



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **GMC Trade s.r.o.**, IČO: 06040829, se sídlem č.p. 540, Baška, zast. Mgr. Janem Tomsem, advokátem, se sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2022, č. j. 2176/22/5300-21441-708995, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 8. 2023, č. j. 25 Af 7/2022-43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil a) platební výměr ze dne 18. 1. 2021, č. j. 66637/21/3207-51522-805127, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 105.226 Kč, b) dodatečný platební výměr ze dne 18. 1. 2021, č. j. 65694/21/3207-51522-805127, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2017 ve výši 146.024 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 29.204 Kč, c) dodatečný platební výměr ze dne 18. 1. 2021, č. j. 65710/21/3207-51522-805127, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 198.891 Kč a byla mu uložena povinnost uhradit penále ve výši

39.778 Kč.

[2] Krajský soud žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného nadepsaným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil námitce žalobce, že platební výměry dodnes nebyly řádně doručeny k rukám jeho zástupce, neboť žalobce prostřednictvím zástupce proti těmto výměrům podal řádně v odvolací lhůtě odvolání, které na výzvu správce daně doplnil. Je tudíž bezpředmětné hodnotit obsah plné moci, neboť žalobce, potažmo jeho právní zástupce, se s platebními výměry prokazatelně seznámili a byla jim ze strany daňových orgánů poskytnuta dostatečná lhůta k uplatnění odvolacích námitek.

[3] Žalobce dále namítal, že nebyl seznámen se změnou kontrolního zjištění správce daně. Ani tomu krajský soud nepřisvědčil. Změna totiž plně vyhověla žalobci stran uznání plnění od dvou deklarovovaných dodavatelů a v končeném důsledku se nedotýká jeho práv. Závěry správce daně, které žalobce rozporuje, zůstaly nezměněny a žalobce měl dostatečný prostor k nim uplatnit vlastní argumentaci a navrhnout důkazy, čehož také využil.

[4] Krajský soud konstatoval, že z daňových dokladů, tvrzení žalobce ani obsahu správních spisů nevyplývalo, že by zde existovala jiná osoba (plátce DPH), by neuznané zdanitelné plnění uskutečnila. Žalobce neunesl důkazní břemeno stran přijetí deklarovанého plnění v deklarovанém rozsahu od deklarovанých dodavatelů. Na žalobce bylo řádně přeneseno důkazní břemeno a následně už nebyly provedeny žádné důkazní prostředky, jež by zásadně svědčily ve prospěch jeho tvrzení. Správní orgány vysvětlily, proč důkazy hovořící pro žalobce považují za nedostatečné, resp. proč důkazy hovořící v jeho neprospěch považují za důkazně silnější (přesvědčivější). Správce daně nebyl povinen prokázat skutečného dodavatele. Povinností správce daně bylo prokázat důvodné pochybnosti o tom, že žalobce nepřijal plnění jím deklarovанým způsobem, čemuž správce daně dostal. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce, který neuvedl žádné skutečnosti ani nepředložil důkazy, jež by byly způsobily tento závěr změnit. Už jen to postačí k odeprání nároku žalobce na odpočet dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“).

[5] Krajský soud neprovedl žalobcem navržené důkazy výsledky zaměstnanců společnosti GMC tech s.r.o. či jejich čestným prohlášením, které byly poprvé navrženy až v žalobě. Důkazní návrh byl učiněn k prokázání skutečnosti, že si žalobce nemohl předmětné zboží vyrobit sám. Tato otázka však není v tomto případě relevantní, neboť nebylo povinností správních orgánů prokázat, kdo skutečně vyrobil předmětné zboží. Navržené důkazy nemohou vyvrátit závěr o tom, že žalobcem deklarovанí dodavatelé předmětné zboží nedodali.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že krajský soud nesprávně posoudil námitky, že stěžovateli nebyly řádně doručeny platební výměry a daňová kontrola byla ukončena nezákonně. Platební výměry nebyly doručeny k rukám zástupce stěžovatele a stěžovatel nebyl

pokračování

seznámen se změnou kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se nezabýval tím, že vymezení plné moci bylo na všechny věci související s daňovou kontrolou. Nelze ani říci, kdy bylo rozhodnutí doručeno. Při aplikaci výkladu krajského soudu by čistě teoreticky bylo možné, aby správce daně doručoval platební výměry například i formou e-mailové zprávy asistentce jednatele. I v takovém případě by se totiž stěžovatel s dodatečným platebním výměrem seznámil. Rozhodnutí ukládající příjemci povinnosti (tím spíše pak dodatečné platební výměry stanovující povinnost doplatit vysokou DPH) je zapotřebí doručit řádně a prokazatelně jeho příjemci. Jestliže krajský soud shledal, že je v podstatě jedno, jakým způsobem byla předmětná rozhodnutí doručena, je napadený rozsudek nezákonný. Pokud nebyly platební výměry řádně doručeny, nemohou nabýt účinnosti, být vymahatelné a zakládat pro stěžovatele stanovené povinnosti.

[7] V důsledku neseznámení stěžovatele se změnou kontrolních závěrů před projednáním zprávy o daňové kontrole pozbyla napadená rozhodnutí o doměření daně svůj základ, neboť zpráva o daňové kontrole se považuje za odůvodnění rozhodnutí o doměření daně. Tento závěr nepředstavuje přepjatý formalismus, jak tvrdí žalovaný, neboť správce daně změnil důvod doměření daně i výši samotné daně. Stěžovatel se po tomto seznámení mohl ještě ke změně kontrolních závěrů vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy. Nekončila-li daňová kontrola zákonným způsobem, nemohou být zákonná ani napadená rozhodnutí o doměření daně. Výše uvedené vady správního řízení nelze přejít ani tím, že byly či mohly být odstraněny v odvolacím řízení. Bylo by to v rozporu se zásadou dvojinstančnosti.

[8] Stěžovatel v rámci daňového řízení předložil faktury, smlouvy, objednávky, příjmové doklady, výpisy z účtů, výtisky CESR, e-mailovou korespondenci, kopie občanských průkazů zástupců dodavatelů a jejich prohlášení, deníky otce jednatele stěžovatele a další důkazy. Všichni tři dodavatelé přiznali dodání zdanitelných plnění stěžovateli v rámci svých kontrolních hlášení a daňových přiznání. Dodání zdanitelných plnění je prokazováno i výpověďmi svědků – bývalých jednatelů dodavatelů. Oproti tomu stojí tvrzení správních orgánů, že tito dodavatelé neměli internetové stránky ani zaměstnance, a proto plnění nemohli dodat. Na základě porovnání množství důkazů a jejich vzájemné vazbě je stěžovatel přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl a neexistuje ani náznak, že by dodavatelem mohl být jiný subjekt. Stěžovatel tak opravdu neví, jakým jiným způsobem by měl prokázat dodání zboží od dodavatelů. Stěžovatel netvrdil, že správce daně je povinen prokázat skutečného dodavatele. Tvrdil pouze, že předložil řadu důkazů o tom, že deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli.

[9] Při hodnocení výpovědí svědků – bývalých jednatelů dodavatelů krajský soud stejně jako žalovaný vyzdvihl negativní části výpovědí, avšak zcela podstatné části výpovědí upozadil. Nelze svědkům vyčítat, že si po mnoha letech nepamatují zcela vše. Svědek Ondráček sice uvedl, že o obchodních transakcích se stěžovatelem nic neví. Zároveň však dodání plnění nevyvrátil s tím, že obchodní vedení měl na starosti jeho známý a on podepisoval jednotlivé doklady. Svědci Ž. a K. dodání plnění pro stěžovatele potvrdili. Svědek K. přitom přesně potvrdil zahájení spolupráce, označil jednatele i místo sídla

stěžovatele. Byť si svědci Ž. a K. nepamatovali některé detaily, ve spojení s ostatními důkazy potvrdili dodání plnění stěžovateli. Tak došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaným i krajským soudem. Pokud by pan Ž. a K. se stěžovatelem nespolečně pracovali, jak je možné, že odpovídali shodně na otázky zahájení obchodní spolupráce, o jednateli stěžovatele a jeho areálu? Krajský soud se s odkazem na drobné rozpory ve výpovědích těchto svědků přiklonil na stranu žalovaného, aniž by tyto svědecké výpovědi hodnotil ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy.

[10] Krajský soud se nevypořádal s námitkou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, na základě čeho by byla ztotožněna chybějící daň právě z obchodních transakcí se stěžovatelem. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí uvedl, že byla zjištěna chybějící daň, která byla dodavatelům stěžovatele doměřena. Přitom ve věci *Velkoobchod Zajac* dospěl NSS k závěru, že DPH, kterou společnost PRESSTEX neodvedla, nelze přiřadit právě k těm zdanitelným plněním, z nichž žalobce nárokoval odpočet. Šlo přitom o téměř totožný případ, kdy NSS rozhodl, že nebyl osvědčen podvod na dani. Jednoznačně se pak NSS vyjádřil k tomu, že chybějící daň je zapotřebí přiřadit k poskytnutým plněním. V posuzované věci jde o totéž, kdy není osvědčen podvod na dani a nelze ztotožnit chybějící daň. Tvrzení žalovaného, že detekoval chybějící daň, ještě neznamená, že tato daň má něco společného se zdanitelnými plněními poskytnutými stěžovateli. Zejména pokud dodavatelé daň přiznali v kontrolních hlášeních i přiznáních k dani.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že platební výměry byly doručeny v souladu s udělenou plnou mocí. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, dle kterého je rozhodující, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. Stěžovatel netvrdí, jakým způsobem byla jeho práva zkrácena potenciálně nezákonným doručením platebních výměrů, když se proti nim v zákonné lhůtě odvolal. Nelze ani tvrdit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nezkoumání obsahu plné moci, neboť lze souhlasit s nadbytečností tohoto úkonu za situace, kdy je z dalšího průběhu řízení nepochybné, že ani eventuální nezákonnost při doručování platebních výměrů nemohla způsobit zkrácení procesních práv stěžovatele.

[12] Stěžovatel netvrdí, jakým způsobem byl zkrácen na svých právech tím, že ho správce daně neseznámil se změnou kontrolního zjištění, které bylo změněno v jeho prospěch. V části, v níž správce daně stěžovateli plně vyhověl, nelze nic dalšího namítat, eventuálně doplňovat, v části, v níž stěžovateli vyhověno nebylo, poté co se již ke sporným plněním vyjádřil a předložil důkazní prostředky, nebyl již oprávněn se ke kontrolnímu zjištění dále vyjadřovat podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020. Daňový řád v tomto znění nestanovil povinnost správce daně ve vztahu k jeho postupu po změně výsledku kontrolního zjištění na základě vyjádření daňového subjektu.

[13] V otázce neunesení důkazního břemene stěžovatel nereflakuje nesrovnalosti plynoucí z provedených důkazů. Neunesení důkazního břemene není dáno nedostatkem předložených důkazních prostředků, nýbrž jejich nevěrohodností. Není pravda, že proti stěžovatelem předloženým důkazům stojí pouze tvrzení správce daně,

pokračování

že dodavatelé neměli internetové stránky a zaměstnance. Tato zjištění totiž pouze dokreslují vzniklé pochybnosti.

[14] Svědkům nelze vyčítat, pokud si po mnoha letech nepamatují některé detaily spolupráce se stěžovatelem. Z obsahu svědeckých výpovědí je však patrné, že ani jeden ze svědků neuvedl žádný konkrétní detail vzájemné spolupráce. Nesrovnalosti nemohou být odstraněny pouze tím, že svědkovi je známo jméno jednatele stěžovatele a jeho sídlo, případně obecným popisem zahájení společné spolupráce (v případě svědka K.), když tyto informace nic nevypovídají o konkrétních plněních prověřovaných v rámci daňové kontroly. Žalovaný svědecké výpovědi hodnotil dostatečně, námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů je neopodstatněná, když žalovaný informace získané od svědků konfrontoval s dalšími zjištěními v průběhu daňové kontroly a s vyjádřeními stěžovatele.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda byly dány důvody pro vydání předmětných platebních výměrů, resp. pro neuznání stěžovatelem uplatněných odpočtů daně, přičemž mezi stěžovatelem a žalovaným je sporné především to, zda stěžovatel prokázal přijetí zdanitelných plnění dle předložených daňových dokladů. Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve zabýval procesními námitkami stěžovatele ohledně doručení platebních výměrů a seznámení stěžovatele se změnou kontrolních závěrů správce daně.

[18] Podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[19] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

[20] Při vypořádání argumentace stěžovatele ohledně doručení platebních výměrů

Nejvyšší správní soud vycházel z ustálené judikatury zdejšího soudu. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 Ads 100/2013-42, v němž zdejší soud konstatoval, že „v konkrétních případech je nutné zkoumat, zda byla splněna materiální funkce doručení – tedy, zda se adresát s danou písemností skutečně seznámil, respektive se mohl a měl seznámit. Nedodržení zákonného postupu při doručování tak samo o sobě ještě neznamená, že se doručení musí zopakovat. Rozhodující je, zda se předmětná písemnost dostala do rukou adresáta. Obdobný závěr dovodil zdejší soud již v rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, na který dále navázaly rozhodnutí ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010-95 a ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011-88.“

[21] Poukázat lze rovněž na rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, který žalovaný zmínil ve vyjádření ke kasační stížnosti, v němž zdejší soud posuzoval, zda může dojít k účinnému doručení dodatečných platebních výměrů i na základě skutečnosti, že se s nimi adresát fakticky seznámí. Dospěl přitom k závěru, že takto doručit dodatečné platební výměry v daňovém řízení lze (bod 58). V bodech 61 až 63 navázal, že „je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí vždy zopakovat. Rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. Reálné doručení před formálními pochybeními upřednostňuje daňový řád výslovně v § 51 odst. 3, dle kterého ‚dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručanky nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, například tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno.‘ Z uvedeného je zřejmé, že v okamžiku, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými platebními výměry seznámil, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručené.“

[22] V posuzované věci se stěžovatel s platebními výměry prokazatelně seznámil, neboť proti nim prostřednictvím zástupce podal v odvolací lhůtě dne 16. 2. 2021 odvolání, které na výzvu správce daně ze dne 22. 2. 2021 doplnil dne 10. 3. 2021. Krajský soud tedy zcela správně konstatoval, že za situace, kdy se stěžovatel s platebními výměry seznámil a byla mu ze strany správních orgánů poskytnuta dostatečná lhůta k uplatnění odvolacích námitek, je bezpředmětné hodnotit obsah plné moci. Tvrzení stěžovatele, že nelze ani říci, kdy bylo rozhodnutí doručeno, neobstojí, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že platební výměry byly doručeny do datové schránky stěžovatele dne 18. 1. 2021. Stěžovatel se proto mýlí, když má za to, že platební výměry nebyly řádně doručeny, a nemohou nabýt své účinnosti, nemohou být vymahatelné a nemohou zakládat pro stěžovatele stanovené povinnosti. Úvaha stěžovatele, že při aplikaci výkladu krajského soudu by čistě teoreticky bylo možné, aby správce daně doručoval dodatečné platební výměry například i formou e-mailové zprávy asistentce jednatele, není správná, neboť asistentka jednatele je osoba odlišná od stěžovatele, není jeho statutární orgán a v takovém případě by se o faktické doručení stěžovateli nejednalo. Krajský soud svůj závěr ohledně faktického doručení platebních výměrů stěžovateli stručně, nicméně dostatečně, srozumitelně, řádně a zcela správně zdůvodnil. Vypořádání námitek stěžovatele ohledně doručení platebních výměrů krajským soudem proto nezakládá stěžovatelem namítané vady rozsudku krajského soudu.

pokračování

[23] Také v případě námitky týkající se nezákonnosti ukončení daňové kontroly spočívající v tom, že stěžovatel nebyl seznámen se změnou kontrolních závěrů před projednáním zprávy o daňové kontrole, je na místě vycházet z judikatury zdejšího soudu. V rozsudku ze dne 27. 8. 2021, č. j. 3 Afs 40/2018-68, na který příležitostně poukázal již žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, zdejší soud vyslovil, že „*znění § 88 odst. 3 daňového řádu totiž není možno vykládat v tom smyslu, že daňový subjekt bude seznamován s každou drobnou změnou ve zjištění správce daně. Výsledek kontrolního zjištění totiž zpravidla pojímá více jednotlivých nálezů, přičemž v případě, že správce daně na základě vyjádření daňového subjektu dospěje k názoru, že některý z nálezů nebyl správný a daňovému subjektu v tomto směru na podkladě jeho tvrzení plně vyhoví, pak s tímto již daňový subjekt nemusí opětovně seznamovat. Nejednalo by se totiž o účelný postup, poněvadž nenastala žádná nová skutečnost, kterou by bylo třeba s daňovým subjektem opětovně projednávat. Postup správce daně v projednávané věci, který neposoudil uvedenou změnu jako důvod pro stanovení nové lhůty pro vyjádření se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, lze tedy označit za zákonný a námitku stěžovatelky za nedůvodnou.*“

[24] V posuzované věci správce daně na základě daňových dokladů, které stěžovatel předložil dne 3. 11. 2020 v rámci reakce na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, který byl zástupci stěžovatele na jeho žádost doručen dne 6. 10. 2020 do jeho datové schránky, uznal nárok na odpočet daně z plnění od společností GMC tech s.r.o. a REPRONIS s.r.o. v celkové výši 91.278 Kč. Jednalo se tedy o změnu ve prospěch stěžovatele, kterou správce daně uvedl na str. 46 zprávy o daňové kontrole, kterou se stěžovatelem projednal dne 16. 12. 2020 v rámci ústního jednání a doručil ji zástupci stěžovatele do jeho datové schránky dne 21. 12. 2020. Uznání nároku na odpočet DPH z plnění od výše uvedených společností se proto v konečném důsledku nedotklo práv stěžovatele, jak již výstižně konstatoval krajský soud.

[25] Ke konstatování stěžovatele, že se mohl ke změně kontrolních závěrů vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy, Nejvyšší správní soud uvádí, že nelze předpokládat, že by se stěžovatel jakkoli vyjadřoval k výše uvedené změně, neboť k tomu v situaci, kdy mu plně vyhověno, neměl žádný důvod. Ke zbývajícím závěrům správce daně, jež zůstaly beze změny, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel měl dostatečný prostor k nim uplatnit vlastní argumentaci a navrhnout důkazy, což ostatně také v rámci reakce na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění učinil. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že v důsledku neseznámení se změnou kontrolních závěrů před projednáním zprávy o daňové kontrole pozbyla napadená rozhodnutí o doměření daně svého základu, daňová kontrola neskončila zákonným způsobem, a nemohou tudíž být zákonná ani napadená rozhodnutí o doměření daně. Vzhledem k tomu, že se o vady správního řízení nejednalo, není opodstatněná ani navazující argumentace stěžovatele ohledně možného napravení těchto vad v odvolacím řízení.

[26] K argumentaci stěžovatele ohledně (ne)unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že se k otázce rozložení důkazního břemene

v daňovém řízení ve své judikatuře již mnohokrát vyjádřil. Poukázat lze např. na bod 31 rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-83, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“

[27] Žalovaný se důkladně zabýval tím, zda byla zdanitelná plnění uvedena na daňových dokladech stěžovatelem skutečně přijata, byla uskutečněna v souladu s předloženými daňovými doklady a použita k ekonomické činnosti stěžovatele. Také se vypořádal s důkazy předloženými stěžovatelem.

[28] Žalovaný zjistil, že v některých případech [(např. daňové doklady č. 17333544 a č. 17333549 od společnosti AVERNAU abcd, s.r.o. (dále též „AVERNAU“)] je uváděno obrábění či opracování dodaného materiálu. Nebyly však předloženy výkresy nezbytné k vyhotovení konkrétních plnění, ačkoli ke specifikaci plnění stěžovatel uvedl, že měla odpovídat označení technické výkresové dokumentace, tedy názvem a číslem výkresu, přičemž výkresová dokumentace měla být údajně součástí zadání jednotlivých objednávek. Tyto skutečnosti podporují pochybnosti o předmětu plnění, kdy není zřejmé, zda měli dodavatelé dodávat stěžovateli zboží či opracovávat materiál poskytnutý za tímto účelem stěžovatelem nebo jeho odběratelem. Úhrady předmětných plnění měly probíhat v hotovosti, přestože na daňových dokladech bylo uvedeno „příkazem“. O provedení úhrad bylo účtováno v předloženém účetním deníku pouze v případě části plateb. Zaúčtování zbývajících hotovostních plateb nebylo doloženo.

[29] Text uvedený na příjmových pokladních dokladech deklarovaných dodavatelů se nápadně shodoval (např. v položce text, pokladna slovy), což svědčí o formálnosti vystavených pokladních dokladů. K úhradě části plnění od společnosti AVERNAU ani pokladní doklady předloženy nebyly. Podstatná část plnění od deklarovaných

pokračování

dodavatelů měla být hrazena v hotovosti. Provedení hotovostních úhrad však bylo doloženo pouze částečně. O části hotovostních úhrad nebylo vůbec účtováno.

[30] Objednávky u společností Stavon servis s.r.o. (dále též „Stavon“) a AVERNAU doloženy nebyly. Údaje o objednávkách ke zhotovení díla nejsou obsaženy ani v daňových dokladech. Ve vztahu k plněním od společnosti VP – PRAHA s.r.o. žalovaný uvedl, že objednávky obsahovaly obecné údaje, přičemž absentovaly údaje předpokládané rámcovou smlouvou týkající se specifikace plnění. V objednávkách není uvedena identifikace osoby výstavce, případně kontaktní osoby. Z objednávek není patrné, zda byly deklarovanému poskytovateli skutečně doručeny. Žalovaný konstatoval, že z těchto skutečností vyplývají pochybnosti, zda na základě obecného a neúplného zadání mohla být předmětná plnění uskutečněna, přičemž stěžovatel nepředložil technické výkresy.

[31] Ke stěžovatelem předloženým daňovým dokladům pro své odběratele a tabulce návazností přijatých a uskutečněných plnění žalovaný uvedl, že v případě některých přijatých plnění předchází datum dodání zboží odběrateli stěžovatele datu porřízení zboží od deklarovaného dodavatele AVERNAU, tedy že zboží mělo být dodáno odběrateli dříve, než bylo porřizeno. Skladová evidence zásob zboží a výrobků nebyla předložena, nebylo tedy možné přímou a bezprostřední souvislost přijatých a uskutečněných plnění ověřit.

[32] Pochybnosti podporují také zjištění ohledně deklarovaných dodavatelů. Společnost AVERNAU nesídlí na adrese svého uváděného sídla a neměla v období obchodní spolupráce se stěžovatelem žádné zaměstnance. Společnost Stavon ke dni 14. 8. 2017 změnila své sídlo a na adrese nového sídla fakticky nesídlí. Dle živnostenského rejstříku nebyla evidována žádná provozovna. Dle údaje ČSSZ nebyla tato společnost v období, kdy měly probíhat obchodní transakce se stěžovatelem, evidována v evidenci zaměstnavatelů. Také v případě společnosti VP-PRAHA s.r.o. bylo zjištěno, že sídlo této společnosti není sídlem skutečným a v živnostenském rejstříku není evidována ani žádná provozovna. Dle údajů poskytnutých ČSSZ nedisponovala tato společnost v daném období kromě osoby jednatele dalšími zaměstnanci. V kontrolovaném období měla obchodovat převážně s masem. V období před navázáním spolupráce došlo ke změně jednatelů a také po ukončení obchodní spolupráce docházelo ke změnám jednatelů, a to na osoby v cizině. Na zaslání výzvy správce daně k poskytnutí údajů dodavatelé nereagovali, resp. likvidátor společnosti AVERNAU nedisponoval žádnými podklady. Z výpisů aplikace CESR mimo jiné vyplývá, že společnosti VP-PRAHA s.r.o. a AVERNAU nezakládají do sbírky listin obchodního rejstříku své účetní závěrky. Na základě slovního hodnocení, z kterého vyplývá, že dodavatelé vykazovali rizikové prvky, stěžovatel mohl učinit závěry ohledně důvěryhodnosti a spolehlivosti těchto dodavatelů.

[33] Stěžovatelem předložené fotokopie občanských průkazů pana Ondráčka a pana K. či vizitka pana Ž. (k obchodní činnosti týkající se obchodování s masem) neobstojí ve světle zjištěných pochybností jako důkaz, že stěžovatel od deklarovaných dodavatelů plnění v deklarovaném rozsahu fakticky přijal. Vzhledem k tomu, že společnost VP – PRAHA s.r.o., která měla obchodovat s masem, neměla zaměstnance ani zázemí, vyplývají

pochybnosti i ohledně tvrzení stěžovatele, že tato společnost chtěla nakoupit obráběcí stroje a rozšířit kapacitu výroby. Ani listy diáře otce jednatele stěžovatele pana V. G. nebyly způsobilé prokázat faktické přijetí řešených plnění v deklarovaném rozsahu. Podání daňových přiznání a kontrolních hlášení za příslušná zdaňovací období, ve kterých jsou dodavateli vykázána řešená plnění, neznamená automaticky, že se obchodní případy, na jejich základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, udály tak, jak tvrdí. Navíc dodavatelé nereagovali na výzvy správce daně (resp. likvidátor společnosti AVERNAU neměl k dispozici účetnictví), a nebylo tedy možné u nich faktickou realizaci plnění ověřit, přičemž faktické přijetí plnění v deklarovaném rozsahu nebylo prokázáno ani svědeckými výpověďmi jednatelů těchto dodavatelů. Navíc bylo zjištěno, že dodavatelé vlastní daň vykázanou v daňových přiznáních neuhradili, resp. neuhradili následně vyměřenou či doměřenou daň.

[34] K prohlášení a svědecké výpovědi pana Stanislava Ondráčka (tehdejší jednatel společnosti Stavon), žalovaný uvedl, že se v rámci své svědecké výpovědi provedené dle návrhu stěžovatele v odvolacím řízení označil za „bílého koně“, který neměl povědomí o reálném fungování společnosti Stavon, pouze dle svého sdělení za úplatu podepisoval předložené dokumenty. Bylo také zjištěno, že společnost Stavon neplnila řádně své povinnosti plátce DPH a to právě i za zdaňovací období říjen 2017, v němž stěžovatel tvrdí přijetí plnění od této společnosti. Pan Ondráček neměl žádné povědomí o průběhu obchodních transakcí.

[35] Svědek Ž. (jednatel společnosti VP – PRAHA s.r.o.) přes úvodní informaci správce daně, že má vypovídat ve věci zdanitelných plnění, jejichž přijetí vykázal stěžovatel v období od srpna 2017 do října 2017 od společnosti VP – PRAHA, vypovídal zmateně, když se vyjadřoval o obchodní spolupráci se stěžovatelem v pozici odběratele stěžovatele a až z předložených daňových dokladů zjistil, že to bylo naopak. Svědecká výpověď je tedy nevěrohodná. K detailům obchodní spolupráce neuvedl jedinou konkrétní odpověď. Vypovídal pouze obecně, nevěděl, nebo si předmětné skutečnosti nepamatoval. Byť na otázku zástupce stěžovatele potvrdil, že plnění dle předložených daňových dokladů proběhla, nelze jeho odpověď ve světle výše uvedeného považovat za prokázání faktického uskutečnění řešených transakcí.

[36] Svědek K. (jednatel společnosti AVERNAU) ve své svědecké výpovědi potvrdil obchodní spolupráci se stěžovatelem, konkrétní okolnosti obchodních transakcí však neznal. K popisu míst předávek plnění a k dodání plnění uváděl pouze sídlo stěžovatele a veřejné prostranství parkoviště u zimního stadionu v Přerově. Nebyl schopen uvést, jak byl dodávaný materiál zabalen, označen, jaké byly rozměry či hmotnost jednotlivých balení, zda byly k naložení či vyložení materiálu použity nějaké technické pomůcky. Vzhledem k zjištěné hmotnosti zboží, které mělo být stěžovateli dodáno (z odpovědi společnosti TIMESEAL a.s., vyplývá, že např. hmotnost jednoho kusu tělesa válce bez obalu je 290 kg), přetrvávají pochybnosti ohledně svědkem uvedeného průběhu obchodních transakcí a ručním přeložení zboží. Svědek nekonkretizoval ani dodavatele plnění, které následně prodával stěžovateli.

pokračování

[37] Na podporu zjištěných pochybností žalovaný dále zmínil trestní stíhání stěžovatele ve věci neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně od společnosti AVERNAU za řešená zdaňovací období zahájené dne 3. 8. 2021, kdy je v usnesení č.j. KRPZ-33703-137/TČ-2020-150081-BRU, odůvodněno, že fakturace byly vystavena panem Kvasnicou pouze za účelem snížení daňové povinnosti stěžovatele, neboť ve fakturách deklarované zboží či služby ve skutečnosti stěžovateli nebyly poskytnuty.

[38] Žalovaný následně shrnul, že stěžovatel sice předložil formální důkazní prostředky, je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem, kdy ani doklady s požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, které by zdokumentovaly předmětná plnění v souladu s § 34 ZDPH od zahájení obchodních případů až po jejich ukončení, kdy s ohledem na pochybnosti ohledně předmětu plnění, přepravy, předání, převzetí materiálu a výrobků nebylo doloženo, zda, kdy a komu byly předány výkresy a materiál ke zhotovení požadovaných výrobků. Stěžovatel nepředložil k plněním od deklarovaných dodavatelů objednávky ani dodací listy (vyjma dodacího listu k jednomu plnění od společnosti VP – PRAHA s.r.o., kdy v tomto dodacím listu však nebyla uvedena identifikace konkrétních osob, které vyjmenované zboží fakticky přejali, ani údaje o místě či čase předání). Nebyla předložena ani evidence obchodního majetku dle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH, ze které by vyplývalo vyskladnění materiálu a naskladnění hotových výrobků či zboží. Všichni tři dodavatelé vykazují shodné nestandardní znaky. Žádná z uvedených společností na rozdíl od stěžovatele nedisponovala materiálně technickým ani personálním zázemím k realizaci předmětných plnění. Ani svědecké výpovědi jednatelů dodavatelů provedené v rámci odvolacího řízení nebyly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně a prokázat, že stěžovatel předmětná plnění od společností AVERNAU, VP – PRAHA s.r.o. a Stavon fakticky přijal v souladu s předloženými daňovými doklady. Svědeckými výpověďmi byly pochybnosti naopak dále prohloubeny, když jednatelé (Stavon, VP-PRAHA s.r.o.) popřeli svou osobní účast na obchodních transakcích se stěžovatelem či vypovídali pouze obecně a neuvedli žádné konkrétní okolnosti řešených transakcí. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel pochybnosti neodstranil, nezbyvalo tedy než nárok na odpočet DPH odepřít. Žádný z předložených či provedených důkazních prostředků bez pochyb neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně.

[39] Nejvyšší správní soud má na základě výše uvedených skutečností a závěrů žalovaného za to, že neobstojí přesvědčení stěžovatele, že na základě vzájemných vazeb jím předložených důkazů unesl důkazní břemeno a neexistují ani okolnosti nasvědčující tomu, že by faktickým dodavatelem mohl být jiný subjekt. Zdejší soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že žalovaný srozumitelně vysvětlil, proč důkazy hovořící pro stěžovatele považuje za nedostatečné. Skutečnost, že dodavatelé stěžovatele uvedli dodání zdanitelných plnění stěžovateli v rámci svých kontrolních hlášení a daňových priznání, neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem.

[40] Ohledně hodnocení výpovědí svědků - bývalých jednatelů dodavatelských subjektů,

je na místě stěžovateli přisvědčit potud, že svědkům nelze vyčítat, že si po mnoha letech nepamatují všechny detaily. Svědek Ondráček se označil za bílého koně, který neměl povědomí o reálném fungování společnosti Stavon a pouze podepisoval předložené dokumenty. Uvedl, že neměl povědomí o tom, zda se fakticky zdanitelná plnění podle daňových dokladů uskutečnila. Výpověď tohoto svědka tedy nedokládá, ale spíše vyvrací poskytnutí plnění stěžovateli.

[41] Svědek Ž. vypověděl, že se obchody se stěžovatelem uskutečnily (jednalo se o motorové součástky a náhradní díly), nevzpomněl si však již na jednotlivé obchodní transakce, včetně osob komunikujících za obchodní partnery a nesprávně uvedl, že stěžovatel byl prodejce zboží a společnost VP -PRAHA s.r.o byla odběratel.

[42] Svědek K. taktéž uvedl, že se stěžovatelem obchodoval (dodával mu strojní a hutní materiál). Vypověděl, že dělal přepravce, kdy mu dodavatelé zboží dovezli do Přerova a přeložili mu jej do dodávky, a pak zboží odvezl do sídla stěžovatele v Bašce, kde si ho přezvali. Nebyl však schopen si vybavit, jak byl dodávaný materiál balen a označen, jaké velikosti a hmotnosti měla jednotlivá balení ani zda byly k vyložení nebo naložení příslušného materiálu využívány nějaké technické prostředky. To je navzdory časovému odstupu vzhledem k povaze údajně dodávaného zboží velmi nepravděpodobné, jeho výpověď proto nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvěryhodnou.

[43] Svědci Ž. s K. tedy sice obecně potvrdili obchodní spolupráci se stěžovatelem, jejich výpovědi jsou nicméně obecné, přičemž uvedli skutečnosti, které snižují důvěryhodnost jejich výpovědí (záměna v postavení smluvních stran v případě svědka Ž., resp. nevybavení si, jak zboží vlastně vypadalo, přestože ho údajně osobně přebíral a předával v případě svědka K.). Ani výpovědi těchto svědků tedy nepotvrzují, že k předmětným plněním fakticky došlo tak, jak stěžovatel tvrdil. Nejvyšší správní soud proto neshledal stěžovatelem namítané porušení zásady volného hodnocení důkazů ze strany žalovaného a krajského soudu, který nepochybil, když se ztotožnil se žalovaným v hodnocení výsledků svědků. Neobstojí ani výtka stěžovatele, že krajský soud se s odkazem na drobné rozpory ve výpovědích těchto svědků přiklonil na stranu žalovaného, aniž by tyto svědecké výpovědi hodnotil ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy. Krajský soud správně uzavřel, že správce daně dostal své povinnosti prokázat důvodné pochybnosti o tom, že stěžovatel nepřijal plnění od jím deklarovaných dodavatelů deklarovaným způsobem, a že stěžovatel nepředložil důkazy, jež by byly způsobitelné tento závěr změnit.

[44] Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že krajský soud se výslovně nevyjádřil k žalobní námitce, v níž namítal, že podle žalovaného všichni deklarovaní dodavatelé neuhradili priznanou DPH, resp. doměřenou daň, avšak z tvrzení žalovaného není zřejmé, jakou daň tito dodavatelé neuhradili. Stěžovatel v této souvislosti upozornil, že se mohlo jednat i o úplně jinou daňovou povinnost nemající s obchodními transakcemi se stěžovatelem nic společného.

[45] Nejvyšší správní soud ovšem uvážil, že žalovaný založil své pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných stěžovatelem na souhrnu mnoha

pokračování

zjištěných okolností, z nichž některé byly uvedeny výše. Existenci neuhrazené DPH zmínil jako jednu z nich toliko okrajově v bodu 49 svého rozhodnutí a podrobněji se existencí neuhrazené daně již dále nezabýval. Krajský soud se těmto okolnostem nevěnoval jednotlivě, jelikož shledal, že správní orgány dostaly své povinnosti prokázat, že stěžovatel nepřijal plnění od jím deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud vystihl podstatu věci a tento jeho závěr je zcela správný. To, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k dílčí námitce stěžovatele ohledně neuhrazené DPH, proto nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016-59, *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13).“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“*

[46] K navazující argumentaci ohledně chybějící daně, v níž stěžovatel poukazuje na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2000, č. j. 6 Afs 83/2020-32, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci se na rozdíl od citovaného rozsudku nejednalo o posouzení, zda předmětná plnění byla součástí podvodu na DPH, ale o odlišnou otázku, zda plnění, na základě nichž stěžovatel nárokoval odpočet daně, stěžovatel vskutku přijal. Pro rozhodnutí v této věci tudíž nemusela být prokázána chybějící daň, jak je tomu u daňových podvodů. I pokud by tedy chybějící daň nesouvisela se zdanitelnými plněními tvrzenými stěžovatelem, nezměnilo by to nic na závěru, že ze souhrnu celé řady zjištěných skutečností vyplynuly důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatelem deklarovaným způsobem, které stěžovatel nevyvrátil, v důsledku čehož správní orgány stěžovateli správně nepřiznaly jím uplatněný nárok na odpočet DPH.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[47] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatele nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[48] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. července 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu