



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **EVART s. r. o.**, se sídlem Náměstí Na Sádkách 702, Dolní Břežany, zastoupená Mgr. Petrem Lukáčem, advokátem se sídlem Antala Staška 38, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 11. 2022, č. j. 55 Af 7/2022-51,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 3. 2022, č. j. 11008/22/5300-21444-712211, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2021, č. j. 826831/21/2102-52521-205378, 826897/21/2102-52521-205378 a 827312/21/2102-52521-205378, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2017 a červen 2018 a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále.

[2] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně ve vztahu k deklarovaným přijatým plněním od dodavatelů Lucky Production s. r. o. a PON Praha a. s. neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala, jaký byl jejich obsah a rozsah a zda byla přijata od deklarovaných dodavatelů. V případě deklarovaného plnění od Lucky Production s. r. o. neprokázala ani použití v rámci svých ekonomických činností.

Žalobkyně tedy neprokázala splnění podmínek § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), a proto jí nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet DPH z těchto plnění.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 4. 11. 2022, č. j. 55 Af 7/2022-51.

[4] Krajský soud konstatoval, že vážné a důvodné pochybnosti žalovaného o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, jejich obsahu, rozsahu a deklarovaném dodavateli se neopíraly pouze o žalobkyní uvedené údaje o deklarovaných dodavatelích (virtuální sídla; okolnost, že v Lucky Production krátce před zahájením spolupráce došlo ke změně jednatele a následná nekontaktnost jejího jednatele; nezveřejňování účetních závěrek), ale o množství dalších zjištění, proti nimž žalobkyně konkrétně nebrojila. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že jí bylo postupem daňových orgánů znemožněno předložit důkazní prostředky. Poukázal na to, že žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě neuvedla, jaké konkrétní důkazní prostředky hodlala ve svém sídle předložit, aby bylo možné posoudit, zda by bylo nepřiměřené, nevhodné a v rozporu se zásadou vzájemné součinnosti konkrétní důkazní prostředky předložit například jejich zasláním v listinné či elektronické podobě, případně podáním u jiného správce daně, případně spolu s podáním odvolání. Podle krajského soudu zásadě hospodárnosti naopak neodpovídá, aby správce daně či žalovaný přistoupili k provedení místního šetření za situace, kdy žalobkyně nespécifikovala, jaké konkrétní důkazy k prokázání jakých konkrétních skutečností hodlala předložit, aby bylo možné vyhodnotit jejich relevanci a způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti a posoudit účelnost místního šetření. Důkazní prostředky, jejichž předložení mělo být žalobkyni podle jejího názoru znemožněno, žalobkyně konkrétně nespécifikovala ani v odvolacím řízení. Za dané situace nelze vytýkat žalovanému, že k provedení místního šetření nepřistoupil.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně ani nikterak nevysvětlila, jak dospěla k částce odhadovaných nákladů 55 000 Kč *na cestu do Bruntálu a zajištění potřebné techniky a personálu* uvedené v daňovém řízení a tento svůj blíže nespécifikovaný odhad ničím nedoložila. Nadto neobjasnila a neprokázala potřebu jejich vynaložení na předložení konkrétních důkazních prostředků. Žalobkyně též neodůvodnila a nedoložila obecné tvrzení, že by konkrétní důkazní prostředky *nemohly opustit její sídlo*. Žalobkyně netvrdila žádné objektivní překážky, které by jí bránily nespécifikované důkazní prostředky předložit mimo její sídlo. Vzhledem k obecnosti tvrzení žalobkyně nelze dovodit, že by nemohla předložit důkazní prostředky některým ze způsobů předestřených žalovaným.

[7] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně byla s pochybnostmi správce daně o tom, zda tato splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona o DPH u předmětných zdanitelných plnění, včetně jejich odůvodnění podrobně seznámena výzvou ze dne 4. 6. 2020, č. j. 2310794/20/3205-60562-809776. Krajský soud se ztotožnil

pokračování

s žalovaným, že popsané skutečnosti byly způsobilé vzbudit důvodné pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů a vést k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Žalobkyni přitom nebylo vytýkáno neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu.

[8] Krajský soud rovněž souhlasil s žalovaným, že zákon nevyžaduje, aby zpráva o daňové kontrole obsahovala seznam předložených důkazů, a že ze zprávy o daňové kontrole též ve spojení s výzvou k prokázání skutečností ze dne 4. 6. 2020, na niž odkazuje, lze seznat, jak byly správcem daně jednotlivé důkazy hodnoceny, a to i ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím ke skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo (mj. tvrzením žalobkyně).

[9] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se úmyslného poškození žalobkyně znemožněním nahlédnutí do spisu. Žalobkyni nebylo k žádosti jejího zástupce ze dne 29. 1. 2021 odepřeno právo nahlížet do spisu, pouze byla správcem daně upřednostněna z relevantního důvodu (vzhledem k tehdejší epidemiologické situaci a přijatým opatřením v důsledku výskytu koronaviru SARS-CoV-2) forma korespondenčního nahlížení do spisu, kdy byl zástupci zaslán soupis části spisu určené k nahlížení a soupis vyhledávací části spisu, s tím že zástupce mohl označit písemnosti, jejichž kopii požadoval v rámci nahlížení do spisu. Jelikož zástupce tuto formu odmítl využít, bylo mu následně umožněno osobní nahlížení do spisu, jak požadoval. Změna právního zástupce na základě plné moci a vznesení požadavku na nahlížení do spisu bezprostředně před ukončením daňové kontroly nezakládá zákonnou překážku vydání oznámení o ukončení daňové kontroly ani vydání dodatečných platebních výměřů. Případnou procesní vadu v podobě odepření nahlížení do spisu správcem daně v rámci daňové kontroly lze navíc zhojit i v řízení odvolacím. Pokud jsou procesní vady zhojeny před vydáním rozhodnutí o odvolání, nemůže být dán důvod pro jeho zrušení.

[10] K námitce žalobkyně, že manuál k taxametru měla k dispozici, a neměla tak důvod vstupovat do obchodního vztahu s jeho výrobcem, krajský soud uvedl, že souhlasí s žalobkyní, že se nejedná o skutečnost, která by vyvolávala pochybnosti o uskutečnění plnění tak, jak byla deklarována. Podle krajského soudu však lze souhlasit s daňovými orgány v tom, že podklady, které žalobkyně předložila správci daně s tím, že je měla předat Lucky Production za účelem realizace díla (převážně veřejně dostupné na internetu), u nichž nebylo (v rozporu s předloženou smlouvou) potvrzeno ani jinak doloženo jejich předání dodavateli, nemohly odstranit pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno.

[11] Závěrem krajský soud konstatoval, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení a soud může přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích včas a řádně uplatněných žalobních bodů. V této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobkyně v žalobě konkrétně nebrojila proti množství dalších pochybností, na jejichž základě dospěly daňové orgány k závěru o přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, ani konkrétně netvrdila, že a jakými důkazními prostředky sporný nárok na odpočet DPH u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění prokázala.

III.

[12] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Stěžovatelka uvedla, že žalovaný zpochybnil přijatá zdanitelná plnění na základě údajů o dodavatelích, jako jsou virtuální sídlo, změna jednatele, nezakládání účetních závěrek, k čemuž dodala, že žalovaný nijak nezduvodnil, proč důkazem neposkytnutí zdanitelného plnění je skutečnost, že daňový subjekt sídlí na virtuální adrese.

[14] Stěžovatelka dále brojila proti postupu správce daně, který neakceptoval její požadavek předložit důkazní prostředky v sídle stěžovatelky. Tím mělo dojít k porušení zásad správního řízení podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a § 85 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle stěžovatelky není pravdou závěr krajského soudu uvedený v bodě 34 napadeného rozsudku, že nespécifikovala, jaké důkazy chtěla při místním šetření předložit. Důkazem toho je bod 35 napadeného rozsudku, z něž je zřejmé, co stěžovatelka chtěla prostřednictvím osob a techniky správci daně prokázat.

[15] Stěžovatelka dále poukázala na to, že z telefonického ohlášení kontroly vyplývalo, že se kontrola měla týkat pouze nesrovnalostí za kontrolované období. Z těchto důvodů se jednání zúčastnila účetní stěžovatelky. Správce daně však měl řadu otázek, z nichž mnohé nebyly k meritu věci, jako např. kdo doporučil dodavatele, s kým a kde bylo jednáno apod. Z těchto důvodů byly odpovědi obecné, neboť na ně nebyla stěžovatelka připravena. Účetní stěžovatelky rovněž nebyla schopna bez přípravy k sobě přiřadit jednotlivé položky uvedené v cenové kalkulaci a ve fakturách, jelikož neměla u sebe potřebné podklady.

[16] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný nesprávně interpretoval svědeckou výpověď F. Z., kdy z protokolu o jeho výslechu je zjevné, jaký byl rozsah předmětu zdanitelného plnění.

[17] Za zásadní vadu pak stěžovatelka označila závěr ohledně rozložení důkazního břemene vyjádřený v bodě 27 napadeného rozsudku, kdy krajský soud odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se ale týkají odůvodnění pochybností v případě, že se daňový subjekt zapojil vědomě či nevědomě do daňového podvodu. Jestliže je prokazováno poskytnutí zdanitelného plnění, tak důkazy předložené stěžovatelkou nelze rozporovat argumenty jako jsou virtuální sídlo, změna statutárních orgánů či nezveřejňování uzávěrek apod. Toto jsou argumenty, které mohou vyvolávat pochybnost signalizující potencialitu zapojení do daňového podvodu. Tyto argumenty však není možno použít pro negaci důkazů předložených stěžovatelkou. Žalovaný neodůvodnil, proč by tato fakta bránila poskytnutí zdanitelného plnění.

[18] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu uvedeným na konci bodu 29 napadeného rozsudku. Nelze požadovat po stěžovatelce, aby zkoumala, které důvody byly pro rozhodnutí stěžejní a které nikoliv, když všechny byly uvedeny ve správním rozhodnutí bez rozlišení jejich důležitosti. Obecně se však předpokládá správnost správního rozhodnutí, a pokud jsou takové důvody v rozhodnutí uvedeny a jsou nesprávné, tak by na základě těchto nesprávných údajů mělo být rozhodnutí zrušeno. Nelze připustit situaci, že

pokračování

soud osvědčí správnost rozhodnutí, ve kterém jsou uvedeny nesprávné údaje a odůvodní to tím, že se v rozhodnutí stále nacházejí nějaké důvody, které nejsou chybné.

[19] V doplnění kasační stížnosti se pak stěžovatelka znovu věnovala skutečností, v nichž spatřovala vadu v postupu správce daně spočívající v tom, že nebylo vyhověno jejímu požadavku, aby se pracovníci správce daně dostavili do jejího sídla, kde jim měla stěžovatelka v úmyslu předložit důkazní prostředky k deklarovaným zdanitelným plněním a demonstrovat a vysvětlit výsledný projekt, na nějž měla být přijatá plnění využita. Ve druhém doplnění kasační stížnosti pak stěžovatelka popisovala, jak ji po ekonomické stránce zasáhlo šetření ze strany Policie ČR, což mělo být příčinou úbytku obchodních příležitostí a snížení jejího obratu. V tomto podání také stěžovatelka uvedla, že žalovaný nevzal v potaz „znalecký posudek č. 56/2018 soudního znalce z oboru ekonomika a kybernetika Ing. Pavla Mückeho ze dne 10. 5. 2018, který ocenil část poskytnutého plnění, a to portál *medical-technology.cz* částkou ve výši 1.106.600,- Kč“. Dále pak stěžovatelka namítala, že žalovaný nezohlednil ani skutečnost, že určitý výsledek své činnosti (studii) stěžovatelka prodala dne 7. 9. 2020 za 60 000 EUR.

[20] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku kasačního soudu. Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského (městského) soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené. Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že náležitou formulaci kasačních námitek není možné nahradit pouhou parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Stěžovatel sice může v kasační stížnosti žalobní argumentaci (popř. argumentaci obsaženou v odvolání) zopakovat, např. tehdy, pokud se s ní krajský (městský) soud dostatečně nevypořádal, nebo nesouhlasí-li se skutkovým či právním posouzením. Vždy je však třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry krajského (městského) soudu pokládá za nedostatečné, resp. za nesprávné. Neučiní-li tak, je Nejvyšší správní soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti

napadeného rozsudku toliko v obecné rovině, neboť v opačném případě by za stěžovatele domýšlel, z jakých důvodů pokládá napadené soudní rozhodnutí za nesprávné (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 137/2015-45, či ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[25] Pokud jde o výtku stěžovatelky, že žalovaný nijak nezdůvodnil, proč důkazem neposkytnutí zdanitelného plnění je skutečnost, že daňový subjekt sídlí na virtuální adrese, tato nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu a jedná se pouze o opakování totožného tvrzení, která uplatnila stěžovatelka v již řádně posouzené žalobě. Takto formulovanou výtku nelze proto považovat za řádně uplatněnou kasační námitku. K tomu postačí obecně uvést, že krajský soud předmětnou žalobní námitku náležitě posoudil (viz body 27 až 31 napadeného rozsudku) a vysvětlil, že žalovaný na základě existence virtuálního sídla deklarovaných dodavatelů nedovodil, že zdanitelné plnění poskytnuto nebylo. Jednalo se pouze o jednu z dílčích indicií vedoucích k pochybnostem o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, jejich obsahu, rozsahu a přijetí od deklarovaných dodavatelů. V této souvislosti krajský soud správně poukázal na to, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS). V nyní posuzovaném případě přitom žalovaný ve vztahu k deklarovaným plněním od Lucky Production a PON Praha poukázal na množství dalších skutečností, které založily vážné a důvodné pochybnosti o deklarovaných plněních ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tato další zjištění stěžovatelka v žalobě nezpochybnila.

[26] Námitkou stěžovatelky, že postupem správce daně došlo k porušení zásad správního řízení podle správního řádu, se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitku, kterou stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V této souvislosti však nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že podle § 262 daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije. Co se týče otázky základních zásad, tyto jsou pro správu daní formulovány speciálně v ustanoveních § 5 až § 9 daňového řádu a odrážejí specifika správy daní oproti správnímu řízení.

[27] Stěžovatelka dále namítala, že správce daně porušil § 85 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že *daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější*. Místem provedení daňové kontroly u stěžovatelky bylo sídlo správce daně, který daňovou kontrolu vedl, což bylo zachyceno v protokolech o zahájení daňové kontroly ze dne 5. 4. 2018 a 24. 9. 2018, jejichž obsah stěžovatelka stvrdila svým podpisem. Proti určení místa provedení daňové kontroly stěžovatelka nijak nebrojila.

[28] Stěžovatelka tvrdila nesprávnost postupu správce daně v tom smyslu, že jí správce daně neumožnil provést úkon předložení důkazních prostředků tím, že se na její žádost nedostavil do jejího sídla. V této souvislosti dále namítala, že důvody, proč mělo být nezbytné, aby se pracovníci správce daně dostavili do sídla stěžovatelky, byly dostatečně konkrétní, a závěry obsažené v bodě 34 napadeného rozsudku jsou tak nesprávné. Důkazem má být bod 35 napadeného rozsudku, z něž má být zřejmé, co chtěla stěžovatelka dokládat

pokračování

a prokazovat. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že bod 34 napadeného rozsudku obsahuje závěr krajského soudu, že návrh stěžovatelky byl nekonkrétní a nebylo zřejmé, co chce ve svém sídle předkládat a proč tyto nespecifikované důkazní prostředky nemůže správci daně předložit jiným běžným způsobem. Bod 35 napadeného rozsudku pak shrnuje závěr krajského soudu, že nekonkrétní byl také důvod požadavku, tedy tvrzení o výši nákladů, které by měla stěžovatelka s tím, kdyby důkazní prostředky předložila v sídle příslušného správce daně. Z uvedeného je zřejmé, že bod 35 není důkazem nesprávnosti obsahu bodu 34 napadeného rozsudku. Tvrzení o výši údajných nákladů spojených s cestou do Bruntálu totiž zjevně nevypovídá ničeho o tom, co chtěla stěžovatelka ve svém sídle předkládat, ani o tom, proč nemohla stěžovatelka důkazy o předmětném plnění předložit přímo správci daně. Navíc ani sama výše tvrzených nákladů nebyla stěžovatelkou nijak doložena a nebylo tak zřejmé, jakým způsobem a na základě jakých podkladů stěžovatelka k částce 55 000 Kč dospěla.

[29] Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatelky, že předložení důkazních prostředků v jejím sídle by nebylo místním šetřením, ale provedením daňové kontroly v jejím sídle tak, jak to stanovuje § 85 odst. 2 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno, uvedené ustanovení připouští určení i jiného místa než sídla daňového subjektu, což se stalo i v případě stěžovatelky, stěžovatelka s tím byla srozuměna a nijak určení místa provedení daňové kontroly nespороvala. Za daného stavu by se tak jednalo o místní šetření. Pokud by správce daně k provedení tohoto místního šetření přistoupil, stalo by se tak za situace, kdy by neměl žádnou informaci o tom, co přesně by mělo být šetřeno a zda by se jednalo o šetření relevantní ve vztahu ke zjišťovaným okolnostem. Navrhované místní šetření by tak bylo úkonem se značně nejistým výsledkem a úkonem, který zjevně nebyl nezbytný z hlediska možností stěžovatelky předkládat důkazní prostředky ke svým tvrzením. Správce daně je povinen dbát základních zásad správy daní a postupovat účelně a hospodárně ve všech ohledech, tedy nikoliv jen z pohledu potencionálních nákladů daňového subjektu. Pokud v daném případě nebylo dopředu zřejmé, co mělo být správci daně předvedeno a předloženo v sídle stěžovatelky, nelze mu vytýkat, že požadované místní šetření neprovedl. Za takových okolností si správce daně nemohl učinit předběžný úsudek o tom, zda se má jednat o předkládání takových důkazních prostředků, které by byly způsobilé podat o šetřených okolnostech nějaký důkaz, ani o tom, zda je místní šetření či ústní jednání skutečně jediným možným způsobem jejich předložení.

[30] Nejvyšší správní soud tak souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že stěžovatelka nespecifikovala jediný důkazní prostředek, který by měl být na jednání v jejím sídle předložen. Pokud se mělo jednat o ukázkou projektu vytvořeného stěžovatelkou, je třeba připomenout, že stěžovatelka měla v daňovém řízení prokázat, že deklarované zdanitelné plnění skutečně přijala, že jej přijala od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, způsobem a v rozsahu odpovídajícím uvedenému dokladu a že plnění použila ke své ekonomické činnosti. Z logiky věci je zřejmé, že demonstrace určitého výsledného produktu či projektu, či zpřístupnění určitých dat (jež by zřejmě měly představovat některé z šetřených plnění) samy o sobě nemohou podat informaci o všech uvedených otázkách, tedy doložit naplnění všech hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně). K tomu lze dodat, že ani prosté tvrzení stěžovatelky o údajné citlivosti údajů nelze automaticky považovat za překážku pro předložení důkazů prostředky dálkové komunikace. Stěžovatelka zde opomíjí skutečnost, že právě v souvislosti s tvrzenou citlivostí

údajů bylo ze strany žalovaného několikrát poukázáno na nevěřejnost daňového řízení a na povinnost zachování mlčenlivosti, kterou mají úřední osoby při správě daní.

[31] Stěžovatelka dále sporovala obsah bodu 27 napadeného rozsudku s tím, že nesouhlasí s posouzením rozložení důkazního břemene a s tím, že by okolnosti na straně deklarovaného dodavatele (virtuální sídlo, změna jednatele či nezveřejňování účetních závěrek) dokládaly nedodání deklarovaného plnění. K tomu kasační soud uvádí, že bod 27 napadeného rozsudku obsahuje odkazy na rozsudky zdejšího soudu obsahující pasáže týkající se relevance virtuálních sídel deklarovaných dodavatelů s poznámkou krajského soudu, že se jedná o okolnost, která sama o sobě nepostačuje k zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelných plnění a jejich obsahu a rozsahu, podobně jako nepostačuje pro závěr o daňovém podvodu a vědomosti o něm. V tomto ani žádném jiném bodě napadeného rozsudku není vykládána důkazní povinnost stěžovatelky ohledně faktické stránky tvrzeného přijetí zdanitelného plnění za pomoci judikatury vykládající problematiku podvodů na DPH. V odkazovaném odstavci napadeného rozsudku krajský soud pouze reagoval na námitky stěžovatelky, která již v žalobním řízení vyjádřila své přesvědčení, že virtuální sídla jsou argumentem správce daně výhradně pro účely detekce podvodu. Jak bylo však již dříve uvedeno, poukaz na virtuální sídlo deklarovaného dodavatele, stejně jako další okolnosti jeho stavu, nebyly posouzeny daňovými orgány jako důkazy o neexistenci zdanitelného plnění či důkazy o jeho nedodání deklarovaným dodavatelem, jak nesprávně tvrdí stěžovatelka. Tyto okolnosti pouze posílily vážné a důvodné pochybnosti správce daně o faktických aspektech tvrzeného přijetí zdanitelného plnění a takto byly správcem daně i žalovaným hodnoceny a popisovány. Konkrétní pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 6. 2020, čímž unesl své důkazní břemeno. Tímto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku a bylo pak na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, tj. prokázala, že se uskutečněné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Bylo přitom výhradně na stěžovatelce, jak pochybnosti sdělené správcem daně vyvrátí. K tomu lze pro úplnost dodat, že po stěžovatelce nebylo požadováno, aby nesla důkazní břemeno ve vztahu k okolnostem, které jsou zcela mimo sféru jejího vlivu.

[32] Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu údajně uvedeným na konci bodu 29 napadeného rozsudku s tím, že po ní nemůže být vyžadováno, aby zjišťovala a rozlišovala, které důvody rozhodnutí o odvolání byly stěžejní a které nikoliv. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v odkazované části napadeného rozsudku krajský soud shrnul konkrétní zjištění správce daně ve vztahu k deklarovanému přijatému plnění od dodavatele Lucky Production. Nejednalo se tak o argumentaci krajského soudu, ve které by vyvracel jakákoliv zjištění správce daně či závěry žalovaného. Předmětná výtka je tak zcela lichá, neboť stěžovatelka brojí vůči něčemu, co napadený rozsudek vůbec neobsahuje.

[33] Pokud jde o popis ekonomických dopadů způsobených šetřením ze strany Policie ČR, tyto nijak nesouvisí s postupem správce daně či žalovaného v daňovém řízení. Tato argumentace stěžovatelky se ani nikterak netýká rozhodovací činnosti krajského soudu. Nejedná se tedy o řádně uplatněnou kasační námitku, kterou by se Nejvyšší správní soud mohl věcně zabývat.

pokračování

[34] Rovněž námitkami stěžovatelky, které se týkaly průběhu ústního jednání při zahájení daňové kontroly (nepřipravenost účetní stěžovatelky), nesprávné interpretace svědecké výpovědi F. Z. žalovaným a nezohlednění znaleckého posudku č. 56/2018 a prodeje jednoho z řešení (studie) za 60 000 EUR žalovaným, se Nejvyšší správní soud pro jejich nepřijatelnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitky, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[35] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. února 2024

David Hipšr
předseda senátu