



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **COMMEMAX spol. s r.o.**, IČO 61505323, se sídlem Hnězdenská 6, Praha, zast. JUDr. Vítém Hrnčíříkem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Šrobárova 40, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2020, č. j. 39270/20/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2023, č. j. 8 Af 38/2020-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení a shrnutí základních východisek

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2020, č. j. 39270/20/5300-21441-708460, kterým bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 6. 2019, č. j. 5223732/19/2008-52524-110188. Tímto platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíce prosinec 2015 ve výši 2.398.200 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 479.600 Kč.

[2] Ze spisového materiálu plyne, že žalobkyně podala za zdaňovací období prosinec 2015 přiznání k DPH, ve kterém uplatnila odpočet daně na vstupu ve výši 315.000 Kč z daňového dokladu vystaveného společností FFUS spol. s r. o. (mělo se jednat o pořízení 500 ks DVD s projektem rodinného domu). Tento nárok uplatnila podle § 72 odst. 1 a § 73

odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Kromě uplatnění odpočtu daně na vstupu žalobkyně v daňovém priznání rovněž deklarovala dodání zboží, konkrétně 3.200 ks DVD s projektem rodinného domu, do jiného členského státu Evropské unie (na Slovensko). Odběratelem měla být společnost KERROLA TRADE LTD. (dále jen „KERROLA“) registrovaná ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku. Žalobkyně uplatnila nárok na osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 ZDPH z plnění v hodnotě 9.920.000 Kč.

[3] Správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran jí uplatněného odpočtu daně na vstupu i osvobození plnění od daně na výstupu ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a § 13 odst. 2 ZDPH. Konkrétně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti FFUS spol. s r. o. (dále jen „FFUS“), která je jako dodavatel zboží uvedena na předloženém daňovém dokladu, a dodání zboží společnosti KERROLA. Žalobkyně sice dle názoru správce daně unesla primární důkazní břemeno, co se těchto otázek týče, nevyvrátila však kvalifikovaně vyjádřené pochybnosti správce daně. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 3. 12. 2018 k předložení dalších důkazů týkajících se obou sporných plnění (např. doklad o úhradě společnosti FFUS), čímž bylo důkazní břemeno opětovně přeneseno na žalobkyni, která však danému požadavku nevyhověla. Správce daně tedy učinil závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní, a proto jí nepřiznal nárok na odpočet daně na vstupu z přijatého dodání zboží a doměřil daň z plnění na výstupu, neboť nebylo prokázáno splnění podmínek pro osvobození tohoto plnění od daně.

Obsah žaloby a její posouzení městským soudem

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. V ní namítala, že jí žalovaný nesdělil žádné jasné a konkrétní pochybnosti, jejichž odstranění požadoval, v důsledku čehož nemohlo důkazní břemeno přejít zpět na žalobkyni. Namítala rovněž tendenčnost postupů správce daně a neprovedení některých žalobkyní navržených důkazů (zejm. výslech pana V., osoby, která se dle tvrzení žalobkyně vydávala při převzetí zboží za pana Sadílka, ředitele společnosti KERROLA). Uvedla, že správci daně poskytla všechny relevantní podklady (písemnosti předložené správci daně při kontrole za zdaňovací období duben a květen 2015), ze kterých je znatelný model obchodování mezi žalobkyní a společností FFUS a které obsahují i podklady pro zdaňovací období prosinec 2015. Zpochybnila rovněž závěry žalovaného ohledně dodání zboží na Slovensko, které má žalobkyně za prokázané. Přípisem ze dne 15. 11. 2022 soud žalobkyni poučil o aktuálním vývoji judikatury, zejména pak o závěrech, které vyplývají z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie*“) a z navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

[5] Městský soud naznal, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozsudku uvedl, že výzva správce daně k prokázání relevantních skutečností ze dne 3. 12. 2018 byla výzvou oprávněnou a pochybnosti v ní vyjádřené byly řádně a dostatečně specifikovány. Shrnul judikatorní závěry ve věci důkazního břemene v daňovém řízení a naznal, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno předložením příslušných skladových karet a daňových dokladů. V rámci daňové kontroly však správce daně požadoval předložení dalších

pokračování

důkazních prostředků (viz protokol o zahájení kontroly ze dne 18. 5. 2017) k prokázání oprávněnosti odpočtu a osvobození od DPH. Žalobkyně na tento požadavek nereagovala, čímž na straně správce daně vznikla legitimní pochybnost stran deklarovaného plnění od společnosti FFUS a dodávky společnosti KERROLA. Vzhledem k objemu obchodních transakcí by totiž bylo nepravděpodobné, aby žalobkyně dalšími podklady nedisponovala. Správce daně ji tedy dne 3. 12. 2018 důvodně vyzval k předložení dalších podkladů, čímž na ni opět přešlo důkazní břemeno, které neunesla.

[6] Žalovaný pak vycházel i z podkladů předložených v rámci kontroly pro zdaňovací období duben a květen 2015, které obsahovaly i podklady pro zdaňovací období prosinec 2015. Žalobkyně však v žalobě nespécifikovala, které podklady údajně předložené v rámci této daňové kontroly měla na mysli. Soud nadto uvedl, že model obchodování žalobkyně není pro posouzení věci určující, neboť nevypovídá nic o charakteru deklarovaného plnění od společnosti FFUS. Daňový subjekt musí prokázat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele, aby mohl úspěšně nárokovat odpočet od DPH. V souladu s rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* pak postačí postavit najisto, že dodavatel je plátcem DPH; nemusí tedy být jednoznačně identifikován konkrétní plátcem daně. Ve shodě s touto judikaturou dal soud žalobkyni možnost vznést a prokázat nová tvrzení, ze kterých by vyplývalo, že předmětné plnění obdržela od plátce DPH. Žalobkyně tak neučinila, a to ani během ústního jednání, při němž setrvala na svých dřívějších žalobních tvrzeních.

[7] Žalobkyně podle městského soudu rovněž neunesla důkazní břemeno ohledně dodání zboží na Slovensko. Podklady, které v této věci správci daně předložila, správce daně oprávněně označil za nedostatečně věrohodné. Poukázal na časové nesrovnalosti dodávky na Slovensko, nesrovnalosti ohledně zaplacené částky, jakož i na skutečnost, že společnost KERROLA zboží nakoupila nikoli od žalobkyně, ale od jiné společnosti. Výslech pana V. žalobkyně přímo nenavrhovala, navíc se ho neúspěšně snažil provést požádaný slovenský správce daně. Jeho výpověď by na posouzení věci nic nezměnila, neboť podle dostupných materiálů vedl komunikaci s žalobkyní za společnost KERROLA pan Sadílek.

[8] Městský soud uzavřel, že požadované podklady svědčící o oprávněnosti nároku na odpočet DPH a uplatnění osvobození od daně žalobkyně správci daně nepředložila. Zatímco správce daně své důkazní břemeno unesl, žalobkyni se následně totéž nepodařilo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Dle jejího názoru se soud nedostatečně, a tedy i nepřezkoumatelně vypořádal s její námitkou neprovedení výslechu pana V., který dle svých slov navrhovala. Soud navíc neuvedl, z jakého důvodu by výpověď tohoto svědka na posouzení věci nic nezměnila. Správce daně sice nebyl jejím návrhem vázán, neprovedení důkazu má však povinnost řádně odůvodnit. Stěžovatelka je toho názoru, že svůj nárok na odpočet DPH řádně prokázala a je to naopak správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno stran svých pochybností. Je zřejmé, že předmětná DVD existovala a byla stěžovatelkou pořízena. Poukázala na výše zmíněný rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie*. K prokázání naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH není třeba prokázat

i přesnou identitu dodavatele, postačí, pokud je prokázáno, že skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH. V projednávané věci je zřejmé, že toto postavení dodavatel mít musel. Podle § 6 ZDPH v relevantním znění totiž platí, že osoba se stane povinnou k dani, pokud má sídlo v tuzemsku a její obrat přesáhne za posledních 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců 1.000.000 Kč. Vzhledem k okolnostem případu toto muselo být splněno. Stěžovatelka uvedla, že se již od počátku snaží namítat, že DPH na vstupu i na výstupu je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech, což žalovaný ani městský soud nerespektovali. Dochází tak k absurdní situaci, kdy je sice na jednu stranu odepírán nárok na odpočet daně na vstupu, ale je zachováno plnění na výstupu, přičemž je stěžovatelce navíc odepírán nárok na osvobození od DPH. Tím je narušen princip neutrality daně.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti vyjádřil nesouhlasně. Argumentaci obsaženou v kasační stížnosti označil za kusou a roztržitou. Shoduje se se stěžovatelkou v tom, že neprovedení navrženého důkazu musí správní orgán náležitě zdůvodnit. Stěžovatelka však výslech pana V. nenavrhovala, pouze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vyjádřila povzdech, že správce daně tento výslech neprovedl. Kromě toho se ho pokoušel několikrát provést dožádaný slovenský správce daně, avšak neúspěšně. Žalovaný uvedl, že v projednávané věci nebyly prokázány všechny podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle ZDPH. Nezpochybňuje existenci předmětného zboží, z kterého je odpočet uplatňován, ale skutečnost, že bylo dodáno společností FFUS či jiným subjektem povinným k DPH. Dále se žalovaný věnuje konkrétním důsledkům aplikace závěrů plynoucích z rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie*. Vyjmenovává i konkrétní pochybnosti, které správce daně vedly k zahájení daňové kontroly a k vydání výzvy ze dne 3. 12. 2018. Touto výzvou došlo k přenesení důkazního břemene stran prokázání relevantních skutečností zpět na stěžovatelku, která ho neunesla, neboť na výzvu nereagovala a nepředložila ani žádné další podklady, které by osvědčily, že jí zboží dodala právě společnost FFUS. Stěžovatelka po celou dobu daňového řízení neoznačila žádného jiného dodavatele, který jí měl zboží prodat, a to ani v řízení před městským soudem, ačkoli k tomu byla soudem vyzvána. Skutečný dodavatel zboží tedy nemohl být správcem daně, žalovanému ani soudu znám. Žalovaný nesouhlasí s tím, že dodavatel musel být plátcem DPH na základě překročení obratu. Cena dodaného zboží sice v projednávané věci přesáhla výši 1.000.000 Kč, pokud by se nicméně měl dodavatel na základě tohoto jednoho plnění stát plátcem DPH, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění tohoto plnění. V takovém případě by se totiž stal plátcem daně *pro futuro*, tedy od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat, tedy od 1. 2. 2016. Obdobně se měl dle názoru žalovaného vyjádřit i NSS v rozsudku ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74. Názor žalovaného, že stěžovatelce nelze nárokovat odpočet daně v projednávané věci přiznat, ob stojí i v duchu rozsudku rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Odkazuje na další judikaturu NSS, z níž vyplývá, že postavení dodavatele jako plátce daně musí být ověřitelné z dostupných údajů, resp. o jeho postavení musí existovat alespoň nějaká věrohodná indicie (rozsudek ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43). Námitky týkající se narušení principu daňové neutrality a vztahu DPH na vstupu a na výstupu označil žalovaný za nepřipustné, neboť nebyly formulovány v žalobě. Stěžovatelka kromě toho neprokázala přijetí zdanitelných plnění na vstupu od plátce DPH, ani že dopravila zboží na Slovensko, za což nárokovala osvobození od daně na výstupu. Princip neutrality DPH tedy nemohl být narušen, naopak byl odepřením odpočtu a daňového osvobození zachován.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti

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

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V prvé řadě Nejvyšší správní soud poznamenává, že lhůta pro podání žaloby dle § 71 odst. 2 s. ř. s. stěžovatelce uplynula dávno předtím, než byl vydán rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Důsledky plynoucí z této nové judikatury tedy nemohla stěžovatelka uplatnit v žalobě. Judikatura nicméně současně dovodila, že i po uplynutí lhůty pro podání žaloby může žalobce v řízení před krajským soudem reagovat novým žalobním bodem na judikatorní obrat (viz rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2021, č. j. 10 As 46/2020-48, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43).

[14] V projednávané věci městský soud stěžovatelku o nastalém judikatorním posunu informoval přípisem ze dne 15. 11. 2022, přičemž ji rovněž vyzval k doplnění argumentace vycházející ze závěrů rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie*. Stěžovatelka na tuto výzvu písemně nijak nereagovala. Při jednání, které městský soud k projednání žaloby nařídil, setrvala na svých žalobních námitkách, zejména na tvrzení, že jí zboží dodala společnost FFUS. Nejvyšší správní soud však musí poopravit tvrzení městského soudu, že se stěžovatelka během jednání k novému judikatornímu vývoji nevyjádřila. Její zástupce totiž jak v úvodní, tak závěrečné řeči na novou judikaturu vycházející z rozsudku *Kemwater ProChemie* poukázal. Uvedl, že stěžovatelka sice setrává na svých žalobních námitkách, ovšem pro případ, že by jí městský soud v tomto ohledu nepřisvědčil, poukazuje na to, že podmínky nové judikatury jsou v jejím případě splněny. Blíže však tento názor nerozvedl. Jelikož se tedy zástupce stěžovatelky omezil na zcela obecné tvrzení, že jsou splněny i podmínky vymezené ve věci *Kemwater ProChemie*, ob stojí ve svém výsledku i závěr městského soudu, že se stěžovatelka k výzvě ze dne 15. 11. 2022 fakticky nijak *věcně* nevyjádřila.

[15] Argumentace, jejímž předmětem je promítnutí závěrů rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu do projednávané věci (zejména tedy poukaz na hodnotu stěžovatelkou přijatého plnění, které muselo jejímu dodavateli založit postavení plátce DPH), byla poprvé uplatněna v kasační stížnosti. Nic přitom stěžovatelce nebránilo v tom, aby ji v návaznosti na výzvu městského soudu ze dne 15. 11. 2022 uplatnila již v řízení před ním. Námitka, která byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, ačkoliv mohla být uplatněna již v řízení před soudem I. stupně, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. To platí i pro specifické případy, kdy v řízení před soudem I. stupně nastal judikatorní obrat, jestliže tento soud následně (i po

uplynutí lhůty pro podání žaloby) vyzval žalobce, aby na nové skutečnosti reagoval (viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74)

[16] Z rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, vyplývá, že „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantiibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korelativ takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy ‚ač tak učinit mohl‘, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřijatelnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ Je zřejmé, že judikatorní odklon způsobený rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* touto neočekávatelnou změnou judikatury bezesporu je.*

[17] Závěr vyplývající z rozsudku č. j. 8 Afs 48/2006-155 však na projednávanou věc aplikovat bez dalšího nelze. Je totiž zřejmé, že stěžovatelka v projednávané věci mohla dané argumenty uplatnit již v řízení před městským soudem, dokonce k tomu byla městským soudem výslovně vyzvána. Nadto lze poukázat na fakt, že náhlý judikatorní odklon v projednávané věci nastal ještě v průběhu řízení o žalobě, a tudíž mohla stěžovatelka i ze své vůle bez výzvy soudu svou žalobní argumentaci řádně doplnit (ve věci sp. zn. 8 Afs 48/2006 nastal odklon až v průběhu řízení o kasační stížnosti). Nelze tedy učinit závěr, že po stěžovatelce nebylo možné rozumně požadovat, aby uvedené námitky vznesla v řízení o žalobě. Práva reagovat na nastalý judikatorní vývoj však nevyužila, ačkoli na to měla více než dvouměsíční prostor včetně možnosti vyjádřit se při jednání městského soudu, kde v podstatě setrvala na svých dřívějších argumentech. Z těch však vůbec nevyplývá, že by tvrdila, že byl jejím dodavatelem plátce DPH již z důvodu jeho presumovaného ročního obratu. Tento nově vznesený argument je fakticky reakcí na poučení městského soudu ze dne 15. 11. 2022, avšak tato reakce měla přijít již v rámci řízení před městským soudem, nikoli v rámci kasační stížnosti.

[18] Kasační námitka poukazující na to, že dodavatel zboží musel mít postavení plátce DPH již s ohledem na hodnotu plnění, tudíž jsou splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[19] Ze stejného důvodu je nepřijatelnou i další kasační námitka týkající se principu neutrality DPH, resp. požadavku na hodnocení daně na vstupu a na výstupu ve vzájemných souvislostech. Tato námitka totiž ve stěžovatelčině žalobě zcela chybí. Zároveň neplatí, že by její absence byla ospravedlnitelná judikatorním obratem nebo jinou skutečností, která by stěžovatelce zamezila uplatnit ji již v řízení před městským soudem.

[20] Zmiňuje-li stěžovatelka v bodě 5 doplnění kasační stížnosti, co bylo podstatou druhé žalobní námitky, není z toho zřejmé, zda současně vznáší výhradu proti tomu, jak městský

pokračování

soud tuto žalobní argumentaci posoudil. Není tedy zřejmé, zda má tento text povahu námitky, či prostého shrnutí řízení před městským soudem. Městský soud se nicméně s argumentací uvedenou v tomto bodě doplnění kasační námitky podrobně zabýval (zejména v bodech 27 a 30 napadeného rozsudku). Stěžovatelka s těmito závěry městského soudu v doplnění kasační stížnosti nijak nepolemizuje, proto nelze bod 5 doplnění kasační stížnosti považovat za kasační námitku.

[21] Zbývá poslední kasační námitka, a to námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu z důvodu, že se dostatečně nevypořádal s námitkou neprovedení výslechu J. V.

[22] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že tato námitka je značně obecná. Stěžovatelka se v ní omezuje na obecné tvrzení, že závěry městského soudu jsou vágní, aniž by konkrétněji rozvedla, v čem tuto vágnost spatřuje. S ohledem na formulaci kasační námitky lze spíše dovozovat, že stěžovatelka nesouhlasí s tím, že městský soud aproboval závěry žalovaného ohledně neprovedení výslechu pana V. Se závěry městského soudu však stěžovatelka nijak zvlášť nepolemizuje. V této věci Nejvyšší správní soud odkazuje na své usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, ve kterém uvedl, že *„aby vůbec byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně souvisící nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).“*

[23] Pokud jde o první rovinu této kasační námitky, která je výslovně vyjádřena v textu kasační stížnosti, stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu z uvedených důvodů za nepřezkoumatelný. To je vada, ke které by musel Nejvyšší správní soud přihlédnout ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud tedy i přes značnou ambivalentnost kasační námitky přistoupil k posouzení, zda je rozsudek městského soudu stížen vadou nepřezkoumatelnosti, či nikoli. K tomu je však třeba poznamenat, že s ohledem na obecnost námitky Nejvyšší správní soud hodnotil rozsudek stran jeho (ne)přezkoumatelnosti pouze ve stejné míře obecnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Ani ve vztahu k tomuto důvodu kasační stížnosti, který lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nemá Nejvyšší správní soud povinnost za stěžovatelku domýšlet konkrétní výhrady, pokud zjevně nevyplývají z napadeného rozsudku či soudního spisu. Sama stěžovatelka nijak nespecifikuje, v čem konkrétně spatřuje nedostatečnost odůvodnění městského soudu.

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu jako celek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Jeho odůvodnění obsahuje detailní popis skutkových okolností a jejich dostatečně propracovanou subsumpci pod příslušná zákonná ustanovení, jakož i relevantní judikaturu. Městský soud reagoval na všechny žalobní body. Některé z nich přitom vypořádal odkazem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, což Nejvyšší správní soud považuje v této věci za dostačující. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, jaké úvahy soud vedly k učinění jeho právních závěrů.

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval konkrétně otázkou námitky neprovedení výslechu pana V. a jejím tvrzeným nedostatečným vypořádáním v rozsudku městského soudu. Rozsudek by přitom trpěl nepřezkoumatelností v tom případě, kdyby soud uvedenou námitku nevypořádal vůbec, nebo by z odůvodnění jeho rozsudku nebylo patrné,

proč námitku vypořádal daným způsobem, nebo pokud by sice námitku vypořádal, její vypořádání odůvodnil, ale dané odůvodnění by nemělo oporu ve spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud svůj závěr stran této námitky zdůvodnil v bodech 23 a 39 svého rozsudku. Uvedl, že správce daně nemá povinnost provést všechny navržené důkazy, přičemž provedení tohoto důkazu stěžovatelka reálně vůbec nenavrhl. Nado to se výpověď pana V. snažil provést dožádaný slovenský správce daně, avšak bezúspěšně. Dále městský soud uvedl, že s ohledem na další skutkové okolnosti by výpověď tohoto svědka na posouzení věci nemohla nic změnit, přičemž odkázal na obdobný závěr žalovaného obsáhle vyjádřený v jeho rozhodnutí (konkrétně v jeho bodě 44). Nejvyšší správní soud v rozporu s názorem stěžovatelky nevnímá tuto část odůvodnění jako nekonkrétní nebo vágní, naopak je zcela zřejmé, proč městský soud nepovažoval danou námitku za důvodnou.

[26] Dále je třeba posoudit, zda má odůvodnění vypořádání tohoto žalobního bodu oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že slovenský správce daně (Daňový úrad Bratislava) na žádost českého správce daně o výměnu informací v projednávané věci (ze dne 22. 5. 2018, č. j. 4635704/18) sdělil, že se opakovaně snažil pana V. kontaktovat, ovšem marně. Zásilky se mu vrátily zpět jako nedoručitelné. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatelka vůbec navrhla, aby byl proveden důkaz výsledkem pana V. Na zjištění plynoucí z výsledku Karla Sadílka, že za společnost KERROLA nejednal, reagovala stěžovatelka v podání ze dne 18. 1. 2017 úvahou, že se za něj patrně někdo vydával, přičemž avizovala, že ve lhůtě 3 týdnů předloží komplexní návrh důkazních prostředků. V navazujícím podání ze dne 1. 3. 2017 stěžovatelka uvedla, že ve skutečnosti jednala s J. V., jenž se měl vydávat za pana Sadílka. Stěžovatelce se podařilo kontaktovat pana V. telefonicky, ovšem osobního jednání s ním se nepodařilo dosáhnout. V tomto podání stěžovatelka uplatnila některé důkazní návrhy, ovšem návrh na výslech pana V. mezi nimi není. Komplexní návrh důkazních prostředků je obsažen v podání ze dne 3. 4. 2017, ovšem ani v něm nebyl navržen výslech pana V. S hodnocením provedených důkazních prostředků a z toho plynoucím skutkovým stavem byla stěžovatelka seznámena ve výzvě ze dne 3. 12. 2018 a následně v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 6. 3. 2019. Nijak na to nereagovala, ani v tomto okamžiku nenavrhl provedení výslechu pana V. Jediná zmínka o jeho možném výslechu je obsažena v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatelka v jeho samém závěru podotkla, že pan V. byl v rámci daňové kontroly identifikován, ale správce daně nepřistoupil k jeho výslechu (nad rámec tohoto holého konstatování k tomu nic nevedla). Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka měla velké množství času navrhnout provedení tohoto důkazu, a to nejen v rámci daňové kontroly, ale též v řízení o odvolání. V celém řízení se však omezila jen na nekonkrétní zmínku učiněnou v odvolání. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem městského soudu, že stěžovatelka provedení tohoto důkazu nenavrhl.

[27] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že správce daně má povinnost dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, v čemž není vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Pokud má nicméně skutkový stav za dostatečně prokázaný, nemá povinnost provádět nadbytečné důkazy, a to ani z vlastní iniciativy, ani na návrh daňového subjektu. Stěžovatelka uvedla, že osobně jednala a předávala zboží osobě, která občanským průkazem prokázala svoji totožnost jako pan Karel Sadílek. Pan Sadílek ve své výpovědi popřel, že by vykonával pro společnost KERROLA jakoukoliv faktickou činnost, v důsledku čehož začala stěžovatelka

pokračování

tvrdit, že ve skutečnosti jednala s panem V. Toto vysvětlení ovšem neměl žalovaný za věrohodné, neboť věkový rozdíl mezi oběma muži je téměř 25 let, takže by jednatelka stěžovatelky musela tuto „záměnu“ postřehnout. I kdyby se podařilo pana V. vyslechnout, o čemž lze ovšem pochybovat, neboť slovenskému správci daně se nedařilo doručit mu předvolání a k osobnímu setkání jej nepřemluvila ani stěžovatelka (viz výše), lze prakticky vyloučit, že by se mu podařilo věrohodným způsobem vysvětlit, proč se při jednání se stěžovatelkou představoval cizím jménem, předložil cizí doklad totožnosti (ať již pravý, nebo padělaný) a podepsal obchodní listiny cizím jménem (aniž by toto jméno bylo na listinách předtištěno), ačkoliv měl disponovat generální plnou mocí. Tyto okolnosti prakticky vylučují, že by jeho výpověď mohla být hodnocena jako věrohodná. Pravdivost potvrzení společnosti KERROLA ze dne 4. 1. 2016 je vyvrácena zjištěními učiněnými slovenským správcem daně u společnosti DVS TRANSPORT. S ohledem na skutečnosti zjištěné při daňové kontrole nebylo možné se domnívat, že by výpověď svědka V. mohla přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Nelze tedy dovést, že by správce daně, resp. žalovaný neprovedením výslechu J. V. i bez návrhu stěžovatelky zatížili řízení vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl. Výrokem II. Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. o nákladech řízení o kasační stížnosti tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu. Stěžovatelka totiž v řízení o kasační stížnosti nebyla úspěšná, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, ze spisového materiálu však vyplývá, že mu v řízení žádné náklady nad rámec nákladů běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu