



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **TechProAviation, s.r.o.**, se sídlem Balbínova 214/22, Olomouc - Řepčín, zast. JUDr. Radko Reschem, advokátem, se sídlem Podolská 496/124, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 35604/20/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 5. 2022, č. j. 65 Af 72/2020-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 5. 2019, č. j. 1208523/19/3101-52521-810004, ze dne 29. 5. 2019, č. j. 1211214/19/3101-52521-810004, a ze dne 28. 5. 2019, č. j. 1211887/19/3101-52521-810004 (dále jen „dodatečné platební výměry“), na základě výsledků daňové kontroly podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 5. 2019, č. j. 874444/19/3106-60562-701515 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna, září a října roku 2017 ve výši celkem 553.980 Kč a stanovil penále v celkové výši 110.795 Kč. Správce daně totiž žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který uplatnila ze šesti faktur vystavených dodavatelem, společností Honest Direction s.r.o. (dále také jen „dodavatel“), za dodání strojově obráběných hliníkových a duralových součástek do malých sportovních letadel. Žalobkyně podle správce daně neprokázala, že došlo k uskutečnění tvrzených

zdanitelných plnění, tudíž nesplnila podmínky vyplývající z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud poukázal na to, že žalobkyně sice předložila bezvadné daňové doklady ve smyslu § 73 zákona o daních z přidané hodnoty, čímž splnila formální podmínku vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak v případě zdanitelných plnění přijatých od tvrzeného dodavatele neprokázala jejich faktickou realizaci, tedy splnění jedné z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Krajský soud dále shrnul všechny pochybnosti, které na základě výsledků daňové kontroly pojal správce daně a jež shrnul ve zprávě o daňové kontrole, a shledal, že na tyto konkrétní závěry vzešlé z hodnocení důkazů provedených během daňové kontroly žalobkyně v žalobě nijak nereagovala. Toliko vyličila průběh obchodní spolupráce se společností Honest Direction s.r.o. a označila ji za standardní.

[5] Krajský soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že doložená dokumentace netvoří spolehlivou „auditní stopu“, neboť neobsahuje dostatečně podrobné informace, jež by umožnily tyto dokumenty propojit a učinit z nich závěr o faktické realizaci předmětných tvrzených transakcí. Nevyjasněné skutečnosti způsobené obecností údajů uvedených v rámcové smlouvě uzavřené s dodavatelem, v objednávkách i předávacích protokolech se pak nepodařilo objasnit ani výpověďmi jednatele žalobkyně ani Tomáše Dyntara, jednatele dodavatele v rozhodné době. Podle krajského soudu nekonkrétní, rozporuplná a běžným a rozumným obchodním zvyklostem neodpovídající tvrzení pochybnosti správce daně naopak jen prohloubila. Skutečnost, že správce daně žalobkyni nejprve daňové odpočty uznal, neznamená, že v rámci daňové kontroly nemohl posléze dospět k jinému závěru.

[6] Krajský soud nedovodil pochybení v postupu správce daně ani v souvislosti s výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2018. Výzva byla jednoznačně zformulována i zdůvodněna a žalobkyně nebyla vedena k vyslovení se k poměrům ve společnosti Honest Direction s.r.o., jak správci daně vytykala. Většina v ní zformulovaných pochybností správce daně pramenila z jednání samotné žalobkyně, nikoli jejího dodavatele. Obdobně za souladné se zákonem považoval krajský soud i dokazování výpovědi svědka Tomáše Dyntara, byť u jeho druhého výsledku nebyl přítomen zástupce žalobkyně; jednalo se totiž o výpověď, která byla uskutečněna v rámci daňového řízení se společností TOP GIFTS s.r.o. (v níž byl Tomáš Dytnar také jednatelem – poznámka soudu).

[7] Za pravdu dal krajský soud žalobkyni v tom, že § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaného neopravňoval k tomu, aby žalobkyni neseznámil se svým odlišným právním

pokračování

názorem na věc. Žalovaný totiž obstaral nové podklady v podobě předpisů vydávaných Leteckou amatérskou asociací České republiky, dostupných pouze na internetových stránkách, nikoli publikovaných ve Sbírce zákonů České republiky, a s ohledem na ně doplnil závěry správce daně o argumenty v neprospěch žalobkyně. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že argumentace žalovaného o porušení uvedeného předpisu Letecké amatérské asociace České republiky představuje vadu v řízení před žalovaným, přesto však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. I bez ní totiž zcela obстоjí závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění. Krajský soud s ohledem na uvedené ve svých závěrech k této argumentaci žalovaného nepřihlížel.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka předně namítá porušení § 54 odst. 3 s. ř. s., neboť krajský soud napadený rozsudek vyhlásil a stručně zdůvodnil při jednání dne 24. 5. 2022, avšak písemné vyhotovení rozsudku žalobkyně obdržela až dne 6. 3. 2023.

[10] Dále namítá, že krajský soud toliko opakuje to, co bylo uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelka trvá na tom, že posuzovaná zdanitelná plnění byla uskutečněna, což obvyklým a přesvědčivým způsobem prokázala. Stěžovatelka i její dodavatel byli ve shodě o tom, co je předmětem smlouvy mezi nimi uzavřené i objednávek, tedy i ohledně toho, co má být vyrobeno, předáno a zapláceno. To také správci daně srozumitelným způsobem objasnila. Správce daně měl k dispozici smlouvu, objednávky, předávací protokoly, doklady o úhradě ceny plnění a žalobkyně mu zpřístupnila veškerou účetní dokumentaci, vyhověla všem výzvám, umožnila provedení šetření na místě (ve výrobních prostorách) a odborně se vyjádřila ke zjištěným výrobním zařízením. Stěžovatelka trvá na tom, že se zdanitelná plnění uskutečnila, dodané výrobky byly bezvadné a odpovídaly objednávkám. Má k dispozici výrobní dokumentaci a do jisté doby mohla doložit i dodané výrobky. V době, kdy byla zahájena daňová kontrola, je však již neměla. Je názoru, že správce daně vyvinul úsilí, aby prokázal, že společnost Honest Direction s.r.o. je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty a že je nekontaktní. Ve vztahu k žalobkyni však tento dodavatel splnil vše, k čemu se zavázal. Daňové orgány tak měly dostatečně podrobné informace k propojení obsahu dokumentů, které správci daně poskytl.

[11] Krajský soud se přitom téměř bezvýhradně ztotožnil s napadeným rozhodnutím a obsahem zprávy o daňové kontrole, s čímž stěžovatelka nesouhlasí. Stěžovatelka se ke stanoviskům správce daně obsáhle vyjadřovala, avšak bezvýsledně a pochybnosti správce daně nerozptýlila. Krajským soudem podaný výklad o rozložení důkazního břemene považuje za zjednodušený a zavádějící. Má za to, že v projednávané věci nebyla splněna ani jedna podmínka vyplývající z § 92 odst. 4 daňového řádu pro to, aby správce daně mohl žalobkyni vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně. Z toho dovozuje, že podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty splnila. S dodavatelem uzavřela smlouvu o dílo v písemné formě. Pokud tak není

ujednáno, není povinné vystavovat doklady o předání a převzetí zhotoveného díla. Povinnou součástí daňové dokumentace není ani výrobní dokumentace. Žalobkyně tuto dokumentaci měla a stále má, ale nepovažuje ji za dokumentaci k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění.

IV.

[12] Žalovaný ve vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Upozorňuje, že stěžovatelka pouze v obecnosti tvrdí, že tvrzená zdanitelná plnění byla uskutečněna a že svá daňová tvrzení přesvědčivě a dostatečně prokázala, avšak blíže nekonkretizuje, z jakých konkrétních dokladů vyplývá, že tvrzená plnění byla přijata tak, jak je deklarováno, a užitá v souvislosti s její ekonomickou činností. Stěžovatelka ani konkrétně neuvádí, v čem se krajský soud mylí. Žalovaný poukazuje na to, že nikdo nerozporoval, že stěžovatelka nad rámec jednotlivých faktur doložila i další dokumentaci. Správci daně vzniklé pochybnosti však byly takového charakteru, že je ani tato dokumentace nebyla s to vyvrátit. Na závěry týkající se konkrétních pochybností však již stěžovatelka nijak nereagovala, pouze vylicila průběh obchodní spolupráce se společností Honest Direction s.r.o. a označila ji za standardní, stejně jako dokumentaci, která se k ní vztahovala. Doložená smluvní dokumentace však podle žalovaného netvoří spolehlivou „auditní stopu“, neboť neobsahuje dostatečně podrobné informace, jež by umožnily jednotlivé dokumenty propojit a učinit z nich závěry o faktické realizaci předmětných plnění. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že nebyly splněny podmínky dané v § 92 odst. 4 daňového řádu. Připomíná, že pouze sám daňový subjekt má veškeré poznatky o své činnosti. Nesouhlasí ani s tím, že by došlo k pochybení v rozložení důkazního břemene, což ve svém vyjádření dále blíže odůvodňuje.

V.

[13] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného setrvává na tom, že tvrzená zdanitelná plnění byla uskutečněna. Žalovaný ignoruje, že správce daně měl k dispozici její kompletní účetnictví, jakož i to, že bylo provedeno šetření na místě v provozních prostorách stěžovatelky. Jednatel stěžovatelky vysvětlil, proč užívá služeb od jiných dodavatelů součástek a komponentů, které při výrobě letadel používá. Stěžovatelka byla ochotna předložit správci daně jakýkoliv důkaz, který by byl ochoten akceptovat jako relevantní. Je přesvědčena, že svá daňová tvrzení dostatečně obhájila a že poskytnuté důkazy rozptýlily pochybnosti správce daně.

[14] Žalovaný v duplice zdůrazňuje, že stěžovatelka ani v replice neuvádí, z jakých konkrétních důkazů vyplývá, že tvrzená plnění byla uskutečněna tak, jak je deklarováno, a že byla použita v souvislosti s její ekonomickou činností. Stěžovatelka sice tvrdí, že měla i další důkazní prostředky a nepředložila je proto, že o ně správce daně neprojevil zájem, neuvádí však, o jaké důkazní prostředky se jednalo.

VI.

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

[16] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval naplněním kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vady pod něj podřaditelné jsou zpravidla natolik závažné, že by se jimi Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítala. V případě zjištění takových vad již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[18] Stěžovatelka konkrétně namítá, že krajský soud porušil § 54 odst. 3 s. ř. s., neboť rozsudek vyhotovil a doručil až dne 6. 3. 2023, přestože k jeho vyhlášení došlo již dne 24. 5. 2022. V tom zřejmě (byť to výslovně neuvádí) spatřuje vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud pouze převzal závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z toho patrně (byť opět nikoliv výslovně) dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[19] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (v podrobnostech srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů však pravidelně nezpůsobuje to, že krajský soud převzal některé úvahy a závěry z odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. s nimi vyjádřil souhlas. Je-li totiž napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Nelze také klást k tíži krajského soudu, že stěžovatelka v žalobě v podstatě nijak nereagovala na konkrétní závěry, z nichž daňové orgány vyvozovaly pochybnosti ohledně uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a toliko v obecnosti opakovala své stanovisko o tom, že tato plnění uskutečněna byla a že uvedené přesvědčivě prokázala. Jinými slovy, pokud se stěžovatelka ke zjištěním správce daně, které vyplynuly z daňové kontroly, posléze posouzené i žalovaným, nijak nevyjádřila, ničím je nezpochybnila ani nevyvrátila, krajskému soudu nic nebránilo v tom, aby na tato zjištění v napadeném rozsudku znovu poukázal. Takový postup je dle výše citované judikatury možný. Je však třeba zdůraznit, že v nynějším případě krajský soud v rámci své argumentace nesetřval na pouhém převzetí závěrů žalovaného, ale zcela adekvátně vyjádřil své vlastní úvahy ve vztahu ke všem uplatněným žalobním bodům.

[20] Stěžovatelka dále namítá též porušení § 54 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud skutečně vyhotovil rozsudek a doručil jej účastníkům řízení dlouho po uplynutí lhůt vyplývajících z citovaného ustanovení. Napadený rozsudek totiž byl vyhlášen dne 24. 5. 2022 při jednání soudu. Následně senát, který ve věci rozhodoval (resp. soudce zpravodaj), dne 24. 6. 2022 požádal o prodloužení lhůty k vyhotovení rozsudku o 1 měsíc, tedy do 22. 7. 2022, a dne 22. 7. 2022 požádal o další prodloužení lhůty, a to do 24. 8. 2022. Předseda krajského soudu těmto opakovaným žádostem o prodloužení lhůty k vyhotovení a doručení rozsudku vždy vyhověl. Napadený rozsudek však byl odeslán účastníkům řízení teprve dne 6. 3. 2023, tedy více než 7 měsíců po uplynutí nadvakrát prodlužované lhůty ve

smyslu § 54 odst. 3 věty druhé s. ř. s. Ze spisu krajského soudu přitom není zřejmé, co uvedenou prodlevu způsobilo.

[21] Přestože se nepochybně jedná o pochybení krajského soudu, samo o sobě to nemůže založit vadu řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka z této skutečnosti (pozdního doručení stejnopisu rozsudku oproti dni rozhodnutí) v kasační stížnosti nevyvozuje žádné důsledky pro její případ, ani netvrdí, že by tím byla porušena některá její veřejná subjektivní práva. Nejvyšší správní soud tak pouze pro úplnost dodává, že nedodržení lhůty k vyhotovení a doručení rozsudku vyplývající z § 54 odst. 3 s. ř. s. by mohla v individuálních případech zakládat kárné provinění soudce. Nezakládalo by to však bez dalšího vadu podřaditelnou pod výše uvedený kasační důvod. Tato okolnost, byť jistě není žádoucí, tedy není v nynější věci důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Pokud by kasační soud zrušil rozhodnutí krajského soudu pouze z důvodu jeho opožděného vydání, mělo by to za následek pouze další prodlevu ve vydání konečného rozhodnutí ve věci. Ochrana stěžovatelčiných práv by to však nikterak neprospělo.

[22] Nejvyšší správní soud proto shledal, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný, netrpí nedostatkem důvodů a není nesrozumitelný. Krajský soud v něm výstižně vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o které své závěry opřel, jakož i stanoviska účastníků řízení. Uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení žaloby a v ní uplatněných námitek a zcela přesvědčivě a srozumitelně popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl. Nejvyšší správní soud rovněž shledal, že se krajský soud řádně zabýval všemi žalobními námitkami a v dostatečném rozsahu je vypořádal či zdůvodnil, proč je nepovažuje za důvodné. Krajský soud se sice dopustil vady řízení spočívající v pozdním vyhotovení a doručení písemného vyhotovení rozsudku, nicméně v daném případě nejde o takovou vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn.

[23] Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k posouzení zbylých kasačních námitek. Ty stěžovatelka uplatňuje s odkazem na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nicméně některé z nich jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Na jejich věcné posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu však uvedená skutečnost nemá žádný vliv.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve shrnuje, že v posuzované věci správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně daňových tvrzení týkajících se přijatých zdanitelných plnění od společnosti Honest Direction s.r.o. a neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 553.980 Kč podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňové orgány dovodily, že stěžovatelka neprokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, jejichž předmětem bylo dodání frézovaných sad dílů a dílů vyrobených na CNC stroji, tedy dodání polotovárů pro další výrobu malých sportovních letadel tak, jak deklarovala v daňových dokladech.

[25] Stěžovatelka setrvale tvrdí, že předmětná zdanitelná plnění se uskutečnila, jak bylo deklarováno, což správci daně doložila řadou dokladů. V souvislosti s tím brojí proti

pokračování

postupu správce daně a výkladu krajského soudu týkajícího se rozložení důkazního břemene, který považuje za zjednodušený a zavádějící. Má za to, že krajský soud přehlédl, že předložila řadu listin včetně písemné rámcové smlouvy svojí povahou smlouvy o dílo, která splňuje všechny zákonné náležitosti. Namítá, že není-li ujednáno jinak, nemusí vystavovat doklady o předání a převzetí zhotoveného díla a že povinnou součástí daňové dokumentace není ani výrobní dokumentace (kterou má, ale nepovažuje za nutné ji dokládat).

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené stížnostní námitky připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Tato tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.

[27] Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že 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 vážné a důvodné pochyby. Je přitom povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých takový závěr činí. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a řada dalších).

[28] Nejvyšší správní soud ve vztahu k dani z přidané hodnoty také ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet této daně, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, atd.). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[29] Obdobné shrnutí důkazního břemene v daňovém řízení učinil i krajský soud v napadeném rozsudku. V tomto ohledu mu tak nelze ničeho vytknout. Stěžovatelka však tento výklad považuje za „zjednodušený a výslovně zavádějící“, aniž však současně uvádí, z jakého důvodu. Nejvyšší správní soud neshledává žádné pochybení v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku o rozložení důkazního břemene pojednal o něco stručněji, než výše uvedl Nejvyšší správní soud. Z výkladu podaného krajským soudem je totiž zřejmé, jak se

důkazní břemeno mezi správcem daně a daňovým subjektem „přelévá“ v závislosti na tom, jaké pochybnosti jsou na straně správce daně vzneseny, a naopak jaké důkazy daňový subjekt k rozptýlení těchto pochybností doloží.

[30] Jak uvedeno shora, stěžovatelka zůstává zcela nekonkrétní v tom, které závěry krajského soudu jsou v tomto ohledu podle jejího názoru zavádějící, toliko ve vší obecnosti odkazuje na komentářovou literaturu vztahující se k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Závěry krajského soudu obsažené v odstavcích 10. až 12. napadeného rozsudku, na něž v tomto směru stěžovatelka odkazuje, však podle Nejvyššího správního soudu nejsou s tímto komentářovým výkladem nijak v rozporu, odhlédne-li kasační soud od toho, že komentářová literatura není závazným pramenem práva. Krajský soud ve svých úvahách nijak nepopírá, že v případě, že daňový subjekt k prokázání svých daňových tvrzení doloží povinně vedené evidence, účetní záznamy a jiné záznamy, přechází důkazní břemeno na správce daně (k tomu viz odstavec 12. napadeného rozsudku). To je přitom právě to, co stěžovatelkou odkazovaná komentářová literatura k předmětnému ustanovení uvádí. Nejvyšší správní soud tudíž žádnému z těchto obecných stěžovatelčiných tvrzení nedává za pravdu a uvedenou kasační námitku nepovažuje za důvodnou.

[31] V nyní projednávaném případě krajský soud dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost stěžovatelkou tvrzených a dokládaných skutečností. Tyto pochybnosti přitom shrnul v odstavcích 17. až 22. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud k tomu pro úplnost dodává, že se jedná o pouhý zlomek všech zjištěných nejasností, které ze zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole plynou, aniž však považuje za nutné a/nebo potřebné tyto pochybnosti nyní dále více rozvádět. Důkazní břemeno tak v souladu s výše uvedeným přešlo zpět na stěžovatelku. Ta má na rozdíl od daňových orgánů a krajského soudu za to, že své důkazní břemeno unesla a dovolává se důkazních prostředků, které podle jejího názoru prokazují uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a jejich použití v rámci její ekonomické činnosti. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[32] Pochybnosti správce daně o uskutečnění posuzovaných transakcí vyvstaly zejména ze skutečností zjištěných v souvislosti s deklarovaným dodavatelem stěžovatelky společností Honest Direction s.r.o. a ze svědecké výpovědi jednatele stěžovatelky a dvou výpovědí jednatele jejího dodavatele Tomáše Dyntara. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na výše uvedené odstavce napadeného rozsudku, resp. též na zprávu o daňové kontrole, v nichž jsou tato zjištění podrobně a srozumitelně rozebrána. Pro účely nynějšího posouzení proto postačí shrnout, že společnost Honest Direction s.r.o., která měla stěžovatelce dodávat strojově obrobene součástky na výrobu letadel, má nízký základní kapitál, sídlí na virtuální adrese, neinzeruje své služby, v rámci živnostenského oprávnění má zapsaných 79 oborů činnosti, nemá však žádnou provozovnu, personál ani strojní vybavení a je nekontaktní. Dalším významným podkladem pro závěry správce daně o neunesení důkazního břemene o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění byly i svědecké výpovědi jednatele stěžovatelky (Martina Plachého) a jejího dodavatele (Tomáše Dyntara); ten vypovídal dvakrát. Uvedené osoby se významně rozcházeły v základních informacích ohledně navázání spolupráce. Diametrálně se rozcházeły dokonce i obě výpovědi Tomáše Dyntara, resp. v nich zcela absentovaly odpovědi na základní otázky týkající se například dalších zapojených subdodavatelů (jednatel nebyl neschopen sdělit, kdo

pokračování

vyrobené díly fakticky zhotovil) či otázky, jakým způsobem docházelo k předávání a přepravě materiálu pro výrobu a následně i hotových dílů. Tyto skutečnosti jsou přitom samotným základem pro ověření fakticity tvrzení stěžovatelky o tom, že dané díly byly skutečně vyrobeny a ze strany jejího deklarovaného dodavatele také dodány v požadovaném rozsahu. Přestože údajných dalších subdodavatelů společnosti Honest Direction s.r.o. bylo až deset, vybavil si Tomáš Dyntar pouze jednoho, a to společnost TOP GIFTS s.r.o. Jejím jednatelem a společníkem byl však v minulosti opět právě Tomáš Dyntar a v rozhodné době zde působil na základě manažerské smlouvy. Zcela rozporné, ba až absurdní se pak jeví jeho prvotní tvrzení o tom, že k výrobě objednaných dílů je za potřebí 3 až 5 různých strojů (neboť se jedná o specifické díly, jsou potřeba „naprosto specifické jednoúčelové stroje“), oproti jeho následnému tvrzení, že všechny díly vyrobil sám z pozice manažera společnosti TOP GIFTS s.r.o. v pronajaté garáži v Třebíči na stroji, který sestavil jeho otec.

[33] Z provedených svědeckých výpovědí lze dovodit, že Tomáš Dyntar nestačil domýšlet, jaký „kabát“ na sobě v souvislosti s jakou otázkou zrovna má, zda je jednatelem společnosti Honest Direction s.r.o. a pracuje na „home office“ ze svého bydliště, či zda za společnost Honest Direction s.r.o. přepravuje materiál od stěžovatelky a předává ho sám sobě v pozici přepravce společnosti TOP GIFTS s.r.o., nebo je zrovna manažerem této společnosti a radí jejímu novému jednatele Milanu Lakatošovi, na nějž společnost převedl (který byl pro správce daně zcela nedohledatelný), jakou zakázku má společnost přijmout, nebo zda pracuje na výrobě dílů do letadel v garáži na stroji sestaveném jeho otcem, o jehož sestavení (zakoupení projektu a materiálu) a následném tvrzeném prodeji na Slovensko není ani zmínka v účetnictví společnosti TOP GIFTS s.r.o. Tyto rozporuplné výpovědi nedávají jakýkoliv, ať již logický či podnikatelský, smysl, a jsou tudíž nanejvýš nevěrohodné.

[34] Jednatel stěžovatelky dále kromě neschopnosti správně uvést okolnosti týkající se zahájení spolupráce se svým dodavatelem neměl povědomí o základních aspektech této spolupráce. S ohledem na to, že vyrobené díly měly být využity na výrobu letadel, je těžko uvěřitelné, že se tento nijak nezajímal o personální ani výrobní možnosti svého dodavatele, případně jeho subdodavatelů. Daňové orgány i krajský soud s ohledem na vše výše uvedené dospěly ke zcela správnému závěru, že výpovědi obou těchto osob, tedy jednatelů společností, o jejichž vzájemnou obchodní spolupráci se v případě deklarovaných plnění mělo jednat, nepůsobí věrohodně, jsou vnitřně rozporné, a místy v podstatě postrádají jakékoliv *ratio*.

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že svědecké výpovědi obou jednatelů obsahují natolik závažné rozpory a nezodpovězené otázky, že není divu, že se k nim stěžovatelka v žádném ze svých podání konkrétně nevyjadřuje, neboť si lze jen obtížně představit, že by tyto rozpory a podivnosti byly jakkoliv logicky vysvětlitelné. I v kasační stížnosti se stěžovatelka uchyluje pouze k obecným tvrzením a snaží se „odvést pozornost“ k jiným, zcela irelevantním skutečnostem, jako jsou například náležitosti rámcové smlouvy, opakování popisu průběhu údajné obchodní spolupráce, rekapitulaci dosavadního řízení, otázky existence výrobní dokumentace či kladení řečnických otázek. Stěžovatelka přitom dne 2. 5. 2019 stvrdila převzetí zprávy o daňové kontrole, která obsahuje podrobný popis všech správcem daně zjištěných rozporů a nesrovnalostí vztahujících se k deklarovaným plněním, jichž se uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty týkal. Stěžovatelka si tudíž musela již v daňovém řízení být vědoma toho, v čem pochybnosti správce daně spočívají. Přesto tyto

konkrétní pochybnosti ignoruje, nijak je nevysvětluje, ani nevyvrací, jen opakovaně odkazuje na doložené listiny, které však nejsou s to tyto pochybnosti jakkoliv vyvrátit. Byť stěžovatelka setrvale tvrdí opak. Naopak, vzhledem k uvedeným rozporům ve výpovědích jednatelů stěžovatelky a jejího dodavatele, ztrácí doložené doklady, které stěžovatelka předložila, důkazní hodnotu.

[36] Jak naznačeno výše, zpráva o daňové kontrole čítající 21 stran obsahuje mnoho dalších nesrovnalostí a skutečností vzbuzujících velmi závažné pochybnosti ohledně uskutečnění deklarovaných plnění spočívajících v dodávkách dílů pro malá sportovní letadla. Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že správce daně své důkazní břemeno ohledně existence vážných a důvodných pochyb o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a bylo na stěžovatelce, aby uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění prokázala jinak než svým účetnictvím.

[37] Setrvává-li stěžovatelka v kasační stížnosti na tom, že krajský soud přehlédł, jaké doklady doložila a dovozuje z nich unesení důkazního břemene a prokázání uskutečnění deklarovaných plnění, nutno dodat, že zcela pomíjí hodnocení těchto důkazů krajským soudem v odstavci 16. a 23. napadeného rozsudku. Konkrétní pochybení, jichž se měl při tomto posouzení krajský soud dopustit, či jaké další doklady doložila a krajský soud je přehlédł, přitom stěžovatelka neuvádí. V řízení o kasační stížnosti však platí zásada, že obsah a kvalita návrhu zásadně předurčuje obsah a kvalitu rozsudku (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). To platí nepochybně i ohledně konkretizace pochybení, jichž se měl podle stěžovatelky dopustit krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatelku domýšlet, jaké z její strany doložené doklady krajský soud při posouzení pominul, neuvádí-li to sama stěžovatelka. Postačí proto shrnout, že již na základě výše uvedených nesrovnalostí a přímých rozporů ve výpovědích jednatelů nelze žádnou z listin doložených v daňovém řízení považovat za důkaz schopný vyvrátit pochyby správce daně o uskutečnění deklarovaných plnění. Ke shodnému závěru správně dospěly nejen daňové orgány, ale posléze i krajský soud. Opačná stěžovatelčina námitka je proto nedůvodná.

[38] Nejvyšší správní soud závěrem opětovně nemůže nepoukázat na to, že by pochyby ohledně uskutečnění zdanitelných plnění srozumitelně popsal a vysvětlil nejprve správce daně ve zprávě o daňové kontrole, následně žalovaný v napadeném rozhodnutí a posléze i krajský soud v napadeném rozsudku, stěžovatelka v kasační stížnosti rezignovala na to, že by na zcela konkrétní a srozumitelné závěry konkrétně reagovala, vymezila se vůči nim jinak, než jen vyslovením obecného nesouhlasu, či se pokusila je vyvrátit. Namísto toho stroze odkazuje právě na ty důkazní prostředky, jejichž věrohodnost daňové orgány i krajský soud ve svých rozhodnutích vyvrátily jejich zhodnocením a porovnáním s rozpornými svědeckými výpověďmi a základními zjištěními o dodavateli. Již pro uvedené stěžovatelka nemohla být v řízení o kasační stížnosti úspěšná.

[39] Stěžejní kasační námitce o tom, že stěžovatelka doložila dostatek důkazů k prokázání svých daňových tvrzení, především pak o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění od svého dodavatele, a unesla tudíž své důkazní břemeno, Nejvyšší správní soud nedává za pravdu. Stěžovatelka se mýlí v tom, že předložila ucelenou řadu důkazů, které prokazují uskutečnění zdanitelných plnění a vyvracejí pochyby správce daně. Nejvyšší správní soud je

pokračování

naopak názoru, že pochyby správce daně plynoucí z provedených výsledků a zjištění o dodavateli činí jí doložené doklady zcela nevěrohodnými. Krajský soud ve shodě s žalovaným tedy dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[40] Zbývá dodat, že námitku týkající se nenaplnění podmínek plynoucích z § 92 odst. 4 daňového řádu stěžovatelka vznáší poprvé až v kasační stížnosti, třebaže mohla být vznesena již v řízení o žalobě, neboť v jejím uplatnění stěžovatelce nic nebránilo. Jelikož tato námitka nebyla podrobena přezkumu krajským soudem, nemůže se jí nyní zabývat ani kasační soud. Tato námitka je tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány vycházely z dostatečně zjištěného stavu věci, unesly důkazní břemeno ohledně existence pochybností o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a jejich závěry mají oporu ve spisech, tudíž kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyl naplněn. Jelikož se ani krajský soud nedopustil žádného pochybení v právním posouzení věci, není naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VII.

[42] Kasační stížnost není s ohledem na shora uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 28. listopadu 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu