



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KOPALEN s.r.o.**, sídlem Roháčova 188/37, Praha 3, zastoupené JUDr. Janem Kubálkem, Ph.D., advokátem, sídlem Opatovická 159/17, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2020, č. j. 41238/20/ 5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 1. 2023, č. j. 57 Af 2/2021-179,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 1. 2020 daň z přidané hodnoty za dvacet osm zdaňovacích období od IV. čtvrtletí 2013 do července 2016 a od září do prosince 2016. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění spočívajících ve svářecích, zámečnických a pomocných pracích na trubkách od deklarovaných dodavatelů (společností Pure Size s.r.o., ESATEX GROUP s.r.o. a MBM Group s.r.o.) v deklarovaném rozsahu, tedy naplnění všech podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a neuznal jí proto ze sporných transakcí uplatněné odpočty DPH. Žalovaný k odvolání žalobkyně změnil platební výměr týkající se zdaňovacího období září 2015, ostatní platební výměry potvrdil a odvolání zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který její žalobě nevyhověl.

[3] Krajský soud zrekapituloval principy dokazování v daňovém řízení a pochybnosti, které správce daně formuloval ve vztahu k žalobkyní tvrzeným přijatým zdanitelným plněním.

[4] Ze žalobkyní předložených daňových dokladů vystavených společnostmi Pure Size a ESATEX GROUP a smluv o dílo vyplývalo, že měla přijmout svářečské zámečnické a pomocné práce na akci Libnič – trubky. Z těchto smluv ani z předávacích protokolů však nebylo zřejmé, o jaké práce se jednalo a v jakém rozsahu měly být uvedené práce provedeny. Ve vztahu k samotným údajným dodavatelům správce daně považoval za podezřelé některé okolnosti týkající se častých změn jednatelů, manipulace s finančními prostředky na bankovních účtech, absenci zaměstnanců a také jejich nekontaktnost pro správce daně. Uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni u nich proto nebylo možné ověřit. V příloze smluv o dílo se společností MBM Group sice byly specifikovány provedené práce, ovšem nebyl zřejmý jejich rozsah. Správce daně dále identifikoval nesrovnalosti v platbách za uvedené služby. Jednatel společnosti Milan Baraník se vyhýbal zahájení daňové kontroly a následně se stal zcela nekontaktním, ani u něj proto nebylo možné ověřit uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobkyni.

[5] Krajský soud se ztotožnil s hodnocením důkazů správními orgány. Přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů neprokázaly tabulky vypracované žalobkyní, nákresy průměrů tubusů a fotodokumentace, potvrzení o bezdlužnosti deklarovaných dodavatelů, ani popis pracovního postupu teflonování. Žalovaný také správně vyhodnotil svědecké výpovědi tehdejších jednatelů společností Pure Size a ESATEX GROUP, pana Davida Macháčka a pana Milana Smutného. Svědci o sporných zakázkách nic nevěděli a nebyli schopni se k nim vyjádřit. Nepamatovali si, co bylo předmětem obchodního vztahu se žalobkyní a jaké byly obchodní podmínky, jakým způsobem byly hrazeny daňové doklady, kdo stanovil cenu za práce a zda byly uvedené práce v termínu a bez závad předány. Nevěděli ani, kdo vedl účetnictví společnosti, již byli statutárním orgánem. Tyto svědecké výpovědi tedy provedení prací v deklarovaném rozsahu deklarovanými dodavateli neprokázaly. Další svědci sice uvedli, že v areálu žalobkyně se prováděly práce na trubkách, které byly opracované následně dodávány společností VISCOFAN CZ s. r. o., ovšem jedinou identifikovanou osobou, která tyto práce prováděla, byl pan Šíma, který byl brigádníkem žalobkyně. Zcela nedůvodně žalobkyně dle soudu navrhovala provedení místního šetření ve svém areálu, neboť dle § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, místní šetření slouží k vyhledávání důkazních prostředků, nikoliv k podání vysvětlení.

[6] Soud dále konstatoval, že žalobkyně neopodstatněně trvá na výslechu svědka Milana Baraníka přesto, že svědek je dle policie nezvěstný a v místě pobytu se nezdržuje. Dle tisku se dopouštěl daňových podvodů. Skutečnost, že se Milan Baraník nedostavil ke správci daně za účelem podání svědecké výpovědi, nebyla přičítána k tíži žalobkyně. Pouze v kontextu dalších důkazů byl učiněn závěr, že žalobkyně neprokázala jí tvrzené skutečnosti. Vzhledem

pokračování

k tomu, že předložila notářský zápis obsahující čestné prohlášení Milana Baraníka, je zřejmé, že s Milanem Baráníkem byla v kontaktu, a mohla proto zajistit jeho svědeckou výpověď.

[7] Krajský soud neshledal pochybení daňových orgánů při hodnocení důkazů. Není povinností stanovit v procentech konkrétní míru průkaznosti důkazu, neboť každý důkaz je hodnocen samostatně i v souvislosti s jinými důkazy. Žalovaný neměl na důkazy předkládané žalobkyní nepřiměřené požadavky, je povinnosti daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu.

[8] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný se dopustil nepřípustné marginalizace předloženého notářského zápisu ze dne 21. 9. 2020, v němž svědek Milan Baraníček podal čestné prohlášení, ve kterém popsal spolupráci se žalobkyní.

[9] Návrh na doplnění dokazování výsledkem svědka Milana Baraníka v řízení před soudem krajský soud zamítl. Těžiště dokazování je v daňovém řízení, soudní řízení tedy nedoplňuje řízení daňové. Nadto soud vychází při rozhodování ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí.

[10] Soud neshledal důvodnou námitku porušení neutrality daně odůvodněnou tak, že v dané věci existuje vazba mezi nákupem a prodejem. Žalovaný nepochybně dodal plnění odběratelům, ale měl pochybnost, že všechny tyto práce byly provedeny uvedenými dodavateli, a to v deklarovaném rozsahu. Soud považoval za nepřipadné i odkazy stěžovatelky na věc vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, *Kemwater Prochemie*, v níž Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU (C-154/20). Krajský soud zdůraznil, že v nynější věci žalobkyně neodstranila pochybnosti nejen ohledně deklarovaných dodavatelů, ale ani ohledně rozsahu plnění. Žalobkyně neuvedla, že by zboží bylo dodáno jinými dodavateli.

[11] Za nedůvodnou považoval soud i námitku týkající se nečinnosti správce daně, neboť správce daně po dobu osmi měsíců opatřoval důkazní prostředky od třetích osob a rovněž činil úkony k uskutečnění svědeckých výpovědí jednatelů deklarovaných dodavatelů. Ani případná nečinnost správce daně by však neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Ve vztahu k námitce týkající se rozhodování podjatými úředními osobami soud odkázal na vypořádání shodné odvolací námitky žalovaným, s níž se ztotožnil. Krajský soud neshledal nezákonným ani postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu při projednání zprávy o daňové kontrole. Shrnul okolnosti řízení a konstatoval, že žalobkyně se projednání zprávy vyhýbala a zpráva nebyla projednána výhradně z důvodů na její straně.

[12] Žalobkyně zcela nepřipadně odkazovala na § 109 zákona o DPH, který upravuje postup v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň jiného plátce. Ve věci byla prováděna daňová kontrola a z ničeho nevyplývá, že by správce daně aplikoval institut ručení.

[13] Krajský soud nepovažoval rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné proto, že ve správním spise chybí faktura č. 1600900178 od MBM Group. Obsah faktury nebyl mezi stranami sporný a rovněž nebylo sporu o tom, že byla žalobkyní předložena. Pro posouzení věci je za takové situace rozhodné především to, že chybějící faktura nepředstavovala podklad pro závěr správních orgánů o neunesení důkazního břemene. Samotná faktura je pouze formálním dokladem uskutečněného zdanitelného plnění, přičemž

důkazní břemeno v této otázce přešlo v důsledku kvalifikovaně vyjádřených pochybností správce daně opět na žalobkyni.

[14] Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně spočívající v porušení § 77 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), které mělo spočívat v tom, že poté co bylo přerušeno ústní jednání, aby zástupce žalovaného měl možnost ve spisu ověřit, zda shora uvedená faktura ve spisu skutečně chybí, a zástupce žalobkyně odešel na chodbu před jednací sítí (dveře zůstaly otevřeny), jeden z členů senátu učinil poznámku, že chybějící fakturu by hypoteticky bylo možno získat od pracovníků Finančního úřadu v Českých Budějovicích, jak se mu již dříve podařilo v jiné daňové věci jiného daňového subjektu. Soud zopakoval, že faktura nebyla považována za podstatnou pro rozhodnutí a že dotaz na FÚ v Č. Budějovicích a případnou výzvu k předložení chybějící listiny mohl učinit sám krajský soud, pokud by se ukázalo, že chybějící faktura je pro rozhodnutí ve věci nezbytná. Krajský soud totiž není při zjišťování skutkového stavu vázán důkazními návrhy.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[16] Stěžovatelka namítá, že v průběhu správního řízení vyvrátila možné pochybnosti správce daně o faktickém přijetí zdanitelných plnění od společností Pure Size, ESATEX GROUP a MBM Group. Zejména popsala spolupráci s panem Milanem Baraníkem, který s uvedenými dodavateli spolupracoval a plnil funkci jakéhosi zprostředkovatele zakázek stěžovatelky, což ostatně jednatele dodavatelů potvrdili. Svědek David Macháček, tehdejší jednatel společnosti Pure Size, potvrdil, že panu Baraníkovi udělil plnou moc a že zakázky stěžovatelky měl obstarávat pan Baraník. Svědek dále potvrdil, že faktury společnosti Pure Size č. 20130162 a č. 20130177 byly vystaveny a podpis na nich je jeho. Taktéž tehdejší jednatel společnosti ESATEX GROUP Milan Smutný potvrdil, že panu Baraníkovi udělil plnou moc. Pan Baraník měl dle pana Smutného na starosti shánění zakázek a celou činnost v rámci projektu.

[17] Stěžovatelka vytyká krajskému soudu, že zcela pominul výše uvedené skutečnosti, které vyplývají z výpovědi jednatelů stěžovatelčiných dodavatelů a tyto bezdůvodně označil za nevěrohodné a neurčité, aniž by přihlédl ke skutečnosti, že z důvodu liknavosti správce daně byly dané výsledky činěny s několikaletým časovým odstupem od poskytnutí zdanitelného plnění.

[18] Krajský soud nehodnotil ani skutečnosti, které vyplývají z notářského zápisu obsahujícího čestné prohlášení klíčového svědka, pana Baraníka, a které jsou souladné s popisem skutkového stavu uvedeného stěžovatelkou a s dalšími důkazy. Omezil se na konstatování nižší důkazní síly čestného prohlášení než svědecké výpovědi, aniž by učinil jakékoliv kroky k předvolání tohoto svědka.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nelze postavit najisto provedení prací uvedenými společnostmi. Namítá, že i další jí navržené svědci potvrdili, že v areálu stěžovatelky byly prováděny práce osobami, které dle předložených důkazů musely být pracovníky dodavatelů Pure Size, ESATEX GROUP a MBM Group. Stěžovatelka svým dodavatelům za poskytnuté služby rádně uhradila příslušnou cenu v souladu s předloženými

pokračování

daňovými doklady, nemělo by žádný ekonomický smysl, aby byly dané zakázky vykonávány jinými subjekty.

[20] Stěžovatelka dále namítá, že krajským soudem uváděné skutečnosti stran dodavatelů stěžovatelky (výběr finančních prostředků z účtů a absence bezhotovostních plateb) nejsou relevantní pro posouzení jejího nároku na odpočet daně. Stěžovatelka o takových okolnostech nemohla vědět, nadto nic nevypovídají o platbách v hotovosti. Ani skutečnost, že dodavatelé neměli žádné zaměstnance, není podstatná, neboť z čestného prohlášení pana Baraníka plyne, že využíval subdodavatele.

[21] Zajištění pracovníků, kteří fyzicky realizovali sporné zakázky, bylo povinností dodavatelů. Povinnost legitimovat pracovníky subdodavatelů za účelem unesení důkazní povinnosti stran přijetí zdanitelných plnění nemůže být oprávněným požadavkem plynoucím ze zákona o DPH a směrnice Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Poté, co si stěžovatelka od pana Baraníka vyžádala potvrzení o bezdlužnosti spolupracujících dodavatelů, a po bezproblémové, řádné a včasné realizaci sjednaných zakázek neměla důvod (ani případné nástroje a oprávnění) k prověřování, jakým způsobem pan Milan Baraník realizace zakázek zajišťuje.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně ji neúměrně zatěžoval požadavky na předložení důkazů, jejichž hranice byla účelově posouvána až k bodu, jehož naplnění nebude ze strany stěžovatelky uskutečnitelné. To přitom za situace, kdy správce daně sám neprovedl řádně navržené důkazy, zejména výslech pana Baraníka a místní šetření, jež stěžovatelka nadále považuje za zásadní.

[23] Stěžovatelka dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a metodický pokyn GFŘ namítá, že z rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu není patrné, jakou důkazní váhu zvolili pro hodnocení důkazů a jakou váhu důkazů zvolil správce daně při hodnocení důkazů jako limitní. Žalovaný ani krajský soud nehodnotili důkazy ve vzájemné souvislosti a nezohlednili skutečnost, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou.

[24] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud se vyjádřil k otázce podjatosti správce daně, ale nezabýval se námitkou, že správce daně prováděl ve věci úkony, ačkoliv stěžovatelka namítla jeho podjatost, tedy postupoval v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka taktéž tvrdí, že krajský soud se řádně nevypořádal s námitkou stran projednání zprávy o daňové kontrole, neboť neposuzoval, jakým způsobem se měla stěžovatelka vyhybat projednání zprávy. Stěžovatelka trvá na tom, že k postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyl správce daně oprávněn, neboť se z projednání řádně omluvila.

[25] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil námitku nečinnosti správního orgánu, která zapříčinila, že klíčový svědek, Milan Baraník, nebyl v řízení vyslechnut. Pokud by správce daně postupoval řádně a bez průtahů v průběhu daňové kontroly, mohly být případné pochybnosti správce daně ve vztahu k poskytnutému plnění rozptýleny již v roce 2018 či 2019, kdy pan Milan Baraník se správcem daně komunikoval. Správce daně v jiném řízení výslech Milana Baraníka provedl, jak vyplývá z protokolu o výslechu svědka ze dne 21. 4. 2021, č.j. 813743/21/ 2201-61563-305806. Jeho předvolání a výslech tedy nebyly v žádném případě nedosažitelné. Krajský soud se však zcela opomněl k této skutečnosti vyjádřit a nesprávně uvedl, že stěžovatelka zcela neopodstatněně trvá na výslechu svědka, který není možno provést.

[26] Krajský soud zamítl žalobu na základě argumentace, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, aniž by provedl (či alespoň učinil pokus o provedení) výslech stěžovatelkou navrhovaného klíčového svědka. Stěžovatelka považuje za nepřijatelnou spekulaci krajského soudu, že je s panem Baraníkem v kontaktu, a mohla proto zajistit jeho výpověď. Pokud by byla schopna v danou dobu výslech svědka zajistit, nepochybně by tak učinila. Stěžovatelka však v tomto ohledu není nadána pravomocemi správce daně ani soudu. Stěžovatelka dále krajskému soudu vytyká, že v rozsudku na základě zpráv z tisku uvedl, že Milan Baraník se dopouštěl daňových podvodů, aniž by tyto skutečnosti měl podložené relevantními důkazy. Stěžovatelka trvá na provedení výslechu uvedeného svědka, neboť jeho výpověď je, jakožto osoby jednající za dodavatele stěžovatelky, pro zhodnocení otázky vzniku nároku na odpočet DPH zásadní.

[27] Stěžovatelka nesouhlasí s vyhodnocením jí navrhovaného důkazu místním šetřením jako neúčelného, neboť za důkaz může sloužit vše, co může přispět k objasnění věci.

[28] Stěžovatelka dále namítá, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. V průběhu daňového řízení byla dle názoru stěžovatelky dostatečně prokázána existence zdanitelného plnění. Nebylo žádným způsobem zpochybnováno, že stěžovatelka plnila svým zákazníkům zakázky, ale jsou zpochybněny přijaté subdodávky na těchto zakázkách. Podle této logiky by ovšem stěžovatelka musela obchodovat s něčím, co nevzniklo. Z provedeného dokazování je zřejmé, že stěžovatelka nemohla provést svářečské, zámečnické a pomocné práce svými vlastními prostředky, protože takovými prostředky v dostatečném množství nedisponovala, musela tedy využít práce subdodavatelů. Stěžovatelka tak má za to, že došlo k porušení principů daňového řádu, zákona o DPH a směrnice Rady EU 2006/112/ES týkajících se hodnocení důkazů a zásady neutrality.

[29] Stěžovatelka má za to, že správce daně vedl zmatečné řízení, neboť nerozlišoval, zdali se jedná o postup odeprání nároku na odpočet daně v rámci daňové kontroly, anebo o ručení za daňovou povinnost jiné osoby dle § 109 zákona o DPH. Listiny zpochybňující subdodavatele, které správce daně učinil součástí spisu, nejsou argumentem pro nepřiznání odpočtu DPH a měly by smysl pouze v případě, pokud by žalovaný postupoval podle § 109 zákona o DPH.

[30] Dále stěžovatelka namítá, že spisová dokumentace, kterou žalovaný předložil krajskému soudu, nebyla kompletní a soud ke stěžovatelčině žádosti nevysvětlil, kdy a jakým způsobem byla doplněna. Spisová dokumentace ani po doplnění neobsahovala zejména fakturu č. 1600900178 od dodavatele MBM Group s.r.o., kterou žalovaný uváděl jako důkazní prostředek ve svém rozhodnutí, ani některé další faktury. Stěžovatelka to s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 4141/18 považuje za vážnou vadu řízení a rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu považuje z toho důvodu za nepřezkoumatelné.

[31] Závěrem stěžovatelka tvrdí, že soud porušil zásadu rovnosti účastníků řízení, když při ústním jednání po přerušení řízení a poté, co zástupce stěžovatelky odešel z místnosti, soud nadále hovořil se žalovaným a poskytoval mu rady stran skutečnosti, že žalovaný nebyl

pokračování

schopen dohledat a soudu předložit výše uvedenou fakturu, která měla být součástí správního spisu.

[32] **Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí.

[33] K námitce týkající se prokázání nároku na odpočet daně žalovaný rekapituluje závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater Prochemie* a něj navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, ovšem upozorňuje, že aplikovatelnost těchto závěrů je v nynější věci výrazně omezena s ohledem na skutkový stav věci, kdy stěžovatelka neprokázala ani rozsah přijatého plnění, nikoliv pouze osobu dodavatele. Přesto žalovaný z opatrnosti dodává, že stěžovatelka v průběhu celého řízení neoznačila žádného jiného dodavatele, který by jí práce poskytl, taková osoba či společnost nevyplynula ani z provedeného dokazování. Z dokazování nevyplynulo, že by touto osobou mohl být pan Baraník, který se v čestném prohlášení vyjadřoval pouze k činnostem spočívajícím v opravování autobusů, i když stěžovatelka měla přijmout rovněž svařovací a zámečnické práce. Ačkoliv souhrnná částka všech relevantních zdanitelných plnění převyšuje v základu daně 1 milion Kč, pokud by se skutečný dodavatel měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu dle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých stěžovatelce, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. Plátcem by se totiž stal až *pro futuro* od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (§ 6 odst. 2 zákona o DPH). Žalovaný dodává, že vzhledem k blíže neurčenému rozsahu plnění a dělitelnosti jednotlivých řemeslných prací nelze dovozovat podíl možných skutečných dodavatelů a posoudit jejich status plátce DPH.

[34] Ve vztahu ke svědkovi Baraníkovi žalovaný uvádí, že stěžovatelka v žalobě namítala marginalizaci notářského zápisu ze strany žalovaného, nikoliv hodnocení informací v notářském zápisu uvedených, krajský soud se tedy vypořádal se vznesenou žalobní námitkou. Výslech svědka, na který stěžovatelka odkazuje, se uskutečnil až po pravomocném skončení řízení v nyní řešené věci. Stěžovatelka přitom při seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí na výslechu netrvala. Zmínka krajského soudu o trestněprávní minulosti svědka Baraníka nemá dle žalovaného na podstatu věci vliv, nadto dodává, že jeho výslech se v roce 2021 uskutečnil ve věznicí ve Valdicích.

[35] Žalovaný dále konstatuje, že z metodického pokynu GFŘ ani rozsudků NSS nevyplývá povinnost stanovit míru důkazní váhy pro jednotlivé důkazní prostředky.

[36] Ve vztahu k námitce týkající se projednání daňové kontroly žalovaný uvádí, že krajský soud se vypořádal s její podstatou a z absence odpovědi na dílčí argument nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku.

[37] Dále žalovaný uvádí, že nezpochybňuje vazbu mezi přijatými a dodanými plnění, tato však neprokazuje přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a deklarovaném rozsahu. Z toho důvodu se stěžovatelka nemůže dovolávat narušení neutrality daně. Ta je naopak zachována tím, že jí v dané situaci není nárok na odpočet daně přiznán.

[38] K námitkám týkajícím se spisového materiálu žalovaný uvádí, že 8. 3. 2021 odeslal soudu kompletní spisový materiál. Důvod, proč nebyly stěžovatelce poskytnuty všechny podklady při prvním nahlížení do spisu, nezná, tento nedostatek však byl napraven při

druhém nahlížení do spisu a nemá žádný vliv na zákonnost rozsudku ani rozhodnutí o odvolání. K absenci faktury č. 1600900178 žalovaný doplňuje, že předložením formálně správného dokladu unesla stěžovatelka primární důkazní břemeno, což ve věci není sporné. Kvalifikovaným vyjádřením pochybností stran přijatých zdanitelných plnění na ni však důkazní břemeno přešlo zpět, doklad ztratil svoji primární vypovídací schopnost a bylo na stěžovatelce, aby rozhodné skutečnosti prokázala jinými důkazními prostředky. Žalovaný je přesvědčen, že absence jediné faktury (z celkem 36) nezpůsobuje s ohledem na uvedené nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání a jedná se o skutkově odlišnou situaci od situace řešené v nálezu, na nějž stěžovatelka odkazuje.

[39] **Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného** setrvává na svých námitkách uvedených v kasační stížnosti a některé dále v reakci na podání žalovaného rozvíjí. Uvádí, že pokud dle žalovaného přetrvávají pochybnosti o rozsahu plnění, tím spíš je nutné, aby byly provedeny navrhované důkazy, zejména výslech Milana Baraníka, který je objektivně možný. Stěžovatelka po celou dobu řízení uváděla, že realizace zakázek byla vždy zajištěna prostřednictvím Milana Baraníka.

[40] Stěžovatelka dále tvrdí, že z vyjádření žalovaného naopak vyplývá, že pan Baraník by skutečným dodavatelem zakázek být mohl. Žalovaný si je také vědom skutečnosti, že skutečný dodavatel splnil podmínky pro to, aby byl osobou povinnou k dani již na základě samotné výše poskytnutého zdanitelného plnění. Stěžovatelka poukazuje na judikaturu NSS navazující na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater Prochemie* a uvádí, že důvodem pro vrácení věci zpět do daňového řízení je, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění. Takové indicie byly dle stěžovatelky dány. Stěžovatelka považovala za svého dodavatele v rámci realizovaných zakázek společnosti Pure Size, ESATEX GROUP a MBM Group. Již ve správním řízení ovšem uváděla, že pan Baraník plnil funkci jakéhosi „subdodavatele“ zakázek stěžovatelky. Stěžovatelka neměla nikdy důvod prověřovat, jakým způsobem pan Baraník realizace zmiňovaných zakázek zajišťuje a spolupráce se společnostmi byla v zásadě formální, neboť realizaci zakázek zadávala panu Baraníkovvi. Žalovaný vzhledem ke změně podmínek pro posuzování vzniku nároku na odpočet DPH nemohl s jistotou dospět k závěru o tom, že pan Baraník nemohl stěžovatelce plnění v deklarovaném rozsahu dodat, k této otázce ani neprováděl dokazování. K navrhovanému výslechu stěžovatelka dodává, že dle obsahu spisu žalovaný učinil poslední pokus o zjištění dosažitelnosti svědka téměř půl roku před vydáním rozhodnutí o odvolání. Žalovaný ani poté, co obdržel notářský zápis obsahující čestné prohlášení pana Baraníka ze dne 21. 9. 2020 svědčící o jeho objektivní dosažitelnosti, nevyvinul dostatečné a odpovídající úsilí směřující k předvolání či předvedení navrženého svědka a zjištění skutkového stavu. Stěžovatelka tak má za to, že neprovedení výslechu svědka vytýká správci daně a též krajskému soudu zcela oprávněně.

[41] Stěžovatelka setrvává na své námitce ohledně nesprávného a účelového hodnocení důkazů žalovaným. Výsledky jednání stěžovatelčiných dodavatelů mohou ve spojení s dalšími jí navrhovanými důkazy prokázat přijetí plnění od dodavatelů stěžovatelky a též jeho rozsah. Ačkoliv žalovaný nepovažoval notářský zápis za způsobilý prokázat stěžovatelčina tvrzení, ve svém rozhodnutí jej využívá jako podklad pro vytvoření závěrů o rozporech v provedených svědeckých výpovědích. Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, že v odvolacím řízení netrvala na výslechu Milana Baraníka, a dodává, že je povinností žalovaného provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně.

pokračování

[42] Stěžovatelka nesouhlasí s vyjádřením žalovaného ohledně chybějící faktury ve správním spise. Nález sp. zn. IV. ÚS 4141/18 je dle jejího názoru na danou věc zcela použitelný. Nález nestanovil míru tolerance počtu chybějících listin, správní spis musí být úplný. Stejně tak soudní řád správní neaprobuje poskytování technických rad ze strany soudu vůči jednomu účastníku soudního řízení, které zároveň působí v neprospěch druhého účastníka.

[43] **Žalovaný v dalším vyjádření**, kterým reaguje na repliku stěžovatelky, tvrdí, že její argumentace, že skutečným dodavatelem mohl být pan Milan Baraník, je účelová a nepřijatelná, neboť s ní stěžovatelka přichází poprvé až v replice, ačkoliv měla dostatečný časový prostor uplatnit tuto námitku v řízení před krajským soudem, v němž judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie* argumentovala. Doposud však konstantně tvrdila, že dodavatelem mohly být pouze společnosti Pure Size, ESATEX GROUP a MBM. Žalovaný má taktéž za to, že pan Milan Baraník skutečným dodavatelem být nemohl. Jednalo se o odborné práce mimořádného rozsahu v částce přesahující 25 milionů Kč. Připomíná, že ve věci je sporný též rozsah plnění a opakuje svou argumentaci z prvního vyjádření. Z notářského zápisu, na který stěžovatelka odkazuje, navíc nevyplývá, že by Milan Baraník byl osobou samostatně podnikající, která stěžovatelce předmětné práce dodala. Ve věci tak neexistuje žádná reálná indicie svědčící o tom, že existuje jiný skutečný dodavatel v postavení plátce daně. Žalovaný odkazuje na aktuální judikaturu Ústavního soudu, v níž se soud vyjádřil v tom smyslu, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* není automatickým paušálním důvodem pro zrušení druhoinstančního rozhodnutí o odvolání a vrácení věci do daňového řízení. Z vyjádření stěžovatelky v daňovém řízení dle žalovaného nevyplývá, že Milan Baraník byl samotným dodavatelem předmětných plnění (resp. prací) jako osoba samostatně podnikající, dle žalovaného svědčí spíše o tom, že Milan Baraník byl prodlouženou rukou stěžovatelky při sjednávání a dodání předmětných plnění, avšak osoby skutečných dodavatelů (resp. jejich postavení jako plátců DPH) stěžovatelka neprokázala, ačkoliv ji k tomu tížilo důkazní břemeno.

[44] K námitce porušení rovnosti účastníků řízení žalovaný poznamenává, že stěžovatelka mohla přímo při jednání namítnout podjatost konkrétního soudce dle § 8 odst. 5 s. ř. s., ovšem neučinila tak.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[45] 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.

[46] 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 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[47] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vadami, které stěžovatelka namítala ve vztahu k řízení před krajským soudem, a námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, potažmo rozhodnutí žalovaného, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem věcného přezkumu.

[48] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného z důvodu chybějící faktury ve správním spise. Stěžovatelka v této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, v němž však byla popisovaná skutková situace zcela jiná než v projednávané věci. V případě řešeném Ústavním soudem ve správním spise oproti dřívějšímu stavu chyběla převážná většina listin a při bližším zkoumání byla na některých listinách patrná změna jejich původního čísla a nahrazení novou číselnou řadou, existovalo proto podezření na manipulaci se správním spisem. V nynější věci se jedná o jednu ztracenou fakturu, jejíž předložení ani obsah nejsou mezi stěžovatelkou a žalovaným sporné. Zároveň krajský soud správně poukázal na skutečnost, že v nynější věci na základě kvalifikovaných pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění bylo stěžovatelčinou povinností prokázat uskutečnění obchodního případu jinými důkazními prostředky než předloženou fakturou, která je pouze formálním dokladem. Nejedná se proto v konkrétním případě o listinu, jejíž absence ve spise měla vliv na výsledek daňového řízení a způsobovala by nezákonnost rozhodnutí žalovaného či krajského soudu.

[49] Stěžovatelka v souvislosti s řešením situace týkající se chybějící faktury při ústním jednání u krajského soudu namítala porušení svého práva na soudní ochranu a rovnosti účastníků řízení. Toto porušení mělo spočívat v poskytnutí rady pověřenému pracovníkovi žalovaného členem senátu, kde by bylo možno chybějící fakturu získat, poté, co bylo jednání přerušeno, aby pracovník žalovaného mohl zkontrolovat, zda se předmětná faktura ve správním spise opravdu nenachází. Ani této námitce však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Nelze hovořit o zvýhodňování některého z účastníků řízení. Jak krajský soud v rozsudku správně poznamenal, byl oprávněn si předmětnou fakturu vyžádat od správce daně i na základě své vlastní iniciativy. Informace o existenci (resp. předložení) faktury vyplývala ze správního spisu, proto pokud by soud shledal, že je tato listina nutná k posouzení věci, byl oprávněn si ji vyžádat v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud může provést i jiné než navržené důkazy.

[50] Nejvyšší správní soud považuje stěžovatelčiny námitky týkající se chybějící faktury za ryze formálního charakteru, odvádějící pozornost od samotné podstaty věci, přičemž výše uvedeným postupem soudu nebyla stěžovatelka žádným způsobem zkrácena na svých právech.

[51] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu také s odůvodněním, že se nedostatečně vypořádal s některými jejími námitkami. K tomu považuje Nejvyšší správní soud za vhodné předeslat, že podle ustálené judikatury není povinností soudů vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). To platí zejména u značně obsáhlých podání, jako tomu bylo v případě žaloby a jejich doplnění v řízení před krajským soudem a ostatně i pro projednávanou kasační stížnost.

[52] Stěžovatelka namítá, že krajský soud sice vypořádal námitku týkající se podjatosti úředních osob daňových orgánů, nezabýval se však tvrzením, že pracovníci v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu činili v době, kdy nebylo o jejich nepodjatosti rozhodnuto, ve věci

pokračování

úkony, jež nebyly nezbytné. Nejvyšší správní soud uvádí, že aproboval-li krajský soud vypořádání námítky podjatosti pracovníků správce daně, je zjevné, že k závěru o nezákonnosti správního rozhodnutí by nemohlo vést ani potenciální zjištění, že tito pracovníci v mezidobí činili ve věci úkony. Nadto soud odkázal na rozhodnutí žalovaného, který se uvedenou námitkou zabýval již v rozhodnutí o odvolání, v němž popsal, že pracovníci, jejichž podjatost byla namítána, ve věci žádné úkony nečinili. Praxe, kdy soud v případě shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkáže na toto odůvodnění, je přitom zcela běžná a možná, neboť není smyslem soudního přezkumu opakovat již dříve vyřčené (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[53] Stěžovatelka dále namítá nedostatečné posouzení své námítky týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole ze strany krajského soudu. Je pravdou, že krajský soud na danou námitku reagoval stručně a nezabýval se konkrétně důvody, pro které se stěžovatelka z projednání zprávy o daňové kontrole omlouvala. Zdůraznil však, že se jednalo o důvody na straně stěžovatelky a že stěžovatelka byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a bylo jí také předloženo písemné stanovisko správce daně k jejímu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Proto byl podpis na zprávě o daňové kontrole již formálním ukončením daňové kontroly.

[54] Nejvyšší správní soud obecně shrnuje, že v otázce ukončení daňové kontroly došlo k postupnému vývoji v právních předpisech i navazující judikatuře. Význam projednání zprávy o daňové kontrole byl nesrovnatelně vyšší za účinnosti již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků. Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu je k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění (viz např. rozsudek ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28). Novelou č. 283/2020 Sb., účinnou od 1. 1. 2021, navíc došlo ke změně úpravy ukončení daňové kontroly – podle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.

[55] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu účinného do 31. 12. 2022 správce daně doručí zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu do vlastních rukou, pokud se s ní subjekt odmítne seznámit, projednat ji, či se jejího projednání vyhýbá. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pak pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Ačkoliv se krajský soud detailně nezabýval otázkou, zda správce daně postupoval podle tohoto ustanovení oprávněně a zda stěžovatelka namítá, že její omluvy z jednání byly legitimní a měla zájem zprávu o daňové kontrole se správcem daně projednat, nejedná se o vadu, která by způsobila nezákonnost rozhodnutí krajského soudu či rozhodnutí žalovaného z důvodu nesprávného použití uvedeného ustanovení.

[56] V nynější věci je rozhodné, že stěžovatelka byla před zasláním zprávy o daňové kontrole seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, na tento výsledek reagovala vyjádřením a návrhy na doplnění dokazování. S jejím vyjádřením se správce daně vypořádal, odpověď na její vyjádření jí taktéž zaslal a toto vyjádření nevedlo ke změně kontrolního výsledku. Za takové situace bylo projednání zprávy o daňové kontrole skutečně již je formálním ukončením celé kontroly, jak uvedl krajský soud, a stěžovatelka neprojednáním zprávy o daňové kontrole nemohla být zkrácena na svých právech (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, bod 36, či ze dne 27. 2. 2021, č. j. 4 Afs 127/2017-59, bod 56). V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelčiny námitky směřovaly pouze proti oprávněnosti postupu správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu, stěžovatelka netvrdila žádné nedostatky samotné zprávy o daňové kontrole jako takové či okolnosti, které by svědčily o tom, že případné pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (srov. rozsudek ze dne 26. 5. 2021, č. j. 2 Afs 216/2019 - 79, část III. d).

[57] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti opakuje některé žalobní námitky, se kterými se krajský soud vypořádal, aniž by reflektovala jeho argumentaci. To se týká například namítané nečinnosti správce daně v průběhu daňového řízení, námitky týkající se ručení dle § 109 zákona o DPH či námitky týkající se vymezení, jakou váhu přiřadily správní orgány jednotlivým důkazům. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka nebrojí proti posouzení těchto námitek krajským soudem a pouze opakuje svoje námitky, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné ji v tomto směru odkázat právě na rozsudek krajského soudu, v němž se jí odpovědí na uvedené námitky již dostalo, namísto jejich opakování.

[58] Jádrem sporu v projednávané věci je otázka, zda správce daně, resp. žalovaný oprávněně neuznali stěžovatelce uplatněné odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly svářecí, zámečnické a pomocných práce na trubkách, od společností Pure Size, ESA TEX GROUP a MBM Group jakožto dodavatelů.

[59] Krajský soud v rozsudku dostatečně rozebral rozložení důkazního břemene v daňovém řízení včetně související judikatury, Nejvyšší správní soud tak nepovažuje za účelné tato východiska opakovat.

[60] Krajský soud zrekapituloval kvalifikované pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelkou předložených dokladů. Bylo proto na ní, aby prokázala, že obchodní případy se skutečně odehrály tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, resp. že splnila všechny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Stěžovatelčina námitka, že o některých správcem daně uvedených okolnostech týkajících se jejich dodavatelů nemohla vědět, není důvodná, resp. relevantní pro posouzení věci. Správce daně předestřel veškeré okolnosti, na jejichž základě mu vznikly pochyby o tom, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, čímž došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky v rozsahu jí tvrzených skutečností. Okolnosti

pokračování

týkající se výhradně jejich dodavatelů po ní správce daně nepožadoval prokazovat, ani jí tyto skutečnosti nekladl při hodnocení věci k tíži. Samu skutečnost důkazního břemene v důsledku vyjádřených pochybností správce daně stěžovatelka nezpochybňuje.

[61] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, že správní orgány požadovaly po stěžovatelce prokázání skutečností nad únosnou míru s absolutní jistotou, kterou prokázat nelze. Je povinností, resp. odpovědností daňového subjektu zajistit si takové důkazní prostředky, kterými bude schopen prokázat skutečnosti uvedené ve svých daňových tvrzeních (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Ty musí prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, která bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37), což se však v projednávaném případě nestalo.

[62] Zároveň Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato možnost nebyla stěžovatelce upřena ani postupem správce daně, resp. žalovaného. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, že provedení stěžovatelkou navrhovaného místního šetření v jejím výrobním areálu by bylo neúčelné. Provedení místního šetření v době, kdy se ho stěžovatelka dožadovala, nemůže z povahy věci přinést informace o tom, jakým způsobem, resp. zda proběhly obchodní případy v minulosti tak, jak byly deklarovány na daňových dokladech. Co se týče neprovedení výslechu svědka Baraníka, správní orgány svůj postup přesvědčivě odůvodnily. Ze správního spisu vyplývá, že Milan Baraník se nejdříve z několika termínů předvolání k výslechu omluvil, načež se ho Policii ČR nepodařilo ani předvést, neboť se nezdržoval v místě svého pobytu a jeho pobyt nebyl znám. Sám svědek v jedné ze svých omluv uvedl, že se správci daně sám ozve, jakmile mu absolvování výslechu dovolí jeho zdravotní stav po úrazu, což se ovšem nestalo. V průběhu odvolacího řízení správce daně znovu možnost předvedení M. Baraníka ověřoval u Police ČR, kdy mu bylo sděleno, že osoba je stále nezvěstná a je po ní vyhlášeno celostátní pátrání. Za takové situace nelze žalovanému vytýkat, že navržený výslech neprovedl. Je přitom zcela irelevantní, zda stěžovatelka v odvolacím řízení na jeho výslechu trvala či nikoliv, jak se nyní účastníci řízení přou, neboť z provedené rekapitulace vyplývá, že i v rámci odvolacího řízení byly v tomto směru správní orgány činné. Ztotožnit se lze také s hodnocením, že předložila-li stěžovatelka v odvolacím řízení notářský zápis obsahující čestné prohlášení Milana Baraníka, lze se domnívat, že s ním byla v kontaktu, a mohla se tedy o provedení výslechu aktivně přičinit. Skutečnost, že se osoba vyhýbá státním orgánům ČR, nelze žalovanému přičítat k tíži. Byla to ostatně stále stěžovatelka, na níž bylo unesení důkazního břemene k jí tvrzeným skutečnostem. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, objevil-li se následně pan Baraník či byl-li policií vypátrán a jeho výpověď bylo možno zajistit v jiném daňovém řízení, neboť se tak stalo až po rozhodnutí žalovaného, které je v nynější věci předmětem soudního přezkumu.

[63] Nejvyšší správní soud neshledal ani pochybení krajského soudu v neprovedení navrhovaného výslechu v rámci soudního řízení. Soud správně konstatoval, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového a že při přezkumu vychází ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného. Úkolem krajského soudu tedy bylo posoudit, zda správní orgány vynaložily dostatečné úsilí k vyslechnutí navrhovaného svědka a zda tím, že jeho výslech neproběhl, nepochybily a neznemožnily tak stěžovatelce unést důkazní

břemeno. To se v dané věci nestalo, z předchozího odstavce vyplývá, že svědek nebyl pro správní orgány objektivně dosažitelný. Neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky přitom není možné „dohnat“ v řízení před soudem. Výše uvedené platí tím spíše pro návrh na provedení důkazu v řízení o kasační stížnosti.

[64] Stěžovatelka namítá, že důkazy, které v daňovém řízení předložila, prokazují poskytnutí deklarovaných prací deklarovanými dodavateli. Tvrdí, že krajský soud i žalovaný nesprávně vyhodnotili svědecké výpovědi, a odkazuje na pasáže, v nichž tehdejší jednatele společností Pure Size a ESATEX GROUP potvrdili spolupráci s Milanem Baraníkem, o němž stěžovatelka vypověděla, že působil jako prostředník mezi ní a uvedenými dodavateli. Tyto části krajský soud dle stěžovatelky vůbec nevzal v úvahu a svědecké výpovědi vyhodnotil jako neurčité. Nejvyšší správní soud nemůže stěžovatelčiným námitkám přisvědčit. Ze stěžovatelkou citovaných protokolů o výslechu svědků sice vyplývá, že potvrdili spolupráci s panem Baraníkem, o samotných zakázkách však neměli vůbec přehled, nevěděli, co bylo předmětem zakázek, jaké byly obchodní podmínky, jak byly hrazeny daňové doklady, kdo stanovil cenu za práce, kde byly prováděny, jak byly předávány. Ačkoliv tedy tyto výpovědi mohou potvrdit kontakt dodavatelů s panem Baraníkem, nemohou prokázat uskutečnění obchodních případů ze sporných faktur, neboť je zřejmé, že neosvětlily ani rozsah provedených prací, ani z nich nevyplývalo, že by tyto práce skutečně jako dodavatelé uvedené společnosti prováděly. Stejně tak výpovědi dalších svědků provedených v odvolacím řízení, z nichž vyplývá, že v areálu stěžovatelky pracovaly osoby na opravování autobusů, neprokazují provedení prací v deklarovaném rozsahu ani deklarovanými dodavateli. Svědci nebyli schopni pracovníky identifikovat, nevěděli, zda osoby přítomné ve výrobním areálu stěžovatelky byly její zaměstnanci či zaměstnanci jiné společnosti. Jak krajský soud shrnul, jedinou identifikovanou osobou byl pan Šíma, který byl brigádníkem stěžovatelky. Nelze se ztotožnit se stěžovatelčinou námitkou, že vzhledem k tomu, že sama pracovníky neměla a dodávala zboží svým dodavatelům, musely být práce vykonány pracovníky deklarovaných dodavatelů. Žalovaný již v rozhodnutí o odvolání poukázal na skutečnost, že se mohlo jednat například o nelegální zaměstnance stěžovatelky. Není ovšem úlohou žalovaného ani soudu, aby prokazovali, jak se případ skutečně odehrál, naopak jak již soud výše uvedl, je to stěžovatelka, která je povinna prokázat skutečnosti, jež tvrdila v předložených daňových dokladech (viz např. rozsudek ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52). Stejně tak skutečnost, že o stěžovatelkou uskutečněných zdanitelných plněních není spor, neodstraňuje pochybnosti ohledně rozsahu přijatých plnění a jejich dodavatelů.

[65] Ve vztahu k čestnému prohlášení pana Baraníka ve formě notářského zápisu krajský soud správně poznamenal, že má, obecně vzato, nižší vypovídací hodnotu než svědecká výpověď. Nelze přehlédnout, že svědek má dle § 96 odst. 1 daňového řádu povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, zejména je pak povinen poskytnout odpovědi na otázky správce daně, případně dalších zúčastněných osob. V čestném prohlášení je zachycen pouze popis událostí předestřený panem Baraníkem, aniž by bylo možno jej konfrontovat s dalšími okolnostmi věci, jak by se tomu mohlo stát v rámci jeho výslechu prostřednictvím otázek správce daně. Pan Baraník popsal v čestném prohlášení navázání spolupráce se stěžovatelkou a obecný model jejich spolupráce, nijak se však nevyjadřoval ke konkrétním stěžovatelkou předloženým daňovým dokladům a obchodním případům. Žalovaný proto

pokračování

správně nepovažoval uvedený notářský zápis za důkaz, který by odstranil jeho pochybnosti o sporných plněních.

[66] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na změnu judikatury ve vztahu k podmínkám uplatnění nároku na odpočet DPH způsobenou rozhodnutím SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Většinová judikatura Nejvyššího správního soudu před uvedeným rozhodnutím trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto. Soudní dvůr EU ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, potvrdil, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

[67] Krajský soud v nyní projednávané věci akcentoval skutečnost, že mimo osob dodavatelů neprokázala stěžovatelka ani rozsah přijatých plnění, přičemž tato skutečnost sama o sobě odůvodňuje závěr o neunesení důkazního břemene a správném neuznání nároku na odpočet DPH. S uvedeným závěrem se Nejvyšší správní soud po vypořádání kasačních námitek ztotožňuje. Pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[68] K otázce možného alternativního dodavatele pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka po celou dobu řízení před krajským soudem, a to i poté, co bylo rozhodnuto Soudním dvorem EU a rozšířeným senátem s výše uvedeným závěrem (přičemž stěžovatelka na toto rozhodnutí odkazovala), setrvala na tvrzení o tom, že plnění poskytl tři dodavatelé uvedení na dokladech. O jejich statusu plátce DPH nebylo sporu, tato skutečnost je však pro věc nerozhodná, neboť plátcem DPH musí být osoba, která plnění skutečně dodala. Krajský soud ve svém rozhodnutí poukázal na to, že stěžovatelka jiného dodavatele v průběhu řízení neuvedla. Teprve v reakci na rozbor žalovaného provedený ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že ze správního řízení vyplývá, že skutečným dodavatelem mohl být Milan Baraník, který měl pro stěžovatelku práce zajišťovat. Tato námitka je však dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť jak bylo shora uvedeno, stěžovatelka měla možnost ji uplatnit v řízení před krajským soudem a neučinila tak. Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že i v samotné kasační stížnosti stěžovatelka setrvala na tvrzení o deklarovaných dodavatelích uvedených na daňových dokladech, její argumentace je tedy v tomto směru rozporná a jeví se jako účelová.

IV. Závěr a náklady řízení

[69] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[70] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 21. února 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu