



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Nástrojárna BRM s.r.o.**, se sídlem Loukov 97, zastoupená Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 10. 4. 2024, č. j. 59 Af 17/2023-68,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

[1] Ve věci jde o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při dokazování rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, a to v souvislosti s posouzením nároku plátce daně z přidané hodnoty na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Předmětem sporu je právní otázka, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňovým subjektem uplatněných důkazních prostředků. V takovém případě by důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt, který by musel prokázat pravdivost svých tvrzení.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, jejíž hlavní činností v letech 2016 a 2017 byla strojírenská výroba, kovovýroba, zámečnictví a nástrojářství. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 5. 2020 šestnáct dodatečných platebních výměrů, kterými stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2016 a leden až duben 2017 v souhrnné výši 1 390 037 Kč a stanovil penále v souhrnné výši 278 001 Kč.

[3] Důvod doměření daně z přidané hodnoty spočíval v tom, že správce daně neuznal stěžovatelkou uplatněné nároky na odpočet této daně, které se týkaly plnění od dodavatelů obchodní společnosti FORTELANDS s.r.o. (dále jen „společnost FORTELANDS“), obchodní společnosti GAME TEAM PLUS spol. s r.o. (dále jen „společnost GAME TEAM PLUS“), obchodní společnosti CZECH DARUS s.r.o. (dále jen „společnost CZECH DARUS“), obchodní společnosti LAGEVAL TRADE s.r.o. (dále jen „společnost LAGEVAL TRADE“) a obchodní společnosti KAJLYK s.r.o. (dále jen „společnost KAJLYK“; všechny společnosti společně dále jen „sporní dodavatelé“). Neměl totiž za prokázané faktické uskutečnění zdanitelných plnění od těchto dodavatelů, ačkoli jde o zákonnou podmínku vzniku těchto nároků. Těmito plněními měly být např. „výroba dílů dle výkresové dokumentace“, „výroba souboru dílů dle dodané dokumentace“ či „výroba nerezových plášťů“. Stěžovatelka měla sporným dodavatelům dodat vlastní materiál s výkresovou dokumentací, ti ho následně měli podle výkresové dokumentace upravit, resp. výrobek dokončit (pracemi na CNC stroji, pilováním, broušením apod.).

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 11. 2021, č. j. 42565/21/5300-22444-704601, zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období leden až listopad 2016 a únor až duben 2017 a tyto dodatečné platební výměry potvrdil. Dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2016 a leden 2017 změnil tak, že zrušil jejich část týkající se penále, a ve zbytku je potvrdil. Celková výše stanoveného penále po této změně činila 233 483 Kč. Žalovaný ke změně přistoupil proto, že správce daně před zahájením daňové kontroly dne 28. 11. 2017 již disponoval informacemi, podle nichž společnost CZECH DARUS se stěžovatelkou neobchodovala. Existoval tudíž předpoklad možného doměření daně a správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly stěžovatelku vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení za uvedená dvě zdaňovací období, což neučinil.

[5] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 1. 11. 2022, č. j. 59 Af 2/2022-125, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný se v něm nevyjádřil k některým námitkám stěžovatelky zpochybňujícím unesení důkazního břemene správcem daně a jeho přenos zpět na ni, v důsledku čehož bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Věc se tak vrátila žalovanému, který rozhodnutím ze dne 21. 7. 2023, č. j. 24934/23/5300-22444-704601, rozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům stejně jako ve svém předchozím rozhodnutí. Své odůvodnění nicméně doplnil v návaznosti na zrušující rozsudek.

[6] Žalovaný shledal, že stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi. Správci daně však vznikly vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, zda

pokračování

plnění deklarovaná na daňových dokladech od sporných dodavatelů byla uskutečněna a zda je stěžovatelka přijala. Tyto pochybnosti vycházely z toho, že sporní dodavatelé byli nekontaktní a nezdržovali se na adresách sídel zapsaných v obchodním rejstříku. Správci daně bylo známo z úřední činnosti, že sporní dodavatelé vůči němu neplní povinnosti peněžité ani nepeněžité povahy. S výjimkou společnosti CZECH DARUS nereagovali ani na výzvu správce daně a neposkytli mu žádnou součinnost pro ověření stěžovatelkou tvrzených skutečností. Podle České správy sociálního zabezpečení sporní dodavatelé neevidovali žádné zaměstnance, případně nebyli vůbec vedeni v evidenci zaměstnavatelů, a nemohli tak realizovat deklarovaná plnění.

[7] Uvedené pochybnosti stěžovatelka neodstranila. Jedinými relevantními důkazy, které doložila ve vztahu k plněním od sporných dodavatelů, byly daňové doklady (přijaté faktury) a k nim přiložené výdajové pokladní doklady o úhradách v hotovosti. Na výdajových pokladních dokladech nebyla uvedena osoba, které byla pokladní hotovost předána, a nebyl na nich ani podpis této osoby. Přílohou byly příjmové pokladní doklady vystavené spornými dodavateli, včetně razítka a podpisu, ze kterého nebylo možné identifikovat osobu, která hotovost převzala. V případě společnosti LAGEVAL TRADE byly předloženy objednávky a přijaté faktury, které byly hrazeny na bankovní účet. To ale prokazuje pouze uskutečnění peněžního přesunu od jedné osoby ke druhé. Veškeré stěžovatelkou zaslané částky na bankovní účet společnosti LAGEVAL TRADE byly navíc následující den z tohoto účtu v hotovosti vybrány. Značná část vydaných faktur, které měly prokázat, že přijatá plnění od sporných dodavatelů byla použita za účelem uskutečnění plnění pro konečné odběratele, byla stěžovatelkou vystavena dříve než samotné přijaté faktury od těchto dodavatelů. Ani provedené svědecké výpovědi nepřispěly k objasnění obchodní spolupráce se spornými dodavateli. Sporná plnění vykazaly ve svých kontrolních hlášeních pouze společnosti FORTELANDS, GAME TEAM PLUS a LAGEVAL TRADE. Společnosti CZECH DARUS a KAJLYK tak neučinily. Údaje v kontrolním hlášení jsou ale pouze tvrzením plátce podávajícího toto kontrolní hlášení a správce daně je v průběhu daňové kontroly ověřuje. Existují-li skutečnosti, které fakticky uskutečnění plnění zpochybňují, pak uvedení těchto plnění v kontrolním hlášení není nezpochybnitelným důkazem prokazujícím, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno.

## II. Rozsudek krajského soudu

[8] Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti novému rozhodnutí žalovaného. Neshledal, že by toto rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Žalovaný se s námitkami zpochybňujícími unesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností ohledně sporných dodavatelů věcně vypořádal (body 70 až 85 rozhodnutí žalovaného), jeho rozhodnutí je srozumitelné a založené na seznatelných důvodech.

[9] Za použití četných odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), Ústavního soudu i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) krajský soud shrnul, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a správce daně proto není povinen obšírně zjišťovat všechny skutkové okolnosti a opatřovat k nim důkazy. Daňový subjekt je povinen prokazovat splnění podmínek podle § 72 a 73 zákona o DPH, resp. podle čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané

hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), tedy že přijal zdanitelné plnění od jiné osoby povinné k dani z přidané hodnoty a použil je pro účely svých zdanitelných plnění. Má-li správce daně pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, musí prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jím uplatněných povinných evidencí, účetních záznamů či jiných důkazních prostředků. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, aktivuje se opětovně důkazní břemeno na straně daňového subjektu, který svá tvrzení musí prokázat jinými prostředky, zpravidla mimo účetnictví.

[10] Nelze naopak přisvědčit názoru stěžovatelky, že důkazní břemeno tíží správce daně co do prokázání skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů „zcela vyvracejí“. Krajský soud nesouhlasí, že takovýto závěr má hlubší oporu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, a rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 12. 4. 2018, č. j. 11 Af 6/2017-61. Tyto rozsudky se vztahovaly k dřívější úpravě podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2009. Součástí současné ani předchozí procesní úpravy nicméně nebyl stěžovatelkou formulovaný požadavek, aby správce daně prokázal skutečnosti vyvracející samotné tvrzení daňového subjektu. Takto široké důkazní břemeno netíží správce daně ani podle navazující judikatury.

[11] Některé skutečnosti zjištěné správcem daně lze podle krajského soudu využít pouze podpůrně, s přihlédnutím k povaze obchodního vztahu, oboru podnikání či délce působení dodavatele na trhu. Tyto skutečnosti mohou ve svém souhrnu rovněž zakládat pochybnosti správce daně, byť by tomu tak při jejich samostatném posouzení nebylo.

[12] Správce daně založil své pochybnosti právě na zjištění několika takovýchto skutečností. Patří mezi ně opakované změny jednatelů společností FORTELANDS, GAME TEAM PLUS, LAGEVAL TRADE a KAJLYK, které vyplývají z obchodního rejstříku a mohou vypovídat o tom, že dodavatelé nejsou standardními podnikateli, ale pouze „účetními schránkami“. Společnosti FORTELANDS a GAME TEAM PLUS přestaly vykazovat ekonomickou činnost krátce po ukončení spolupráce se stěžovatelkou a společnost LAGEVAL TRADE vykázala zdanitelná plnění k dani z přidané hodnoty naposledy za období 1. čtvrtletí 2017. Ukončení činnosti sice nastalo po tvrzené spolupráci, podle krajského soudu ale není součástí běžného obchodního styku, aby podnikatel krátce po ukončení zakázky svou činnost zcela utlumil a přestal vykazovat zdanitelná plnění či podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pochybnost zakládá i skutečnost, že sporní dodavatelé evidovali jako zaměstnance pouze jednatele, což svědčí o tom, že k poskytnutí deklarovaných plnění neměli lidské zdroje ani zázemí. V obchodním rejstříku neměli zapsané provozovny, což nebyla pouhá evidenční chyba. Ve spojení s touto skutečností je relevantní i existence virtuálního sídla, která ještě více umocňuje pochybnosti o provedení deklarovaných plnění.

[13] Nekontaktnost sporných dodavatelů je skutečností zjištěnou později. Jakkoli ve sporech o daň z přidané hodnoty jde o častý jev, není běžné, aby podnikatelé s orgány veřejné moci zcela nespolupracovali. Tyto závěry lze podle krajského soudu vztáhnout také na status nespolehlivého plátce, který měly společnosti GAME TEAM PLUS, CZECH DARUS a KAJLYK. Není standardní, že podnikatel uzavře menší část obchodů a poté zcela „zmizí“ a přestane plnit daňové povinnosti. Společnost KAJLYK tento status navíc získala

pokračování

již v průběhu deklarované spolupráce. Stěžovatelka s touto společností ukončila spolupráci z důvodu nekvalitní výroby a nekomunikace a následně navázala spolupráci se společností LAGEVAL TRADE, kterou zastupovala stejná osoba.

[14] Tomu, že sporní dodavatelé nebyli skutečnými dodavateli deklarovaných plnění, může nasvědčovat i to, že z dokladů společnosti CZECH DARUS není vůbec zřejmé, kdo je podepsal, a na příjmových dokladech není podpis odpovídající podpisu na úředně ověřené listině, jak tomu bylo u společnosti GAME TEAM PLUS, či na stornu faktury, jak tomu bylo u společnosti KAJLYK. Správce daně nemusí disponovat odbornými znalostmi a dovednostmi k tomu, aby tyto podpisy analyzoval, jestliže závěr o rozdílu podpisu lze učinit pouhým pohledem. Uvedené pochybnosti mohli rozptýlit sporní dodavatelé, kteří však byli povětšinou nekontaktní. Správce daně upozornil také na to, že podle sdělení stěžovatelky smlouvy s dodavatelem i objednávky byly vždy pouze ústní. Přesto stěžovatelka současně předložila písemnou objednávku dílů pro dodavatele CZECH DARUS, což svědčí o tom, že neměla úplný přehled o průběhu spolupráce.

[15] Krajský soud dospěl k závěru, že tyto skutečnosti ve svém souhrnu založily relevantní pochybnosti správce daně způsobilé opětovně aktivovat důkazní břemeno stěžovatelky. Výzva správce daně k prokázání skutečností ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1184106/18/2609-60563-507159, byla poměrně podrobná a obsahovala odkazy na zdroje pochybností. Nebyl to správce daně, kdo měl prokazovat, že se obchodní případy udály jinak, než deklarovala stěžovatelka. Právě ona měla prokázat, že se udály tak, jak tvrdila. Připomínka žalovaného, že je na stěžovatelce, aby si v obchodních vztazích počínala obezřetně a opatřovala si dostatek důkazů pro daňové řízení, byla zcela namístě. Zodpovězení otázky na konkrétní osobu dodavatele, který plnění poskytl, jistě nebylo pro stěžovatelku objektivně nemožné.

[16] Stěžovatelka podle krajského soudu překrucuje výpověď svědkyně L. V., která byla externí účetní společnosti CZECH DARUS. Není pravdou, že by si tato svědkyně nepamatovala příjmení jednatele této společnosti, pouze uvedla, že je neumí vyslovit, neboť byl cizincem. Také pochybnosti stěžovatelky o popisu a věku jednatele nejsou podle krajského soudu relevantní. Svědkyně mimo jiné vypověděla, že doklady jí nosila sekretářka, a tudíž do osobního styku s jednatelem společnosti přišla v menší míře. Nadto není neobvyklé, že se jí mohl jevit starší, než byl jeho biologický věk v době spolupráce. Výpověď jako celek však pochybnosti nevyvolává. Podstatné je, že svědkyně spolupráci mezi stěžovatelkou a společností CZECH DARUS vyloučila, což učinil v přípisu zaslaném správci daně také jednatel této společnosti. Ze svědeckých výpovědí svědků Ing. J. R. a D. Š., kteří mezi spolupracujícími subjekty uvedli i společnost CZECH DARUS, nevyplynulo nic, co by mohlo ve vztahu k této společnosti prokázat splnění podmínek podle § 72 a 73 zákona o DPH. Ve zbytku krajský soud k hodnocení důkazů odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[17] Namítla-li stěžovatelka, že své výrobky dodávala třetím odběratelům, podle krajského soudu reciprocita mezi daní na vstupu a na výstupu není a ani nemůže být zaručena (v této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34).

### III. Kasační stížnost

[18] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla jej zrušit společně s rozhodnutím žalovaného a dodatečnými platebními výměry správce daně.

[19] Napadenému rozsudku stěžovatelka vytýká, že v něm s ohledem na nedostatečné vypořádání odvolacích námitek nebyla konstatována nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Týká se to některých dílčích částí odůvodnění. Poučování o povinnosti podnikatele chovat se obezřetně (bod 77 rozhodnutí žalovaného) neobsahuje odkaz na žádné ustanovení, které by tuto povinnost stanovilo a na její splnění vázalo výplatu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalovaný navzdory tomu, že žádný obecně závazný předpis nedefinuje pojem „virtuální adresa“, považoval tuto adresu za zjiitelnou z veřejných zdrojů (bod 78 rozhodnutí žalovaného). Podle stěžovatelky ale existuje celá řada společností, které sice sídlí na určité adrese, výrobní závody ale mají jinde. Význam pojmu „virtuální sídlo“ pro řešení unesení důkazního břemene správcem daně jistě nelze opírat o „přiměřenou obezřetnost“. Dále si podle stěžovatelky žalovaný odporuje, jestliže na jedné straně tvrdí, že zjištění ohledně neplnění povinností dodavatelů a jejich nekontaktnosti nelze klást stěžovatelce k tíži, na druhé straně však tato zjištění používá jako součást argumentace (komplexního posouzení) proti ní (bod 79 rozhodnutí žalovaného). Nesrozumitelná je i úvaha, že i když prvostupňový správce daně není znalcem v oboru grafologie, příslušná úřední osoba zjistila pouhým pohledem blíže nespecifikovanou odlišnost podpisů (bod 80 rozhodnutí žalovaného). Úlohou grafologa není zjistit odlišnost podpisů, která je zřejmá i laickému pozorovateli, nýbrž to, zda odlišný podpis má stejného autora.

[20] Stěžovatelka zastává názor, že judikaturou dovozený důkazní standard „bez vážných pochybností“ musí platit stejně pro daňový subjekt i správce daně. Krajský soud se v napadeném rozsudku ani jen nesnažil odůvodnit, z jakého důvodu by měl pro správce daně platit jiný (nižší) důkazní standard než pro daňový subjekt. Podle stěžovatelky správci daně nepostačí k unesení důkazního břemene pouhé pochybnosti. Jeho povinností je prokázat „skutečnosti vyvracející“. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, pouhé pochybnosti nestačí k unesení důkazního břemene, tedy k vyvrácení skutečností prokazovaných daňovým subjektem. Jinými slovy, důkazní břemeno tíží správce daně co do prokázání skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů „zcela vyvracejí“. Neobstojí závěr krajského soudu, že stěžovatelkou odkazované rozsudky (tj. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 131/2004-45 a rozsudek městského soudu č. j. 11 Af 6/2017-61) se vztahovaly k předchozí procesní úpravě daňového řízení, neboť právní úpravy podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu jsou skoro stejné, protože je použitelná i citovaná judikatura. Pakliže se judikatura Nejvyššího správního soudu ustálila na tom, že takto široce pojaté důkazní břemeno správce daně netíží, znamená to, že v ní existují dvě zcela odlišné judikaturní linie. Tím je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššímu správnímu soudu. K tvrzení krajského soudu, že judikaturní závěry, jichž se stěžovatelka dovolává, nemají v citovaných rozhodnutích „žádnou hlubší oporu“ a že ani současná ani předchozí právní úprava daňového řízení neobsahovala požadavek

pokračování

na prokázání skutečností správcem daně, postačí odkázat na již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 131/2004-45.

[21] Krajský soud valnou většinu výtek a argumentů, na nichž žalovaný založil svou pochybnost, považuje za nevýznamné, z kontextu však dovozuje, že je lze použít podpůrně, resp. že mohou něco prokazovat. Podle stěžovatelky je to ale žalostně málo a jednotlivé okolnosti nemohou vést k závěru, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo. Podnikatelským subjektům nic nezakazuje využít virtuálního sídla, ať už jsou důvody jakékoli. Rovněž opakované změny jednatelů nemusí vždy naznačovat, že subjekt již není považován za standardního podnikatele. Nepodložené jsou i „normativní“ či „sociologické úvahy“ o tom, zda je něco „součástí běžného obchodního styku“. Krajský soud nevysvětlil, z jakého důvodu nespadá pod tento pojem jednání podnikatele, který krátce po ukončení zakázky svou činnost zcela utlumil a přestal vykazovat zdanitelná plnění či podávat přiznání k dani z příjmů právnických osob, nebo z jakého důvodu by společnost, u níž nejsou evidováni zaměstnanci, nemohla dodávat služby, například za využití agenturních pracovníků nebo nezávislých dodavatelů podle smlouvy o dílo. Také zůstává nejasné, jakým způsobem pozdější nekontaktnost dodavatelů přispívá k unesení důkazního břemene správcem daně. Neobvyklým není ani rozdílný vizuál podpisu, neboť podpis se často mění v čase, případně se jedna osoba na různých dokladech podepisuje jinak. Grafologické posudky existují právě od toho, aby odhalily, zda podpis i přes odlišnost mohla učinit stejná osoba. Tento posudek ale nebyl proveden a místo toho se do role experta neoprávněně postavil správce daně. Není pravdivé tvrzení, že na výdajových pokladních dokladech nebyla uvedena osoba, které byla pokladní hotovost předána. Výdajový doklad byl pouze napevno slepen s příjmovým dokladem, na němž bylo razítko a podpis. Pokud stěžovatelka ve vztahu k společnosti CZECH DARUS jednou nepřesně uvedla, že objednávky byly pouze ústní, a poté zjistila, že byla podepsána smlouva, tato drobná nepřesnost (opomenutí) ještě neprokazuje, že se dodávky neuskutečnily.

[22] Výpověď svědkyně L. V. nemohla nijak přispět k unesení důkazního břemene správcem daně. Svědkyně jednatele neviděla a ve společnosti CZECH DARUS byla jednou. Veškerou povědomost o této společnosti měla jen z dokladů, které jí někdo přinesl. Její svědectví je proto zcela nevěrohodné a prakticky nulové důkazní síly. Žalovaný i krajský soud nenakládají s výpověďmi objektivně, jestliže tuto nevěrohodnou svědeckou výpověď posoudili jako klíčovou, zatímco svědecké výpovědi svědků Ing. J. R. a D. Š. „odbyli“ slovy, že tyto nepřinesly žádné nové informace.

[23] Dodal-li daňový subjekt výrobek svým zákazníkům, tento výrobek musel nesporně existovat. Nevyrobil-li jej sám daňový subjekt, pak musel mít nutně nějakého dodavatele. Problém nespočívá v tom, že by měla existovat nějaká přímá, snad i zákonem nutně normovaná reciprocita.

#### IV. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Jím vydané rozhodnutí je přezkoumatelné a nelze mu vytknout nedostatek důvodů ani nesrozumitelnost. Stěžovatelka opakovaně v kasační stížnosti zaměňuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvoláních s „prostou“ nezákonností a požaduje takové vypořádání svých námitek, které by odpovídalo

jejímu postoji. K námitkám týkajícím se důkazního břemene a důkazního standardu žalovaný shrnul obecná východiska k otázce důkazního břemene v daňovém řízení, která mají oporu v dlouhodobě ustálené judikatuře (např. rozsudky NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29, nebo ze dne 19. 7. 2024, č. j. 5 Afs 115/2024-24). Z ní vyplývá, že správce daně není podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se uskutečnila. Sám prokazuje „pouze“ to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nebylo třeba věc předkládat rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Požadavek na její předložení pramení z toho, že stěžovatelka zcela zjevně zaměňuje důkazní břemeno s důkazním standardem, který skutečně není a ani nemůže být požadován na úrovni absolutní jistoty. Nic na tom nemění ani poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006-142, z něhož stěžovatelka „vyrvála“ jedinou větu a tuto dezinterpretovala.

[25] Správce daně postupoval podle žalovaného v souladu s ustálenou judikaturou, neboť označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Důvodné pochybnosti týkající se všech posuzovaných plnění spočívaly zejména v absenci dalších důkazních prostředků (tj. objednávek, dodacích listů, dokladů o přepravě apod.). Další pochybnosti se týkaly sporných dodavatelů. Tyto pochybnosti sdělil správce daně stěžovateli v detailně odůvodněné výzvě k prokázání skutečností, kterou na ni přenesl důkazní břemeno zpět. Stěžovatelka se k ní sice vyjádřila podáním, v němž obsáhle zpochybnila zjištěné pochybnosti správce daně a odkázala na důkazní prostředky předložené v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017, tyto důkazní prostředky však ještě umocnily pochybnosti správce daně. Stěžovatelka mimo jiné předložila daňové doklady (vydané faktury) o jí uskutečněných plněních pro konečné odběratele, nicméně jejich značná část byla vystavena dříve než samotné přijaté faktury od dodavatelů.

[26] Žalovaný shrnuje, že stěžovatelka zcela odhlíží od skutečnosti, že správce daně vyšel z celého komplexu pochybností. Její námitky pramení toliko z izolovaného hodnocení jednotlivých pochybností správce daně. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom zcela standardně akceptuje shora stručně uvedené pochybnosti coby pochybnosti sloužící právě k přenosu důkazního břemene (např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59). Důvodem neuznání nároků na odpočet daně z přidané hodnoty nebylo, že by sporní dodavatelé byli nekontaktní nebo si neplnili své daňové povinnosti nebo sídlili na virtuálních adresách, nýbrž pouze to, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Neprokázala, že se plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech uskutečnila tak, jak na nich bylo deklarováno. Správce daně, resp. žalovaný, naopak unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K námitce, že stěžovatelka „nesporně výrobek dodala svým zákazníkům“, žalovaný podotýká, že jde o obecnou a velmi stručnou námitku. Postačí k ní uvést, že reciprocita či jakási pospolitosť mezi daní na vstupu a výstupu není (a ani nemůže být) zaručena.

[27] Výslech L. V. proběhl dne 17. 5. 2021 standardním způsobem a v souladu s § 96 daňového řádu. Představa stěžovatelky, že by výpověď této svědkyně byla „zcela nevěrohodná a prakticky nulové důkazní síly“, se nezakládá na pravdě. Svědkyně totiž kategoricky odmítla, že společnost CZECH DARUS vystavila daňové doklady ve vztahu

pokračování

k stěžovatelce, nebo že by od ní přijala hotovostní platby. Razítko na originálech se neshoduje s originálním razítkem této společnosti. Tyto skutečnosti vzbuzují zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví stěžovatelky. Není pravdou, že by si svědkyně po 15 letech spolupráce nepamatovala jméno jednatele společnosti CZECH DARUS, pouze je nechtěla komolit. Správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků pro řádné zjištění skutkového stavu. Každý důkaz zvážil jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Mohl tak přezkoumat rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i případných vad řízení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] V posuzované věci rozhodl krajský soud napadeným rozsudkem o zamítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného ve věci nároku stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a neunesení důkazního břemene správcem daně.

### *V.a K (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného*

[31] Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud připomíná svou ustálenou judikaturu, jakož i ustálenou judikaturu Ústavního soudu, kterou lze vztáhnout nejen na rozhodnutí soudů, ale také správních orgánů. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné, je-li z něj patrné, jaký skutkový stav vzal soud nebo správní orgán za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posouzení rozhodných skutečností a z jakých důvodů považoval právní závěry účastníků řízení za nesprávné [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 (N 85/8 SbNU 287), a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (N 64/45 SbNU 77), nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76]. Závěr o nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí (a *mutatis mutandis* také rozhodnutí správního orgánu) „připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci“ (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[32] Z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývají důvody, pro které předložené doklady nebyly považovány za věrohodné, průkazné, správné či úplné. Žalovaný ve svých úvahách přihlédl k řadě zjištění, která ve svém celku odůvodňovala jeho pochybnost o tom, zda stěžovatelka skutečně přijala zdanitelná plnění od sporných dodavatelů. V souvislosti s některými těmito zjištěními (např. nekontaktnost sporných dodavatelů, neplnění jejich povinností vůči správci daně, časté změny jednatelů, apod.) je poukaz žalovaného na požadavek obezřetnosti v obchodních vztazích zcela namístě (bod 77 rozhodnutí žalovaného). Ve své podstatě jde o výraz toho, že význam zjištěných skutečností má být posuzován s přihlédnutím k obvyklému chodu věcí, resp. k již zmíněnému běžnému obchodnímu styku. Právě z těchto hledisek se totiž určité skutečnosti mohou jevit jako nestandardní či dokonce nerozumné. Pojmy „virtuální adresa“ nebo „virtuální sídlo“ nejsou zákonnými pojmy, žalovaný je ale použil k popisu toho, že sporní dodavatelé na takovéto adrese měli sídlo jen formálně. Za situace, kdy neměli jinou provozovnu ani zaměstnance, byla namístě otázka, jakým způsobem tito dodavatelé deklarovaná zdanitelná plnění uskutečnili. To, že byla virtuální adresa zjištěná, neboť jde o adresu sídla společnosti zapsanou v obchodním rejstříku, žádnou vnitřní rozpornost rozhodnutí žalovaného nezaložilo (bod 78 rozhodnutí žalovaného). Nic nelze vytknout ani úvaze, že samotná nekontaktnost dodavatele nemůže jít k tíži stěžovatelky, může však být jednou ze skutečností, která ve spojení s jinými odůvodní výše uvedenou pochybnost (bod 79 rozhodnutí žalovaného). Srozumitelnou je i úvaha o tom, že správce daně si mohl sám učinit závěr o zřetelné odlišnosti podpisů. K tomu žalovaný pouze poznamenal, že pro účely uvedené úvahy nebyla znalost oboru grafologie nezbytná (bod 80 rozhodnutí žalovaného).

[33] Námitka nepřezkoumatelnosti dílčích závěrů vyjádřených v bodech 77 až 80 rozhodnutí žalovaného je jen polemikou o významu některých správce daně zjištěných skutečností, které jako celek odůvodnily pochybnost správce daně vztahující se k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a tím i přechod důkazního břemene zpět na stěžovatelku ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pakliže stěžovatelka žalovanému vytýká, že k těmto skutečnostem neměl přihlédnout, případně je vyhodnotil nesprávně, jde o námitky zpochybňující zákonnost rozhodnutí žalovaného, a nikoli jeho přezkoumatelnost. Nelze proto ani vytknout napadenému rozsudku, že by přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného posoudil nesprávně, resp. že by věcně přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které by bylo nepřezkoumatelné. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného není důvodná.

#### *V.b K rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně*

[34] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda bylo prokázáno splnění zákonných podmínek vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví, že „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie (např. rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie*, C-154/20, bod 27). Uvedená zákonná úprava je transpozicí směrnice o DPH, která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné

## pokračování

*k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.*

[35] Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „*skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně*“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „*a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[36] Povinností správce daně není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Zároveň je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27).

[37] Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], jehož náležitostmi jsou také rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH a čl. 226 bod 6 směrnice o DPH]. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[38] Jestliže stěžovatelka namítá ve vztahu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, že pro oba musí platit stejný důkazní standard, jde o argumentaci zaměřující oba pojmy. Z ničeho neplyne, že daňový subjekt a správce daně mají v daňovém řízení rovné postavení, které brání tomu, aby mezi ně bylo odlišně rozděleno důkazní břemeno. Použitelnosti výše shrnutých východisek týkajících se rozložení důkazního břemene ve věci stěžovatelky nijak nebrání ani její poukaz na část odůvodnění rozsudku

Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006-142, která zní: „*Existenci žádných skutečností, kterými by správce daně vyvrátil skutečnosti stěžovatelem prokazované, a dle jeho přesvědčení prokázané, však správce daně neprokázal, když pouze vyslovil pochybnosti.*“. Stěžovatelka tuto větu vytrhává z kontextu a dovozuje z ní povinnost správce daně zcela vyvrátit, že nastaly jí tvrzené skutečnosti, které prokazovala předloženými daňovými doklady. V citované části odůvodnění nelze spatřovat takový obecný výklad rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně podle někdejšího § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, který by se lišil od výkladu provedeného ve výše shrnuté ustálené judikatuře. Nejvyšší správní soud citovanou větou pouze reagoval na konkrétní okolnosti věci. V ní správce daně zpochybnil věrohodnost důkazů předložených tehdejší stěžovatelem na základě rozporů v listinných písemnostech, jakož i s ohledem na to, že někteří dodavatelé stěžovatele nepodali daňové přiznání. Nejvyšší správní soud se ale na rozdíl od příslušného krajského soudu s takovýmto hodnocením neztotožnil. Podle jeho názoru tehdejší stěžovatel svá tvrzení prokázal nejen účetnictvím, ale také dalšími listinnými důkazy i svědeckými výpověďmi potvrzujícími provedení (zajištění) prací jednotlivými dodavateli i příjem fakturovaných částek. Tehdy příslušný krajský soud i žalovaný pochybili tím, že se s těmito důkazy nijak nevypořádali.

[39] Bez významu je i poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004-45, podle něhož bylo povinností správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků „*prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí*“. Jde jen o konstatování obsahu daného ustanovení, aniž by bylo obsahového rozdílu mezi tím, zda bude věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto záznamů „*vyvrácena*“, nebo bude „*vyvrácena zcela*“. Podstatné je, že k unesení důkazního břemene správce daně postačí nejen vyvrácení správnosti účetnictví, evidence nebo jiných záznamů, nýbrž také (jen) vyvrácení jejich věrohodnosti, průkaznosti či úplnosti. V takovém případě nebude vyloučeno, že zaznamenané skutečnosti nastaly, tento závěr ale nebude možné učinit jen na základě těchto záznamů, neboť správce daně je zpochybnil.

[40] I ve vztahu k tomuto rozsudku tak obtočí výše uvedená obecná východiska, která jsou použitelná při výkladu jak dřívější úpravy podle zákona o správě daní a poplatků, tak současné úpravy podle daňového řádu. Neobtočí naopak tvrzení stěžovatelky o tom, že jsou zde dvě rozporné judikaturní linie. Není tedy dán žádný důvod k postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu podle § 17 s. ř. s.

#### *V.c K prokázání nároku stěžovatelky na odpčet daně z přidané hodnoty*

[41] Námitky stěžovatelky se týkaly i významu jednotlivých dílčích argumentů, které podle krajského soudu i žalovaného ve svém celku odůvodňovaly pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti stěžovatelkou předložených dokladů. Hned v úvodu je třeba podotknout, že stěžovatelka každou z těchto skutečností zpochybňuje samostatně, k čemuž dodává, že jednotlivé okolnosti nemohou vést k závěru, že se deklarované zdanitelné plnění neuskutečnilo. Nejvyšší správní soud se s tímto jejím přístupem k hodnocení argumentace krajského soudu a žalovaného nicméně neztotožňuje. Není podstatné, že žádná z těchto skutečností nemusí být sama o sobě způsobila zpochybnit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. Ve svém souhrnu

pokračování

totiž takovýto následek mít mohou. Spatřuje-li tudíž stěžovatelka nezákonnost napadeného rozsudku v závěru, že neunesla důkazní břemeno, měla své námitky směřovat vůči nesprávnosti celkového hodnocení žalovaným zjištěných skutečností. Takovýto námitky ale neuplatnila.

[42] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že podnikatelským subjektům nic nezakazuje využít virtuálního sídla, ani činit častěji změny jednatelů. Je na nich, zda a jaký počet zaměstnanců budou mít. Také se mohou rozhodnout, že v určitý okamžik utlumí svou činnost, a různé důvody mohou vést k tomu, že se určitá společnost stane časem nekontaktní. To ovšem nemění nic na tom, že stěžovatelka byla povinna prokázat oprávněnost svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jehož podmínkou není jen předložení příslušných daňových dokladů, nýbrž také faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Výše uvedené skutečnosti, které se v různé míře dotýkaly každého ze sporných dodavatelů (k jejich shrnutí srov. body 6, 7, 12 až 15 tohoto rozsudku), ve svém celku odůvodňovaly pochybnosti o tom, zda se deklarovaná zdanitelná plnění skutečně uskutečnila (k možnosti založit tento závěr na srovnatelné komplexní úvaze, srov. žalovaným odkazovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59, zejména body 36, 43 až 51). To, že se uskutečnila, měla prokázat právě stěžovatelka. Této povinnosti si měla být vědoma a také k jejímu splnění směřuje žalovaným zmíněný požadavek obezřetnosti při výběru obchodních partnerů. Stěžovatelka této povinnosti však nedostála, což nijak nepopírá. Netvrdí ani, že by v tomto směru navrhla další důkazy, a omezuje se na relativizaci významu jednotlivých dílčích zjištění, na jejichž izolovaném posouzení ale napadený rozsudek založen není. K tomu je třeba dodat, že stěžovatelka nebyla postupem správce daně nijak zkrácena na svých právech. Správce daně ji se všemi rozhodnými skutečnostmi seznámil v podrobné výzvě k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

[43] Důvodnými nejsou ani námitky směřující vůči hodnocení výpovědi svědkyně L. V., jejíž výslech byl proveden dne 17. 5. 2021. Tento výslech a jeho hodnocení jsou shrnuty v rozhodnutí žalovaného (body 58 až 63) a vyplývá z nich, že tato svědkyně vyloučila spolupráci mezi stěžovatelkou a společností CZECH DARUS. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledává důvody, které by tuto výpověď činily nedůvěryhodnou. Nelze učinit závěr, že by uvedená svědkyně neznala jednatele společnosti CZECH DARUS, byť jeho příjmení nevyslovila, aby nekomolila jeho jméno, nebo že by neměla povědomost o této společnosti. Žalovaný hodnotil výpověď uvedené svědkyně spolu s dalšími důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 8 daňového řádu a své závěry řádně odůvodnil. To platí i pro hodnocení výpovědí svědků Ing. J. R. a D. Š., s jejichž obsahem se žalovaný rovněž vypořádal. Obstojí proto i závěry krajského soudu, který hodnocení těchto skutečností žalovaným přisvědčil.

[44] K námitce, nebo spíše k vysvětlení stěžovatelčiny původní žalobní námitky, že za situace, kdy stěžovatelka dodala svým zákazníkům určitý výrobek, tento výrobek musel být někým vyroben, Nejvyšší správní soud poznamenává, že ani stěžovatelka nerozpорије její vypořádaní krajským soudem (bod 17 tohoto rozsudku). Tato poznámka nemá vliv na závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, jde-li o prokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od sporných dodavatelů, a tedy neprokázala ani jí uplatňovaný nárok

na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a 73 zákona o DPH. Napadený rozsudek, který dospěl ke stejnému závěru, není nezákonný.

## VI. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z tohoto důvodu ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevynaložil, pročež mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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

V Brně dne 13. června 2025

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu