



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **ZP Navrátil, s.r.o.**, sídlem Jakubské náměstí 580/4, Brno, zastoupené Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem, sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2021, č. j. 6027/21/ 5300-21444-711275, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **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 Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 1. 2019 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2015 ve výši 390 600 Kč a 294 000 Kč a vyčíslil penále z částky doměřené daně. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání podaná žalobkyní a potvrdil tyto dodatečné platební výměry. Důvodem doměření daně bylo, že správce daně neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73

zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to ze zdanitelných plnění přijatých na základě faktur vystavených dodavatelí L.U.N. company s.r.o. (dále jen „L.U.N.“) a Autopůjčovna J&K s.r.o. (dále jen „J&K“). Společnost L.U.N. měla žalobkyni dodat nakladač Bobcat S175 a pracovní stroj Komatsu PC50, společnost J&K nákladní vozidla Renault Trafic a MAN. Dle správce daně žalobkyně dále neprokázala dodání zboží do jiného členského státu a s tím spojené osvobození od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH, a to v případě prodeje nakladače JCB 3CX společnosti TRIOFRUKT s.r.o. (dále jen „Triofruit“).

[2] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Podle něj se žalovaný odvolacím námitkám věnoval v dostatečné míře a vypořádal se s nosnými důvody odvolání. Nebylo jeho povinností vypořádat se s každým tvrzením žalobkyně. Podle krajského soudu nedošlo ani k prekluzi práva stanovit daň. Žádost o mezinárodní spolupráci ve věci výsledku M. M. souvisela s daňovým řízením a byla důvodná. Měla tudíž za účinek zastavení běhu lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně byla také řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a daňová kontrola byla řádně skončena. Vydání dodatečných platebních výměrů správcem daně tak nelze považovat z hlediska prekluze práva stanovit daň za formální a účelový úkon.

[3] K věci samé krajský soud zdůraznil, že pro neuznání daňového dokladu jako důkazního prostředku plně postačí, pokud správce daně prokáže existenci důvodných pochyb o správnosti tohoto dokladu. Odmítl tak argumentaci stěžovatelky, podle níž správce daně musí v daňovém řízení prokázat, že se obchodní případ stal jinak, než je deklarováno na daňovém dokladu. Za nepřiléhavý krajský soud označil také rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 ve věci *Kemwater ProChemie*. Správce daně popřel jak dodání plnění deklarovanými dodavateli, tak deklarované ceny plnění a vůbec celý tvrzený průběh obchodních transakcí.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že posuzované obchodní transakce mají určité společné znaky. Jednatelem společností L.U.N. a J&K byl v rozhodné době Jiří Keňo. Jedná se o nekontaktní subjekty, které neplní své daňové povinnosti, nemají zaměstnance, o jejich podnikatelské činnosti nejsou žádné veřejně dostupné stopy a disponují pouze formálním sídlem. Všechny transakce nadto probíhaly v hotovosti. Vystupovala v nich dále společnost Triofruit, jejímž jednatelem byl rovněž Jiří Keňo. Jeho výpověď, kterou žalobkyně považovala za zásadní důkazní prostředek, krajský soud hodnotil jako nevěrohodnou, rozpornou se zjištěnými skutečnostmi, a proto nezpůsobilou prokázat, že posuzované transakce proběhly tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Nevěrohodným, smyšleným a nereálným shledal také vyličení průběhu a pohnutek k uzavření obchodů ze strany žalobkyně.

[5] Poté krajský soud shrnul provedené důkazy k jednotlivým obchodním případům a důvody, pro které vznikly správci daně pochybnosti o jejich uskutečnění deklarovaným způsobem. Konstatoval, že správce daně ve všech případech vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností o údajích uvedených v předložených podkladech. Žalobkyně nebyla schopna tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat uskutečnění obchodních případů deklarovaným způsobem. Krajský soud dodal, že pochybnosti správce daně nevyvolaly

pokračování

jednotlivé dílčí indicie izolovaně. Tyto pochybnosti plynuly z komplexního vyhodnocení všech zjištěných skutečností. K tomu vysvětlil, že jednotlivé skutečnosti, byť samy o sobě legální či běžné, mohou v kombinaci s dalšími okolnostmi založit dostatečně důvodné pochybnosti o pravdivosti, úplnosti a správnosti údajů na předložených dokladech. Správce daně rovněž nejednal nijak účelově, pokud doměřil daň žalobkyni a nesnažil se ji doměřit jejím dodavatelům. Na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí nemůže mít vliv, zda dodavatelé žalobkyně řádně splnili své daňové povinnosti.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Shrnula v ní, které důkazy předložila k jednotlivým obchodním případům. Dále shrnula obsah výpovědi Jiřího Keňa a namítla, že správce daně dostatečně nezřejmil, v čem spočívají údajné rozpory mezi jeho vyjádřeními a dalšími zjištěnými skutečnostmi, přestože jej o to opakovaně žádala. Stěžovatelce není zřejmé, proč by Jiří Keňo potvrzoval uzavření kupní smlouvy, dodání plnění, vystavení faktury a její úhradu, pokud by tomu tak ve skutečnosti nebylo. Navíc za situace, kdy podle správce daně dodavatelské společnosti nesplnily související daňové povinnosti. Správní orgány však na tuto klíčovou námitku nijak nereagovaly a ani krajský soud se jí nezabýval. Dle stěžovatelky ze všech okolností plyne, že stroje a vozidla nemohly být dodány někým jiným než deklarovanými dodavateli. Krajským soudem uváděné pochybnosti jsou pak převzaty z rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob, nemohou tak být pro nynější věc relevantní a nejsou způsobilé vyvrátit věrohodnost, průkaznost a správnost předložených dokladů. Skutková podstata, z níž správní orgány i krajský soud vycházeli, nemá podle stěžovatelky oporu ve spise nebo je s nimi v rozporu. Současně správní orgány a krajský soud hodnotili předložené důkazy účelově v její neprospěch. Stěžovatelka poukázala také na judikaturu týkající se důkazního břemene správce daně ve vztahu k pochybnostem o předložených dokladech. Toto důkazní břemeno podle ní neunesl.

[7] Stěžovatelka dále nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi Jiřího Keňa. Podle ní byla věrohodná, konkrétní a byla v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Správce daně naopak nedoložil konkrétní skutkové okolnosti, které by prokazovaly její nepravdivost. Znevěrohodnit výpověď svědka nelze pouhým poukazem na to, že si svědek některé dílčí skutečnosti nepamatoval přesně. Krajský soud nereagoval na klíčovou námitku ohledně absence důkazu nepravdivosti výpovědi svědka. Žalovaný se pak vůbec nevypořádal s odkazy stěžovatelky na relevantní judikaturu. Stěžovatelka také namítla, že správce daně měl stanovit daň tam, kde údajně chybí, tj. u společností L.U.N. a J&K, namísto účelového doměření daně spolupracujícímu daňovému subjektu (tj. stěžovatelce). Má-li být daň správně stanovena, musí být stanovena právě tomu subjektu, kterému daňová povinnost ze zákona svědčí.

[8] Podle stěžovatelky neobstojí ani závěr o neprokázání pořízení zboží od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Nicméně z opatrnosti současně namítla, že správce daně nerespektuje judikaturu, podle níž není přípustné, aby byl daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně zaplacené za zboží, které mu bylo dodáno, z důvodu údajného

neprokázání dodání deklarovaným dodavatelem, jestliže nebylo v rámci daňového řízení zpochybněno pořízení zboží. Základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet na vstupu byl přiznán. Stěžovatelka v této souvislosti zpochybnila argumentaci krajského soudu, že na posuzovanou věc nedopadá rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Tvrzení krajského soudu, podle nějž správce daně zpochybnil deklarovaný průběh transakcí, včetně ceny plnění a osob dodavatelů, je v rozporu se závěry žalovaného. Podle žalovaného bylo důvodem nepřiznání uplatněného odpočtu neprokázání pořízení zboží od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Stěžovatelka odkázala rovněž na závěry vyslovené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (č. 4336/2022 Sb. NSS), ve věci *Kemwater ProChemie*.

[9] Stěžovatelka setrvala také na svém přesvědčení, že v projednávané věci došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť mezinárodní dožádání týkající se výslechu Ing. M. M. bylo účelovým úkonem. Otázka spolupráce této osoby a Jiřího Keňa byla podle stěžovatelky bez významu pro posouzení uplatněného nároku na odpočet. Krajský soud navíc ani neuvádí žádné skutečnosti svědčící o zapojení M. M. do obchodních případů, které se odehrály ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2015. Přinejmenším ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období tak žádost o mezinárodní spolupráci nebyla důvodná.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je srozumitelné a poskytuje odpovědi na všechny stěžejní žalobní námitky. Stěžovatelka pak vytrhává jednotlivé věty krajského soudu z kontextu. Žalovaný dále shrnul své závěry k jednotlivým obchodním transakcím i k věrohodnosti svědecké výpovědi Jiřího Keňa. Je přesvědčen o tom, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a jeho závěry v něm mají oporu. Žalovaný také připomněl, že předmětem daňového řízení u stěžovatelky bylo prověření jejich daňových tvrzení, a to nezávisle na výsledcích daňového řízení u jiného subjektu. Výsledek daňového řízení totiž do značné míry odráží úsilí, které daňový subjekt vyvinul k unesení důkazního břemene. Žalovaný rovněž odmítl, že by tvrzení krajského soudu o důvodech nepřiznání uplatněného nároku na odpočet bylo v rozporu se závěry žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde konstatoval, že stěžovatelka neprokázala, že stroje a vozidla jí nebyly dodány tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Dokazování nebylo vedeno pouze s požadavkem na prokázání deklarovaného dodavatele, daňové orgány posuzovaly celý komplex skutečností. Ani nová judikatura týkající se deklarovaného dodavatele (rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie*) tak nemůže zvrátit závěr žalovaného a krajského soudu. Tato judikatura navíc nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Ve vztahu k námitce marného uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný uvedl, že osoba pana M. byla důležitá při prověřování sporných transakcí, do nichž měla být zapojena v 1. i v 2. čtvrtletí 2015. Žádost o mezinárodní spolupráci tak byla důvodná a k prekluzi práva stanovit daň v posuzovaném případě nedošlo.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[12] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

[13] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost (včetně doplnění celkem 40 stran), její argumentace je ale často chaotická, nepřehledná a těžko uchopitelná. Stěžovatelka také na mnoha místech převážně rekapituluje předchozí řízení a všechny již uplatněné výhrady proti závěrům daňových orgánů. Kasační stížnost je však mimořádným opravným prostředkem, kterým je možno napadnout rozhodnutí krajského soudu. Právě toto rozhodnutí je předmětem řízení přezkoumávaným Nejvyšším správním soudem; je proto povinností stěžovatelky v kasační stížnosti uvést, s jakými konkrétními závěry krajského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu, nikoli pouze zopakovat námitky ze správního řízení či žalobní body. Činnost Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního je vymezena rozsahem napadeného soudního rozhodnutí, a především stěžovatelkou tvrzenými skutkovými a právními důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí. Z kasační stížnosti proto musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[14] Nejvyšší správní soud proto předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně se zabývat jednotlivými kasačními námitkami tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument stěžovatelky. Úkolem soudu je vypořádat se s hlavními argumenty účastníků, čehož lze docílit i tím způsobem, že soud proti uplatněným námitkám postaví vlastní ucelený argumentační systém. Přesně tak hodlá Nejvyšší správní soud postupovat i v nyní posuzované věci.

III.A Námitka nepřezkoumatelnosti

[15] Stěžovatelka namítla, že krajský soud aproboval rozhodnutí žalovaného, které trpí nepřezkoumatelností. Žalovaný se totiž řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Námitku nepřezkoumatelnosti stěžovatelka uplatnila rovněž vůči rozsudku krajského soudu, který se údajně nevypořádal s klíčovými žalobními námitkami. Jeho závěry ohledně neprokázaných skutečností jsou dle stěžovatelky také vnitřně rozporné.

[16] K uvedeným námitkám Nejvyšší správní soud konstatuje, že vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám

rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý důležitý argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Obdobná kritéria je třeba uplatnit také při posuzování namítané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu.

[17] Nejvyšší správní soud považuje jak napadený rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného za přezkoumatelné. Stěžovatelka podala odvolání čítající 89 stran, které několikrát doplnila dalšími obsáhlými podáními, v nichž citovala obecné závěry dlouhé řady judikátů a odborných článků. Její podání směřovala současně proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob i DPH a v nich uplatněné námitky byly koncipovány nerozlišujícím způsobem. Argumentace stěžovatelky zároveň vykazovala stejné deficity jako v případě kasační stížnosti. Za této situace nelze způsobu, jakým žalovaný odvolání uchopil, nic vytknout. Žalovaný se podrobně zabýval jednotlivými obchodními případy, u každého z nich shrnul rozhodné skutkové okolnosti a vysvětlil, proč aproboval závěry správce daně. Vyjádřil se tedy dostatečně k předmětu sporu. Krajský soud nepochybil, pokud jeho rozhodnutí shledal přezkoumatelným.

[18] Proti rozhodnutí žalovaného pak stěžovatelka podala žalobu čítající 104 stran, která opět postrádala jasnou koncepci, obsahovala sáhodlouhé citace judikatury a bylo obtížné v ní identifikovat, co je vlastně námitkou proti konečnému výsledku daňového řízení. Krajský soud proto postupoval zcela racionálně, pokud uspořádal svůj rozsudek do několika částí (nepřezkoumatelnost, procesní námitky, věcný přezkum jednotlivých případů a souhrnný závěr ke skutečnostem zakládajícím pochybnosti správce daně), u každé z nich identifikoval jádro žalobní argumentace a k tomuto se uceleně vyjádřil. Jeho povinností nebylo vyjádřit se ke každému tvrzení uvedenému v žalobě, která neobsahovala pregnantně formulované žalobní body, doplněné skutkovou a právní argumentací, ale jen nesourodě strukturovaný text. Závěry krajského soudu zároveň nejsou vnitřně rozporné.

III.B Námitka prekluze práva stanovit daň

[19] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou prekluze práva stanovit daň. Podle stěžovatelky žádosti o mezinárodní spolupráci učiněné v průběhu daňového řízení neměly účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[20] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní*

pokračování

v dané věci. Judikatura Nejvyššího správního soudu zároveň dovozuje, že k tomu, aby žádost o mezinárodní spolupráci měla uvedené účinky, musí souviset s příslušným daňovým řízením a musí být důvodná (viz rozsudek ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[21] Správce daně považoval za důvodné provést výslech svědka M. M., za tímto účelem zaslal žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko. Slovenský správce daně výslech svědka provedl. Výslech se týkal jeho spolupráce s Jiřím Keňou (jednatel deklarováných dodavatelů stěžovatelky), jeho zkušeností v oblasti oprav pracovních strojů a nákladních vozidel a eventuálních kontaktů se stěžovatelkou. Správce daně kladl také konkrétní dotazy týkající se strojů a vozidel, které měla stěžovatelka koupit od dodavatelů L.U.N. a J&K, respektive na kterých měl dodavatel L.U.N. provést opravy. Dotazy směřovaly ke zjištění podílu svědka na jejich opravách či přepravě. Z průběhu daňové kontroly je přitom zřejmé, že výslechem daného svědka správce daně ověřoval informace, které mu při svých výpovědích sdělil Jiří Keňo.

[22] Ten totiž ve vztahu k nakladači Bobcat vypověděl, že dodavatel L.U.N. nakupoval opotřebené stroje či vozidla k dalšímu prodeji. Za tímto účelem došlo většinou k jejich opravě nebo repasování. Ani jedna ze společností, za něž Jiří Keňo jednal (při výsleších je nerozlišoval), se však opravami vozidel nezabývala, neměla zaměstnance a tyto práce si nechávala dodávat. Náhradní díly, přepravu a kompletní servis zajišťoval M. M., zástupce externí společnosti. Pokud mohla být oprava provedena na místě, realizoval ji, pokud ne, zorganizoval odvoz a dovoz stroje či vozidla. Jiří Keňo dodal, že mu M. M. dvakrát volal, když hledal garáže pana Navrátila (jednatel stěžovatelky). Dále uvedl, že pan Navrátil jako fyzická osoba prodával jeho společností použitá vozidla ve špatném stavu, zatímco při následném prodeji stěžovateli byl technický stav nakladače Bobcat velmi dobrý. Při dalším výslechu Jiří Keňo tvrdil, že M. M. prováděl rovněž opravy nakladače Bobcat poté, co jej již vlastnila stěžovatelka. Sdělil též, že pracovní stroj Komatsu nakoupil dodavatel L.U.N. asi od firmy z Pardubic a jeho přepravu stěžovateli asi zprostředkoval M. M. V další výpovědi Jiří Keňo dodal, že M. M. prováděl pro všechny jeho společnosti rovněž nacenění a nabídky strojů. Podle výpovědi provedl rovněž opravy vozidla Renault Trafic, které bylo zakoupeno od pana Navrátila ve špatném technickém stavu a posléze renovované prodáno stěžovatelce.

[23] Podle výpovědi Jiřího Keňa se tedy měl M. M. nemalou měrou podílet na činnosti deklarováných dodavatelů stěžovatelky, kteří neměli žádné zaměstnance. Měl pro ně zajišťovat práce, které bezprostředně souvisely s dodávkami vozidel, pracovních strojů či jejich následných oprav pro stěžovatelku. Za takové situace bylo provedení výslechu dané osoby namísto, neboť správce daně je povinen dbát o co nejdůkladnější zjištění skutkového stavu (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně ověřoval, zda se dodávky fakticky odehrály tvrzeným způsobem, což je při absenci vlastních zaměstnanců a podnikatelských prostor na straně dodavatelů logický postup.

[24] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že mezinárodní dožádání úzce souviselo s příslušným daňovým řízením a bylo také důvodné. Jednalo se o úkon stavící lhůtu podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Není přitom podstatné, že stěžovatelka navrhla provedení svědecké výpovědi M. M. pouze v souvislosti s prokazováním dodání nakladače JCB na Slovensko (tedy pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2015).

Při posuzování účinků podání žádosti o mezinárodní spolupráci na běh lhůty pro stanovení daně nezáleží na tom, zda podání žádosti navrhl daňový subjekt.

[25] Nutno dodat, že postup slovenského správce daně vykazoval jisté nedostatky, žalovaný proto v odvolacím řízení rozhodl o opakování svědecké výpovědi a pověřil správce daně, aby zaslal novou žádost o mezinárodní spolupráci. Také v případě této žádosti ale Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že vyvolala účinky předpokládané výše citovaným ustanovením daňového řádu (a to z obdobných důvodů, jako tomu bylo v případě první žádosti).

[26] V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu počala tříletá lhůta pro stanovení daně znovu běžet zahájením daňové kontroly, v případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2015 se tak stalo dne 14. 4. 2016, v případě zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2015 dne 5. 5. 2016. V důsledku zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko v průběhu daňové kontroly neběžela lhůta pro stanovení daně týkající se zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2015 po dobu 255 dnů a lhůta týkající se zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2015 po dobu 208 dnů. Oba dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny dne 1. 9. 2019, lhůta se tak v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila v obou případech o 1 rok. V odvolacím řízení opět neběžela lhůta v důsledku zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko, a to po dobu 101 dnů ve vztahu k oběma posuzovaným zdaňovacím obdobím. Poslední den lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 tak připadal na 13. 3. 2021 a v případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2015 na 8. 4. 2021. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 18. 2. 2021, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 1. i 2. čtvrtletí 2015.

III.C Nárok na odpočet daně a na osvobození od daně

[27] Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda stěžovatelce vznikl nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH v případech nákupů nakladače Bobcat S175, pracovního stroje Komatsu PC50 a nákladních vozidel Renault Trafic a MAN, které stěžovatelce měly dodat společnosti L.U.N. a J&K. Dále je otázkou, zda stěžovatelka oprávněně uplatnila osvobození od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o DPH při dodání nakladače JCB 3CX do jiného členského státu (společnosti Triofruit na Slovensko).

[28] Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona 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*. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny

pokračování

další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[29] Osvobození od daně s nárokem na odpočet je upraveno v § 64 odst. 1 zákona o DPH. Podle uvedeného ustanovení (ve znění účinném do 31. 8. 2020) *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.* Pojem dodání zboží je definován v § 13 odst. 1 zákona o DPH, podle nějž se jím rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.* Dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely cit. zákona rozumí *dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.* Aby si tedy mohl daňový subjekt uplatnit nárok na osvobození od daně v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: (1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, (2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

[30] Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 a § 72 a násl. zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. 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. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[31] Nutno dodat, že za určitých okolností lze uznat nárok na osvobození zboží od DPH, byť v daném případě nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek tohoto osvobození. Tak tomu je v případě, že daňový subjekt prokazatelně jednal v dobré víře. Ovšem i ve vztahu k této otázce leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Daňový subjekt tedy musí v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovat věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04 *Teleos plc a další*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[32] S ohledem na v této věci uplatněné kasační námitky týkající se zjišťování skutkového stavu a přenášení důkazního břemene mezi stěžovatelkou a správcem daně Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní

transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky, respektive jí předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70).

[33] Žalovaný přehledně uvedl, v čem spočívaly pochybnosti správce daně, zda se posuzované transakce odehrály tak, jak je v dokladech deklarováno, v bodě [39] žalobou napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že správce daně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, ve výzvě ze dne 20. 9. 2016. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. V bodech [40] až [96] pak žalovaný podrobně zhodnotil v daňovém řízení provedené důkazy a vypořádal se s námitkami uplatněnými stěžovatelkou proti kontrolním zjištěním správce daně. Shromážděné důkazy podle žalovaného neprokazují, že předmětné stroje a vozidla byly dodány tak, jak tvrdila stěžovatelka.

[34] Krajský soud tyto závěry aproboval. Přisvědčil daňovým orgánům, že jimi označená zjištění ohledně dodavatelů (shrnutá zejména v bodě 52 rozsudku), spolu s nepřesvědčivou a neprůkaznou výpovědí jejich jednatele (zejména body 54 a 55 rozsudku), nevěrohodným vysvětlením podstaty transakcí (bod 58 rozsudku), platbami pouze v hotovosti (např. body 60, 64 rozsudku) a případnými dalšími dílčími nesrovnalostmi (např. body 64, 75, 84, 93 rozsudku), které provázely zkoumané obchodní případy, vedly ke zpochybnění údajů obsažených v předložených dokladech, tedy ke zpochybnění toho, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo „papírově“ doloženo. Stěžovatelka zároveň neunesla své důkazní břemeno.

[35] Není úkolem Nejvyššího správního soudu opakovat stejně podrobně hodnocení důkazů provedených již dříve žalovaným a krajským soudem, jejichž závěry jsou logické a přesvědčivé. A to tím spíše v situaci, kdy stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti v zásadě stejné výhrady, jako v řízení před krajským soudem.

[36] Nejvyšší správní soud tedy jen ve stručnosti shrnuje, že skutečnosti zjištěné správcem daně ve svém souhrnu založily důvodně pochybnosti o tom, zda stěžovatelka nakoupila pracovní stroje a vozidla od deklarovaných dodavatelů za podmínek uvedených na dokladech a zda dodala pracovní stroj deklarovanému odběrateli na Slovensko. Pochyby o uskutečnění jednotlivých transakcí vyplynuly již z toho, že ani jeden z deklarovaných dodavatelů na výzvu správce daně k předložení dokladů o spolupráci nijak nereagoval. K tomu přistoupilo sdělení místně příslušného správce daně, že společnosti jsou nekontaktní, nespolupracují, nemají zaměstnance, nepodávají daňová přiznání, disponují toliko sídly na virtuálních adresách a není známo, kde vykonávají podnikatelskou činnost. Z veřejně dostupných zdrojů pak nebyly zjištěny žádné indicie o jejich podnikatelské činnosti ani žádné kontaktní údaje. Správce daně dále zjistil, že část obchodů proběhla za účasti slovenské společnosti Triofruit, jejímž jednatelem je rovněž Jiří Keňo a která také nákup a prodej nepřiznala. Původním vlastníkem stroje Bobcat a vozidla Renault Trafic byl přitom sám jednatel stěžovatelky, který oba prodal společnosti Triofruit za podstatně nižší cenu, než za

pokračování

kteřou je za několik dnů poté koupila stěžovatelka od společností L.U.N. a J&K. V případě prodeje nakladače na Slovensko pak správce daně zjistil, že společnost Triofruit nepřiznala pořízení zboží a již delší dobu nevykazuje známky reálné ekonomické činnosti. V den, kdy měl proběhnout prodej nakladače, byla v Kyjově provedena jeho technická prohlídka a hned následující den koupila nakladač společnost J&K. Nadto všechny nákupy mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli a odběratelem (v souhrnu za více než 3 miliony Kč bez DPH) proběhly vždy v hotovosti, takže nezanechávaly auditní stopu. Za těchto okolností vznikly správci daně zcela legitimně zásadní pochybnosti o pozadí těchto transakcí a o tom, zda stěžovatelka skutečně nabyla či prodala předmětné stroje a vozidla za deklarovaných podmínek. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 9. 2016, čímž unesl své důkazní břemeno. Tímto došlo k aktivaci stěžovatelčina důkazního břemene a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila.

[37] Stěžovatelka se však omezila na prokazování existence a vlastnictví daných strojů a vozidel a na to, že je využívá k ekonomické činnosti a že cena uvedená na dokladech je cenou obvyklou. Tedy na prokázání skutečností, které však správce daně nerozporoval. Kromě toho předložila vlastní vysvětlení pozadí nákupů stroje Bobcat a vozidla Renault Trafic, původně vlastněných jejím jednatel. Krajský soud v bodě 58 svého rozsudku nicméně přesvědčivě vysvětlil, proč tato „historka“ nepůsobí pravděpodobně a reálně. Skutečně lze usuzovat na to, že společnosti pana Keňa byly v těchto transakcích jen účelově vloženým článkem mezi dvěma mimořádně blízce spojenými subjekty – stěžovatelkou a jejím jednatel. Ostatně podobně se jeví i nákup vozidla MAN.

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí také se závěry správních orgánů a krajského soudu, že výpověď Jiřího Keňa nepotvrdila tvrzení stěžovatelky. Jeho výpověď nebyla přesvědčivá do té míry, aby plně rozptýlila pochybnosti o realizaci dodávek deklarovaným způsobem. Jiří Keňo nebyl schopen spontánně ke spolupráci se stěžovatelkou uvést nic a požadoval, aby mu byly kladeny otázky. Jeho odpovědi na položené otázky pak byly nepřesné, neurčité a poměrně obecné. Nebyl schopen podrobněji popsat podnikatelskou činnost společností, v nichž vystupoval jako jednatel a ani je navzájem rozlišit. Neměl přehled o jejich daňových záležitostech a ohledně vlastní činnosti většinou odkazoval na M. M. Určitou roli sice může hrát faktor času, avšak časový odstup nebyl v rozhodnou dobu natolik dlouhý, aby si svědek nemohl sám vybavit alespoň některé bližší okolnosti sporných transakcí a v zásadě i vůbec celé podnikatelské činnosti. Svědek však jednoznačnou a zcela přesvědčivou výpověď o okolnostech spolupráce se stěžovatelkou neposkytl. Ostatně tímto způsobem nevypovídal Jiří Keňo jakožto jednatel obchodního partnera poprvé (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53, bod [34]). S ohledem na charakter jeho odpovědí v této části výpovědi pak skutečně nepůsobí věrohodně, že svědek po následném předložení dokladů bez dalšího potvrdil jejich pravost i pravdivost v nich uvedených údajů. Není přitom úkolem správních orgánů či krajského soudu spekulovat o motivaci Jiřího Keňa, která jej vedla k potvrzení vystavených dokladů, přestože společnosti, za něž jednal, tato plnění nepřiznala. Lze uzavřít, že i Nejvyšší správní soud považuje jeho výpověď za nezpůsobilou vyvrátit vzniklé pochybnosti.

[39] Pochybnosti správce daně nerozptýlila ani výpověď M. M. Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na její zhodnocení obsažené v bodech [44] až [48] rozhodnutí žalovaného a zejména na bod 85 rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně

ztotožňuje. Stěžovatelka navrhla výslech daného svědka za účelem prokázání prodeje nakladače na Slovensko. Krajský soud připustil, že svědek se do značné míry vinou nesprávně stanoveného předmětu výslechu v rámci dožádání nevyjádřil k prodeji nakladače. Zástupkyně stěžovatelky, která byla výslechu přítomna, ale měla možnost položit svědkovi otázky týkající se dané transakce, což neučinila. Navíc daňové orgány se pokusily v rámci odvolacího řízení zajistit opakovaný výslech svědka, což se, nikoliv jejich vinou, nezdařilo.

[40] Nedůvodná je také kasační námitka, že daň byla stěžovatelce doměřena účelově a že správce daně měl správně stanovit daň u společností L.U.N. a J&K. Krajský soud k obdobné žalobní námitce správně uvedl, že stěžovatelce byla doměřena daň z toho důvodu, že neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek stanovených v § 64 a v § 72 a násl. zákona o DPH. K doměření tedy došlo proto, že stěžovatelka nebyla schopná splnit svoji vlastní povinnost. Výsledek daňového řízení u dodavatelů stěžovatelky by na tom nemohl nic změnit.

[41] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu také v tom, že důvody nepřiznání stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet nespočívaly pouze v neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Správce daně zpochybnil také další aspekty posuzovaných transakcí (a to především cenu, tedy v podstatě výši případného nároku na odpočet). Již jen z tohoto důvodu nemohou na případ stěžovatelky dopadat závěry, k nimž dospěl Soudní dvůr a následně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*.

[42] Podle dřívější judikatury správních soudů totiž bylo povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr Evropské unie ale tento závěr částečně korigoval rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie*, v němž konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Tento právní názor poté převzal i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu.

[43] I kdyby však daňové orgány zpochybnily pouze přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, neznamenalo by to, že by krajský soud musel v návaznosti na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* nutně zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, tato nová judikatura „nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, 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.“ V této věci však ve spisu žádné takové indicie nejsou (nemá-li Nejvyšší správní soud takto nahlížet na zjištění správce daně nasvědčující tomu, že stěžovatelka mohla jeden stroj a jedno vozidlo ve skutečnosti nabýt od svého jednatele). Ani stěžovatelka žádnou takovou indicii neoznačila. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by jí sporná zdanitelná plnění dodal někdo jiný než deklarovaní dodavatelé. Naopak nadále setrvává na tvrzení, že přijala plnění od společností L.U.N. a J&K.

pokračování

[44] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH a splnění podmínek pro osvobození od daně v rámci intrakomunitárního dodání zboží dle § 64 zákona o DPH. Stěžovatelka nebyla ani v dobré víře ohledně naplnění podmínek tohoto osvobození.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 15. února 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu