



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudkyně Veroniky Juříčkové ve věci žalobkyně: **EF Group s.r.o.**, sídlem Seifertova 982/25, Praha 3, zastoupené advokátkou JUDr. Helenou Novákovou, sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2022, č. j. 43851/22/ 5300-22441-705341, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2023, č. j. 17 Af 2/2023-58,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doměřil žalobkyni třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 9. 2021 DPH, a to za zdaňovací období březen 2019 ve výši 359 536 Kč spolu s penále 71 907 Kč (č. j. 7347810/21/2003-52521-110557), za duben 2019 ve výši 470 350 Kč s penále 94 070 Kč (č. j. 7347852/21/2003-52521-110557) a za květen 2019 ve

výši 280 993 Kč s penále 56 198 Kč (č. j. 7347886/21/2003-52521-110557). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od osmi prověřovaných dodavatelů (Estate Corporation, s.r.o., Angel MISE s.r.o., GOLDWORT s.r.o., LYWON NEW TRADE s.r.o., FORIANA, s.r.o., Incomp s.r.o., ZX GROUP s.r.o. a J.K.M.L. Trade s.r.o.; společně též jako „deklarovaní dodavatelé“) ani skutečný rozsah těchto údajně přijatých plnění a jejich použití v rámci ekonomické činnosti.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutím správce daně bránila odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 11. 2022, č. j. 43851/22/5300-22441-705341 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný poukázal na to, že předmět plnění na přijatých fakturách je vymezen pouze obecně a ani podle počtu kusů jej nelze přiřadit k položkám ve skladové evidenci žalobkyně a na vydaných fakturách. K naskladnění docházelo podle předložené evidence často i po více než 3 měsících od údajného pořízení, přičemž skladová evidence neobsahuje údaj, kdy, jak a od koho bylo zboží pořízeno, neobsahuje ani počáteční a konečné stavy zboží v roce 2019. To, že žalobkyně později žalovanému faktury předložila znovu a tentokrát na ně ručně doplnila bližší specifikaci zboží, neproazuje, že se faktura týká právě tvrzeného zboží, naopak jde o zjevnou manipulaci s doklady. Ačkoliv žalobkyně tvrdila, že zboží (textilní zboží) nakupovala v hotovosti na tržnici SAPA, předkládá k fakturám pokladní doklady s kódem elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“) dokládající zaevidování platby až jeden měsíc po nákupu zboží. V jednom případě je dokonce na pokladním dokladu uvedena jiná dodavatelská společnost než na faktuře. Žalobkyně si při nákupu vůbec neověřovala, s kým jedná ani komu předává hotovost. Deklarovaní dodavatelé sice vykazali obchody se žalobkyní ve svých kontrolních hlášeních a evidovali platby v EET, nicméně vyslechnutí jednatele deklarovaných dodavatelů nic o obchodech nevěděli, fungovali jako tzv. bílí koně. Z usnesení o zahájení trestního stíhání č. j. NCOZ-9238-755/TČ-2017-412301-C zařazeného ve vyhledávací části spisu žalovaný z důvodu, aby nedošlo k porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zařadil do veřejné části spisu jen ty podstatné pasáže, ze kterých zjistil, že v rozhodných obdobích vystavovala organizovaná skupina osob pro zájemce na objednávku fiktivní faktury, na nichž byli jako dodavatelé uvedeni právě deklarovaní dodavatelé.

[3] Podle žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno ani k rozsahu přijatých zdanitelných plnění, ani k tomu, že jí zboží skutečně dodali deklarovaní dodavatelé. S ohledem na dělitelnost zboží a početnost nákupů nelze ani dovodit, že by snad jiné, žalobkyní blíže neoznačené a z podkladů nezjištěné osoby coby dodavatelé musely být v postavení plátce DPH, dodavatelů totiž mohlo být mnoho. Žalobkyně dokonce ani ničím neprokázala, že by nákupy skutečně realizovala v tržnici SAPA. Žalovaný odmítl provést místní šetření v prodejně žalobkyně, neboť takovým místním šetřením v roce 2022 není možné prokázat splnění podmínek nároku na odpočet u plnění, jež měla žalobkyně přijmout v březnu až květnu 2019. Jako irelevantní žalovaný vyhodnotil i navrhovaný výslech zaměstnanců žalobkyně, jelikož žalobkyně uvádí, že nákupy zařizovala výhradně její jednatelka. Žalovaný nepochybně, že žalobkyně zboží svým zákazníkům dodala, nebylo tak potřebné vyslýchat její zákazníky. Požadavek žalobkyně na vyslechnutí jednatele provozovatele tržnice SAPA za účelem ověření skutečnosti, zda všichni stánkaři měli s provozovatelem uzavřenou smlouvu, je podle žalovaného také irelevantní, protože se zcela

pokračování

míjí s předmětem vedeného dokazování. Žalovaný konečně nespátřuje problém ani v tom, že je u žalobkyně souběžně vedeno několik daňových kontrol různými finančními úřady k různým zdaňovacím obdobím. Deklarovaní dodavatelé v jiných prověřovaných zdaňovacích obdobích nefigurují, a pokud žalobkyně snad má nějaké důkazní prostředky vztahující se k více zdaňovacím obdobím, nic jí nebránilo je předložit v každé z těchto daňových kontrol.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 10. 2023, č. j. 17 Af 2/2023-58, zamítl. Městský soud podotkl, že žalobkyně jen opakuje své odvolací námitky, aniž by reálně polemizovala se závěry žalovaného. Tyto závěry přitom vyhodnotil jako racionální a logicky soudržné. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, a proto byla povinna ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) ve spojení s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, že od jiného plátce přijala zdanitelná plnění, jež využila pro svou ekonomickou činnost. Žalobkyně unesla primární důkazní břemeno předložením evidence pro účely DPH, přijatých daňových a pokladních dokladů, účetního deníku a skladových karet. Správci daně ovšem podle městského soudu vznikly v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu oprávněné pochyby ohledně deklarovaných dodavatelů, deklarovaného předmětu a rozsahu plnění a použitelnosti sporných plnění k ekonomické činnosti žalobkyně. Pochyby pramenily z obecného vymezení předmětu plnění na přijatých daňových dokladech, cca měsíčního odstupu vystavení pokladních dokladů evidovaných v EET, nemožnosti vydané daňové doklady jakkoliv spojit s přijatými daňovými doklady a z neprůkaznosti skladové evidence. Tyto pochyby ani podle městského soudu nebyly v průběhu daňového řízení vyvráceny, ale naopak byly ještě umocněny sdělením žalobkyně, že nevystavovala objednávky (ač jsou v přijatých fakturách uváděny) nebo předávací protokoly a ani si neověřovala totožnost osob přebírajících hotovost. Dále pak byly posíleny zjištěním, že deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní, jsou zapojeni do organizované skupiny vystavující i v prověřovaných obdobích fiktivní faktury a že jejich jednatele spoluprací se žalobkyní nepotvrzují. Za takového stavu bylo na žalobkyni, aby prokázala, že skutečně přijala plnění uvedená na sporných daňových dokladech.

[5] I když na faktuře nemusí být předmět plnění specifikován vyčerpávajícím způsobem a třebaže taková specifikace může být při nákupu na vietnamské tržnici standardem, nic to nemění na tom, že s ohledem na absenci jiných dokladů (např. objednávek, předávacích protokolů apod.) nebylo možné určit, k jakému konkrétnímu zboží se účtovaná cena váže, a že tudíž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Městský soud souhlasil se žalovaným i v tom, že tím, že žalobkyně na přijaté faktury dodatečně dopsala bližší specifikaci zboží, se na jejich neprůkaznosti nic nezměnilo. Protože nelze zboží v přijatých dokladech kvůli odlišnému popisu spárovat s prodaným zbožím, nelze mít za prokázané ani využití zboží v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Závěr o neprokázání dodání zboží deklarovanými dodavateli podle městského soudu také ob stojí. Není totiž založen jen na jednotlivých nestandardnostech kritizovaných žalobkyní, které by samy o sobě neobstály (nekontaktnost deklarovaných dodavatelů, neověření totožnosti příjemců hotovosti), ale na celém souhrnu vzájemně provázaných okolností, z nějž plyne, že deklarovaní dodavatelé sporná plnění neposkytli. Žalobkyně přitom i přes upozornění žalovaného setrvala na tvrzení, že jí zboží dodali deklarovaní dodavatelé. Pokud později připustila, že skuteční dodavatelé mohou být

jiní, nijak blíže je nespecifikovala, přičemž jejich totožnost ze správního spisu neplyne. Žalovaný řádně vysvětlil, že ke kontrolním hlášením deklarovaných dodavatelů nelze přihlížet, protože příslušnou daňovou povinnost neuhradili. Svou povahou jde navíc jen o daňové tvrzení, a to od subjektů využitých k vystavování fiktivních dokladů na zakázku, které nic nevypovídá o faktické stránce deklarovaných plnění. Stejně tak žalovaný vysvětlil, že údaje o úhradách zaevidované v EET neznámou osobou až měsíc po nákupu zboží v konkurenci s tvrzením žalobkyně o úhradě zboží na místě v hotovosti také nelze zohlednit.

[6] Pochybení žalovaného městský soud neshledal ani v tom, že žalobkyni nezpřístupnil usnesení o zahájení trestního stíhání jako celek. Žalovaný žalobkyni sdělil, že celé usnesení nemůže poskytnout z důvodu nesplnění podmínek podle § 66 odst. 3 daňového řádu, a dodal, že jde jen o dokreslující skutečnosti. Žalobkyně přitom žalobní bod vznáší jen obecně a nesplnění podmínek podle § 66 odst. 3 daňového řádu konkrétně nerozporuje. Protože napadené rozhodnutí není na obsahu usnesení vystavěno a relevantní část usnesení byla žalobkyni poskytnuta, městský soud shledal tento žalobní bod nedůvodným.

[7] Městský soud nepřisvědčil ani námitce bezdůvodného neprovedení navržených důkazů. Výslech statutárního zástupce pronajímatele tržnice SAPA k tomu, zda všechny subjekty, které měly v tržnici v kontrolovaném období své stánky (provozovny), měly s provozovatelem uzavřeny příslušné smluvní vztahy, není způsobilý prokázat skutečného dodavatele žalobkyní přijatého zboží ani jejich postavení plátce DPH. Žalobkyně ostatně ani neprokázala, že by zboží na uvedené tržnici skutečně nakupovala. S ohledem na žalobkyní popisované nákupy zboží u neznámých osob na vietnamské tržnici a na časový odstup od dotčených zdaňovacích období (cca 3 roky) by nemohlo již ze své podstaty prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH ani místní šetření v provozovně žalobkyně. Daňové orgány v průběhu daňového řízení netvrdily, že žalobkyně prodávala fiktivní zboží, jen ji opakovaně vyzývaly, aby prokázala jednak předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění a jednak to, že dodavatelé sporného zboží byli v postavení plátce DPH. Z popisu nákupu zboží žalobkyní vyplývá, že se její zaměstnanci nákupu zboží neúčastnili a byli pouze u naskladnění zboží, které však probíhalo s časovým odstupem od jeho pořízení, a proto ani výsledkem těchto zaměstnanců nelze prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Na uvedeném závěru podle městského soudu nic nemůže změnit ani tvrzení žalobkyně u ústního jednání, že v jiném řízení k navazujícím zdaňovacím obdobím byli uvedení zaměstnanci vyslechnuti. Žalobkyně městskému soudu totiž nepředložila žádné podklady, ze kterých by si soud mohl učinit závěr o srovnatelnosti podmínek, za kterých jiný finanční úřad přistoupil k výsledku zaměstnanců, s nyní projednávaným případem, a nevytvořila tak soudu podmínky pro přezkum postupu správce daně. Městský soud souhlasil i se závěrem žalovaného o neprůkaznosti skladové evidence na základě zjištění, že údaje o přijetí zboží v ní neodpovídají předloženým dokladům a není z ní zřejmé, kdy a na základě čeho bylo zboží naskladněno či vyskladněno, což nemůže být vyvráceno ani důkazem provedeným informačním systémem žalobkyně. Protože správce daně požadoval po žalobkyni doložit předmět a rozsah přijatého zdanitelného plnění a postavení dodavatele tohoto zboží jako plátce DPH, byl podle městského soudu irelevantním také návrh důkazu v podobě provedení výsledku koncových zákazníkům, neboť ti o těchto skutečnostech nemohou mít žádné relevantní informace.

pokračování

[8] Nedůvodnou shledal městský soud konečně rovněž námitku souběžného provádění daňových kontrol různými finančními úřady a požadavek dokazování informacemi z uvedených kontrol. Za rozhodné považoval tvrzení žalobkyně, že se tyto kontroly týkaly různých zdaňovacích období a rovněž zcela odlišných dodavatelů od nyní projednávaného případu. V každé z předmětných kontrol se tak finanční úřad věnoval jiné obchodní transakci, a tedy i jiným skutečnostem. Ani tento důkaz tak nemohl přispět k objasnění skutečností projednávaných daňovými orgány v tomto případě a taková situace též nepostačuje k závěru o šikanózním jednání finanční správy.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá pochybení městského soudu při posouzení závěrů žalovaného o neprovedení stěžovatelkou navržených důkazních prostředků (výslechů svědků a místního šetření v prostorách stěžovatelky) a nezpřístupnění celého obsahu usnesení o zahájení trestního stíhání.

[10] V kasační stížnosti stěžovatelka trvá na tom, že zboží nakoupila na tržnici SAPA ovládané vietnamskou komunitou, která jí vydala daňové doklady, na nichž byly uvedeny společnosti, které stěžovatelka v dobré víře deklarovala jako své dodavatele. Nešlo o fiktivní plnění, neboť zboží existovalo, stěžovatelka je přijala na sklad a následně prodala.

[11] Se stěžovatelkou jsou souběžně vedeny daňové kontroly za zdaňovací období červen a červenec 2018 a srpen a září 2018 (obě vede Finanční úřad pro Olomoucký kraj a týkají se dodavatelů PSVD a Kristoff Invest), za zdaňovací období září 2019 až únor 2020 (Finanční úřad pro Zlínský kraj; dodavatelé CASTEXO COMPANY, ADO FOODS, Creative Pictures, AI & AM Corporation a L.K.T. stavby) a za zdaňovací období leden 2021 až červen 2021 (Finanční úřad pro Královéhradecký kraj; dodavatel TTM Trading). Souběžné vedení daňových kontrol různými finančními úřady i přes její stížnost je pro stěžovatelku zatěžující a podle stěžovatelky svědčí o jejich šikanózním přístupu. Ve všech kontrolovaných obdobích stěžovatelka pořizovala zboží na tržnici SAPA stejným způsobem. Na tržnici přitom mohl prodávat jen takový subjekt, který měl s provozovatelem tržnice uzavřen nájemní či jinou smlouvu. Nutně zde tak musel existovat uzavřený okruh určitých subjektů, které mohly zboží stěžovatelce dodat, neboť šlo o konzistentní dodávky od dodavatele působícího na jednom místě. Stěžovatelka proto navrhla vyslechnout statutárního zástupce provozovatele tržnice SAPA, a tím v první řadě ověřit, zda všichni provozovatelé stánků s ním měly uzavřeny příslušné smluvní vztahy. Žalovaný jej však odmítl jako irelevantní a městský soud s tím souhlasil. Tím ale podle stěžovatelky omezil její právo prezentovat důkazy, jež mohly být klíčové pro unesení jejího důkazního břemene. Tvrzení městského soudu, že takový výslech by neověřoval skutečného dodavatele zboží ani jeho postavení jako plátce DPH, stěžovatelka považuje za velmi sporné. Informace o smluvních vztazích a praxi nákupů na tržnici mohla být klíčová pro pochopení kontextu nákupů a prokázání skutečných okolností týkajících se dodavatelů zboží.

[12] Také odmítnutí provést místní šetření ve stěžovatelčině provozovně a vyslechnout její zaměstnance, čímž chtěla prokázat existenci zboží, jeho evidenci v informačním systému

a způsob nakládání s ním v rámci její ekonomické činnosti, omezil možnost stěžovatelky předložit důkazní prostředky klíčové pro unesení důkazního břemene. Také zde je argumentace městského soudu velmi sporná. Jen proto, že se pořízení zboží mělo odehrávat na konkrétní tržnici či proběhlo s časovým odstupem, neznamená, že důkaz místním šetřením není relevantní. Odmítnutí provedení výsledku zaměstnanců je podle stěžovatelky nekonzistentní s poukazem městského soudu na to, že žalovaný nepovažoval zboží za fiktivní. Pokud městský soud odmítl její argument, že tito svědci byli vyslechnuti v jiných daňových řízeních, pro nekonkrétnost, stěžovatelka specifikuje, že k tomu došlo na pokyn žalovaného v odvolacím řízení ve věci doměření DPH za zdaňovací období září 2019 až únor 2020. Městskému soudu nic nebránilo se při jednání dotázat přítomného zástupce žalovaného na důvody tohoto rozdílného postupu. Stěžovatelka totiž při jednání upozornila na to, že žádné racionální důvody pro odlišný přístup neexistují.

[13] Závěr městského soudu, že jí žalovaný nemusel zpřístupnit celé usnesení o zahájení trestního stíhání, je podle stěžovatelky v rozporu se závěry vyslovenými v bodech 57 a 58 rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary*. Stěžovatelce byly odepřeny informace, které sice přímo neslouží k odůvodnění napadeného rozhodnutí, avšak mohly být užitečné pro výkon jejího práva na účinnou procesní obranu. Stěžovatelka tím mohla být postavena do nepříznivého postavení při hájení svých zájmů, jelikož zapřené informace mohly sloužit k identifikaci skutečného dodavatele. Jen zpřístupnění celého usnesení může správci daně zabránit v utajení důkazních prostředků, které by byly ve prospěch stěžovatelky (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2019, č. j. 62 A 284/2017-154, bod 41).

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatelka podle něj v kasační stížnosti neuvádí žádné nové argumenty, pouze považuje argumentaci městského soudu za „velmi spornou“ s tím, že navržené důkazy „by mohly být klíčové“. Žalovanému tak nezbývá než ve stejné míře obecnosti námitky stěžovatelky odmítnout s tím, že považuje argumentaci městského soudu za relevantní a logicky odůvodněnou. Žalovaný dále opakuje důvody, pro něž navržené důkazy jako irelevantní neprovedl, a související argumenty městského soudu.

[15] Pokud jde o usnesení o zahájení trestního stíhání, žalovaný je přesvědčen, že postupoval v souladu se zákonem. Stěžovatelce poskytl relevantní pasáže usnesení a sdělil jí, že jí v celém rozsahu usnesení nemůže dát s ohledem na povinnost mlčenlivosti k dispozici, neboť nejsou splněny podmínky uvedené v § 66 odst. 3 daňového řádu, a že jde jen o dokreslující informace, neboť závěr o nedodání zboží deklarovanými dodavateli by obstál i bez tohoto usnesení. Žalovaný dodává, že podmínkou pro přecházení písemnosti z vyhledávací části spisu je její uplatnění jako důkazního prostředku. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016-38, prostá existence písemností v daňovém spise, které nebyly nijak využity při rozhodování, nemůže nijak zasáhnout do právní sféry daňového subjektu. Jestliže tedy žalovaný stěžovatelce zpřístupnil tu část usnesení, kterou použil jako důkazní prostředek, postupoval správně. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu by pro nahlédnutí do písemností ve vyhledávací části spisu muselo být splněno několik kumulativních podmínek – nesměl by být ohrožen zájem jiných osob nebo cíl správy daní a nahlížení by muselo být nutné pro další průběh řízení. Stěžovatelka přitom postup žalovaného v daňovém řízení ani nenapadla např. stížností podle § 261

pokračování

daňového řádu. Podle žalovaného není relevantní ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 A 284/2017-154, neboť případ žalobkyně se od dané věci skutkově liší. V odkazované věci šlo o načasování přeřazení písemností z vyhledávací části spisu do části veřejné. Tamější správce daně pochybil, když ve vyhledávací části ponechal písemnosti, které použil jako důkazní prostředek, i přes podanou stížnost a žádost o prošetření jejího vyřízení. Stěžovatelce ale nebylo upřeno právo seznámit se s písemnostmi užitými k důkazu, a navíc usnesení bylo použito jen k dokreslení situace. Nejde ani o mezinárodní dožádání a odpovědi na ně, jako v odkazovaném případě, přičemž se stěžovatelka ani nebránila stížností.

[16] V závěru žalovaný upozorňuje, že nejde jen o to, že zřejmě ani stěžovatelka si není jista tím, kdo jí zboží prodal. Stěžovatelka zcela přehlíží, že k neuznání nároku na odpočet postačuje i neprokázání konkrétního rozsahu přijatých zdanitelných plnění.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatelky. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Daňové orgány nejsou povinny provést všechny účastníkem řízení navržené důkazní prostředky (vč. výslechů svědků), avšak toliko za situace, kdy je zjevné, že navržené důkazní prostředky (1) nejsou pro projednávání věci rozhodné, (2) nejsou právně významné, (3) jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány, příp. (4) se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení; takové rozhodnutí jsou daňové orgány povinny podrobně odůvodnit (podpůrně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 196/2019-55, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021-135, nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03, ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, atp.). V rozsudku ze dne 7. 11. 2023, č. j. 10 Afs 195/2021-149, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*potřebu vyslechnout navrženou osobu mohou finanční orgány zjistit právě z návrhu daňového subjektu. Finanční orgány si přitom musí zodpovědět určité otázky, a to zejména: o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jakou konkrétní skutečnost může potvrdit nebo vyvrátit atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Tyto otázky je zapotřebí si vždy pokládat v souvislosti s již zjištěnými skutečnostmi (rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63).*“

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti podrobněji rozvíjí své úvahy o tom, jak by výslech statutárního zástupce provozovatele tržnice mohl přispět ke zjištění totožnosti jejích dodavatelů, avšak k tomu nelze nijak přihlížet. Úkolem městského soudu bylo vyhodnotit, zda důkazní návrh učiněný stěžovatelkou v průběhu odvolacího řízení byl žalovaný oprávněn odmítnout a ve výsledku uzavřít, že neunesla své důkazní břemeno. Tato úvaha může vycházet jen z toho, s jakým zdůvodněním byl důkazní návrh přednesen žalovanému, neboť jen takové informace mohl brát v úvahu při vyhodnocování relevance navrhaného důkazu, resp. okolností, jež jím stěžovatelka hodlala prokázat. V tomto směru je přitom rozhodné, že stěžovatelka bez bližšího rozboru svých úvah jeho svědeckou výpověď navrhla ve své podstatě jen s tím, aby bylo zjištěno, zda všichni stánkaři v tržnici SAPA mají uzavřeny nájemní či jiné smlouvy s provozovatelem. Rozkrytí této skutečnosti ovšem žádným způsobem neodpovídá na otázku, od koho konkrétně stěžovatelka nakoupila textilní zboží, jež posléze prodávala ve své kamenné prodejně a v elektronickém obchodě (a tedy zda se vůbec jednalo v případě každé jednotlivé dodávky o plátce DPH). Stejně tak odpověď na tuto otázku nemůže potvrdit, kolik a jakého zboží touto cestou získala (rozsah přijatých zdanitelných plnění). Stěžovatelka žalovanému nesdělovala, že má jít např. o první krok, na který by navazovala žádost o předložení nájemních smluv týkajících se konkrétního stánku, na jejichž základě by stěžovatelka dokázala „vystopovat“ skutečnou totožnost dodavatele a jeho výsledkem potvrdit rozsah jím poskytnutých zdanitelných plnění a z něj plynoucí daňový status plátce DPH. Její důkazní návrh tak skutečně postrádal jakýkoliv potenciál zodpovědět rozhodné skutkové otázky (kdo stěžovatelce dodal zboží, o jaké konkrétní zboží se jednalo a v jakém kusovém a finančním objemu), resp. nezávisle potvrdit soulad příslušných údajů na přijatých fakturách se skutečností. Městskému soudu tak není důvod vytýkat, že závěr žalovaného o irelevanci takto představeného důkazního návrhu potvrdil jako správný.

[21] Argumentace stěžovatelky týkající se dalších důkazních návrhů (místní šetření v provozovně stěžovatelky, výslech jejích zaměstnanců) je pak zcela obecná a nicneríkající. Nejvyššímu správnímu soudu stěžovatelka reálně nepředkládá žádné konkrétní argumenty, proč by shora shrnuté závěry městského soudu o správnosti postupu žalovaného, který ani tyto důkazní návrhy nepovažoval za relevantní, neměly obstát. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nekonzistentního na tom, jestliže městský soud dovodil, že nebylo třeba prokazovat, že stěžovatelka své zboží evidovala ve skladovém systému a posléze je prodávala či zasílala svým zákazníkům. Jedná se o zcela logický závěr v kontextu toho, že žalovaný nijak nezpochybňoval, že stěžovatelka reálně se zbožím obchodovala (tj. že se nejednalo z její strany jen o formálně předstírané obchody). Klíčové však bylo prokázat, kdo, kdy a za kolik toto zboží dodal stěžovatelce (tj. v ideálním případě tak, aby bylo možné beze zbytku spárovat konkrétně identifikované zboží na fakturách a ve skladovém systému žalobkyně s nekonkrétně označeným zbožím na přijatých fakturách a zároveň potvrdit, že ve všech případech toto zboží stěžovatelka pořídila od plátců DPH). To však zaměstnanci stěžovatelky, kteří se podle jejích sdělení na nákupech nijak nepodíleli, ani místní šetření v jejích provozovnách (nadto s několikaletým časovým odstupem) zjevně poskytnout nemohli. Z logiky věci by mohli nanejvýše potvrdit, že jim jednatelka přivážela pytle a kartony s oděvy a oni je naskladňovali a posléze prodávali. K tomu, aby potvrdily, které zboží odpovídalo konkrétní faktuře, od koho je jednatelka stěžovatelky pořídila a kolik mu za zboží reálně zaplatila, však tyto důkazní prostředky s ohledem na tvrzení stěžovatelky přispět nemohly.

pokračování

[22] Na tento závěr nemá žádný dopad ani skutečnost, že v jiných zdaňovacích obdobích měl žalovaný dát pokyn, aby zaměstnanci stěžovatelky vyslechnuti byli. Stěžovatelka netvrdí, že by snad z těchto výsledků vyplynulo, že v rozporu s jejími tvrzeními byli její zaměstnanci přítomni nákupům zboží, a byli tudíž schopni identifikovat jak konkrétní rozsah pořizovaného zboží, tak osobu, která je stěžovatelce dodala. Význam pak nemá ani skutečnost, že daňové kontroly k různým zdaňovacím obdobím vedou různé finanční úřady. Výčet sporných dodavatelů poskytnutý stěžovatelkou totiž potvrzuje závěr městského soudu, že se má vždy jednat o dodávky od odlišných dodavatelů, v důsledku čehož nebylo možné předpokládat, že by se dokazování v těchto případech mělo navzájem prolínat. Pokud by tomu tak výjimečně u některého z důkazů bylo, stěžovatelce nic nebránilo na takový konkrétní důkaz provedený v jiném daňovém řízení odkázat a požadovat jeho zohlednění i v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí.

[23] Důvodné nejsou ani námitky brojící proti nepřeražení usnesení o zahájení trestního stíhání do veřejné části daňového spisu v jeho ucelené podobě, resp. neseznámení stěžovatelky s celým jeho obsahem. Městskému soudu lze sice vytknout, že si zjednodušil argumentaci stěžovatelky, jelikož zcela pominul tu její část, která se prostřednictvím odkazu na rozsudek SDEU ve věci C-183/18 *Glencore Agriculture Hungary* dovolávala obecné zásady unijního práva, která vyžaduje ze strany vnitrostátních orgánů aplikujících unijní právo (kam lze zařadit i právní regulaci DPH) respektování práva jednotlivce na účinnou procesní obranu. I přesto napadený rozsudek ob stojí, neboť městský soud při vypořádání této námítky mj. poukázal na to, že napadené rozhodnutí na zjištěních z usnesení o zastavení trestního stíhání nestojí, neboť představují pouze dokreslující informace, přičemž v tomu odpovídajícím rozsahu byla stěžovatelce relevantní část usnesení poskytnuta.

[24] V rozsudku C-183/18 *Glencore Agriculture Hungary* SDEU řešil případ, v němž maďarský správce daně dospěl k závěru, že prověřovaná společnost neoprávněně odečetla DPH, jelikož věděla nebo měla vědět, že plnění, která prováděla se svými dodavateli, byla součástí úniku na DPH. Maďarský správce daně se přitom opíral o pravomocná rozhodnutí, která byla vydána vůči těmto dodavatelům a na jejichž základě daňový únik považoval za prokázaný fakt. Jednalo se tedy o situaci, kdy důkazní břemeno tížilo daňové orgány, které tvrdily, že je unesly, na základě odkazu na rozhodnutí vydaná v řízeních, jichž se prověřovaná společnost nijak neúčastnila. SDEU v této souvislosti konstatoval v bodech 53-54 svého rozsudku, že v daňovém řízení „*musí mít osoba povinná k dani přístup ke všem podkladům ve spise, na nichž správce daně zamýšlí založit své rozhodnutí. Pokud má tedy správce daně v úmyslu založit své rozhodnutí na důkazech získaných (...) v rámci trestních řízení a souvisejících správních řízení zahájených proti jejím dodavatelům, musí mít tato osoba povinná k dani k těmto důkazům přístup. Mimoto (...) osobě povinné k dani musí být rovněž umožněn přístup k dokumentům, které přímo neslouží k odůvodnění rozhodnutí správce daně, ale mohou být užitečné pro výkon práva na účinnou procesní obranu, zejména k vyvíjejícím důkazům, které si tento správce případně opatřil.*“

[25] Uvedené závěry SDEU ovšem neznamenají, že by česká vnitrostátní úprava obsažená především v daňovém řádu nebyla souladná se zásadou respektování práva jednotlivce na účinnou procesní obranu plynoucí z unijního práva. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti poukazuje na závěry Krajského soudu v Brně vyslovené v rozsudku č. j. 62 A 284/2017-154, který vykládá daňový řád způsobem odpovídajícím požadavkům unijního práva. Krajský

soud v Brně konkrétně upozornil na to, že povinnost přeradit písemnosti z vyhledávací části daňového spisu do jeho veřejné části (upravená v § 65 odst. 2 daňového řádu) se nevztahuje jen na ty písemnosti, jimiž byl důkaz proveden, ale i na ty, které by k důkazu provedeny být mohly, byť k tomu nedošlo (bod 41 zmíněného rozsudku). Zmíněné ustanovení totiž odkazuje na § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který hovoří o *písemnostech, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu*. Správce daně tudíž podle daňového řádu musí do veřejné části spisu přeradit i takové podklady, které sám nepoužije, ale které by mohly přispět k unesení důkazního břemene daňovým subjektem.

[26] Na druhou stranu ovšem toto přerazení musí respektovat přiměřenou měrou i povinnost mlčenlivosti správce daně uvedenou v § 52 odst. 1 daňového řádu, stejně jako případně i jiné druhy mlčenlivosti (např. jsou-li ve hře utajované informace). V takovém případě musí být důkazně využitelné písemnosti přerazeny např. v anonymizované formě. Tomu lze do jisté míry připodobnit i postup správce daně, který usnesení o zahájení trestního stíhání zařadil do veřejné části daňového spisu, avšak jen v rozsahu těch několika stran, které se týkaly okolností významných pro případ stěžovatelky. S takovým postupem přitom počítá i stěžovatelkou zmiňovaný rozsudek SDEU, když v bodech 55-56 uvádí: *„Nícméně (...), jelikož zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení, je třeba uvést, že v řízení o daňové kontrole může být cílem takových omezení zakotvených vnitrostátní právní úpravou zejména ochrana požadavků důvěrného zacházení nebo profesního tajemství (...), jakož i soukromí třetích stran, osobní údaje, které se jich týkají, nebo účinnost donucovací akce, které může poskytnutí přístupu k některým informacím nebo některým dokumentům poškodit. Zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu v takovém správním řízení (...) tedy správci daně neukládá obecnou povinnost poskytnout úplný přístup ke spisu, který má, ale vyžaduje, aby měla osoba povinná k dani možnost, aby jí byly na základě její žádosti poskytnuty informace a dokumenty obsažené ve správním spise, jež tento správce zohlednil k přijetí svého rozhodnutí, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným informacím a dokumentům odůvodněno cíli obecného zájmu (...) je na správci daně, aby posoudil, zda je možný částečný přístup.“*

[27] Důvod, proč závěry napadeného rozsudku mohou obstát, pak lze nalézt v bodě 68 rozsudku C-183/18 *Glencore Agriculture Hungary*, kde SDEU uzavírá: *„Pokud uvedený soud není oprávněn toto ověření provést [tj. posoudit legalitu získání a použití důkazů shromážděných během souvisejících správních řízení zahájených proti jiným osobám povinným k dani], a právo na soudní ochranu tedy není účinné, musí být důkazy shromážděné během souvisejících správních řízení a zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých vůči jiným osobám povinným k dani na konci těchto řízení vyloučeny a napadené rozhodnutí, které spočívá na těchto důkazech a na těchto zjištěních, musí být zrušeno, jestliže je v důsledku toho nepodložené.“*

[28] Z posledně uvedeného totiž *a contrario* vyplývá, že i pokud by ve vztahu k určitým písemnostem bylo porušeno právo jednotlivce na účinnou procesní obranu, přesto není namístě rozhodnutí daňových orgánů rušit, jestliže i bez přihlédnutí k důkazům a zjištěním zasaženým tímto pochybením napadené rozhodnutí ob stojí. A právě tak tomu bylo i v tomto případě (aniž by tím Nejvyšší správní soud chtěl říci, že neposkytnutím usnesení

pokračování

o zahájení trestního stíhání v úplném znění byla porušena práva stěžovatelky), na což městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně upozornil: Žalovaný totiž na podkladě těch pasáží usnesení o zahájení trestního stíhání, které stěžovatelce zpřístupnil, získal informaci pouze o tom, že deklarovaní dodavatelé byli v prověřovaných zdanovacích obdobích využiti trestně stíhanými osobami k vystavování faktur na fiktivní zdanitelná plnění, jež následně vykazovali ve svých daňových přiznáních a kontrolních hlášeníh. Žalovaný ovšem z tohoto podkladu s jistotou nedovozoval závěr, že tomu tak bylo i v případě faktur předložených stěžovatelkou (tento závěr ani obsah usnesení neumožňoval). Pouze jím podpořil své pochybnosti (založené ovšem i bez tohoto zjištění na kombinaci mj. obecného textu přijatých faktur, časového odstupu vytvoření dokladů o úhradě, nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů a fungování jejich jednatelů v postavení tzv. bílých koňů) o tom, zda skutečně stěžovatelka zboží uvedené na fakturách pořídila v uvedeném rozsahu právě od těchto dodavatelů (a nikoliv od jiných osob, které nebyly v pozici plátce DPH). Žalovaný ostatně poukazoval např. na to, že stěžovatelka takových nákupů realizovala na tržnici SAPA relativně velké množství (i několikrát týdně), ale přitom si ani po několika měsících takových nákupů nepamatovala, od koho zboží nakupovala, takže patrně nešlo ani o jeden a tentýž subjekt. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že i bez přihlédnutí k informacím plynoucím z usnesení o zahájení trestního stíhání by závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelky plně obstál. I kdyby snad tedy bylo možné dovodit, že žalovaný měl stěžovatelce zpřístupnit usnesení o zahájení trestního stíhání jako celek, a žalovaný nesměl přihlížet k okolnostem, jež z tohoto usnesení zjistil, zbylé důvody napadeného rozhodnutí by i tak samy o sobě zdůvodňovaly jeho zamítavý výrok.

[29] Kromě toho, unijní právo počítá i se situacemi, kdy konkurující veřejné zájmy brání seznámení účastníka řízení s informacemi, na nichž je správní rozhodnutí založeno. Typicky tomu tak je v případech, kdy jsou ve hře utajované informace. SDEU přitom již judikoval, že není vyloučeno z takových podkladů vycházet, i když se s nimi účastník řízení přímo nemohl obeznámit, jestliže je mu alespoň sdělena podstata důvodů, ze kterých správní rozhodnutí vychází, a soud úplným způsobem přezkoumá jak potřebu ochrany těchto údajů, tak důkazní hodnotu těchto důvěrných důkazů (analogicky srov. např. rozsudek SDEU ze dne 4. 6. 2013 ve věci C-300/11 ZZ, body 64 až 68). Lze přitom konstatovat, že poskytnutím dílčí části usnesení o zahájení trestního stíhání žalovaný zajistil, že stěžovatelka byla obeznámena s podstatou důvodů, jež žalovaný použil (byť jen jako doplňkový podpůrný argument) ve svých úvahách při vydání napadeného rozhodnutí. Nad rámec nezbytného odůvodnění pak Nejvyšší správní soud uvádí, že se seznámil s celým textem usnesení o zahájení trestního stíhání založeným v neveřejné části spisu a potvrzuje, že zbylé části, jež stěžovatelce nebyly poskytnuty, neobsahují žádné údaje, jež by byly využitelné k prokázání rozsahu a původu zdanitelných plnění, jež měla stěžovatelka podle předložených faktur přijmout na vstupu od deklarovaných dodavatelů. Obsahem usnesení není jakákoliv informace, jež by se viditelně týkala faktur vystavených přímo pro stěžovatelku, ani identifikace osob, jež by poskytovaly reálná zdanitelná plnění. Popisovány jsou výhradně jen subjekty, které spolupracovaly při vydávání faktur, jejichž podkladem žádná faktická plnění nebyla.

IV.

Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou žádnou z kasačních námitek stěžovatelky, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 14. května 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu