatel měl údajně provádět platby za více než třicet milionů korun jen v hotovosti a k těmto platbám nemá žádné doklady. Kromě zpochybněných dokladů stěžovatel žádné jiné důkazní prostředky nepředložil. S ohledem na to nelze přisvědčit stěžovatelově konstrukci, že si správce daně měl sám obstarat potřebné důkazy. Naopak daňové orgány i tím, že provedly všechny stěžovatelem navržené svědecké výpovědi, dbaly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Byl to stěžovatel, kdo měl shromáždit dostatek důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Pokud to neudělal, nemohl oprávněně spoléhat na to, že bude schopen unést své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu) nebo že toto důkazní břemeno ponese správce daně. Irelevantní je proto z hlediska přenosu důkazního břemene zpět na správce daně to, zda stěžovatel vedl exekuční řízení proti společnosti CRANE BON, které mělo vyústit k vymožení potřebných dokladů od tohoto subjektu. Spekulativní povahu tohoto postupu stěžovatele krajský soud podrobně odůvodnil a stěžovatel tyto úvahy v kasační stížnosti ani nijak výslovně nerozporuje.

[34] Co se týká námítky, že si správce daně měl opatřovat informace a důkazy z probíhajícího trestního řízení vedeného proti stěžovateli a i jinak v tomto řízení projevat aktivitu, která by vedla k objasnění stěžovatelem deklarovaných plnění, uvádí Nejvyšší správní soud, že jde o nepřípustnou námitku. Stěžovatel ji totiž nijak neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Přílehavá v tomto směru není jeho argumentace uvedená v replice k vyjádření žalovaného, která směřuje k tomu, že se má jednat v podstatě o rozvinutí dosavadních námitek týkajících se rozložení a přechodu důkazního břemene. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takto stěžovatel svou argumentaci v řízení před krajským soudem ani v nejmenším nestavěl a krajský soud se s touto otázkou neměl příležitost nijak vypořádat. Lze v této souvislosti také přiměřeně odkázat na judikaturní závěry zmíněné žalovaným, že „[u]platnění obecné žalobní námítky není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce může libovolně vytahovat další a další konkrétní námítky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce musí uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby“ (rozsudek NSS z 20. 12. 2017, čj. 10 Afs 100/2017-91, bod 21).

pokračování

[35] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Již z výše uvedeného je totiž zřejmé, že krajský soud se žalobou zabýval pečlivě a vyjádřil se ke všem stěžovatelem předloženým argumentům. Zcela obecná kasační námitka uvádějící, že „*krajský soud nedostatečně vyložil [své] úvahy*“, resp. že „*rozhodnutí není dostatečně přesvědčivě odůvodněno*“, nijak nekonkretizuje, v čem přesně má být rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Ze shora popsaných důvodů ji Nejvyšší správní soud, jak již bylo řečeno, nepovažuje za důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 27. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu