



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Václava Štencla v právní věci žalobkyně **GENOVA, spol. s r. o.**, se sídlem Svoboda nad Úpou, Úpská 54, zastoupené JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Masarykova 1120/43, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2022, č. j. 15 Af 6/2019-165,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni celkem třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 2. 2013 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2010 v souhrnné výši 1 644 240 Kč, a současně jí uložil povinnost uhradit penále. Podle správce daně žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění (demoliční práce a investorsko-inženýrské činnosti) s místem plnění v tuzemsku od dodavatelů NOWAK, a. s. (dále jen „NOWAK“) a CST plus s.r.o. (dále jen „CST“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 10. 2014, č. j. 29028/14/5000-14306-701226, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedené dodatečné platební výměry správce daně. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který

rozsudkem ze dne 10. 10. 2017, č. j. 15 Af 80/2014 - 188, rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud spatřoval pochybení daňových orgánů v nepřipuštění důkazů navrhovaných žalobkyní, konkrétně se jednalo o neprovedení výslechu svědků V. D., H. V., V. D. a M. T.

[3] Žalovaný poté, co doplnil řízení o výslech zmiňovaných svědků, setrval na svém závěru, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno. V reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a na výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyně navrhla provedení dalších několika desítek důkazů. Těmto důkazním návrhům žalovaný nevyhověl a rozhodnutím ze dne 17. 12. 2018, č. j. 55431/18/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), opětovně zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry vydané správcem daně.

[4] Žalobkyně napadla také posledně uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Úvodem konstatoval, že se může věcně zabývat jen řádně uplatněnými žalobními body. Žalobkyně totiž některé žalobní body uplatnila opožděně, zároveň jsou její obsáhlá podání „*místy poněkud nesrozumitelná*“ a nelze v nich odlišit, co představuje popis průběhu daňového řízení a argumentaci daňových orgánů a co je žalobní námitkou. Krajský soud rovněž zdůraznil, že v souladu s § 75 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nemohl proto zohledňovat později vydaná rozhodnutí ani pozdější důkazy provedené v jiných věcech, byť se jedná o daňová řízení obchodních partnerů žalobkyně, která se týkají stejných zakázek.

[5] Podle krajského soudu měl správce daně legitimní pochybnosti o tom, že demoliční práce v areálu společnosti Tlaková plynárna Ústí nad Labem a.s. (dále jen „TPÚ“) skutečně provedli tvrzeň dodavatelé v období a v rozsahu uvedeném na fakturách vystavených společnostmi NOWAK a CST [společnost TPÚ si část demolic objednala u společnosti TEKO Trmice, a.s. (nyní TEKO Trutnov a.s., dále jen „TEKO“), jež si část demolic objednala u žalobkyně, pro kterou část těchto demolic měly provést společnosti NOWAK a CST]. Stejně tak měl správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda byly žalobkyni skutečně poskytnuty služby fakturované společností NOWAK, týkající se investorsko-inženýrské činnosti na akci *bytové domy Chlumec*, a to v období a v rozsahu uvedeném na příslušné faktuře.

[6] Důkazní břemeno tak podle krajského soudu přešlo na žalobkyni, která byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2010. Krajský soud zároveň přisvědčil žalovanému, že žalobkyně v průběhu daňového řízení své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že příslušné služby jí poskytli deklarovaní dodavatelé NOWAK a CST, v termínu a rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech.

[7] Krajský soud neakceptoval žalobní námitku, podle níž daňové orgány v důsledku odmítnutí navržených důkazů nezjistily skutkový stav správně a úplně. Ve shodě se žalovaným vyhodnotil jako obstrukční a účelové návrhy na výslech dalších svědků, které žalobkyně uplatnila až dne 26. 11. 2018, tedy až v závěrečné části odvolacího řízení

pokračování

pokračujícího po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby tyto důkazní návrhy předložila daňovým orgánům mnohem dříve; krajský soud v těchto důkazních návrzích spatřoval snahu účelově prodlužovat daňové řízení s cílem dosáhnout prekluze práva daňových orgánů daň dodatečně doměřit.

[8] Nedůvodnými krajský soud shledal také námitky upozorňující na údajně nesprávně stanovenou daň. Upozornil, že daň *na vstupu* nebyla žalobkyni uznána proto, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno; daň *na výstupu* žalovaný nezpochybňoval. Není přitom podstatné, že žádný provedený důkaz neprokazuje, že by žalobkyně vykonala předmětná zdanitelná plnění sama; úkolem daňových orgánů totiž nebylo prokazovat tuto skutečnost. Dále krajský soud uvedl, že podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (dále jen „zákon o DPH“) platilo, že priznat a zaplatit daň správci daně je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019 - 30, se podává, že osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň, bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH, a bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH. Pro účely daného ustanovení tedy není rozhodné, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného plnění. V situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně, by měla být možnost opravy faktury poskytnuta v zásadě pouze tehdy, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru, nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury. V posuzované věci nicméně nenastal důvod k opravě faktur, které žalobkyně vystavila, ani důvod k jakékoli úpravě výše DPH na výstupu. Žalobkyně vystavila fakturu, na které uvedla DPH, a proto nyní nemůže zpochybňovat výši daně na výstupu. Daň na výstupu tak byla stanovena na základě toho, že žalobkyně vystavila daňové doklady, v nichž uvedla DPH; otázka, zda se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo, či nikoli, je proto v tomto ohledu irelevantní.

[9] Proti tomuto rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) bránila kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka předně konstatovala, že krajský soud zcela pominul řadu žalobních námitek. Krajský soud také aproboval závěry žalovaného, který se vůbec nezabýval tím, že při tvrzeném nesouladu příjmů a výdajů bylo případně nutno stanovit daň za využití pomůcek. V tom stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[11] Pokud jde kasační námitky týkající se samotného meritorního posouzení věci, stěžovatelka v prvním okruhu námitek tvrdí, že byl v daňovém řízení neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav a došlo k vadám dokazování. Stěžovatelka trvá na tom, že důkazní návrhy uplatněné ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení dne 26. 11. 2018 byly důvodné. Jejich důvodnost byla potvrzena také v daňových řízeních vedených se společnostmi TEKŮ a NOWAK, v nichž žalovaný vyslechl svědky, jejichž výslech stěžovatelka navrhovala rovněž v nyní posuzované věci. Stěžovatelka zároveň

nesouhlasí s krajským soudem, že by odkazu na rozhodnutí žalovaného vydaná v souvisejících věcech bránila zásada koncentrace řízení. Namítla, že i podle judikatury Nejvyššího správního soudu je přípustné provést v soudním řízení důkazy, které byly zjištěny až po vydání rozhodnutí správního orgánu, ale vztahují se k prokázání skutečností z doby před tímto rozhodnutím. Podle stěžovatelky je nesprávný také závěr krajského soudu, že měla dostatek času prozkoumat „*důkazní potenciál*“ svědků a navrhnout je dříve. Svědkům se totiž vyhýbala a nekomunikovala s nimi, aby nebyla nařčena, že je navádí či informuje. Krajský soud dále odmítl provést jako důkazy rozsudky Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 17 Co 287/2017 a posudky společnosti STAVEXIS, s.r.o. (dále jen „STAVEXIS“) a Ing. Němce, ze kterých soudy ve zmíněných řízeních vycházely. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že uvedené posudky nevypovídají nic o tom, kdo jí dodal inženýrskou činnost. Nesouhlasí ani s hodnocením, že návrhy svědků, které učinila v odvolacím řízení, představovaly obstrukční jednání. Takový závěr je v rozporu se smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020 - 42, nadto platí, že důvodem neakceptování důkazního návrhu nemůže být časová tíseň odvolacího orgánu spojená s hrozící prekluzí práva vyměřit daň.

[12] Druhý okruh kasačních námitek se týká hodnocení důkazů soudem a hodnocení rozložení důkazního břemene. Stěžovatelka namítla, že po daňových orgánech nepožadovala, aby za ni prováděly dokazování. Požadovala pouze konkretizaci a odůvodnění tvrzení správce daně o určité rozhodující skutečnosti, na které posléze stavěl žalovaný. Také podle judikatury Nejvyššího správního soudu je na správci daně, pokud zpochybní předloženou smlouvu, účetní doklady a další formální doklady o plnění a výdajích, aby prokázal svá tvrzení. Právě to bylo předmětem námitek stěžovatelky. Žalovaný ale hodnotil důkazy jednostranně, bez souvislosti s ostatními důkazními prostředky, formalisticky, obecně a *frázovitě*. Krajský soud pak takové hodnocení důkazů jen převzal a akceptoval, čímž zatížil i svůj rozsudek nezákonností. Stěžovatelka poté obsáhle polemizuje s hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí a dalších provedených důkazů ze strany soudu. Zároveň se opětovně vyjadřuje k důvodům, pro které žalovaný nevyhověl jejím návrhům na doplnění dokazování učiněným v odvolacím řízení.

[13] Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatelka argumentuje tím, že navzdory výše uvedenému postupu žalovaného a krajského soudu, unesla své důkazní břemeno. Případné rozpory, které jí vyčítal žalovaný, odstranila (například tabulkou obsahující rozsah dodávek, kubatury jednotlivých objektů, ceny, fakturaci atd.). Pochybnosti, se kterými se krajský soud ztotožnil, stěžovatelka považuje za běžné, nepodstatné detaily v provádění děl, které nemají právní relevanci. Stěžovatelka dostala své povinnosti prokázat, že se vše odehrálo tak, jak tvrdila, žalovaný a soud ale bez řádného odůvodnění k jejím tvrzením a důkazům nepřihlédli. Stěžovatelka zároveň namítla, že jí daňové orgány neumožnily prokázání rozhodných skutečností, protože tyto rozhodné skutečnosti nevymezily. Podle stěžovatelky také nelze rozšiřovat její důkazní břemeno *ad absurdum*, nad rámec mezí vytýčených stávající judikaturou. Naopak je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti, kdy odběratel nemůže být povinen vědět a prokazovat, jakými mechanismy putuje dodávka mezi dodavatelem NOWAK a jeho subdodavatelem.

pokračování

[14] Čtvrtý okruh kasačních námitek představuje polemiku se závěry krajského soudu týkajícími se otázky (ne)správného stanovení daně. Dle stěžovatelky platí, že pokud je stanovena celková výše daně, nelze namítat, že daň na výstupu nebyla řešena, byla-li předmětem daňové kontroly. Předmětem kontroly je daň na vstupu i na výstupu, a řeší se výsledná celková daňová povinnost. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by spolu daň na vstupu a daň na výstupu nesouvisely. Dle soudu není podstatné, kdo vykonal investorsko-inženýrské práce; jestliže však stěžovatelka tyto práce neprováděla sama, musela je převzít od společnosti NOWAK. Co se týče výkladu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, je třeba u prokazování nároku na odpočet DPH nezbytné prokázat jednak to, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a jednak, zda toto plnění uskutečnila osoba uvedena v předloženém dokladu. Po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti mimo sféru jeho vlivu, pokud jinak prokázal, že mu bylo zdanitelné plnění dodáno a že bylo zapláceno. Obdobně týž soud rozhodl v rozsudku „5 Afs 181/2017“. Rovněž z rozsudku krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57 Af 28/2017 - 47, se podává, že pokud daňové orgány dospějí k závěru, že se daňové plnění neuskutečnilo, není možné po něm požadovat daň na výstupu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, dále platí, že ani pokud není možné určit poskytovatele zdanitelného plnění, nelze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně, pokud není prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o které daňový subjekt mohl a měl vědět. V posuzované věci bylo plnění uskutečněno a o podvodu krajský soud ani žalovaný nehovoří. Pokud jde o souvislost zdanitelného plnění jednoho subjektu a subjektu následujícího, základní podmínkou je, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti a plnění na vstupu musí mít přímou spojitost s plněním na výstupu, zakládajícím nárok na odpočet. Tato podmínka byla v posuzované věci splněna v celém řetězci. Tím, že daňové orgány odpočet daně odpirají, došlo k porušení mnoha zásad správy daní.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatoval, že stěžovatelka v průběhu celého daňového a soudního řízení činila obsáhlá podání, která obsahují nesystematická a chaotická vyjádření k předmětu sporu. Mnohdy není zřejmé, k čemu se uplatňované námítky vztahují.

[16] K námitkám neúplně a nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že doplnil dokazování v souladu se závěry krajského soudu vyslovenými v rozsudku č. j. 15 Af 80/2014-188. Současně řádně odůvodnil, proč neprovedl další stěžovatelkou navrhané důkazy. Je tak přesvědčen, že dostatečně zjistil skutkový stav věci. Zároveň žalovaný souhlasí s krajským soudem, že nebylo namístě provést v soudním řízení důkazy z jiných daňových řízení, případně řízení soudních. Ve stěžovatelkou citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, se jednalo o odlišnou situaci; krajský soud zde shledal důvodnou námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pročež provedl doplnění dokazování obsahem trestního spisu. Doplněným dokazováním pak vyšly najevo skutečnosti rozporné se zjištěními, které učinily daňové orgány. V nyní posuzovaném případě však krajský soud považoval námitku stěžovatelky o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu za nedůvodnou. Proto i uvedl, že se v případě

daňového řízení se společností TEKŮ a se společností NOWAK jedná o samostatná daňová řízení s tím, že každý daňový subjekt hájí svá práva sám.

[17] Ve vztahu k námitkám týkajícím se hodnocení důkazů soudem a vadám dokazování žalovaný konstatoval, že krajský soud neopomenul vysvětlení předestřená stěžovatelkou. Naopak se jimi rozsáhle zabýval a dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný trvá také na tom, že řádně zdůvodnil, proč považoval některé důkazní návrhy stěžovatelky za obstrukční. Stěžovatelka byla v průběhu celého daňového řízení pasivní a teprve před uplynutím lhůty pro stanovení daně navrhla několik desítek důkazů. Přesto se žalovaný k těmto důkazním návrhům podrobně vyjádřil. Navíc odvolací řízení má sloužit k odstranění případných vad řízení, nikoliv k nalézání skutkového stavu věci. To by mělo proběhnout v řízení před prvostupňovým správcem daně. Rozsudek č. j. 5 Afs 181/2020 - 42, není na posuzovanou věc přílehlavý. Dle ustálené judikatury platí, že svědka není třeba vyslechnout, jedná-li se o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

[18] Pokud jde o námitky unesení důkazního břemene stěžovatelkou, žalovaný uvedl, že stěžovatelka ignoruje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 správce daně jednoznačně vymezil konkrétní skutečnosti, v nichž spatřoval pochybnosti, že předmětné služby stěžovatelce poskytly společnosti NOWAK a CST. Tím došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku, která jej ale neunesla a vytykané rozpory neodstranila. Žalovaný obecně souhlasí se stěžovatelkou, že je nezbytné respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Stěžovatelka však musí sama bránit svá práva a v případě, kdy jí tíží důkazní břemeno, si musí pořizovat dokumentaci, která jí umožní toto důkazní břemeno unést. Na posuzovanou věc nedopadají ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater*. Stěžovatelka totiž jednak po celé řízení neoznačila jiné dodavatele než NOWAK a CST, a nadto panovaly rovněž pochyby o rozsahu plnění a o období, kdy měla být plnění poskytnuta. Z rozsudku kasačního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021 - 49, se podává, že pokud byl vedle osoby dodavatele sporný i rozsah plnění, není na místě z důvodu aplikace závěrů rozsudku *Kemwater* rušit rozhodnutí žalovaného. Nadto ani z ceny a povahy plnění nevyplývá, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH.

[19] K námitkám, podle nichž došlo k nesprávnému stanovení daně, žalovaný uvedl, že nebyla uznána daň na vstupu, přičemž daňové orgány nezpochybovaly, že se předmětná plnění uskutečnila. Rozporovaly pouze, zda se tak stalo způsobem deklarovaným předloženými doklady. Stěžovatelka nezpochybovala daň na výstupu, a tak nenastal důvod k opravě jí vystavených faktur. Rozsudek krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 28/2017 - 47, byl kasačním soudem zrušen pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby byla zamítnuta.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

pokračování

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobným případem stěžovatelky se zabýval již v rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022 - 60 (rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z: www.nssoud.cz), kde se jednalo o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. S ohledem na faktickou totožnost kasačních námitek vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkových závěrů v uvedeném rozsudku, se kterými se ztotožňuje a na které v podrobnostech odkazuje.

[23] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu poměrně obsáhlou kasační stížnost (včetně doplnění celkem 31 stran), její argumentace je ale strukturovaná nesystematicky. Obdobně jako krajský soud i Nejvyšší správní soud navíc konstatuje, že někdy jsou námitky stěžovatelky přímo nesrozumitelné. Stěžovatelka také na mnoha místech převážně rekapituluje předchozí řízení a všechny již uplatněné výhrady proti závěrům daňových orgánů. Kasační stížnost je však mimořádný opravný prostředek, kterým je možno napadnout rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Právě toto rozhodnutí je předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem; je proto povinností stěžovatelky v kasační stížnosti uvést, s jakými konkrétními závěry krajského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu, nikoli pouze zopakovat žalobní body. Činnost Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního je ohraničena rámcem vymezeným rozsahem napadeného soudního rozhodnutí, a především skutkovými a právními důvody jeho nezákonnosti. 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.

[24] Nejvyšší správní soud proto předesílá, že se zabýval pouze kasačními námitkami, které jsou s ohledem na výše uvedené závěry věcně projednatelné. Zároveň konstatuje, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument stěžovatelky; postačí, pokud proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém.

[25] Kasační soud se nejprve zabýval námitkou **nepřezkoumatelnosti** napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž 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 (viz např. rozsudky kasačního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[26] 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 dílčí 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; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[27] Nejvyšší správní soud považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, neboť je kvalitně a podrobně odůvodněn a zřetelně z něj vyplývá, na jakých skutkových zjištěních a právních úvahách je založen. Stěžovatelka obecně namítla, že krajský soud řadu námitek zcela pomínil, nespécifikovala však, jaké konkrétní námítka má na mysli. Nejvyšší správní soud proto obdobně obecně konstatuje, že se krajský soud zabýval všemi podstatnými (a řádně uplatněnými) žalobními námitkami. Navzdory tomu, že žaloba byla velmi obsáhlá a nepřehledná, krajský soud se s ní důkladně vypořádal.

[28] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že krajský soud shledal nedůvodnými žalobní námitky, podle nichž byla nesprávně stanovena daň. Krajský soud v odst. 113 až 117 odůvodnění napadeného rozsudku své závěry zcela srozumitelně vysvětlil, přičemž kasační soud s nimi souhlasí (k tomu viz níže vypořádání kasačních námitek týkajících se dané otázky věcně).

[29] Podle prvního okruhu věcných kasačních námitek byl **neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav** a došlo k **vadám dokazování**.

[30] Stěžovatelka napadá především neprovedení důkazů, které navrhla dne 26. 11. 2018, tedy v odvolacím řízení pokračujícím po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Žalovaný nevyhověl těmto návrhům s tím, že se jedná o účelově a obstrukčně navržené důkazní prostředky. Poukázal jednak na skutečnost, že stěžovatelka uplatnila tyto návrhy po více než 6 letech od zahájení daňové kontroly a před koncem lhůty pro stanovení daně. Zdůraznil také, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně. Vedle toho se žalovaný blíže zabýval jednotlivými důkazními návrhy. K některým důkazním prostředkům konstatoval, že by z povahy věci nemohly prokázat tvrzení stěžovatelky, že přijala sporná plnění od společností NOWAK a CST právě tak, jak je uvedeno na zpochybněných daňových dokladech. Žalovaný dále neshledal důvod k provedení opakovaného výslechu již dříve vyslechnutých svědků (v podrobnostech viz body [80] až [148] rozhodnutí žalovaného).

[31] Také krajský soud hodnotil uvedené důkazní návrhy jako obstrukční a účelové. Poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly navrhla pouze jednoho svědka (T. S.) a jinak své důkazní návrhy omezila na fotografie a prohlídku areálu TPÚ a předložení účetnictví D. Ch. a J. J. Krajský soud nepovažoval za řádné důkazní návrhy obecné odkazy typu „stejně důkazy jako u TPÚ“, výslech „dalších osob, které se podílely na činnosti BD Chlumec“ apod. Zdůraznil, že daňová řízení jednotlivých daňových subjektů

pokračování

jsou samostatná, navíc stěžovatelka měla dostatek informací pro uplatnění konkrétních důkazních návrhů, neboť stěžovatelku i její dodavatele a odběratele zastupoval stejný zástupce. Teprve v závěru odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům (dne 28. 5. 2014 a dne 25. 9. 2014) stěžovatelka poprvé navrhla výslech dalších svědků (L. M., V. D. a H. V., V. D. a M. T.). Výslech těchto svědků uložil daňovým orgánům krajský soud rozsudkem č. j. 15 Af 80/2014-188. Stěžovatelka zůstala pasivní i v pokračujícím odvolacím řízení po zmíněném rozsudku. Teprve po doplnění dokazování o výslech uvedených svědků a poté, co žalovaný zaslal dne 8. 11. 2018 stěžovatelce výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelka navrhla provedení několika desítek dalších důkazních prostředků (zahrnujících řadu nových svědků i požadavek na opakování již provedených výslechů svědků). Stěžovatelka dle krajského soudu mohla a měla tyto důkazní návrhy přednést mnohem dříve, neboť o nich věděla.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí s právě uvedeným hodnocením důkazních návrhů. Není povinností daňového orgánu provést každý důkaz navržený daňovým subjektem, v případě nevyhovění určitému návrhu však daňový orgán musí řádně zdůvodnit svůj postup. Této povinnosti žalovaný v nyní posuzované věci dostal. Kasační soud souhlasí s názorem, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně. Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet těžiště dokazování (srov. usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že legitimním důvodem pro zamítnutí návrhu na výslech svědka je snaha daňového subjektu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (viz například rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, na který ostatně opakovaně odkazuje také stěžovatelka).

[33] V nyní posuzované věci považuje Nejvyšší správní soud, ve shodě s krajským soudem, za podstatnou především skutečnost, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby provedení uvedených důkazů navrhla dříve. Jak již podrobně rozebral krajský soud v napadeném rozsudku, neobstojí například tvrzení stěžovatelky, že potřeba vyslechnout svědky D. Ch., J. M., J. K., F. V., J. M. a M. K. vyplynula až z výpovědí svědků V. a D. J. M. a M. K. byli zaměstnanci stěžovatelky, kteří údajně prováděli drcení v areálu TPÚ. Ostatní zmíněné osoby vyjmenoval svědek V. na dotaz přítomného jednatele stěžovatelky Luboše Marečka jako účastníky porad ohledně demolic, jichž se zároveň účastnil právě L. M. Stěžovatelce tak nic nebránilo, aby navrhla výslech zmíněných svědků již v průběhu daňové kontroly. Totéž platí také pro výslech J. J., neboť o obsahu jeho výpovědi v řízení vedeném s TPÚ byla stěžovatelka informována dne 14. 12. 2012 v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Některé navržené důkazy byly navíc nadbytečné. Například navržení svědci J. Š. a T. V. měli podle stěžovatelky vyloučit provedení demolic v roce 2009 v rámci sanačních prací prováděných společnostmi KLEMENT a.s. (dále jen KLEMENT) a RUMPOLD s.r.o. (dále jen „RUMPOLD“). Tyto důkazní prostředky tak nebyly způsobilé prokázat tvrzení stěžovatelky, že služby ve formě demoličních prací přijala od deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST tak, jak je uvedeno na zpochybných daňových dokladech. Obdobně svědka R. H. a svědkyně D. a L. stěžovatelka navrhla, aby prokázala, kdo neprováděl inženýrskou činnost týkající se bytového družstva Chlumec.

Ani tyto důkazy tak nemohly přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelky (vedle toho, že stěžovatelce nic nebránilo je navrhnout dříve).

[34] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné se detailně věnovat každému jednotlivému důkaznímu návrhu uplatněnému stěžovatelkou dne 26. 11. 2018. Učinil tak již krajský soud v odst. [74] a násl. napadeného rozsudku; kasační soud se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[35] Zároveň lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že daňové řízení navazující na zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného soudem není pokračováním řízení soudního. Žalovaný má povinnost zabývat se pouze těmi důkazními návrhy, které byly obsaženy v podáních adresovaných přímo jemu nebo správci daně, nikoliv v podáních adresovaných soudu (samozřejmě s výjimkou důkazů, jejichž provedení žalovanému uloží soud). Na výše uvedených závěrech o účelovém uplatnění důkazních návrhů v podáních stěžovatelky ze dne 26. 11. 2018 tak nic nemění skutečnost, že některé z těchto důkazů stěžovatelka navrhovala již v předchozím řízení před krajským soudem.

[36] Správné jsou také závěry krajského soudu o samostatné povaze daňového řízení stěžovatelky a řízení týkajících se jejich obchodních partnerů. Byť tedy někteří ze svědků, jejichž výslech stěžovatelka navrhovala ve svém podání ze dne 26. 11. 2018, byli vyslechnuti v jiných řízeních týkajících se stejných zakázek, neznamená to, že by nutně museli být vyslechnuti i v daňovém řízení stěžovatelky. Jednotlivé daňové subjekty mohou ve svých řízeních uplatňovat odlišné procesní strategie, odpovídající jejich zájmům. K tíži stěžovatelky tak jde skutečnost, že ve svém řízení uplatnila příslušné důkazní návrhy účelově teprve dne 26. 11. 2018, ačkoliv tak mohla učinit dříve.

[37] Krajskému soudu nelze vytýkat ani to, že odmítl srovnávat skutková zjištění daňových orgánů v nyní posuzované věci s jejich zjištěními učiněnými v jiných řízeních v době po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka totiž v podání ze dne 26. 5. 2021 odkázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2020 ve věci společnosti TEKO a na další rozhodnutí daňových orgánů a soudů týkající se tohoto daňového subjektu. Krajský soud k tomu předně konstatoval, že v souladu s § 71 odst. 1 a § 72 odst. 1 s. ř. s. se jedná o opožděně uplatněné žalobní námitky. Současně zdůraznil, že v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem, že i ve věci, v níž je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, musí správní soudy vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Je třeba mít na zřeteli, že v daňovém řízení tíží důkazní břemeno primárně daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a lze proto po něm spravedlivě požadovat, aby sám iniciativně předkládal (označoval) důkazní prostředky, jejichž provedením coby důkazů prokáže svá tvrzení. Jakkoli není *a priori* vyloučeno provést některý důkaz i v řízení před správním soudem, nepůjde o standardní doplnění dokazování. Dokazování v rámci soudního řízení má své místo pouze ve specifických situacích, například v případě, kdy daňové orgány nesprávně odmítly určitý

pokračování

relevantní důkaz provést (a nepůjde o důvod, pro který by mělo být daňové rozhodnutí zrušeno), pokud relevance navrženého důkazu vyšla najevo až v kontextu (pro daňový subjekt objektivně překvapivého) odůvodnění odvolacího rozhodnutí apod. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135). O takovou typovou situaci se ovšem v nyní posuzované věci nejedná, neboť důkazní návrhy předložené krajskému soudu mohly být stěžovatelkou uplatněny v daňovém řízení (viz závěry učiněné výše).

[38] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, je nepřipadný. Kasační soud v uvedené věci aproboval postup krajského soudu, který zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, neboť skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadených rozhodnutí, vyžadoval rozsáhlé a zásadní doplnění. V nyní posuzované věci se ale jedná o odlišnou situaci. Daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně a stěžovatelka se snaží svou liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. Poukazem na daňová řízení vedená se společností TEKO (viz výše) a se společností NOWAK (v daném případě stěžovatelka dokonce teprve v kasační stížnosti poukazuje na úkony prováděné správcem daně v tomto daňovém řízení v průběhu roku 2022) stěžovatelka ospravedlňuje důvodnost navržení svědeckých výpovědí až dne 26. 11. 2018. Nejvyšší správní soud ale opakuje, že žalovaný tyto důkazní návrhy legitimně vyhodnotil jako účelové a obstrukční. Na tento závěr nemůže mít vliv skutečnost, že v řízeních týkajících se jiných daňových subjektů byli stejní svědci vyslechnuti.

[39] Souhlasit lze i se závěry krajského soudu, podle nichž nebylo namístě opakování výslechu Ing. P. N. a některých dalších svědků. Krajský soud také správně uvedl, že Luboš Mareček, coby jednatel stěžovatelky, nemohl být vyslechnut v pozici svědka, přičemž mu zároveň nic nebránilo v tom, aby v průběhu daňového řízení přednesl svá tvrzení. Skutečnost, že se k věci vyjádřil až dne 26. 11. 2018, tak působí opět účelově a obstrukčně. V podrobnostech kasační soud odkazuje na odst. 75 a 90 a násl. odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu.

[40] Nedůvodné jsou rovněž kasační námitky, podle nichž krajský pochybil, pokud odmítl provést jako důkazy rozsudky Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 17 Co 287/2017 a posudky společnosti STAVEXIS a Ing. Němce, ze kterých soudy ve zmíněných řízeních vycházely. Jak žalovaný v napadeném rozhodnutí, tak následně i krajský soud se k citovaným rozsudkům a posudkům vyjádřili. Podle krajského soudu samotná skutečnost, že tyto rozsudky i posudky potvrdily, že inženýrská činnost byla provedena, ještě nic nevyovídá o tom, kdo ji stěžovatelce dodal. Předmětem uvedených soudních řízení byl spor mezi stěžovatelkou a obcí Chlumecko o zaplacení odměny za inženýrskou činnost realizovanou stěžovatelkou pro tuto obec. V nyní posuzované věci ale nikdo nezpochybňuje fakt, že stěžovatelka pro obec Chlumecko inženýrskou činnost vykonala, sporné je pouze to, (i) zda stěžovatelce poskytl služby deklarovaný dodavatel NOWAK, a to (ii) v rozsahu a v termínu uvedeném na předloženém daňovém dokladu. To však z předmětných rozsudků a posudků nevyplývá (blíže viz odst. 104 odůvodnění napadeného rozsudku). Kasační soud se s uvedenými závěry krajského soudu v plném rozsahu ztotožňuje. Konečně, odkaz stěžovatelky na rozsudek tohoto soudu č. j. 5 Afs 181/2020 - 42, je vytržený z kontextu.

Důvodem neprovedení důkazů navržených stěžovatelkou v podání ze dne 26. 11. 2018 nebylo to, že jejich provedením by z časových důvodů již nebylo možné rozhodnout v rámci otevřené prekluzivní lhůty pro stanovení daně, ale skutečnost, že tento pozdní návrh na provedení důkazů představoval zřejmou snahu stěžovatelky mařit či účelově prodlužovat daňové řízení za účelem dosažení prekluze své daňové povinnosti (viz odst. [80] napadeného rozsudku). Tento důvod pro neprovedení důkazů je přitom v judikatuře Nejvyššího správního soudu dlouhodobě arobován (viz rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 5. 9. 2023, č. j. 6 Afs 153/2022 - 39).

[41] Lze tedy shrnout, že žádná z kasačních námitek, podle nichž byl neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav věci a došlo k vadám dokazování, není důvodná. Následně se proto Nejvyšší správní soud zabýval druhým a třetím okruhem kasačních námitek, které spolu úzce souvisejí. Jde o námitku **nesprávného hodnocení důkazů soudem**, včetně **hodnocení rozložení důkazního břemene**, a námitku, že **stěžovatelka unesla své důkazní břemeno**.

[42] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom vede k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[43] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, rozšířený senát tohoto soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*, uzavřel, že SDEU 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“.

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti s odkazem na závěry vyjádřené ve věci *Kemwater* namítá, že jí nárok na odpočet daně neměl být odepřen, neboť byt žalovaný dospěl k závěru o nemožnosti určení subjektu, který jí zdanitelné plnění skutečně poskytl, již neprokázal,

pokračování

že by bylo předmětné plnění součástí podvodu na dani. Tato námitka není důvodná. V souzené věci se totiž rozhodnutí daňových orgánů neopírají pouze o závěr, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST, ale také zejména o neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Jak bylo již uvedeno výše, neprokázání rozsahu plnění přitom samo o sobě postačuje k neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Závěry daňových orgánů potvrzené krajským soudem proto v daném případě ob stojí (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021 - 29).

[45] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popřípadě prokázat svá tvrzení jinými prostředky. Zpravidla tak bude daňový subjekt činit jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Již výše bylo uvedeno, že dokazování v daňovém řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, respektive co tvrdit měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[46] V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že demoliční práce v areálu TPÚ skutečně provedli tvrze ní dodavatelé (společnosti NOWAK a CST) v období a v rozsahu uvedeném na předložených fakturách. Obdobně ve vztahu k inženýrské činnosti na akci *bytové domy Chlumec* měl správce daně pochybnosti o tom, že tvrzený dodavatel (společnost NOWAK) poskytl stěžovatelce služby v období a v rozsahu uvedeném na příslušné faktuře.

[47] Jak shrnul krajský soud v odst. [62] a násl. odůvodnění svého rozsudku, pochybnosti správce daně týkající se demolice v areálu TPÚ původně vycházely z toho, že Magistrát města Ústí nad Labem (dále jen „magistrát“) již v potvrzení ze dne 7. 4. 2010 (tj. před daty, kdy měly podle faktur demolice probíhat) uvedl, že stavby průmyslových objektů v areálu TPÚ neexistují, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou patrné ani základy budov. Přestože stěžovatelka později zpochybnila obsah tohoto potvrzení, pochybnosti správce daně přetrvávaly, neboť dalším dokazováním byl zjištěn časový nesoulad mezi odvozem a drcením sutí včetně zemních prací, které nelogicky měly předcházet vlastním demoličním pracím. Stěžovatelka dále fakturovala část prací (demolice a zemní práce v areálu TPÚ) svému odběrateli TEKO s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2010, tj. dříve, než jí tyto práce měly být dodány ze strany společností CST a NOWAK. Pochybnosti správce daně podporoval také fakt, že společnosti NOWAK ani CST neměly v rozhodném období žádné zaměstnance a nebylo doloženo, že by fakturované práce provedly prostřednictvím určitých konkrétních subdodavatelů.

[48] Pokud jde o investorsko-inženýrskou činnost na akci *bytové domy Chlumec*, správce daně spatřoval své pochybnosti v tom, že smlouva o zajištění investorsko-inženýrské činnosti byla uzavřena již 5. 9. 2005 a projektovou dokumentaci pro danou akci vypracoval Ing. P. N. v letech 2006 až 2008, kdy ji také stěžovatelce vyfakturoval a stěžovatelka ji podle předávacích protokolů ze dne 20. 9. 2006, 17. 12. 2007 a 9. 4. 2008 předala obci Chlumec. Pochybnosti o tom, zda uvedené služby poskytla stěžovatelce skutečně společnost NOWAK, prohloubila výpověď svědka M. M., který tvrdil, že nezanedbatelnou část příslušných činností vykonal jako zaměstnanec stěžovatelky.

[49] Krajský soud dále přílehlavě poukázal na personální propojení jednotlivých korporací zapojených do dodavatelsko-odběratelského řetězce, v němž probíhaly dotčené obchodní transakce, a na skutečnost, že stěžovatelka měla zaměstnance, strojní zařízení i dopravní prostředky, narozdíl od jejich deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST, kteří žádné zaměstnance neměli.

[50] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že z uvedených zjištění plynou reálné pochybnosti o tom, zda stěžovatelce skutečně sporné služby poskytli deklarovaní dodavatelé NOWAK a CST v rozsahu a termínech vyplývajících z předložených daňových dokladů. Tehdejší správce daně (Finanční úřad v Ústí nad Labem) zároveň srozumitelně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, a to ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 23. 2. 2012. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesl jej na stěžovatelku. Kasační námitka, že daňové orgány neumožnily stěžovatelce prokázání rozhodných skutečností, protože tyto rozhodné skutečnosti vůbec nevymezily, je nedůvodná. Pouze pro úplnost lze dodat, že daňové orgány po stěžovatelce nepožadovaly, aby prokazovala pracovní-právní vztahy osob, které práce prováděly, tj. k deklarovaným dodavatelům NOWAK a CST. Obecný odkaz stěžovatelky na rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94, proto Nejvyšší správní soud v posuzované věci nepovažuje za relevantní.

[51] Stěžovatelka tedy byla povinna v reakci na uvedené pochybnosti správce daně prokázat uplatněný nárok na odpočet DPH.

[52] Žalovaný podrobně zhodnotil v daňovém řízení provedené důkazy v bodech [15] až [148] odůvodnění svého rozhodnutí. V dalších částech odůvodnění se vypořádal s námitkami uplatněnými stěžovatelkou proti jeho zjištěním. Shromážděné důkazy podle žalovaného neprokazují provedení demoličních prací v areálu TPÚ a investorsko-inženýrské činnosti na akci *bytové domy Chlumec* ze strany společností NOWAK a CST v deklarovaném rozsahu a termínech. Krajský soud tyto závěry aproboval. Neunesením důkazního břemene stěžovatelkou v reakci na pochybnosti správce daně se zabýval v odst. 68 a násl. odůvodnění napadeného rozsudku. Důkladně se přitom vyjádřil k jednotlivým provedeným důkazům a k výhradám stěžovatelky týkajícím se jejich hodnocení ze strany žalovaného.

[53] Úkolem Nejvyššího správního soudu není opakovat stejně podrobně hodnocení důkazů provedených již dříve žalovaným a krajským soudem, považuje-li jejich závěry

pokračování

za logické a přesvědčivé. To platí tím spíše v situaci, kdy stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti v zásadě stejné výhrady, jako v řízení před krajským soudem.

[54] Nejvyšší správní soud tedy jen ve stručnosti shrnuje, že krajský soud správně konstatoval, že k unesení důkazního břemene stěžovatelkou nestačí prokázat neexistenci staveb a zbytků po demolicích, tj. provedení demolic. Samotná demolice objektu nic nevyovídá o tom, kdo tuto demolici provedl. Ani prováděná šrotace, těžba železa či drcení suti neprokazují, že demolice skutečně provedl deklarovaný dodavatel v tvrzeném rozsahu a termínu. Totéž platí pro vyjádření společností KLEMENT, RUMPOLD a P-EKO, podle nichž tyto společnosti neprováděly předmětné demolice. Dostatečné k prokázání tvrzení stěžovatelky nebyly ani jednotlivé jí předložené listinné důkazy včetně zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 25. 11. 2010, v nichž byly práce popsány jen velmi obecně.

[55] Přisvědčit lze i závěru krajského soudu, podle nějž navržený důkaz nazvaný „*porovnání smluv, rozpočtů ve smlouvách a dále faktické provedení, soupisy provedených prací a fakturaci*“ není způsobilý prokázat, že stěžovatelce poskytli sporné služby deklarovaní dodavatelé v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů. Zároveň není podstatné, že rozdíly v kalkulacích a kubaturách prací byly údajně vysvětleny ve výpovědích svědků v jiném řízení, neboť to stále neprokazuje poskytnutí služeb společnostmi NOWAK a CST v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů.

[56] Podobně k prokázání toho, že služby vztahující se k akci *bytové domy Chlumec* stěžovatelce poskytl deklarovaný dodavatel v rozsahu a v termínu uvedeném na předložených daňových dokladech, nepostačuje doložit, že příslušné činnosti nevykonávala obec Chlumec. Nepostačí ani vysvětlení prodlevy mezi zahájením a fakturací inženýrské činnosti, irrelevantní je také Výkonový a honorářový řád ČKAI.

[57] Stěžovatelka se ohrazuje i proti výtce krajského soudu, že nepochopila rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud ale uvedl tuto výtku v reakci na argumentaci stěžovatelky, že bylo vyloučeno, aby demolice provedl jiný dodavatel než NOWAK, a na její navazující požadavek, aby daňové orgány vysvětlily, kdo by je mohl provést. Právě k tomu krajský soud přílehlavě poznamenal, že daňové orgány nebyly povinny vysvětlovat, jak se vše odehrálo.

[58] Nejvyšší správní soud souhlasí také s tím, že vyslechnutí svědci neuvedli žádné dostatečně konkrétní skutečnosti ohledně činností vykonaných společnostmi NOWAK a CST pro stěžovatelku, respektive ohledně rozsahu a termínu těchto činností. Například Tomáš Smrčka (v roce 2010 jediný akcionář a člen představenstva společnosti NOWAK a jednatel společnosti CST) si nevybavoval objekty a rozsah jejich demolice. Nebyl schopen uvést, kdo konkrétně, tedy jací subdodavatelé, tyto práce prováděl (společnosti NOWAK a CST neměly žádné zaměstnance), kdo jeho subdodavatelům ukázal, co mají bourat, kdo je pouštěl do areálu, jak konkrétně vše probíhalo, zda se vedl stavební deník atd. Z jeho výpovědi tedy nevyplývá, kdo a kdy a zda vůbec prováděl v roce 2010 demoliční práce na příslušných objektech v areálu TPÚ.

[59] Ve vztahu k inženýrské činnosti u bytových domů v Chlumci svědek S. uvedl, že v roce 2010 se nic neprovádělo, pouze se fakturovalo. Práce neprováděl, zajišťoval je M. M. v období od roku 2005. Svědek M. pak vypověděl, že příslušnou inženýrskou a poradenskou činnost vykonával coby zaměstnanec stěžovatelky.

[60] Rovněž další svědci vypovídali jen obecně a neuvedli žádné konkrétní skutečnosti, které by byly způsobilé prokázat uskutečnění deklarovaných plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu a termínu.

[61] Žalovaný navíc shledal, že výpovědi některých svědků (V. D., V. D. a M. T.) byly nevěrohodné. Jednak proto, že byly v některých bodech v rozporu s výpověďmi jiných svědků (jimž žalovaný uvěřil), jednak proto, že svědek D. ve své výpovědi z roku 2018 odpovídal na některé otázky mnohem konkrétněji, než v roce 2014 (kdy byl vyslechnut na základě dožádání v rámci daňové kontroly společnosti TPÚ), což navozovalo otázku jeho důvěryhodnosti. Podle krajského soudu se žalovaný sice dopustil dílčích pochybení, jestliže označil výpovědi uvedených svědků za nevěrohodné, aniž by těmto svědkům umožnil se k důvodům jejich nevěrohodnosti vyjádřit; jak však zároveň krajský soud správně vysvětlil, tyto dílčí nedostatky v postupu žalovaného nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se totiž neomezil jen na odmítnutí uvedených svědeckých výpovědí pro jejich nevěrohodnost, ale hodnotil tyto výpovědi i z hlediska jejich důkazního potenciálu. Klíčový je tedy závěr, že výpovědi zmíněných svědků (i kdyby byly věrohodné) nepostačují k prokázání tvrzení stěžovatelky.

[62] Přisvědčit nelze ani kasační námitce, že žalovaný a krajský soud hodnotili provedené důkazy jednostranně, obecně a *frázovitě*. Aniž by kasační soud opakoval argumentaci krajského soudu, lze konstatovat, že vypořádání důkazů ze strany žalovaného i krajského soudu bylo naopak velmi důkladné. Nedůvodná je také námitka, že provedené důkazy nebyly hodnoceny v jejich vzájemné souvislosti. Jak správně zdůraznil již krajský soud, žádný svědek neuvedl dostatečně konkrétní údaje o činnosti konkrétního dodavatele, ani o rozsahu nebo o termínu provádění konkrétních činností, tudíž ani hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti nemohlo vést k prokázání tvrzení stěžovatelky.

[63] Se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit v tom, že je nezbytné respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Povinností daňového subjektu je však také pořizovat si dostatečnou dokumentaci, která mu umožní unést důkazní břemeno v daňovém řízení. Kasační soud proto přisvědčuje krajskému soudu, že skutečnost, že stěžovatelka ani její dodavatelé a subdodavatelé nedisponují průkaznou dokumentací z průběhu demolic v areálu TPÚ a z inženýrské činnosti na akci *bytové domy Chlumec*, jde výhradně k tíži stěžovatelky. Nejvyšší správní soud zároveň neshledal, že by daňové orgány rozšiřovaly důkazní břemeno stěžovatelky *ad absurdum*, nad rámec mezi vytýčených stávající judikaturou. S ohledem na zjištěné pochybnosti nebylo nepřiměřené, jestliže daňové orgány požadovaly například doložit, jací konkrétní subdodavatelé provedli tvrzené demoliční práce (nebylo-li prokázáno, že provedli deklarovaní dodavatelé) atd.

pokračování

[64] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že souhlasí s názorem krajského soudu, podle kterého stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno a neprokázala uplatněný nárok na odpočet DPH. Žalovaný ani krajský soud nepochybili při hodnocení důkazů způsobem, který by měl za následek nezákonnost jejich rozhodnutí. Provedené důkazy samostatně ani ve spojení s ostatními důkazy vskutku neprokazují tvrzení stěžovatelky, že práce deklarované na jednotlivých fakturách byly skutečně provedeny dodavateli, kteří tyto faktury vystavili (NOWAK a CST), a to v deklarovaném období a rozsahu.

[65] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka zpochybňuje závěry krajského soudu, podle nichž nedošlo ani k **nesprávnému stanovení daně**.

[66] Také tyto kasační námitky, které Nejvyšší správní soud považuje za značně nesrozumitelné, nejsou důvodné. Jak již opakovaně uvedl krajský soud, daňové orgány nijak nezpochybňovaly uskutečněná zdanitelná plnění vykazovaná stěžovatelkou na výstupu. Sporné bylo pouze provedení fakturovaných prací pro stěžovatelku deklarovanými dodavateli (NOWAK a CST), skutečný rozsah těchto prací a období, ve kterém měly být provedeny.

[67] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje rovněž se závěry krajského soudu týkajícími se výkladu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011; v tomto ohledu lze pro stručnost odkázat na zcela vyčerpávající úvahy krajského soudu uvedené v odst. 114 až 116 odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka vystavila daňové doklady, v nichž uvedla DPH, a tedy jí podle uvedeného ustanovení vznikla povinnost tuto daň přiznat a zaplatit, a to bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Jinými slovy řečeno, žalovaný nepochybil, jestliže považoval deklarovanou daň na výstupu za správnou i v situaci, kdy neměl v intencích § 72 a § 73 zákona o DPH za prokázané uskutečnění rámcově odpovídajícího plnění deklarovaného na vstupu (obdobně viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2023, č. j. 6 Afs 241/2022 - 29). V posuzované věci přitom ani nebyly dány podmínky pro opravu stěžovatelkou vystavených faktur, což ostatně stěžovatelka nezpochybňovala. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani poukaz stěžovatelky na rozsudky sp. zn. 2 Afs 55/2016, 8 Afs 44/2011, či 4 Afs 295/2015, a další. Stěžovatelkou citované závěry se vztahují k problematice daňovým subjektem nárokovaného odpočtu DPH na vstupu, případně k problematice daňových podvodů, nikoli k otázce závislosti daně na vstupu s daní na výstupu. Z této judikatury tedy pro nyní posuzovanou námitku neplyne nic relevantního.

[68] Nejvyšší správní soud tedy ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[69] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému pak nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. března 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu