



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Michala Bobka a Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **KLR s. r. o.**, sídlem Ruská 970/40, Praha 10, zastoupena Mgr. Bc. Lubošem Klimentem, advokátem sídlem Ždírec 99, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2021, č. j. 48452/21/5300-21444-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2022, č. j. 14 Af 6/2022 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 10. 2020, č. j. 7614692/20/2010-52523-110070, č. j. 7614988/20/2010-52523-110070 a č. j. 7614692/20/2010-52523-110070, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 399 359 Kč (zdaňovací období září 2018), ve výši 233 793 Kč (říjen 2018), ve výši 480 851 Kč (listopad 2018) a stanovil jí zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 79 871 Kč (září 2018), 46 758 Kč (říjen 2018) a 96 170 Kč (listopad 2018). Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Městský soud v Praze žalobu proti rozhodnutí žalovaného nyní napadeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení i řízení před soudem setrvala na názoru, že zboží fakticky přijala od společnosti REAL7 s.r.o. Proto k odepření nároku na odpočet DPH postačilo, že neunesla důkazní břemeno stran tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění.

[3] Soud přitom souhlasil se správcem daně a žalovaným, že v dané věci vyvstaly zásadní pochybnosti o uskutečnění sporných plnění žalobkyně a o tom, zda zboží skutečně přijala od deklarovaného dodavatele. To soud v souladu se závěry žalovaného dovodil z neschopnosti žalobkyně konkrétně popsat obchodní spolupráci se společností REAL7 s.r.o., včetně způsobu přepravy, místa předávky zboží, jmen osob, které předání zboží uskutečnily, navázání spolupráce, nebo z absence dokladů prokazujících obchodní spolupráci. Soud stejně jako žalovaný považoval výkon ekonomické činnosti žalobkyně za nestandardní, neboť zboží nakoupené od společnosti REAL7 s.r.o. následně prodávala za nižší cenu, než byla deklarovaná cena nákupní. Pochybnost o skutečné podobě deklarovaných obchodů mezi žalobkyní a společností REAL7 s.r.o. vyvolala i povaha ekonomické činnosti společnosti REAL7 s.r.o., která měla pouze virtuální sídlo, nezveřejňovala svou ekonomickou situaci v souladu se zákonem, a to ani na webových stránkách, byla označena za nespolehlivého plátce DPH a Česká správa sociálního zabezpečení ji nikdy nevedla v registru zaměstnavatelů. Podle městského soudu tedy správci daně a žalovanému vznikly důvodné pochybnosti o skutečné podobě deklarovaných plnění.

[4] Městský soud v průběhu řízení o žalobě a po rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, *Kemwater ProChemie*, dal žalobkyni možnost, aby případně označila jiné skutečné dodavatele nebo k nim poskytla indicie. Ta však setrvala na původním tvrzení, že skutečným dodavatelem byla společnost REAL7 s. r. o. Soud proto uzavřel, že žalobkyně i navzdory této procesní možnosti nevyvrátila pochybnosti žalovaného o dodavateli plnění, a závěr žalovaného je proto zákonný.

[5] Městský soud neshledal jako důvodnou ani námitku týkající se neprovedení výslechu jednatele společnosti REAL7 s.r.o. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení výslech svědků, jejichž přítomnost u výslechu se nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt. I v takovém případě totiž daňový subjekt nese své důkazní břemeno a je pouze na něm, aby skutečnosti, které hodlal prokázat neuskutečnitelným výslechem svědka, dokázal jinak. Správce daně učinil veškerá mu dostupná opatření za účelem zajištění výslechu navrženého svědka. Toho celkem čtyřikrát předvolal ke svědecké výpovědi, vždy však neúspěšně. K výslechu svědka nevedlo ani využití institutu předvedení, neboť pro policejní orgány byl nedohledatelný. Za této situace mohl správce daně na výslech svědka rezignovat a nemožnost jej provést mohla jít k tíži žalobkyně. Jako bývalá obchodní partnerka jej mohla přesvědčit, aby se dostavil k výslechu či se správcem daně alespoň komunikoval. V opačném případě by byla ohrožena rychlost řízení jakožto jedna ze základních zásad činnosti daňových orgánů. Na tom podle městského soudu nemění nic ani skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení žalobkyně žalovaného uvědomila o skutečnosti, že daný svědek vypovídal v jiném daňovém řízení. V tomto řízení svědek vypovídal dobrovolně a nikterak se výslechu nevyhýbal, naopak v nyní posuzované věci se navržený svědek i přes řádné předvolání, které si osobně přebíral, nikdy k výslechu nedostavil.

pokračování

[6] Také námitku žalobkyně, podle které se žalovaný nezabýval porušením povinností při správě daní v jiné části řetězce, konkrétně na straně společnosti REAL7 s.r.o., shledal soud jako nedůvodnou. Žalobkyně totiž při jejím uplatnění vycházela pouze ze subjektivních úvah, aniž by předložila konkrétní důkazy svědčící jejímu tvrzení. Takovými důkazy nemohou být kontrolní hlášení, která nemohou prokazovat, že k plnění dle daňových dokladů skutečně došlo.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a městskému soudu věc vrátil k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka namítá, že se městský soud nevypořádal s námitkou charakteru celistvosti rozhodnutí obou stupňů správních orgánů, pokud jde o neprovedení výslechu Pavla Janka, jednatele a společníka společnosti REAL7 s.r.o. Městský soud tuto námitku vypořádal v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Osoba, která se účastnila svědecké výpovědi v jiném řízení, není nedohledatelná. Svědecká výpověď pana Janka tedy byla proveditelná. Správce daně proto neučinil veškerá dostupná opatření k zjištění materiální pravdy a jeho postup je v rozporu se zásadou rovnosti a také odepřením spravedlnosti. Městský soud ani nijak nezohlednil, že žalovaný by zásadu hospodárnosti řízení respektoval provedením svědecké výpovědi v rámci odvolacího řízení. Správce daně může institutu předvedení k výslechu využít v průběhu daňové kontroly, tuto možnost však již nemá žalovaný (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48). Neprovedení navrženého důkazu k prokázání skutečnosti, která je pro řešení daného sporu podstatná, může mít přitom za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Městský soud se těmito námitkami měl zabývat.

[9] Správní orgán porušil svou povinnost sledovat i zbylé části řetězce zdanitelných plnění od počátku do konce. Důkazní břemeno mělo být přeneseno na žalovaného. Ten měl prokázat tvrzení správce daně, který zpochybnil plnění na straně společnosti REAL7 s.r.o. Účelem podnikání není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného budoucího daňového řízení, což po stěžovatelce vyžaduje městský soud.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na skutečnost, že stěžovatelka na jednu stranu namítá nepřezkoumatelnost, na druhou stranu však její argumentace směřuje proti právnímu posouzení otázky neprovedení výslechu svědka. Napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a věcně správný. K námitce, že sporné plnění správce daně nesledoval v celém řetězci, žalovaný uvedl, že každé daňové řízení je do jisté míry individuální a nezávislé na daňových řízeních jiných daňových subjektů. Žádné závěry jiného daňového řízení, které by byly rozporné se závěrem nyní posuzované věci, stěžovatelka nepředložila (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1 Afs 263/2020 - 27). Žalovaný naopak respektoval závěry z jiných daňových řízení (viz bod 29 napadeného rozhodnutí). K námitce neunesení důkazního břemene žalovaný podotkl, že sice nelze na unesení důkazního břemene klást nepřiměřené

důkazní nároky, ale ani na něj nelze zcela rezignovat. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[12] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

[13] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, které se měl městský soud dopustit při (ne)vypořádání námítky týkající se celistvosti rozhodnutí obou stupňů správních orgánů, pokud jde o otázku neprovedení výsledku Pavla Janka, jednatele a společníka společnosti REAL7 s.r.o. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[14] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Městský soud danou námítku vypořádal v bodech 43 a 44 napadeného rozsudku. Ostatně, jak správně upozornil i žalovaný, stěžovatelka tyto závěry městského soudu zpochybňuje a předkládá věcnou argumentaci týkající se otázky neprovedení výsledku svědka žalovaným.

[15] Nejvyšší správní soud připomíná, že případné nedostatky odůvodnění nebo postupu prvostupňového rozhodnutí může odstranit odvolací správní orgán svým odůvodněním či postupem, neboť rozhodnutí správních orgánů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Azs 459/2018 - 26). Nicméně odkaz stěžovatelky na tento princip jednotnosti správního řízení je ve vztahu k neprovedení výsledku svědka nepřiléhavý.

[16] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) předvolal pana Pavla Janka dne 5. 6. 2019 a 26. 6. 2019, přičemž předvolání mu byla prokazatelně doručena. Pan

pokračování

Janko následně dne 23. 7. 2019 správci daně doložil rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti, podle kterého byl neschopen práce od 16. 7. 2019 a dne 30. 7. 2019 se měl dostavit na kontrolu k lékaři. Správce daně jej poté opakovaně předvolal dne 1. 8. 2019, přičemž i toto předvolání mu bylo prokazatelně doručeno. V opakovaném předvolání k doložené dočasné pracovní neschopnosti správce daně uvedl, že pan Janko nesdělil, kdy se bude schopen k výpovědi dostavit, a ani správce daně nekontaktoval po provedení kontroly dne 30. 7. 2019. Pan Janko se dne 26. 8. 2019, tedy v den, na který byl opakovaně předvolán, správci daně z výsledku telefonicky omluvil se zdůvodněním, že se nachází v Itálii. Současně uvedl, že po svém návratu dne 2. 9. 2019 se bude moci dostavit k výsledku. Proto jej dne 5. 9. 2019 správce daně znovu předvolal, přičemž předvolání mu bylo opět prokazatelně doručeno.

[17] Protože se ani tentokrát svědek nedostavil, rozhodl správce daně dne 4. 11. 2019 o jeho předvedení. Podle zprávy Policie ČR o pokusu svědka předvést ze dne 26. 11. 2019 přítomná manželka svědka policejnímu orgánu sdělila, že pan Janko na adrese trvalého pobytu dlouhodobě nebydlí, odešel od ní a neví, kde by se mohl zdržovat. Výše uvedený postup správce daně Nejvyšší správní soud hodnotí jako dostatečný k zajištění výsledku navrženého svědka a ke konstatování, že pan Janko byl nedohledatelný a jeho svědecká výpověď neproveditelná. Městský soud pak správně rozlišil mezi situací v nyní projednávaném případě, kdy se pan Janko k výsledku dobrovolně nedostavil, a daňovým řízením u společnosti COMPOSIT AIRPLANES spol. s r.o., v jehož průběhu byl dne 28. 6. 2021 výslech pana Janka proveden.

[18] Neexistovalo zde tedy žádné pochybení správce daně, které by měl žalovaný napravovat. Žalovaný k odvolací námitce, kterou se stěžovatelka domáhala provedení výsledku v odvolacím řízení, uvedl, že důkaz byl neproveditelný s ohledem na skutkový stav shrnutý v předchozím bodě tohoto rozsudku. Dodal také, že v rámci daňového řízení u společnosti COMPOSIT AIRPLANES spol. s r.o. se svědeckou výpověď pana Janka dne 28. 6. 2021 podařilo provést. Nicméně jeho výpověď pochybnosti správce daně umocnila, neboť pan Janko odmítl uvést rozhodné skutečnosti k deklarovaným tvrzením. Kasační soud ze spisu žalovaného ověřil, že je v něm založen protokol z výsledku svědka provedeného v řízení se společností COMPOSIT AIRPLANES spol. s r.o.; z něj neplyne, že by oproti stavu, kdy byl svědek předvoláván správcem daně v tomto řízení, došlo k jakékoliv změně. Svědek uváděl stejnou adresu, na níž byl již marně kontaktován policií při pokusu o předvedení v řízení před správcem daně, a jinou kontaktní adresu nesdělil. Bylo by proto zbytečné opakovat úkony, které již před tím neúspěšně provedl správce daně s cílem provést výslech tohoto svědka. To i s ohledem na skutečnost, kterou v napadeném rozhodnutí uvedl již žalovaný (bod 36 odůvodnění), že výpověď svědka v řízení se společností COMPOSIT AIRPLANES spol. s r.o. pochybnosti o transakcích spíše prohloubila.

[19] Nejvyššímu správnímu soudu pak není zřejmé, proč stěžovatelka odkazuje na rozsudek kasačního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48. Daná věc se týkala institutu mezinárodní pomoci. Rozsudek neobsahoval žádné závěry, které by bylo možné použít v nyní projednávané věci. Zvláště v něm pak nelze nalézt myšlenky, které parafrázuje stěžovatelka („*správce daně může tohoto institutu [předvedení k výsledku] využít v průběhu daňové kontroly*“, přičemž tuto možnost má pouze správce daně, nikoliv žalovaný“).

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2021, č. j. 1 Afs 263/2020 - 27, na který poukazuje stěžovatelka, uvedl, že obecně sice platí zásada, podle níž je třeba považovat každé daňové řízení za samostatné. To však neznamená, že by zjištění učiněná správce daně v jednom řízení byla naprosto irelevantní pro správce daně (třeba i odlišného) v řízení jiném. Výsledky úzce skutkově souvisejících řízení ve věci daňové povinnosti stěžovatelky a daňové povinnosti jejího dodavatele nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatelky ignorovat, jsou-li mu stěžovatelkou jejich souvislosti předestřeny. To neznamená, že by skutečnost, že se jedná o totožný skutkový děj, musela automaticky vést k jeho totožnému posouzení pro účely povinnosti platby daně u dvou různých daňových subjektů. Příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázek nicméně musí být zajištěn cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 - 136). V projednávané věci však správce daně a žalovaný z takového rámce nevybočili, jak vyplývá z bodu 29 napadeného správního rozhodnutí. V něm žalovaný podotýká, že plnění na výstupu dodaná stěžovatelkou společností EKOCAT s.r.o. korespondují předmětem i rozsahem s plněními na vstupu v podobě deklarovaných nákupů filtrů pevných částic od společnosti REAL7 s.r.o.; to však ještě neznamená, že toto zboží bylo skutečně dodáno stěžovatelce společností REAL7 s. r. o., neboť právě to nebylo v řízení prokázáno.

[21] Stěžovatelka závěrem namítá, že důkazní břemeno mělo být přeneseno na žalovaného, neboť účelem podnikání není ničím neohraňované shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného budoucího daňového řízení, což po stěžovatelce vyžaduje městský soud. Z napadeného rozsudku však nic takového nevyplývá. Městský soud naopak v bodu 42 uvedl, proč dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno unesl, a proč bylo naopak na stěžovatelce, aby jeho pochybnosti vyvrátila. Stěžovatelka jeho argumentaci nijak nevyvrací. Ani tato námitka proto není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že žádná z uplatněných námitek nemůže zvrátit závěr městského soudu, žalovaného a správce daně, podle kterých stěžovatelka neprokázala splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona o DPH pro uznání nároků na odpočet DPH.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

1 Afs 200/2022 - 32

V Brně dne 28. června 2023

Ivo Pospíšil  
předseda senátu