



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 8. 12. 2021, č. j. 45785/21/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2023, č. j. 57 Af 3/2022-56,

t a k t o :

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

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 dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2020 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v dodání softwarového řešení včetně licence, zaškolení a příslušných licencí servisních služeb na průmyslovou robotizaci od dodavatele Concept&Vision s.r.o. a faktické přijetí zdanitelného plnění „*prezentace FK Dukla a LED*“ od společnosti HorseRacing s.r.o., a neprokázala tedy naplnění všech podmínek § 72 a § 73 zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Proto jí neuznal ze sporných transakcí uplatněné odpočty daně z přidané hodnoty. Žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr, neboť v případě přijatého zdanitelného plnění od dodavatele HorseRacing nárok na odpočet daně uznal. Ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl.

[3] Krajský soud zrekapituloval principy dokazování v daňovém řízení a pochybnosti, které ve vztahu k žalobkyni tvrzeným přijatým zdanitelným plněním vyvstaly. Žalobkyně předložila daňové doklady, ovšem u daňového dokladu od dodavatele Concept&Vision faktura postrádala konkrétní specifikaci vymezení předmětu plnění a rozsah plnění, jakož i výši hodnoty za jednotlivé položky, přestože se jednalo o značnou výši zdanitelného plnění. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Na výzvu správce daně žalobkyně navrhla doplnit řízení o svědeckou výpověď R. D. (zaměstnanec společnosti Concept&Vision) a M. B. (osoby, která měla poskytnout informace ke zpochybnění plnění od dodavatelů Concept&Vision a HorseRacing). Svědecké výpovědi byly uskutečněny v rámci odvolacího řízení. Ani jimi však nebylo prokázáno, že služby byly reálně dodány. M. B. se totiž na předmětné zakázce nepodílel, pouze z doslechu mu bylo známo, že se mělo jednat o programování stroje. Svědecká výpověď R. D. byla správně vyhodnocena správcem daně jako nevěrohodná a v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Pan D. vypověděl, že prováděl v roce 2017 zaškolení programování u stroje, který se ovšem do dispozice žalobkyně dostal až dne 19. 1. 2018. Bylo prokázáno, že stroj byl dodán jinou společností a služby související s jeho zprovozněním realizoval V. B., který byl zaměstnán jako aplikační technik autorizovaného partnera této společnosti. Žalobkyni navrhované provedení místního šetření by faktické plnění prokázat nemohlo.

[4] Krajský soud se ztotožnil s hodnocením důkazů daňovými orgány. Žalovaný se řádně zabýval hodnocením důkazních prostředků, které byly žalobkyni navrženy a předloženy a správně dospěl k závěru, že existoval zákonný důvod pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění.

[5] Důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění nesla žalobkyně. Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že jí předložené důkazy jsou způsobilé k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a správce daně požaduje mimo realitu běžného podnikání další dokladování obchodů řadou listin, které se v reálném životě nepoužívají. Byla to právě žalobkyně, kdo byl povinen prokázat soulad svých tvrzení s předloženými doklady a bylo pouze na ní, jaké důkazní prostředky k tomu zvolí. Správce daně je povinen prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech tvrzených žalobkyní. To správce daně učinil a své pochybnosti vyjádřil ve výzvách. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky ohledně faktického plnění a svědecky toto faktické plnění rovněž nebylo prokázáno, Proto nezbývalo, než nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ohledně společnosti Concept&Vision žalobkyni nepřiznat.

[6] Pokud jde o plnění od společnosti HorseRacing, považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se námitkou ohledně faktického přijetí zdanitelného plnění, neboť již v rozhodnutí žalovaného byl žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k tomuto plnění přiznán.

pokračování

[7] Odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20 (*Kemwater ProChemie s.r.o.*) soud nepovažoval za přílehlavý, neboť v projednávané věci nebylo sporné, zda plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, ale to, zda vůbec byla fakticky žalobkyni poskytnuta a v jakém rozsahu.

[8] Za nelogickou krajský soud považoval námitku žalobkyně týkající se nesouhlasu s hodnocením žalovaného stran ziskovosti či ztrátovosti dotčené zakázky. Poukázal na rozhodnutí žalovaného a uvedl, že žalobkyně sdělila, že ač z realizace zakázky vyplývá účetně ekonomická ztráta, bylo nutné přihlídnout k získanému know-how. Správci daně žalobkyně obsah know-how nesdělila, neboť bylo předmětem obchodního tajemství. Dle krajského soudu obchodní tajemství obchodního partnera nemůže být přínosem žalobkyni a nahradit tak ztrátovost předmětné zakázky.

[9] Důvodnými neshledal ani ostatní námitky žalobkyně. Ke zcela obecnému tvrzení o porušení principu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zákona o dani z přidané hodnoty, a směrnice Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty uvedl, že taková porušení neshledal. K rovněž obecné námitce ohledně pandemie covid-19 konstatoval, že s předmětem řízení nesouvisí. K námitce neuvedení žádné míry průkaznosti důkazů odkázal na rozhodnutí žalovaného a dodal, že správce daně nemá povinnost stanovit v procentech konkrétní míru průkaznosti důkazů, neboť každý důkaz je hodnocen samostatně i v souvislosti s jinými důkazy.

[10] Námitkami uvedenými žalobkyní ve vyjádření ze dne 15. 3. 2023 v bodě 18, 20, 25 se krajský soud nezabýval, neboť byly vzneseny opožděně, po zákonné dvouměsíční lhůtě podle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

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

[12] Stěžovatelka namítá, že v řízení před správcem daně došlo k množství procesních vad, které namítala již v žalobě a které krajský soud nesprávně posoudil. Dále krajský soud nesprávně posoudil právní otázky, a to například naplnění podmínek pro vznik a přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a unesení důkazního břemene, jelikož stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelných plnění a jejich použití při své ekonomické činnosti. Napadený rozsudek je nadto nepřezkoumatelný.

[13] Stěžovatelka uvádí, že porušení principu hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, porušení § 8 daňového řádu, porušení principu přihlídnutí ke skutečnostem svědčícím ve prospěch stěžovatelky a principu neutrality daně namítala již v žalobě. Má za to, že žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazy. Svědecké výpovědi nedůvodně označil za nekonkrétní a nevěrohodné. Ty byly prováděny z důvodu pochybení správce daně s delším časovým odstupem až v rámci odvolacího řízení. Tento časový odstup měl žalovaný zohlednit, neboť po svědkovi za takových okolností nelze požadovat, aby jeho výpověď byla detailní a přesná. Žalovaný měl zohlednit výpověď M. D., který si konkrétně vybavil, že zakázka byla za společnost Concept&Vision řešena prostřednictvím pana D.

[14] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že souhlasil s postupem žalovaného, který svědecké výpovědi a další důkazy svědčící ve prospěch stěžovatelky odmítá převážně s odůvodněním, že se nejedná o důkazní prostředky dle rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, ačkoli k tomu není dán důvod. S námitkou stěžovatelky související s nesprávným hodnocením důkazů žalovaným se krajský soud dostatečně nevypořádal.

[15] Stran spolupráce se společností Concept&Vision stěžovatelka vycházela z dobrých osobních vztahů s panem B. a jednala vždy v dobré víře a s maximální péčí. Vyžádala si potvrzení o bezdlužnosti svých obchodních partnerů, trvala na řádné a včasné realizaci všech zakázek, finanční prostředky zasílala na transparentní účet a řádně odvedla daně, které měla odvést. Správce daně ji neupozornil na žádná rizika spojená s konkrétním obchodním partnerem a žalovaný ani neuváděl, že by společnost Concept&Vision v souvislosti s danou zakázkou neuhradila daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka zároveň přednesla dostatek tvrzení a předložila dostatek důkazů k rozptýlení pochybností žalovaného o poskytnutí zdanitelného plnění. V průběhu řízení byla vystavena nepřiměřeným požadavkům na předložení důkazů, a to za situace, ve které žalovaný sám neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy, zejména místní šetření, což je stěžovatelkou vnímáno jako zásadní vada daňového řízení, kterou krajský soud žalovanému nesprávně nevytkl.

[16] Dále stěžovatelka odkazuje na Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly a judikaturu Nejvyššího správního soudu a odvozuje z nich nesprávný postup, jímž bylo nestanovení důkazní váhy pro hodnocení důkazů. Stěžovatelka má za to, že v rozhodnutí žalovaného i napadeném rozsudku absentuje posouzení důkazů ve vzájemné souvislosti a zohlednění skutečnosti, že po stěžovatelce nelze požadovat, aby prokázala svá tvrzení s absolutní jistotou.

[17] Závěr krajského soudu uvedený v bodu 38 napadeného rozsudku není logický. Stěžovatelka má za to, že právě know-how, které v rámci dané zakázky získala a následně mohla využít v rámci realizace svých zakázek i ve vlastní činnosti, je v dané oblasti obchodního trhu velmi ceněnou komoditou. Danou zakázku nelze posuzovat z úzkého pohledu částečné ekonomické ztráty. Stěžovatelka upozorňuje, že krajský soud nesprávně a nelogicky zaměnil know-how stěžovatelčina dodavatele a know-how získané stěžovatelkou.

[18] Krajský soud se nesprávně nezabýval námitkami uvedenými v bodech 18, 20 a zejména 25 žaloby, které se týkají nesprávného hodnocení důkazů žalovaným a správcem daně, a tudíž skutečnostmi, které stěžovatelka namítala ve správním i soudním řízení.

[19] Rovněž právní otázku vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a rozložení důkazního břemene krajský soud dle stěžovatelky neposoudil správně. Pokud není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud není zároveň prokázáno, že 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 a jeho použití při ekonomické činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka tak má za to, že došlo k porušení principů daňového řádu, zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice Rady EU 2006/112/ES, neboť stěžovatelkou prokázána vazba mezi nákupem a prodejem je jasným důkazem, že plnění byla skutečně přijata. Stěžovatelka identifikovala skutečného dodavatele a podala důkazy o tom, že společnost Concept&Vision měla postavení osoby povinné k dani. Žalovaný tak nepřipustně v rozporu s rozsudkem *Kemwater ProChemie s.r.o.* přenášel důkazní břemeno na stěžovatelku, přestože tížilo žalovaného.

pokračování

[20] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

[21] Shrnul průběh shromažďování a hodnocení důkazů a ve shodě s krajským soudem měl za to, že v daném případě postupoval zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a ani odkazy stěžovatelky na metodický materiál a judikaturu Nejvyššího správního soudu nespovídají o opaku. Delším časovým odstupem by bylo možno odůvodnit dílčí odchylky ve výpovědi svědků, nikoli svědeckou výpověď, která byla v rozporu s elementární logikou, jak tomu bylo v případě pana D.. Ke svědecké výpovědi pana B. žalovaný připomněl, že neprokázala skutečné poskytnutí služeb fakturovaných dodavatelem Concept&Vision, neboť pan B. se na předmětné zakázce nepodílel a z doslechu věděl pouze to, že se mělo jednat o programování stroje. Svědeckou výpověď pana D. žalovaný vyhodnotil jako nekonkrétní a něvěrohodnou. Co se týče místního šetření, to nemohlo osvědčit faktické dodání softwarového řešení včetně licence, zaškolení a příslušných podlicencí servisních služeb na průmyslovou robotizaci. Navíc stěžovatelka tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnila. V této souvislosti žalovaný souhlasí s krajským soudem i v tom, že argumentace v doplnění žaloby byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby a bod 25 doplnění žaloby navíc představuje pouhé citace rozsudků Nejvyššího správního soudu bez jakékoli argumentace stěžovatelky.

[22] Správce daně podle žalovaného v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, které kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2018. Stěžovatelka však vyjma předložených přijatých daňových dokladů žádné další důkazní prostředky, které by prokázaly faktické přijetí plnění nedoložila. Nelze jí přisvědčit v tom, že byla v dobré víře a jednala s maximální péčí. Měla si být vědoma rizika spojeného s možnou důkazní nouzí, do které se vlivem rezignace na jakékoli důkazní prostředky mohla dostat, neboť to je daňový subjekt, kdo je povinen prokázat, že nárok na odpočet daně uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Pro posouzení naplnění podmínek nároku na odpočet daně není relevantní, zda společnost Concept&Vision řádně uhradila daň z přidané hodnoty. Na stěžovatelku přitom nebyly kladeny nepřiměřené požadavky.

[23] Tvrzení stěžovatelky ohledně údajné ziskovosti se podle žalovaného v daňovém řízení ukázalo jako nepravdivé. Není zřejmé, jak může obchodní tajemství obchodního partnera vynahradit ztrátovost předmětné zakázky, a stěžovatelka nijak nedokládá, že by v jejím případě byla ztráta z předmětného obchodu nějakým konkrétním způsobem vyvážena.

[24] Žalovaný má za to, že k porušení stěžovatelkou uvedených principů nedošlo, a připomíná, že nárok na odpočet daně má základ v existenci zdanitelného plnění. Jelikož v projednávaném případě nebyly odstraněny pochybnosti o fakticitě plnění, jsou závěry rozsudku *Kemwater Prochemie s.r.o.* pro tuto věc irelevantní. Sporné v dané věci nebylo to, zda plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, ale zda vůbec byla fakticky stěžovatelce poskytnuta. V takovém případě je nadbytečné zabývat se otázkou možných dodavatelů.

[25] Závěrem žalovaný dodal, že má napadený rozsudek za plně přezkoumatelný.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[27] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka uplatňuje své námitky velmi obecně a bez konkrétnějšího vymezení k projednávané věci namítá nepřezkoumatelnost či nesprávnost postupu daňových orgánů či vyjmenovává právní předpisy obsahující principy, které měly být porušeny. Ve své kasační stížnosti opakuje své žalobní námitky s dovětkem, že se s nimi krajský soud vypořádal nedostatečně či nesprávně. Na argumentaci krajského soudu však na řadě míst konkrétně nereaguje. Obsah a kvalita žalobních či kasačních bodů přitom do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu a míru podrobnosti, s níž se soud může uplatněnou argumentací zabývat. Je odpovědností stěžovatelky, navíc zastoupené právním profesionálem, aby v žalobě a následně v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které rozhodnutí napadá (srov. např. rozsudky Nejvyššího správní soudu 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).

[28] Nejvyšší správní soud se zabýval nejdříve námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem věcného přezkumu.

[29] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s její námitkou nedůvodného odmítní stěžovatelkou navržených důkazů a jejich hodnocení v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud měl za to, že se žalovaný řádně zabýval hodnocením důkazních prostředků, které byl stěžovatelkou navrženy a předloženy, přičemž úvahy krajského soudu, ve kterých se v tomto hodnocení ztotožnil se žalovaným a správcem daně, prostupují značnou část odůvodnění napadeného rozsudku. Výslovně stěžovatelce odpověděl i na dílčí námitky ohledně nejasnosti, s jakou důkazní vahou daňové orgány hodnotily všechny důkazy, a namítané nepřiměřenosti požadavků správce daně (bod 42 napadeného rozsudku), jakož i argumentaci týkající se nezohlednění know-how (bod 38 napadeného rozsudku) a subjektivity hodnocení (bod 35 napadeného rozsudku). Na několika místech odkázal na konkrétní body rozhodnutí žalovaného, se kterými se ztotožnil. Odkáže-li soud v případě shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění, jde o běžnou a možnou praxi, neboť není smyslem soudního přezkumu opakovat již dříve vyřčené (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[30] Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že podle ustálené judikatury není povinností soudů vypořádat každý dílčí argument uvedený v žalobě. Úkolem soudu 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 dílčích

pokračování

a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[31] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nezabýval jejími námitkami. Odkázala přitom na bod 44 napadeného rozsudku, ve kterém se krajský soud odmítl zabývat námitkami stěžovatelky uvedenými v bodě 18, 20 a 25 vyjádření ze dne 15. 3. 2023, neboť byly vzneseny opožděně, po zákonné dvouměsíční lhůtě dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Jestliže krajský soud odmítl určité žalobní námitky jako opožděné, nezpůsobuje absence jejich věcného vypořádání nepřezkoumatelnost rozsudku.

[32] Stěžovatelka demonstrovala příklady nesprávného hodnocení důkazů. Uvedla, že v seznamu zaměstnanců podílejících se na zakázce byli uvedeni zaměstnanci společnosti Concept&Vision a nesouhlasila s hodnocením žalovaného, který toto sdělení s ohledem na ostatní zjištění nepovažoval za důkazní prostředek o faktickém přijetí předmětného zdanitelného plnění. Nesouhlasila s průběhem a hodnocením svědecké výpovědi pana D.. Ani jedno z těchto tvrzení stěžovatelka neuvedla v žalobě. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že nově vznesené námitky byly uplatněny po lhůtě k podání žaloby (rozhodnutí žalovaného bylo právnímu zástupci stěžovatelky doručeno 9. 12. 2021, vyjádření krajskému soudu doručila dne 17. 3. 2023) a krajský soud se jimi správně nezabýval. Odkaz stěžovatelky na judikát Nejvyššího správního soudu v bodě 25 vyjádření nelze vůbec považovat za samostatný žalobní bod. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu, k němuž následně přistoupil.

[33] Jádrem sporu v projednávané věci je otázka, zda správce daně, resp. žalovaný, oprávněně neuznal stěžovatelce uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty, tedy zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně skutečné realizace plnění deklarovaného na předložených daňových dokladech.

[34] Krajský soud v napadeném rozsudku náležitě popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud proto pouze stručně připomíná, že v souladu s § 92 daňového řádu daňový subjekt nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že součástí důkazní povinnosti daňového subjektu je též prokázání skutečné existence zdanitelného plnění. Pokud je správcem daně relevantně zpochybněna či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. Dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zároveň platí, že není povinností daňových orgánů předestřít vlastní verzi skutkového děje, jejich povinností je prokázat, že o souladu případu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[35] Správce daně předestřel okolnosti, na jejichž základě mu vznikly pochyby o tom, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2018. Tím došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky v rozsahu jí tvrzených skutečností. Bylo proto na ní, aby prokázala, že obchodní případy se skutečně odehrály tak, jak bylo deklarováno, resp. že splnila všechny

podmínky pro uplatnění odpočtu daně z odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Samu skutečnost důkazního břemene v důsledku vyjádřených pochybností správce daně stěžovatelka nezpochybňuje. Nesouhlasí však s tím, že své důkazní břemeno neunesla. Tomu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[36] Stěžovatelka má za to, že vyličením skutečností a předložením a navržením důkazů objektivně vyvrátila možné pochybnosti správce daně o faktickém přijetí zdanitelných plnění a jejich použití při své ekonomické činnosti. Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně zhodnotil její námitku nesprávného hodnocení důkazů žalovaným a správcem daně a nesprávně souhlasil s odmítnutím svědeckých výpovědí a dalších důkazů svědčících ve prospěch stěžovatelky.

[37] Konkrétně uvádí, že svědecké výpovědi byly z důvodu pochybení správce daně provedeny s delším časovým odstupem až v rámci odvolacího řízení, což měl žalovaný zohlednit. Nejvyšší správní soud však v nyní projednávané věci neshledal, že by ze svědeckých výpovědí vyplývaly pouhé nepřesnosti, které by byly pochopitelné s ohledem na časový odstup. Jak shrnul již krajský soud, svědecká výpověď pana D. byla shledána nevěrohodnou a rozpornou se zjištěnými skutkovými zjištěními pro značné rozpory, nikoli pouhé nepřesnosti. Pan B. se na zakázce nepodílel a o programování stroje věděl pouze z doslechu. Kratší časový odstup by v takovém případě nemohl mít vliv na zjištění, zda se obchodní případ ze sporné faktury uskutečnil tak, jak bylo deklarováno. S hodnocením svědeckých výpovědí krajským soudem, potažmo žalovaným, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Krajský soud v bodu 26 napadeného rozsudku podrobně a správně odůvodnil, proč provedené svědecké výpovědi neprokázaly uskutečnění plnění. Stěžovatelka neuvádí nic konkrétního, co by svědčilo o opaku a nesvědčí o něm ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85. Nejvyšší správní soud v něm vyslovil, že svědeckou výpověď lze použít jako důkazní prostředek, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tato kritéria v nyní projednávaném případě nebyla naplněna. Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pochybil, nepovažoval-li hodnocení důkazů žalovaným za nesprávné. Co se týče svědecké výpovědi pana D., Nejvyšší správní soud se jí nemohl zabývat, neboť stěžovatelka tuto námitku, stejně jako námitku neprovedení místního šetření, včas neuplatnila v řízení před krajským soudem, a je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[38] V obecné rovině přitom lze souhlasit s premisou, že skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně prokázat s absolutní jistotou (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s tím, že by tato premisa byla v projednávaném případě porušena a daňové orgány po stěžovatelce požadovaly prokázání skutečností nad únosnou mírou. Je povinností, resp. odpovědností daňového subjektu zajistit si takové důkazní prostředky, aby byl schopen prokázat skutečnosti uvedené ve svých daňových tvrzeních. 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. Stěžovatelce bylo umožněno navrhopvat a předkládat důkazy na podporu svých tvrzení, ty však s dostatečnou mírou pravděpodobnosti neprokázaly, že k plnění došlo. Nelze přisvědčit názoru stěžovatelky, že v souladu se zásadou posuzování důkazů ve vzájemné souvislosti měl žalovaný zvolit důkazní váhu pro hodnocení důkazů a její limitní hranici, jak už stěžovatelce vysvětlil krajský soud.

pokračování

[39] V tomto smyslu je nerozhodné, zda společnost Concept&Vision uhradila daň z přidané hodnoty či zda měla postavení osoby povinné k dani. To nebylo předmětem řízení. Spornou otázkou bylo, zda k plnění deklarovaném na stěžovatelkou předložených dokladech skutečně došlo. Ze stejného důvodu není pro nyní projednávanou věc relevantní rozsudek *Kemwater ProChemie s.r.o.* Není-li prokázáno, že k plnění skutečně došlo, je předčasné zabývat se dodavatelem, který je měl poskytnout. Je to právě stěžovatelka, která je povinna prokázat skutečnosti, jež tvrdila v předložených daňových dokladech včetně faktického uskutečnění plnění. Není ani povinností daňových orgánů stěžovatelku upozorňovat na případná rizika spojená s konkrétním obchodním partnerem.

[40] Stěžovatelka dále považuje za nelogický závěr krajského soudu, který nesprávně zaměnil know-how dodavatele stěžovatelky a know-how získané stěžovatelkou. Krajský soud se touto otázkou zabýval ve spojitosti s namítanou ziskovostí řešené zakázky. Obecně vzato lze souhlasit se stěžovatelkou, že případné získané know-how může být „cennou komoditou“, nicméně v projednávaném případě nebylo prokázáno, že by stěžovatelka takové know-how získala ani jak by je využila při své ekonomické činnosti, natož jak by mělo vyvážit ztrátovost řešené zakázky. Případná nepřesnost vyjádření krajského soudu tak nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[41] Závěrem proto Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud v rozsahu včasných žalobních námitek správně posoudil, že stěžovatelka neprokázala faktické plnění deklarované na sporných daňových dokladech, a daňové orgány jí proto důvodně nepřiznaly uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[43] 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.

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

V Brně dne 30. května 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu