



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **J. F.**, zastoupen JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2024, č. j. 62 Af 45/2023-267,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 17. 10. 2023, č. j. 34794/23/5300-21442-809464, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil 14 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 5. 10. 2022. Správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2018 – leden 2019 a březen 2019 v celkové výši 5 702 790 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 140 552 Kč. Podle závěrů daňové kontroly, kterou u žalobce provedl správce daně, byla plnění přijatá žalobcem od společností BENTAL Trade s.r.o. (dále jen „BENTAL Trade“) a macro marketing s.r.o. (dále jen „macro marketing“) zasažena podvodem na DPH, o čemž žalobce mohl a měl vědět. Dále žalobce dle správce daně neprokázal přijetí zdanitelného plnění dle daňových dokladů od společností EUROPEDAX s.r.o. (dále jen „EUROPEDAX“) a DUOAKTIV s.r.o. (dále jen „DUOAKTIV“). Správce daně nezpochybil existenci předmětu plnění, nebylo však prokázáno, že plnění poskytli deklarovaní dodavatelé nebo jiný plátce DPH v režimu tuzemského plnění žalobci. Předmětem plnění měly být ve všech případech různé druhy palet (nové, použité

i poškozené), paletové přířezy (kapované řezivo) a tzv. gitterboxy, tj. palety s mřížovým nástavcem (dále též souhrnně „palety“).

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud se zvláště zabýval námitkami ohledně dodávek od dodavatelů BENTAL Trade a macro marketing (rovina podvodu na DPH) a námitkami ohledně dodávek od dodavatelů EUROPEDAX a DUOAKTIV (rovina neprokázání splnění hmotněprávních podmínek odpočtu). V rozsahu první skupiny plnění se ztotožnil se závěry správních orgánů o tom, že plnění od společností BENTAL Trade a macro marketing byla realizována v rámci řetězců stížených podvodem na DPH (ve kterých došlo k narušení neutrality daně). Krajský soud aproboval závěry správních orgánů o splnění tzv. vědomostního testu a uzavřel, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, přičemž žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby se takového řetězce neúčastnil. V rozsahu druhé skupiny plnění krajský soud souhlasil, že se žalobci nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o jejich skutečném dodání společnostmi EUROPEDAX a DUOAKTIV. Není současně pravdou, že by se správní orgány důkladně nezabývaly svědeckými výpověďmi. Ani na jejich základě však nebylo možné spolehlivě prokázat, jak se palety dostaly z Galanty na Slovensku do Hodonína na Moravě. Výpovědi p. S. a p. F., kteří obchody zajišťovali, byť s předmětnými společnostmi neměli formální vztah, byly vágní a protichůdné. Žalobce prokazatelně manipuloval s fakturami za převoz palet z Hodonína k žalobci. Krajský soud se ztotožnil i s dalšími pochybnostmi správce daně, přičemž v jeho postupu, resp. postupu žalovaného neshledal žádných pochybení. Podle krajského soudu nebylo úkolem správních orgánů prokazovat původ palet. Ani další námitky neshledal krajský soud důvodnými a žalobu proto zamítl. Rozsudek krajského soudu je (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů) v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Z hlediska věcného identifikoval Nejvyšší správní soud dva nosné stížní okruhy námitek, které pro přehlednost uspořádal následovně. Stěžovatel nejprve namítal nepřezkoumatelnost závěrů rozsudku krajského soudu. Krajský soud řádně nevysvětlil svůj závěr, že nebylo nutné, aby správní orgány osvětlily původ palet. Stěžovatel již v žalobě uváděl, že posouzení původu palet je zcela stěžejní. V druhém okruhu stížních námitek stěžovatel vytyká krajskému soudu, že potvrdil napadené rozhodnutí i přes značné nedostatky při zjišťování skutkového stavu v předcházejícím správním řízení. Stěžovatel správním orgánům vytyká, že nebyly schopny spolehlivě prokázat původ palet. Zároveň považuje odmítnutí provedení navrhovaných důkazů ze strany žalovaného za nezákonné. Postup správce daně i žalovaného byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Polemizoval s dílčími částmi odůvodnění rozsudku krajského soudu, resp. správních rozhodnutí a dovozoval jejich nepřítapnost. Z uvedených

pokračování

důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul zjištěné skutkové okolnosti a ztotožnil se v plném rozsahu se závěry krajského soudu. Žalovaný nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Podle žalovaného stěžovatel nezpochybňuje závěry krajského soudu, ale v podstatě bez dalšího opakuje žalobní námitky o neprovedení důkazu v podobě mezinárodního dožádání na společnost DHL Logistics (Slovakia), spol. s r. o. (dále též „DHL SK“) a nesprávné zjištění skutkového stavu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí důkladně osvětlil, proč úvahy o transakci mezi společnostmi DHL SK a DUOAKTIV neměly vliv na otázky řešené v daném řízení. Úkolem stěžovatele bylo rozptýlit pochybnosti správce daně, což se mu nepodařilo. Odpověď na otázku o původu palet, resp. související otázky o okolnostech jejich obstarání, nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti správce daně o jejich skutečném dodání. Správní orgány postupovaly i v souladu se zásadami daňového procesu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

[5] Dne 24. 9. 2024 doručil stěžovatel repliku k vyjádření žalovaného. V ní nad rámec tvrzení obsažených již v kasační stížnosti zejména uvedl, že nikdy netvrdil, že je daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací. Stěžovatel vyžaduje respektování materiálního pojetí správy daní. Stěžovatel setrvává na názoru, že bylo povinností správních orgánů zjistit všechny rozhodné skutečnosti. Nedostatky ve zjišťování skutkového stavu nelze svádět na přesun důkazního břemene a povinnost stěžovatele prokázat dodání. Stěžovatel opakovaně akcentuje, že správní orgány nebyly s to odstranit esenciální rozpory ve zjištěních o dodavatelském řetězci. Stěžovatel též setrval na svých závěrech o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. V tomto rozsahu uvedl, že krajský soud postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovateli z jeho rozhodnutí není zřejmé, na základě čeho krajský soud přijal závěry o irelevanci zjištění o původu palet.

V.

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

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V souzené věci správní orgány neuznaly odpočty na DPH za předmětná zdaňovací období od několika dodavatelů. Ve vztahu k první skupině dodavatelů (BENTAL trade a macro marketing) správce daně uzavřel, že u nich byly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu, ale odpočet není možné přiznat, neboť tyto transakce probíhaly v rámci řetězců zasažených podvodem na DPH. Ve vztahu k druhé skupině dodavatelů správce daně shledal, že stěžovatel neprokázal splnění hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH, konkrétně pak správce daně vyslovil pochybnosti o faktickém dodání palet stěžovateli. Žalovaný jako odvolací orgán i krajský soud tyto závěry aprobovaly.

[9] V kasační stížnosti stěžovatel směřuje toliko do té části rozsudku krajského soudu, ve které krajský soud posuzuje dodávky od druhé skupiny dodavatelů, EUROPEDEX a DUOAKTIV. Stěžovatel tak zpochybňuje pouze větev sporu, která se týká neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet, nikoliv větev týkající se podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[10] S ohledem na logiku stížných důvodů dle § 103 odst. 1 s. ř. s. se Nejvyšší správní soud nejprve zamítal namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Stěžovatel namítal, že krajský soud řádně nevysvětlil, proč nebylo nutné prokázat původ palet a okolnosti jejich pořízení, resp. proč nebylo nutné provést důkaz mezinárodním dožádáním na společnost DHL SK. Krajský soud přehlíží části žaloby, kde stěžovatel vysvětluje, proč je takové posouzení stěžejní.

[11] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů obecně je třeba vyhradit případům, kdy není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námítky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě (v napadeném rozhodnutí) za důvodnou (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Je nutno ji rovněž vyhradit výjimečným situacím a vykládat v jejím skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, a ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). V souladu s judikaturou Ústavního soudu přitom povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznámá, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno (srov. nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[12] Uvedeným požadavkům krajský soud dostal. Z odůvodnění napadeného rozsudku je seznatelné, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel. Nejvyšší správní soud ověřil, že skutková zjištění odpovídají obsahu správního spisu. Neshledal, že by krajský soud nad rámec uvedeného vycházel z tvrzení, která zůstala neprokázána. Krajský soud ani jinak nepochybil při zjišťování skutkového stavu. Není pravdou ani to, že by se krajský soud řádně nezabýval všemi uplatněnými námitkami vč. těch týkajících se původu palet. Krajský soud se argumentací stěžovatele výslovně zabývá, a to zejm. v bodech 53-68 rozsudku. Závěr

pokračování

krajského soudu o tom, že správní orgány nebyly povinny zkoumat původ palet, je též přezkoumatelně a logicky odůvodněn. Např. v bodě 64 napadeného rozsudku krajský soud uvádí: „Žalovaný nezpochybňuje, že společnosti EUROPEDAX bylo na Slovensku dodáno 18 000 ks palet. Nebylo ovšem prokázáno, že tyto palety byly následně dodány žalobci v režimu tuzemského plnění. Jinými slovy, pokud žalobce požaduje prověřit historický původ plnění, jehož přijetí od dodavatele EUROPEDAX neprokázal, ani objasnění poukazovaného nesouladu (ať již by byla jeho příčina jakákoliv) by žalobci v unesení jeho důkazního břemena nijak nepomohlo.“ Tento závěr pak zcela zapadá do argumentační logiky krajského soudu. Ten vychází z premisy, že v daňovém řízení došlo k přesunu důkazního břemene ohledně otázky faktického dodání palet na stěžovatele, ten však nebyl schopen jejich dodání prokázat (bod 61 rozsudku). Na této skutečnosti nemohly nic změnit objektivně nesouvisějící úvahy o okolnosti obstarání palet deklarováním dodavatelem stěžovatele. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s touto argumentací nezpůsobuje její nepřezkoumatelnost. Nadto – jak Nejvyšší správní soud osvětlí níže – je tato argumentace krajského soudu zcela správná a v souladu s judikaturou. Ze stejných důvodů nelze shledat ani nepřezkoumatelnost závěrů o tom, že správní orgány nebyly povinny provést důkazy k objasnění původu palet (k tomu zejm. bod 36 rozsudku krajského soudu).

[13] Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani judikatura, na kterou odkazoval stěžovatel v replice. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2024, č. j. 9 Afs 122/2024-40, zdejší soud zcela v souladu s výše citovanou judikaturou vyslovil, že za nepřezkoumatelnost je nutné považovat i situaci, kdy krajský soud v rozsudku opomene vypořádat část žalobní argumentace. Soud v této souvislosti též akcentoval, „že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námítkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, opomene-li soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, nebo ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 74).“ Těmto judikaturním východiskům krajský soud zcela dostal.

[14] V další části kasační stížnosti stěžovatel vytýká krajskému soudu, že nezrušil napadené rozhodnutí pro namítané vady při zjišťování skutkového stavu. Podle stěžovatele měly správní orgány odstranit rozpory ve skutkových zjištěních. Správní orgány došly k závěru, že je irelevantní, že společnost DHL SK vykazala poskytnutí předmětných plnění jako poskytnutí služby, zatímco společnost EUROPEDAX ohledně těchto plnění vykazala dodání zboží. Žalovaný si vystačil s údajným zjištěním, že stěžovatel fakticky nepřijal předmětné plnění (palety), neboť ty byly přepravovány toliko v rámci Slovenska. Žalovaný však přehlíží skutečnosti svědčící o opaku. Opakovaně odmítl provést prověření původu palet, ač je tento důkazní prostředek relevantní. S odkazem na zásady daňového řízení a podstatu odvolacího řízení (§ 115 daňového řádu) za situace, kdy v daném případě existují rozpory ve skutkových zjištěních, bylo povinností žalovaného provést dokazování k odstranění předmětných vad, případně uložit správci daně, aby tento doplnil dokazování, čímž by odstranil, resp. zhojil vady řízení. Sám krajský soud si je přitom vědom rozporů ve

zjištěném skutkovém stavu co do přepravy palet do České republiky, avšak i přesto shledává provedení požadovaného důkazního prostředku jako nadbytečné.

[15] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Z kasační stížnosti (resp. z žaloby) je zřejmé, že stěžovateli uniká podstata toho, o čem správní orgány v souzené věci rozhodovaly, jaké ho stíhaly procesní povinnosti a jaké otázky byly relevantní pro řešení souzené věci. Z obsahu spisu se podává, že správci daně v procesu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o plněních přijatých od společností DUOAKTIV a EUROPEDAX. Správce daně tyto pochybnosti nastolil prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2021, č. j. 542/443/21/ 2809-60562-606307, stěžovatel však své důkazní břemeno neunesl. K této otázce se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41.

[16] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“), podle něhož měl plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně byl plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 2 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne

pokračování

28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno,*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). V rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, dále Nejvyšší správní vyjádřil nutnost faktické existence zdanitelného plnění, když vyslovil, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.*“

[17] V nyní projednávané věci není sporné, že stěžovatel unesl primární důkazní břemeno poskytnutím účetních dokladů (srov. body 96 a 103 napadeného rozhodnutí). Bylo tedy na správci daně, aby následně unesl důkazní břemeno a prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a zda stěžovatel tyto pochybnosti následně vyvrátil, či nikoliv. Žalovaný i krajský soud a probovali pochybnosti správce daně jako relevantní, pročez došlo k přesunu důkazního břemene zpět na stěžovatele, který však již pochybnosti nerozptýlil. K tomu krajský soud v bodě 65 svého rozsudku: „*Daňové orgány [...] upozorňují na nesrovnalosti či rozpory výpovědí navzájem či s jinými důkazními prostředky. Toto hodnocení nebude zdejší soud rozsáhle shrnovat. Lze zmínit např. to, že z žádných provedených důkazů neplyne, zda a jakým způsobem se měly palety dostat z Galanty na Slovensku (kde se prokazatelně nacházely) do Hodonína (odkud je měla společnost DYNAGET vozit žalobci). Výpověď všech zúčastněných osob (jednatelky EUROPEDAX a DUOAKTIV, pan F., pan S.) je veskrze vágní, pan S. i pan F. (kteří měli obchody zařizovat, třebaže formálně neměli s uvedenými společnostmi žádný vztah) si ani nepamatovali, resp. vyvraceli, že v předmětných zdaňovacích obdobích něco pro společnost EUROPEDAX vykonávali. Dle výpovědi jednatelky EUROPEDAX v lednu 2019 společnost žádné palety od DHL SK neměla a nemohla je proto ani prodat žalobci. Řidič pan R. sice vypověděl, že pro nějaké palety do Hodonína jezdil, nicméně v jiném období (červen 2018, nikoliv zdaňovací období listopad 2018 a leden 2019). Faktury za přepravu palet z Hodonína k žalobci žalobce nepochybně následně upravoval (tato přeprava v nich původně nebyla evidována). Za tohoto stavu proto ob stojí závěr daňových orgánů, že přijetí tuzemského zdanitelného plnění od společností EUROPEDAX a DUOAKTIV žalobce navzdory předložení formální evidence (faktury a jejich úhrada, skladová evidence) neprokázal, a neprokazují je ani provedené svědecké výpovědi či dokumentace společnosti DYNAGET. Ostatně, žalobce žádné konkrétní nedostatky hodnocení výpovědí, kromě obecného nesouhlasu a vyjádření přesvědčení, že svědecké výpovědi dodání palet do Hodonína a následně žalobci prokazují, neuvádí.*“

[18] Uvedené závěry stěžovatel ani v kasační stížnosti relevantním způsobem nezpochybnuje. Místo toho opakovaně uvádí, že bylo úkolem správních orgánů zabývat se původem palet (byť ani v tomto není úplně konzistentní, pokud např. v bodě 23 kasační stížnosti uvádí, že prokázání původu palet nikdy nepožadoval). Vytýká jim též, že bylo nutné provést důkaz mezinárodním dožádáním na společnost DHL SK. Jak již však soud naznačil výše, úkolem stěžovatele bylo po přesunu důkazního břemene (který za legitimní považuje jak žalovaný, tak krajský soud, a který stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje),

předložit takové důkazy, kterými by došlo k rozptýlení pochybností správce daně. Není tedy zřejmé, proč stěžovatel vytýká správním orgánům, že se nezabývaly původem palet, resp. okolností jejich pořízení společností DUOAKTIV od dodavatele DHL SK. Taková zjištění jsou *prima facie* nezpůsobila osvětlit cokoliv souvisejícího s dodáním palet do dispozice stěžovatele. I kdyby se potvrdilo, že se jednalo o přeshraniční objednávku, stále není jisté, jak by toto zjištění rozpustilo pochybnosti o dodání palet přímo stěžovateli. V tomto ohledu lze ostatně plně odkázat na závěr krajského soudu, který v bodě 64 svého rozsudku uvádí: „*Stejně jako žalovaný, nevidí zdejší soud důvod ke zjišťování, jak přesně probíhal obchod s paletami mezi původním slovenským vlastníkem palet (společnost TESCO), společností DHL SK a společností EUROPEDAX, a jak byly tyto obchody ze strany dotčených subjektů (formálně) vykázány. Není totiž jasné, jakým způsobem by mohly tyto informace ovlivnit výsledky daňového řízení u žalobce. Žalovaný nezpochybňuje, že společnost EUROPEDAX bylo na Slovensku dodáno 18 000 ks palet. Nebylo ovšem prokázáno, že tyto palety byly následně dodány žalobci v režimu tuzemského plnění. Jinými slovy, pokud žalobce požaduje prověřit historický původ plnění, jehož přijetí od dodavatele EUROPEDAX neprokázal, ani objasnění poukazovaného nesouladu (ať již by byla jeho příčina jakákoliv) by žalobci v unesení jeho důkazního břemena nijak nepomohlo.*“ Ani tyto (zcela konkrétní a případné) závěry krajského soudu stěžovatel relevantním způsobem nezpochybňuje.

[19] Nejvyšší správní soud není rovněž názoru, že by došlo k porušení (stěžovatelem obecně označených) zásad daňového řízení podle daňového řádu. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že jednou ze zásad daňového řízení je povinnost daňových orgánů přihlížet ke všem skutečnostem, které v rámci správy daní vyjdou najevo. To ostatně potvrzuje i stěžovatelem odkazovaná judikatura. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, zdejší soud vyslovil: „*Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu.*“ Z uvedené, jakož ani z další judikatury, však nevyplývá, že by povinnost daňových orgánů zasahovala až tak daleko, že by musely zkoumat i takové skutečnosti, které nejsou relevantní pro řešení sporných otázek v předmětných řízeních. To plně platí i pro danou věc, jejíž jádro spočívá, jak již bylo opakovaně uvedeno, v unesení důkazního břemene stěžovatelem. Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s tím, jak stěžovatel tuto argumentaci reformuluje v replice. Nejvyšší správní soud není názoru, že by správní orgány své vlastní nedostatky ve zjišťování skutkového stavu kompenzovaly zvýšením důkazní povinnosti stěžovatele, resp. že přesun důkazního břemene nebylo možné provést za situace, kdy správní orgány nepostavily na jisto okolnosti předcházející údajnému dodání palet stěžovateli. Jak soud již opakovaně uvedl, ustálená a setrvalá judikatura zdejšího soudu a probuje přesun důkazního břemene jako legitimní procesní situaci při správě daní. V souzené věci nic nenaznačuje tomu, že by se správní orgány odchýlily od naznačených judikатурních východisek. Soud také opětovně akcentuje, že závěry správních orgánů o irelevanci uvedených poznatků jsou správné.

[20] Z obdobných důvodů pak nelze vytýkat žalovanému ani to, že neprovedl důkaz mezinárodním dožádáním. Nejvyšší správní soud samozřejmě nezpochybňuje možnost provádět důkazy v odvolacím řízení v souladu s § 115 daňového řádu. Odvolací orgán však

pokračování

rovněž nestíhá povinnost provést všechny navržené důkazy: „Není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není ve smyslu § 52 správního řádu povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene“, (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2012, č. j. 8 As 100/2011-70). Uvedené pak musí platit zejm. za situace, kdy takto potenciálně obstaraná skutková zjištění nemají relevanci pro sporné otázky v řízení.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasační stížnosti (jejímž rozsahem i hloubkou je vázán – srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či nález Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20) v postupu žalovaného a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se proto s jejich hodnocením ztotožnil a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy a s ohledem na to, jak stěžovatel svoji kasační stížnost koncipoval (viz výše), Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[22] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

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

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

V Brně dne 9. ledna 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu