



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jana Kratochvíla a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **FEROCON PLUS s. r. o.**, Zlechov 177, zastoupená Mgr. Michalem Varmužou, advokátem se sídlem Kozinova 2, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 57/2019-186,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) vyměřil žalobkyni osmi platebními výměry ze dne 24. 8. 2017 daň z přidané hodnoty za srpen 2014 až březen 2015. Přitom žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH v celkové výši 1 543 434 Kč za přijatá zdanitelná plnění – nákup hutního materiálu od společností Boreston s. r. o. a DIMO Corp s. r. o. Správce daně měl za to, že žalobkyně byla součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2019 dodatečné platební výměry potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně. Své rozhodnutí však odůvodnil odlišně než správce daně. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že v daném období hutní materiál skutečně nakoupila od společností Boreston a DIMO, jak tvrdila. Neprokázala tak splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z těchto plnění.

[3] Žalovaný uvedl, že žalobkyně během daňového řízení tvrdila, že ohledně dodávek hutního materiálu komunikovala se společností STELKO s. r. o., která přesunula dohodnuté dodávky na společnosti Boreston a DIMO. Na ústním jednání konaném dne 16. 4. 2015 dále uvedla, že nikdy nevedla jednání v sídlech těchto obchodních společností, nezná jejich jednatele a nikdy se s nimi nesešla. Žalobkyně v průběhu řízení nedoložila žádné písemné smlouvy uzavřené s dodavateli, ačkoliv uskutečněné transakce byly objemově v milionech Kč a jednalo se současně o nové dodavatele. Samotný hutní materiál byl přepravován vždy z Polska rovnou ke konečným odběratelům žalobkyně. Podpisy na předložených plných mocech či daňových dokladech týkajících se obou společností nekorespondují s podpisy na dokumentech zveřejněných u těchto společností ve sbírce listin. Žalobkyně platby za objednávky hutního materiálu uhradila společnosti STELKO namísto společností Boreston a DIMO.

[4] Ohledně společnosti Boreston daňové orgány zjistily, že si neplnila své daňové povinnosti (nepřiznala a neuhradila daňovou povinnost, která by jí měla vzniknout z titulu deklarovaného dodání hutního materiálu žalobkyni), byla nekontaktní a nepodařilo se u ní ověřit spolupráci se žalobkyní. Obdobná zjištění učinil správce daně i v případě společnosti DIMO. Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že M. Z., kterého žalobkyně označila jako osobu, s kterou jednala jako se zástupcem společnosti Boreston, vyvrátil spojitost své osoby se společnostmi Boreston a DIMO. M. L., který byl jednatelem společnosti DIMO, rovněž vyvrátil deklarovanou spolupráci mezi jeho společností a žalobkyní. Nadto popřel, že by předmětem ekonomické činnosti této společnosti bylo obchodování s hutním materiálem, neboť se společnost zaměřovala na dovoz zboží (oblečení, obuvi, kabelek, tašek a doplňků) z Číny. Stejně tak L. M. jako jednatel společnosti Boreston spolupráci se žalobkyní vyvrátil a uvedl, že předmětem obchodní činnosti této společnosti byl dovoz oblečení a obuvi z Číny, nikoliv obchodování s hutním materiálem. Oba jednatele deklarovaných dodavatelů také popřeli pravost svých podpisů na žalobkyní předložených daňových dokladech i vystavení těchto dokladů, jakož i udělení zmocnění M. Z.

[5] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Ztotožnil se s hodnocením žalovaného, který dospěl k závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Kasační námitky rozdělila do následujících okruhů.

[7] Stěžovatelka předně namítala, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Krajský soud se dle ní opomenul zabývat některými žalobními námitkami.

[8] Stěžovatelka dále napadá hodnocení důkazů žalovaným. Má za to, že skutkový stav byl zjištěn chybně. Stěžovatelka prokázala, že sporná plnění fakticky uskutečnila, a unesla tak své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že přijala plnění od společností Boreston a DIMO, jak deklarovala.

pokračování

[9] Stěžovatelka má také za to, že žalovaný nepřipustně odmítl provést důkazy, které navrhla. Tím došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že pokud by platilo, že neprokázala přijetí plnění od společností Boreston a DIMO, tak by nutně musela zboží pořídit od jiného plátce DPH. V souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 (*Kemwater ProChemie*) by jí tak měl být nárok na odpočet uznán.

[11] Nakonec stěžovatelka uvádí, že žalovaný, který dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od společností Boreston a DIMO, jí měl stanovit daň dle pomůcek.

[12] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Přitom poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.1 Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný

[14] Nejvyšší správní soud shledal, že rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného jsou přezkoumatelné. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení, je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[15] V tomto ohledu je nutno poznamenat, že žaloba v této věci měla celkem 145 stran. U tak rozsáhlého podání nelze od správního soudu očekávat reakci na každý dílčí argument v podání. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný.

[16] Pokud jde konkrétně o prokázání uskutečnění dodávek společnosti Boreston, tak krajský soud v bodě 55 rozsudku uvedl, že to není podstatné. Podstatou v souzené věci je to, zda společnosti Boreston a DIMO dodaly hutní materiál stěžovatelce, nikoliv to, zda byl hutní materiál dodán těmto společnostem.

[17] Pro danou věc není ani podstatné, jaké daně byly vyměřeny společnosti Boreston a DIMO. Nejvyšší správní soud rozumí logice argumentace stěžovatelky. Může se zdát zvláštním, že stejné transakce byly u stěžovatelky neuznány s tím, že neprokázala jejich uskutečnění, zatímco jejím dodavatelům bylo DPH vyměřeno i s ohledem na tyto transakce. Za prvé je však nutno říci, že tyto společnosti byly nekontaktní, neumožnily provedení daňové kontroly a daně jim byly doměřeny na základě pomůcek, nikoliv na základě dokazování. Nelze tedy jednoduše tvrdit, že finanční orgány měly uskutečnění těchto obchodů za prokázané, protože dokazování neproběhlo. Pouze jako pomůcky při stanovení daně finanční orgány použily údaje ze systému VIES a faktury, které u těchto subjektů evidovaly. V každém případě každé daňové řízení je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Je totiž také možné, že chyba nastala v daňovém řízení u dodavatelů stěžovatelky. To však musí být řešeno v těchto řízeních. V nyní posuzovaném řízení je podstatné, pouze zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno o těchto transakcích. Touto otázkou se krajský soud zabýval, a proto jeho rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné, byť neodpověděl na každý dílčí argument velmi rozsáhlé žaloby.

[18] Stěžovatelce nelze ani přisvědčit, že se žalovaný odmítl zabývat její námitkou o přičitatelnosti jednání pana Z., S. či společnosti Stelko Ltd. společnosti Boreston. To, zda existují důkazy o této skutečnosti, je předmětem podstatné části rozhodnutí žalovaného. Pokud jde konkrétně o skutečnost, že finanční orgány z těchto transakcí společnosti Boreston vyměřily daň a ta to nerozporovala, tak s tím se žalovaný vyprávěl v bodě 138 rozhodnutí. Tato společnost byla nekontaktní a daň jí byla vyměřena na základě pomůcek. Pokud společnost nijak nekomunikuje, není žádného divu, že proti platebním výměrům nepodá odvolání. Rozhodně z toho nelze dovozovat, že dodávky stěžovatelce skutečně uskutečnila.

III.2 Stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet

[19] Hlavní spor mezi účastníky spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že přijala plnění od společností Boreston a DIMO, jak deklarovala. Krajský soud souhlasil s žalovaným, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla.

[20] Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým

pokračování

předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

[21] V těchto sporech je klíčová otázka rozložení důkazního břemene. 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. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

[22] Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[23] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (náleží sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly

předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že finanční orgány ani krajský soud z těchto mezí nevybočily. Rozhodnutí žalovaného, který shledal, že stěžovatelka neprokázala, že hutní materiál jí dodaly skutečně společnosti Boreston a DIMO, je srozumitelně a přesvědčivě odůvodněno. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a nelze dospět k závěru, že by žalovaný vůči stěžovatelce aplikoval nadměrný důkazní standard.

[25] Předně je nutno říci, že v této věci je podstatná pouze otázka, zda stěžovatelka prokázala, že hutní materiál jí dodaly společnosti Boreston a DIMO. V dané věci není podstatné, jaké byly vztahy stěžovatelky se společnostmi, či společnostmi STELKO (v daném případě figurovalo několik společností STELKO: STELKO Ltd., STELKO s.r.o., CZ STELKO), kam směřovala většina důkazů a návrhů na provedení důkazů předložených stěžovatelkou. Žalovaný se hodnocením důkazů zabýval velmi pečlivě a podrobně popsal, na čem založil svůj závěr, že dodání zboží nebylo prokázáno (viz body 30 až 52 rozhodnutí žalovaného a shrnutí v bodě 3 a 4 výše).

[26] Prokázanými skutečnostmi zůstává, že stěžovatelka nikdy nejednala se statutárními zástupci společností Boreston a DIMO. Osoba, o které stěžovatelka tvrdila, že s ní jednala jako se zástupcem společnosti Boreston (M. Z.), to popřela. Deklarovaní dodavatelé nepodali příslušná daňová přiznání a nepřiznali daň z transakcí údajně realizovaných se stěžovatelkou. Podpisy na fakturách, které měli vystavit jednatelé společnosti Boreston a DIMO, nebyly pravé. Stěžovatelka s těmito společnostmi neuzavřela písemné smlouvy. Platby za objednávky uhradila společnosti STELKO namísto společností Boreston a DIMO. Zboží bylo dopravováno přímo z Polska odběratelům stěžovatelky. Společnosti Boreston a DIMO zbožím nikdy nedisponovaly. Stěžovatelka zboží za tyto společnosti přebírala na základě plných mocí údajně vystavených těmito společnostmi, avšak podpisy na nich nebyly pravé.

[27] Z těchto skutečností dle Nejvyššího správního soudu plyne jednoznačný závěr, že uskutečnění deklarovaných obchodů nebylo prokázáno. Naopak lze spíše dovodit závěr, že k uskutečnění nedošlo.

[28] Ke konkrétní argumentaci stěžovatelky v kasační stížnosti lze uvést následující. Předně nelze pominout, že stěžovatelka převážně opakuje argumenty předložené již žalovanému v rámci odvolacího řízení (viz zejména podání ze dne 3. 4. 2019 a 30. 4. 2019), se kterými se žalovaný již vypořádal. Případně opakuje argumentaci přednesenou v žalobě. Podle § 102 soudního řádu správního je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. K jejímu věcnému projednání je tedy zapotřebí, aby stěžovatel cíleně reagoval právě na rozhodnutí krajského soudu a krajským soudem kvalifikovaným způsobem vyslovené závěry. V dané věci lze akceptovat, že stěžovatelka napadá hodnocení důkazů žalovaným, neboť krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil. Nelze však již akceptovat, že stěžovatelka ani nijak nereflektuje, jak se s její argumentací vypořádal žalovaný. Kasační námítky nelze nahrazovat zopakováním

pokračování

námitek nejen z podané žaloby, ale ani z podaného odvolání či jiných podání před správním orgánem.

[29] C. Z. S. (zástupce společností STELKO) stěžovatelka označila jako osobu, se kterou jednala jako se zástupcem společností Boreston a DIMO až později, dne 16. 4. 2015. Učinila tak až po smrti této osoby (2. 4. 2015). Tato osoba již tedy být vyslechnuta nemohla. To však jde k tíži stěžovatelky, na které vázne důkazní břemeno prokázat uskutečnění deklarovaných plnění. Stěžovatelce nelze přisvědčit, že správce daně měl sám z vlastní iniciativy C. Z. S. vyslechnout již dříve. Se zcela totožnou námitkou stěžovatelky se již vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 119). Z protokolu o místním šetření ze dne 8. 10. 2014 nijak nevyplývá, že by stěžovatelka odkazovala na C. Z. S. jako osobu, která zastupovala společnosti Boreston a DIMO. Nic takového nelze dovodit ani z předložené smlouvy o postoupení pohledávky mezi společnostmi STELKO Ltd. a Boreston.

[30] Pokud jde tedy o údajné zastupování společností Boreston a DIMO panem S. a panem Z. ve vztahu k obchodům se stěžovatelkou, tak o tom stěžovatelka žádný důkaz nepřinesla. Nepředložila žádný písemný důkaz (plnou moc, smlouvu), která by to potvrzovala. Pan Z. to při své výpovědi popřel a pan S. již vyslechnut být nemohl.

[31] Nejvyšší správní soud nepovažuje za podstatné dílčí argumenty stěžovatelky proti shledaným rozporům ve výpovědích, či její vysvětlení, kterými obhajuje zvolené řešení obchodu (absence písemné smlouvy, platby jiné společnosti atd.). Tato argumentace totiž nemůže nic změnit na podstatě věci. Tou je, že stěžovatelka neprokázala, že plnění přijala od společností Boreston a DIMO, jak deklarovala. Nejvyšší správní soud obecně konstatuje, že stěžovatelka ve značné části své argumentace opomíjí právě tuto podstatu věci a soustřeďuje se na otázky, které nejsou z tohoto pohledu relevantní.

[32] Pro podstatu věci není také relevantní, jakým způsobem fungovaly společnosti STELKO. Zde je nutno podotknout, že v daném případě figurovalo několik společností STELKO (STELKO Ltd., STELKO s.r.o., CZ STELKO), které všechny byly patrně spojené s panem C. Z. S. a panem M. Z. To, že společnost STELKO obchodovala s hutním materiálem, nijak nesvědčí o tom, že stěžovatelka hutní materiál nakoupila od společností Boreston a DIMO. Pro podstatu věci tedy nic podstatného nepřinesla výpověď D. Z. (asistentka ve společnosti CZ STELKO) ani N. S. (dcera C. Z. S.). Není ani podstatné, jaké byly obchodní vztahy mezi společnostmi VIMEX (polským dodavatelem hutního materiálu) a společnostmi Boreston a DIMO. Ani ty nic nevypovídají o obchodu mezi stěžovatelkou a těmito dvěma společnostmi.

[33] Pokud jde o hodnocení výpovědi jednatelů společností Boreston a DIMO, tak i kdyby soud přisvědčil argumentaci stěžovatelky, že jejich výpovědi, ve kterých popřeli spolupráci se stěžovatelkou, jsou nedůvěryhodné, tak to stále nic nemění na tom, že není důkaz, který by obchod mezi těmito společnostmi a stěžovatelkou prokazoval. Navíc stěžovatelka ani netvrdila, že s těmito osobami jednala jako se zástupci těchto společností (nejdříve mluvila o panu Z. a blíže nezjištěném panu M. nebo M., poté zmínila pana S.). Jejich vyjádření, že oni se stěžovatelkou nejednali, je tedy v souladu s tvrzeními stěžovatelky.

[34] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka v daňovém řízení nepřinesla žádný důkaz o tom, že konkrétně společnosti Boreston a DIMO jí dodaly hutní materiál, tak jak bylo deklarováno

na předložených daňových dokladech. Proto Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud. Stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění – hutních produktů od společností Boreston a DIMO. Nárok na odpočet DPH jí tedy byl odepřen v souladu se zákonem.

[35] Pokud jde o související námitku stěžovatelky, že jí byly „utajovány“ důkazní prostředky správce daně, tak tuto otázku již správní soudy řešily v rámci zásahové žaloby stěžovatelky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018-42 a navazující rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2019, č. j. 62 A 284/2017-154). Tyto námitky již nemají vliv na přezkum rozhodnutí vydaných v tomto řízení. Ke sporným dokumentům měla stěžovatelka přístup před tím, než podala své rozsáhlé vyjádření v rámci odvolacího řízení (30. 4. 2019). V tomto řízení tedy již následně nebyla na svých právech zkrácena.

III. 3 Odmítnutí provést stěžovatelkou navržené důkazy

[36] Správní orgány mají zásadně provést důkazy navrhované daňovým subjektem k prokázání určité skutečnosti. Pokud má daňový subjekt důkazní břemeno, nelze mu bránit ve snaze toto břemeno unést. To však neznamená, že správce daně je povinen provést všechny navržené důkazy. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii řízení musí provést pouze takové, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Odmítnout navrhovaný důkaz je možné tehdy, je-li pro věc 1) nerozhodný, 2) nevýznamný či 3) zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Tento závěr však musí správce daně řádně odůvodnit (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). To je v souladu i s judikaturou Ústavního soudu. Ústavní soud k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004). Pokud však navržený a neprovedený důkaz nespadá ani do jedné z těchto kategorií, půjde o tzv. opomenutý důkaz a porušení práva na spravedlivý proces.

[37] Stěžovatelka ve svém podání ze dne 3. 4. 2019 navrhla odvolacímu orgánu výslech devíti svědků, opakování, respektive pokračování ve výslechu dvou dalších svědků a obstarání dalších listinných důkazů. To samé zopakovala v podání ze dne 30. 4. 2019. Žalovaný ani jeden z těchto návrhů neakceptoval.

[38] Pro posouzení, zda tímto byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech, považuje Nejvyšší správní soud za relevantní širší kontext věci.

[39] U stěžovatelky byl zahájen postup k odstranění pochybností již v říjnu 2014 (ohledně srpna) a v listopadu 2014 (ohledně září 2014). Daňová kontrola byla poté pro toto období zahájena dne 6. 2. 2015 a další zdaňovací období následovala krátce poté (27. 2. 2015, 3. 4. 2015, 23. 4. 2015 a 28. 5. 2015). Platební výměry byly vydány 24. 8. 2017. Ty však byly odůvodněny účastí stěžovatelky na podvodném řetězci. Se změnou právní kvalifikace, že nejde o podvod na DPH, ale že není prokázáno faktické uskutečnění plnění, žalovaný stěžovatelku seznámil dne 18. 3. 2019.

pokračování

[40] Na první pohled by se tedy zdálo, že stěžovatelka měla na prokázání uskutečnění plnění velmi krátký čas (po 18. 3. 2019), a také že žádné její návrhy nebyly akceptovány. To by zakládalo vážné podezření, že stěžovatelka byla na svých procesních právech zkrácena a nebylo jí znemožněno unést důkazní břemeno.

[41] Nicméně již ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 22. 10. 2014 byla stěžovatelka vyzvána, aby odstranila pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění dodávek hutního materiálu od společnosti Boreston. To samé následovalo ve výzvě ze dne 24. 11. 2014 ohledně dalšího zdaňovacího období. Na to navazovalo zahájení daňových kontrol ohledně těchto i dalších zdaňovacích období. Stěžovatelce tedy muselo být od počátku, tedy od října 2014, jasné, v čem jsou pochybnosti správce daně a kam má směřovat návrhy na dokazování (k faktickému uskutečnění plnění od společností Boreston a DIMO). Toto období trvalo až do 26. 5. 2016. V tento den správce daně stěžovatelce oznámil své podezření, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu a tedy implicitně, že uskutečnění plnění měl za prokázané.

[42] Je tedy podstatné, že od října 2014 do května 2016, tedy více než rok stěžovatelka věděla, že správce daně má pochybnosti o uskutečnění těchto plnění, tak jak stěžovatelka deklarovala. Mohla tedy po více než rok navrhopvat důkazy, které by uskutečnění plnění prokázaly. To také nakonec činila a správce daně mnohé důkazy provedl. Stěžovatelka tedy měla čas na prokázání uskutečnění plnění fakticky mnohem delší než pouze v roce 2019 po oznámení žalovaného o změně právní kvalifikace.

[43] I tak však samozřejmě odmítnutí provést stěžovatelkou dodatečně navržené důkazy ve svých podáních ze dne 3. 4. 2019 a 30. 4. 2019 musí splňovat výše uvedené podmínky pro možnost odmítnout provést důkaz.

[44] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný řádně a správně odůvodnil neprovedení výsledků navržených svědků.

[45] Žalovaný se zabýval každým jednotlivým návrhem stěžovatelky na provedení důkazu, ať již z odvolání nebo z podání ze dne 3. 4. 2019 a 30. 4. 2019 a uvedl důvody, proč tyto důkazy neprovedl (body 53-78 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka v kasační stížnosti tuto skutečnost nijak nereflektuje. Tato pasáž kasační stížnosti je převážně věrnou kopií podání ze dne 3. 4. 2019, kde stěžovatelka tyto důkazy navrhovala. Pouze doplnila sdělení, že žalovaný její návrhy odmítl provést. Takto však v kasační stížnosti postupovat nelze, jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již výše. Soudu tedy nebyla předložena argumentace, která by reagovala na důvody uvedené žalovaným, se kterými se krajský soud ztotožnil. Nejvyšší správní soud tedy nemá kasační argumentaci, kterou by mohl vypořádat. Pouze obecně tedy konstatuje, že žalovaný se návrhy stěžovatelky zabýval a řádně odůvodnil, proč je neprovedl.

[46] Výjimkou jsou pouze návrhy na výsledky svědků N. V. T. a K. H., u kterých stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, proč tyto důkazy nadbytečné nebyly.

[47] Oba svědci měli být zmocněnými zástupci společnosti Boreston. Svědek L. M., jednatel společnosti Boreston, uvedl, že panu N. V. T. udělil plnou moc, aby společnost

Boreston zastupoval ve všech záležitostech. K. H. byl také držitelem plné moci k zastupování společnosti Boreston. Nelze tedy a priori vyloučit, že jejich svědectví by nemohlo být pro danou věc relevantní.

[48] Žalovaný výsledky těchto svědků odmítl provést zejména s tím, že stěžovatelka nikdy netvrdila, že by tyto osoby měly hrát nějakou roli v obchodních transakcích mezi stěžovatelkou a společností Boreston.

[49] Nejvyšší správní soud takové odůvodnění považuje za akceptovatelné. Stěžovatelka skutečně netvrdila, že by s těmito osobami přišla do styku. Dokonce uvádí, že o jejich existenci se dozvěděla až ze správního spisu. Není tedy zřejmé, co by jejich výslech měl přinést ohledně obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Boreston. Pan N. ani pan H. nefigurovali ani v žádných dokumentech předložených stěžovatelkou. Sporné daňové doklady a plná moc pro převzetí zboží měly být vystaveny a podepsány L. M., nikoliv panem N. nebo H.

[50] Na druhou stranu si lze představit situaci, že tyto zplnomocněné osoby mohly dále zplnomocnit další osoby. Byť to není standardní postup, tak vyloučen není. Podle § 438 občanského zákoníku *zástupce jedná osobně. Dalšího zástupce může pověřit, je-li to se zastoupeným ujednáno nebo vyžaduje-li to nutná potřeba, odpovídá však za řádný výběr jeho osoby.* Nicméně takto argumentace stěžovatelky ve správním řízení vedena nebyla. V podání ze dne 30. 4. 2019 argumentovala, že by výslech těchto osob mohl prokázat, že byly oprávněné jednat za společnost Boreston. To však není v dané věci samo o sobě podstatné, a nakonec to žalovaný ani nečinil sporným. Zásadní také je, že stěžovatelka si nijak oprávnění pana Z. či S. jednat za společnosti Boreston a DIMO neověřovala. Netvrdí tedy, že by viděla plné moci vystavené těmto osobám společností Boreston či osobou oprávněnou za tuto společnost jednat.

[51] Stěžovatelka tedy ve správním řízení nijak nekonkretizovala, jak by výsledky těchto dvou osob měly prokázat faktické uskutečnění dodávek hutního materiálu od společnosti Boreston. Stěžovatelka pouze setrvala na obecném tvrzení, že účelem výslechu by mělo být „prokázání obchodních případů s hutním materiálem společnosti Boreston s.r.o. se společností FEROCON PLUS s.r.o.“, tedy se stěžovatelkou.

[52] Za těchto okolností Nejvyšší správní soud ještě shledává odmítnutí provést výslech těchto dvou osob za akceptovatelné. Odmítnutím provést jejich výslech nedošlo k porušení procesních práv stěžovatelky.

III. 4 Alternativa pořízení zboží od jiného plátce DPH

[53] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu navazující na závěry Soudního dvora Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 (*Kemwater ProChemie*) uvedl následující (rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208): „[Soudní dvůr Evropské unie] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by

pokračování

správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem daně z přidané hodnoty.

[54] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, „*nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“

[55] V daném případě Nejvyšší správní soud považuje za podstatné, že již v řízení před krajským soudem stěžovatelka měla dostatečný prostor upravit svou argumentaci vzhledem k vydání rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Tímto se tento případ liší od věcí, které nynější senát rozhodoval v minulosti a kde dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného je nutno zrušit (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35; ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44). Důvodem vyhovění kasačním stížnostem v těchto věcech bylo, že orgány finanční správy ani krajský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatelé byli fakticky s jistotou plátcí DPH a daňový subjekt nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Buď takovou možnost neměl, neboť krajský soud rozhodnutí přijal před rozhodnutím ve věci *Kemwater ProChemie*, nebo stěžovatel nedostal před krajským soudem prostor tímto způsobem argumentovat.

[56] Stěžovatelka však v řízení před krajským soudem na rozsudek *Kemwater ProChemie* reagovala. Ve svém podání ze dne 10. 2. 2023 však setrvala na svých tvrzeních, že dodavateli byly společnosti Boreston a DIMO, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Pouze okrajově namítala, že s ohledem na výši plnění by i případný jiný dodavatel musel mít postavení plátce DPH. V součtu základy daně jí přijatého plnění totiž přesahují částku jednoho milionu Kč.

[57] Krajský soud se touto argumentací stěžovatelky zabýval. Dospěl k závěru, že v projednávané věci žádnou indicií ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění a být plátcem DPH, neuvedla. V kasační stížnosti stěžovatelka opakuje argument výše jí přijatého plnění. I na tuto argumentaci však krajský soud přesvědčivě reagoval. Toto plnění totiž mohlo být uskutečněno více osobami. Navíc i v různých letech. Není na soudu či správním orgánu, aby prokazoval, že dodavatelů bylo skutečně více. Důkazní břemeno, že šlo o dodavatele, který měl postavení plátce DPH, by šlo o jiného dodavatele než deklarovaného na daňovém dokladu, tíží daňový subjekt. Samotná výše plnění tedy nemůže být dostatečným důkazem, že daňový subjekt nakupoval od plátce DPH. Navíc, jak uvedl žalovaný a krajský soud, pokud by se skutečný dodavatel (dodavatelé) sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty právě na základě překročení obrátu podle § 94 ve spojení s § 6 zákona o dani z přidané hodnoty v důsledku plnění poskytnutých stěžovatelce, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel (dodavatelé) stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*. Na

tomto závěru nic nemění, že by to mohl být i následující měsíc. Není také prokázáno, že každý měsíc to byl stejný dodavatel.

[58] Ani tyto kasační námitky nejsou tedy důvodné.

[59] Teprve v kasační stížnosti stěžovatelka stručně zmiňuje, že skutečným dodavatelem mohla být společnost STELKO Ltd. Tuto argumentaci však stěžovatelka neuvedla v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud se ji tedy jako nepřipustnou námitkou nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 soudního řádu správního).

III. 5 Žalovaný nebyl povinen daň stanovit na základě pomůcek

[60] Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[61] I s námitkou, že žalovaný měl daň stanovit na základě pomůcek, se přesvědčivě vypořádal krajský soud. Uvedl, že v případě stěžovatelky bylo možno stanovit daňovou povinnost na základě dokazování. Stěžovatelce nebyl toliko uznán jí uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Nelze přijmout její závěr, že v případě neprokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je dán důvod pro uplatnění pomůcek. Nedošlo totiž k vyloučení podstatné části účetnictví. Stěžovatelka toliko neprokázala, že plnění skutečně obdržela od deklarovaných dodavatelů Boreston a DIMO. V průběhu dokazování byla provedena celá řada důkazů, na základě nichž lze stanovit daňovou povinnost stěžovatelky.

[62] Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu plně ztotožňuje. V dané věci není splněna podmínka, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Přitom není rozhodné, že v souhrnu rozhodnutím žalovaného došlo k nepřiznání cca 86 % a 43 % z celkové výše uplatněného nároku na odpočet daně, jak namítá stěžovatelka. Podstatné je, že u stěžovatelky byly zpochybněny pouze dodávky od dvou společností. V ostatním, tedy u jiných přijatých plnění, ani u žádného skutečně plnění, účetnictví stěžovatelky zpochybněno nebylo. Je-li předloženo účetnictví, může správce daně přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek tehdy, kdy lze za nevěrohodnou či neprůkaznou označit podstatnou část účetnictví a lze uzavřít, že účetnictví již nemá řádnou vypovídací schopnost (rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014-86, bod 36). Taková situace však v tomto případě nenastala.

[63] Ani tyto kasační námitky tedy nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[65] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti,

pokračování

neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. září 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu